

REFS

REVISTA
ELETRÔNICA DA
FACULDADE
SINERGIA



VOLUME 10 – NÚMERO 15 – JAN./JUN. - 2019



SINERGIA SISTEMA DE ENSINO LTDA. Faculdade Sinergia

Presidente da Mantenedora e Diretor Geral da Faculdade Sinergia
Prof. João Batista Matos

Vice-Diretor Geral e Coordenador Administrativo da Faculdade Sinergia
João Marcos Matos

**Coordenadora Acadêmica e Procuradora Educacional
Institucional - PI**
Professora Lucia Mateus

Coordenadora Pedagógica e do Curso de Pedagogia
Profa. Marlete dos Santos Dacorregio

**Coordenadora do Ensino Superior e dos Cursos de
Administração e Tecnologia em Logística**
Profa. Marília Soares

Coordenador do Curso de Direito
Profa. Cristiane Silva

**Coordenadora dos cursos de Engenharia Civil e de
Engenharia de Produção**
Profa. Josiane Elias Nicolodi

Coordenadora dos cursos de Pós-Graduação *lato sensu*
Profa. Viviane Frainer

REFS

Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia

e-ISSN 2595.9735

Sobre a Instituição...

O Sinergia Sistema de Ensino Ltda., mantenedora da Faculdade Sinergia (cursos de Administração, Direito, Engenharia de Produção, Engenharia Civil, Pedagogia e Tecnologia em Logística) e também do Colégio Sinergia, é autorizado pela Portaria de Renovação de Recredenciamento MEC n.º 261, D.O.U. de 23/03/2018, tem seus atos constituídos, registrados pelo CNPJ 04.220.662/0001-28 e está localizado na Av. Prof. Cirino Adolfo Cabral, 199 – Bairro São Pedro – Cx. Postal 53 – CEP: 88.370-053 – Navegantes – SC, Fone: (0xx47) 3347-9700 – Fax: (0xx47) 3342-9723.



Sinergia Sistema de Ensino LTDA. - Faculdade Sinergia

O conteúdo apresentado na presente edição (apresentação de fatos, opiniões, etc.) é de inteira responsabilidade dos autores.

REFS

Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia

e-ISSN 2595.9735

EQUIPE EDITORIAL

Editora

Professora Viviane Frainer

Comissão Editorial

Professor Ana Luíza Colzani

Professor Andrey Felipe Cé Soares

Professor Jader Rieffe de Almeida

Professora Josiane Elias Nicolodi

Professora Marlete dos S. Dacoreggio (Presidente)

EQUIPE TÉCNICA

Coordenação Editorial

Professora Viviane Frainer

Projeto Gráfico e Editoração

Professora Viviane Frainer

Capa

Fábio Borba

Revisoras de Texto

Professora Nalba Lima de Souza

Professora Viviane Frainer

Bibliotecária

Elem Rose Escalissi Damasceno

Suporte Técnico

Ismael Carlos dos Santos

Jornalista

Silvia Dalefe

Catálogo na fonte elaborada pela Bibliotecária - Elem Rose Escalissi Damasceno - CRB 14/1210

Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia / Sinergia Sistema de Ensino - v.10, n.15, jan./jun. (2019) - Navegantes: Faculdade Sinergia, 2018- . v.

Semestral

e-ISSN 2595.9735

Anteriormente publicada como Revista Ponte.com Sinergia, v.1, n.1, jul./dez. (2004), até o v.9, n.13, jan./jun.2018, publicação impressa, com ISSN 1807-2712.

1. Auxílio-doença. 2. Benefícios previdenciários. 3. Imunidade tributária - Religião. 4. Imposto sobre produtos industrializados. 5. Competência tributária. 6. Crime fiscal. 7. Tributos - Planejamento. 8. Direito internacional privado - Impostos. 9. Bitributação. I. Sinergia Sistema de Ensino.

CDD 340

PERIODICIDADE: Semestral

Ano 2019 – volume 10 – número 15 – jan./jun.

ENDEREÇO PARA CORRESPONDÊNCIA

Av. Prefeito Cirino Adolfo Cabral, 199, Bairro São Pedro, Navegantes-SC. CEP 88.370-053.

Fone: (47) 3342.9738

E-mail: revistaonline@sinergia.edu.br

EDITORIAL...

DÉCIMA QUINTA EDIÇÃO

Caro(a) leitor(a)!

O ano de 2019 se inicia, e mais uma edição da REFS - Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia é publicada para os(as) acadêmicos(as) da Faculdade Sinergia e para o público em geral. Esta edição trata-se de um número especial, pois é direcionado às produções dos(as) alunos(as) do curso de Pós-Graduação *lato sensu* na área do Direito, da Instituição.

Neste número, os textos abordam produções da área do Direito Previdenciário e do Direito Tributário e contaram com a contribuição do professor Doutor Jazam Santos (orientador), o qual também contribui com uma produção.

Na área Previdenciária, os dois artigos publicados trazem abordagens como: a) o posicionamento do poder judiciário em relação à concessão do auxílio-doença para o dependente químico; b) a (in)compatibilidade da concessão do benefício da aposentadoria por idade especial ao pescador artesanal cumulado com o recebimento de pensão por morte.

Já na área Tributária, os artigos trazem reflexões sobre: a) o instituto da imunidade tributária religiosa; b) o Imposto sobre Produtos Industrializados como instrumento de intervenção da ordem econômica; c) a possibilidade de cometimento de crimes tributários por empresas que, objetivando obter melhores resultados e redução dos custos dos tributos, realizam de forma inadequada, o planejamento tributário; d) a dupla tributação internacional no imposto sobre a renda, envolvendo o Mercosul.



Com muita satisfação, observa-se o empenho dos(as) alunos(as) do curso de Pós-Graduação *lato sensu*, Especialização em Direito Tributário e Previdenciário em contribuir para o fechamento deste número e a disponibilidade e esforços em atender todas as exigências das normas da REFS e das ABNT's que regem trabalhos acadêmicos.

Deixamos aqui nossos agradecimentos aos Professores, que, direta ou indiretamente, contribuíram para o aprimoramento do conhecimento dos(as) alunos(as), ao professor orientador e, claro, em especial, aos autores, alunos(as), pelo comprometimento e pela qualidade das produções dadas à publicação.

A vocês, caros(as) alunos(as) - Adelina, Charlei, Daiane, Egina, Elaine, Gracindo, Jéssica, Joice, Marco, Maria Rosa, Maria Salete, Miriam, Natalia, Nathany, Neila, Quendra, Wilson - deixamos nosso votos de muito sucesso e felicidade plena. Lembrem-se, sempre, que conhecimento e sabedoria são muito diferentes: o primeiro, ajuda vocês a ganharem a vida; e o segundo, a construir uma vida. Sejam, então, em primeiro lugar, humildes, pois até o sol com toda sua grandeza se expõe e deixa a lua brilhar (Bob Marley). Obrigada pela confiança!

Que o exemplo desses alunos(as) da pós-graduação, assim como a sede de conhecer, se atualizar, se aperfeiçoar enrede a cada um de vocês, leitores, se aperfeiçoarem cada vez mais.

Desejo uma excelente leitura!

Professora Viviane Frainer
Coordenadora dos cursos de Pós-Graduação

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| ODEPENDENTE QUÍMICO E A CONCESSÃO DO AUXÍLIO-DOENÇA - A POSIÇÃO DO JUDICIÁRIO..... | 7 |
| MONTIBELLER, Miriam Carla da Silva; KROISCH, Maria Salete; WERNER, Daiane; SANTOS, Jazam..... | 7 |
| A APOSENTADORIA ESPECIAL DO PESCADOR ARTESANAL E SUA (IN)COMPATIBILIDADE COM O RECEBIMENTO DE PENSÃO POR MORTE..... | 17 |
| REISER, Neila Schulz; SANTOS, Jazam..... | 17 |
| A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NUMA CONSTITUIÇÃO LAICA - A RELIGIÃO RECONHECIDA PARA NÃO PAGAR IMPOSTOS..... | 28 |
| DIONIZIO, Égina Ribas de Lima; SILVA, Jessica Pascoal da; DRAEGER, Maria Rosa Andrade; SANTOS, Jazam..... | 28 |
| O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) COMO INSTRUMENTO DE INDUÇÃO DA ECONOMIA..... | 40 |
| GOETZ, Quendra Lidiane da Silva; GOETZ, Gracindo Rafael; COTIELA, Nathany Yasmin; PATRICIO, Elaine Cartell; SANTOS, Jazam..... | 40 |
| O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL - QUANDO HÁ COMETIMENTO DE CRIME?..... | 50 |
| CECHINEL, Adelina; PASQUALI, Charlei Diego; OLIVEIRA, Marco Antônio de; COSTA, Natalia Ferreira; COSTA, Wilson Roberto Natividade; SANTOS, Jazam..... | 50 |
| DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL OCORRIDA NA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO MERCOSUL TRATADA COMO UM DIREITO HUMANO SOB O VIÉS DA ANÁLISE ECONÔMICA..... | 60 |
| SANTOS, Jazam..... | 60 |



O DEPENDENTE QUÍMICO E A CONCESSÃO DO AUXÍLIO-DOENÇA - A POSIÇÃO DO JUDICIÁRIO

RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo entender qual o posicionamento do poder judiciário em relação à concessão do auxílio-doença para o dependente químico, para tanto, buscará definir o que é o auxílio-doença, quem são os segurados amparados pela lei, a disposição legal que trata do assunto, a forma como vem sendo tratada a concessão do auxílio-doença ao dependente químico e exemplificar, através de dados estatísticos, números em relação ao tema. O dependente químico é tratado de forma isonômica, quando se trata da concessão do auxílio-doença? É a busca pela resposta para essa pergunta, utilizando o método dedutivo, através de referências bibliográficas, artigos, estatísticas e na legislação vigente, que motivou a presente pesquisa e concluiu que a concessão do auxílio doença para o dependente químico não é tratada da mesma forma que para as demais doenças, visto que, incontáveis vezes, o segurado precisa recorrer à via judicial para receber um direito seu. No entanto, o dependente químico não deixa de receber o benefício, mas para garantir seu direito, é necessário que o poder judiciário intervenha.

Palavras-chave: Auxílio-doença. Previdência. Dependente químico. Poder judiciário. Concessão de benefício.

INTRODUÇÃO

A realidade aponta para o crescimento considerável de pessoas vítimas da dependência química, especificamente das drogas ilícitas, situação essa que não escolhe raça, sexo, idade e nem mesmo condição social.

Tal dependência atinge a intimidade e a dignidade das famílias que buscam a cura de seu ente querido. Na maioria dos casos, essa luta perdura por vários anos, comprometendo a estabilidade econômica, social, psicológica e, conseqüentemente, gera abalo emocional na família.

MONTIBELLER, Miriam Carla da Silva.
Pós-Graduada em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA); Graduada em Direito. Advogada.
advocacia.montibeller@gmail.com

KROISCH, Maria Salete.
Pós-Graduada em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA); Graduada em Direito.
Advogada.
msaletekadvocacia@gmail.com.

WERNER, Daiane.
Pós-Graduada em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA); Graduada em Direito. Policial Militar.
daiane_werner@hotmail.com

SANTOS, Jazam.
Doutor em Direito (UFSC); Mestre em Relações Internacionais para o Mercosul - linha de Questões Jurídicas (UNISUL); Especialista em Controle da Gestão Pública Municipal (UFSC); Graduado em Direito. Professor Universitário e advogado. Coautor.
jazamsantos@gmail.com
<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4796634A8>

MONTIBELLER, Miriam Carla da Silva; KROISCH, Maria Salete; WERNER, Daiane; SANTOS, Jazam. O dependente químico e a concessão do auxílio doença – A posição do judiciário. **REFS – Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia**, Navegantes, v.10, n.15, p. 07-16, jan./jun. 2019.

A Constituição Federal ao tratar dos direitos e garantias individuais e sociais, quais sejam, o direito à vida, à liberdade, à saúde e à previdência social, evidencia a obrigação Estatal e dá respaldo às pessoas entregues ao vício das drogas.

Tem por finalidade, prevenir as situações de carência e miserabilidade que levam os familiares destes a uma extrema desestruturação.

Ao serem considerados como doentes, reconhecidos pelo Código Internacional de Doenças - CID, fica evidente o direito ao auxílio-doença, aos filiados à previdência social.

O referido auxílio-previdenciário tem como objetivo amparar o dependente químico no seu tratamento, procurando resgatar a dignidade e restaurar o que fora destruído pelas drogas.

O Código Civil de 2002, em seu artigo 4º, inciso II, menciona que o cidadão viciado em tóxicos possui condição incapacitante, o que lhe concede o direito ao auxílio expresso na legislação vigente, procurando, assim, evitar que atinja a condição de vulnerabilidade extrema, sem condições de arcar com o próprio sustento.

Ou seja, trata-se de verba alimentar, sendo imprescindível para a continuidade do tratamento, pois sem a garantia de suas necessidades básicas, dificilmente a restauração será alcançada.

A não concessão deste benefício atenta contra a dignidade da pessoa humana.

Cabe ressaltar que o judiciário brasileiro vem decidindo favoravelmente sobre o assunto, procurando garantir que os usuários em tratamento, suas famílias e seus dependentes sejam assistidos pelo auxílio-doença,

garantindo que os mesmos não sejam expostos, ainda mais, à situação degradante imposta pela dependência das drogas.

Enfatiza-se, finalmente, que é dever do Estado garantir o mínimo de respaldo na busca por um tratamento digno ao dependente químico, onde também haja o envolvimento e comprometimento da família.

Mesmo que genericamente, pode-se verificar que a Lei nº 8213/91, respaldada pela Constituição Federal de 1988, é um instrumento que visa a garantir o direito ao amparo social àqueles que buscam recuperar-se do vício das drogas.

Nesse contexto, o dependente químico é tratado de forma isonômica, quando se trata da concessão do auxílio-doença? É a busca pela resposta para essa pergunta que motivou a presente pesquisa.

O presente artigo científico procura, baseado em aspectos legais e aspectos da realidade, entender qual o posicionamento do poder judiciário em relação à concessão do auxílio-doença para o dependente químico.

Através do método de pesquisa dedutivo, referências bibliográficas, artigos científicos, estatísticas e na legislação vigente, com base em autores como: Castro e Lazzari (2011), Ibrahim (2010), Sette (2007) e na Constituição Federal (1988), dentre outros, buscou-se confirmar a hipótese de que o dependente químico, usuário do sistema público de saúde, não tem o tratamento condigno preconizado por lei, bem como confirmar que há dificuldades administrativas desnecessárias na concessão do auxílio-doença ao dependente químico, o que torna necessária a intervenção do poder judiciário para resolver a questão.

1 AUXÍLIO-DOENÇA E O DEPENDENTE QUÍMICO

A seguridade social no Brasil, quanto à gestão do Regime Geral da Previdência,

[...] tem suas políticas elaboradas pela Secretaria de Previdência do Ministério da Fazenda e executadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), autarquia federal

vinculada ao Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário.

Este Regime possui caráter contributivo e de filiação obrigatória. Dentre os contribuintes, encontram-se os empregadores, empregados assalariados, domésticos, autônomos,

contribuintes individuais e trabalhadores rurais (BRASIL, 2013).

Entende-se por Previdência Social, nas palavras de Castro e Lazzari (2011, p. 85) que:

[...] é o sistema pelo qual, mediante contribuição, as pessoas vinculadas a algum tipo de atividade laborativa e seus dependentes ficam resguardados quanto a eventos de infortúnica (morte, invalidez, idade avançada, doença, acidente de trabalho, desemprego involuntário), ou outros que a lei considera que exijam um amparo financeiro ao indivíduo (maternidade, prole, reclusão), mediante prestações pecuniárias (benefícios previdenciários) ou serviços.

Com base no artigo 9º e seus parágrafos do Decreto nº 3048/99, pode-se considerar segurado da Previdência Social: os empregados, os trabalhadores avulsos, trabalhadores rurais, os contribuintes individuais e os empregados domésticos, até mesmo quem não tem renda própria, como as donas de casa e os estudantes, que podem se inscrever na Previdência Social, conforme aponta o site do INSS.

A concessão do auxílio-doença, é um amparo previdenciário e está prevista no artigo 59, da Lei nº 8213/1991, a qual disciplina o tema e esclarece que:

O auxílio-doença será devido ao segurado que, havendo cumprido, quando for o caso, o período de carência exigido nesta Lei, ficar incapacitado para o seu trabalho ou para sua atividade habitual por mais de 15 (quinze) dias consecutivos (BRASIL, 1991).

Tal amparo, será devido ao beneficiário que se encontrar incapacitado por um período de tempo, podendo ser prorrogável.

Para Ibrahim (2010, p. 663-666):

O auxílio-doença é um benefício não programado, decorrente da incapacidade temporária do segurado para seu trabalho habitual. Porém, somente será devido se a incapacidade for superior a 15 (quinze) dias consecutivos. [...]. O auxílio-doença consiste numa renda mensal de 91% do salário de benefício.

O segurado, conforme explicam Castro e Lazzari (2011), terá direito ao recebimento do benefício, desde que a incapacidade laborativa seja comprovada, através de perícia médica da Previdência Social.

O crescimento do uso de entorpecentes, além de provocar profundas sequelas na vida dos usuários, causa graves problemas no âmbito familiar, tais como a desestrutura e a miserabilidade. Neste sentido, cabe destacar o pensamento de Rafael Almeida Silva:

Lamentavelmente, em meio ao desconhecimento ou até mesmo pelo baixo nível de instrução, famílias findam seus dias na miserabilidade uma vez que dissolvem o patrimônio de uma vida a fim de oferecer um tratamento digno e adequado ao familiar que se encontre atrelado ao uso desenfreado de entorpecentes (Rafael Almeida Silva - Advogado/Sócio da P&M Advogados Associados SS, pós-graduado em Direito Público pela Escola Damásio de Jesus, 2015).

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, Telles (1999) destaca que, em relação ao o amparo previdenciário, buscou-se readequar a questão social e foi, a partir desse momento que, segundo Salvador e Boschetti (2003) nasceu a seguridade social e, com isso, o direito ao auxílio-doença.

2 A CONCESSÃO DE AUXÍLIO-DOENÇA PARA O DEPENDENTE QUÍMICO

Genericamente, a legislação que trata da concessão do benefício para o dependente químico é a Lei nº 8213/1991, conforme citado, anteriormente, na introdução deste artigo.

No entanto, a carência de uma norma específica que regulamente a concessão para o dependente químico e a falta de fiscalização para que não haja desvio de finalidade no que tange ao recebimento do benefício, que

possibilita e, até induz o aumento do número de fraudes em relação aos requerimentos de auxílios-doença.

Em reportagem do jornal O Globo, de 10 de fevereiro de 2014, de Gustavo Uribe, os dados são alarmantes. Segundo a reportagem:

Nos últimos oito anos, o total de auxílios-doença relacionados à dependência química simultânea de múltiplas drogas teve um

aumento de 256%, pulando de 7.296 para 26.040. No mesmo período, o benefício concedido a viciados em cocaína e seus derivados, como crack e merla, também mais do que triplicou. Passou de 2.434, em 2006, para 8.638, em 2013, num crescimento de 254%. O uso de maconha e haxixe resultou, por sua vez, em auxílio para 337 pessoas, em 2013, contra 275, há oito anos.

[...]

Ao todo, nos últimos oito anos, a soma de auxílios-doença concedidos a usuários de drogas em geral, como maconha, cocaína, crack, álcool, fumo, alucinógenos e anfetaminas, passou de um milhão. Só em 2013, essa soma alcançou 143.451 usuários.

[...]

No ano passado, apenas os estados de Alagoas, Roraima e Sergipe não tiveram aumento do número de auxílios-doença relacionados ao uso de drogas em relação a 2012. Em São Paulo, estado que historicamente concentra o maior número de beneficiados, o total de auxílios-doença passou de 41 mil para 42.649. Na sequência, estão Minas Gerais (de 18.527 para 20.411), Rio Grande do Sul (de 16.395 para 16.632), Santa Catarina (de 13.561 para 14.176) e Paraná (de 9.407 para 10.369).

[...]

No Rio de Janeiro, que historicamente é o sexto estado que mais concede auxílios-doença relativos a drogas, o pagamento do benefício cresceu 10% em 2013, passando de 6.577, em 2012, para 7.234. No mesmo período, a quantidade de benefícios concedidos a dependentes químicos de cocaína e crack teve um aumento de 25,2%, crescendo de 471 para 590 (O GLOBO, 2014, n.p).

Percebe-se um aumento considerável em relação ao consumo de drogas e tal aumento reflete em toda a sociedade.

É mister que, tanto a sociedade, quanto o Estado, busquem instrumentos e políticas públicas que auxiliem no foco do problema, caso contrário, o aumento dos números não cessarão.

3 POSICIONAMENTO DO JUDICIÁRIO

Ao destacar-se o papel do Estado em relação às pessoas que são dependentes químicas, cabe mencionar que a dependência

De acordo com a Divisão Estadual de Narcóticos – DENARC, do estado do Paraná

A dependência química está classificada entre os transtornos psiquiátricos, sendo considerada uma doença crônica que pode ser tratada e controlada simultaneamente como doença e como problema social, (OMS¹, 2001). Por se tratar de uma doença crônica leva a pessoa a uma progressiva mudança de comportamento, gerando uma adaptação a doença, a fim de proteger o uso da droga. Ainda na concepção da dependência química como doença, ela é caracterizada como progressiva, incurável, mas tratável, apesar de problemas significativos para o dependente. É uma doença de evolução própria, que pode levar à insanidade, prisão, morte ou ao tratamento (DENARC, n.p).

É evidente o direito do dependente químico, pois, já que é amparado por lei, tem direito à concessão do benefício, quando necessitar, desde que sejam cumpridos os requisitos legalmente exigidos.

André Luiz Menezes Azevedo Sette os enumera:

- a) manutenção da qualidade de segurado, eis que a perda desta qualidade acarreta a caducidade dos direitos do segurado. A verificação da manutenção da qualidade de segurado deverá ser realizada da data do início da incapacidade (fixada por exame médico pericial), em homenagem à regra do direito adquirido;
- b) o cumprimento da carência exigida: 12 contribuições mensais, se for o caso;
- c) incapacidade para o exercício do trabalho que exercia ou para sua atividade habitual;
- d) provável reabilitação para o trabalho, ou seja, o segurado deve ser suscetível de recuperação (SETTE, 2007, p. 256-257).

Dessa forma, cumprindo os requisitos indispensáveis para a concessão do auxílio-doença, deve fazer jus ao direito de recebê-lo

de psicotrópicos é considerada como doença progressiva, incurável e, muitas vezes, fatal, que debilita a pessoa em todos os aspectos,

¹ OMS – é a sigla referente à Organização Mundial da Saúde.

tornando doente não somente o usuário, bem como, toda a família, levando os envolvidos a uma situação de marginalização e vulnerabilidade. No entanto, diante da possibilidade do tratamento, e que este seja concretizado, é necessário que haja a intervenção e o auxílio estatal.

No caso de incapacidade por dependência química, se faz necessário o cumprimento dos mesmos requisitos descritos anteriormente, além da apresentação de laudo que comprove a referida dependência.

A Lei nº 8123/91, que trata da concessão do auxílio-doença em seu artigo 59, não se apresenta muito clara em termos práticos, não tratando de forma peculiar o tema em questão.

É necessário que os legisladores estabeleçam critérios legais mais específicos que possam implementar as condições para a concessão do auxílio-doença aos dependentes químicos, cuidando para que o repasse seja concedido a um membro da família, evitando que tais valores venham a custear a aquisição de quaisquer tipos de drogas e, assim, possam contribuir para que o segurado tenha condições de realizar seu tratamento, buscando melhores condições de vida para si e sua família, bem como, a sua ressocialização.

Assim, cabe destacar importante decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 5ª Turma, Processo n. 5028788-10.2012.404.7100/RS, onde a Relatora - Juíza Federal Maria Isabel Pezzi Klein, destacou a importância do papel do Estado, no sentido de amparar juridicamente e também financeiramente as pessoas usuárias de drogas que se encontram em processo de tratamento para a devida recuperação da saúde física e mental, dando-lhes a condição de conquistar uma vida plena e saudável e o resgate da sua condição de cidadão. Então vejamos:

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-DOENÇA. REQUISITOS: QUALIDADE DE SEGURADO, CARÊNCIA E MAL INCAPACITANTE TEMPORÁRIO. DOENÇAS PSIQUICAS ALIADAS AO USO DE ÁLCOOL E OUTRAS DROGAS. SEGURADO JOVEM. CONCESSÃO JUSTIFICADA. MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO ATÉ A SUPERAÇÃO DO QUADRO INCAPACITANTE. MUDANÇA DE

PERSPECTIVA NO TRATAMENTO DE DOENÇAS ATÉ ENTÃO ESTIGMATIZADAS. ESPERANÇA. CONSTITUCIONALISMO FRATERNAL.

1. Quatro são os requisitos para a concessão da aposentadoria por invalidez: (a) a qualidade de segurado do requerente; (b) o cumprimento da carência de 12 contribuições mensais; (c) a superveniência de moléstia incapacitante para o desenvolvimento de atividade laboral que garanta a subsistência; e (d) o caráter permanente da incapacidade.

2. Demonstrada a existência de impedimento temporário para o trabalho, e sendo o segurado ainda bastante jovem, é de ser reconhecido o direito ao pagamento das parcelas do auxílio-doença até a superação do mal incapacitante.

3. Necessidade de mudança da perspectiva jurídica ao disciplinar a situação de todos aqueles acometidos por doenças graves que, até bem pouco tempo, eram consideradas como mau comportamento. Possibilidade de resgatar a vida saudável e a plena expressão da cidadania dos jovens perdidos nas drogas. Importância do amparo estatal, tanto jurídico quanto financeiro, para subsidiar o prosseguimento dos tratamentos médicos indispensáveis à recuperação da saúde física e mental dos jovens envolvidos no mundo das drogas (Reexame Necessário Cível Nº 5028788-10.2012.404.7100/RS, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Relatora Maria Isabel Pezzi Klein, Porto Alegre, 24/04/2013 13:12).

No caso em tela, a 5ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decidiu, de forma unânime, conceder o benefício do auxílio-doença, por entender que o segurado necessitava do amparo estatal para a continuidade de seu tratamento.

A presente decisão apresenta-se como referência em concessões do auxílio-doença aos dependentes químicos, que buscam na decisão estatal, o amparo necessário e indispensável para o tratamento, que possibilite a recuperação de sua saúde física e mental, bem como, o essencial resgate da dignidade e da cidadania, onde os beneficiados possam restabelecer os vínculos familiares e sociais e a oportunidade de retornar ao mercado de trabalho.

Não são raras as vezes em que o dependente químico busca amparo previdenciário na esfera administrativa e este não lhe é concedido, fazendo com que o

segurado somente garanta seu direito através da via judicial.

Na seara judicial, as decisões vêm sendo favoráveis aos segurados, conforme pode ser verificado na ementa abaixo:

PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONCESSÃO DE AUXÍLIO-DOENÇA APELAÇÃO DO (A) AUTOR (A). INCAPACIDADE TOTAL E TEMPORÁRIA. DEPENDENTE QUÍMICO. CONCESSÃO DE AUXÍLIO-DOENÇA PELO PERÍODO EM QUE ESTEVE INCAPACITADO (A). RENDA MENSAL INICIAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA.

I - Para a concessão do auxílio-doença é necessário comprovar a condição de segurado (a), o cumprimento da carência, salvo quando dispensada, e a incapacidade total e temporária para a atividade habitualmente exercida.

II - O (A) autor (a) mantinha a condição de segurado à época do pedido, conforme dados do CNIS. Na data do requerimento, também já estava cumprida a carência.

III - Comprovada incapacidade total e temporária. Faz jus ao auxílio-doença pelos períodos em que esteve incapacitado (a). [...] (APELAÇÃO CÍVEL Nº 0021488-69.2017.4.03.9999/SP. 2017.03.99.021488.4/SP).

Trata-se de decisão da 9ª Turma do Tribunal Regional Federal, a qual concedeu o benefício ao dependente químico que se encontrava internado buscando sua recuperação. Mesmo o requerente tendo a qualidade de segurado, o benefício lhe foi negado. Observa-se que, fora negado o benefício, administrativamente e em primeira instância, tendo sido concedido, apenas, após apelação ao Tribunal Regional Federal.

No mesmo sentido, a 5ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região concedeu este benefício, depois de demonstrado quadro de incapacidade pela parte autora, até que este supere sua incapacitação e possa retornar às suas atividades normais, conforme ementa:

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-DOENÇA. REQUISITOS: QUALIDADE DE SEGURADO, CARÊNCIA E MAL INCAPACITANTE TEMPORÁRIO. DOENÇAS PSIQUICAS ALIADAS AO USO DE ÁLCOOL E OUTRAS DROGAS. SEGURADO JOVEM. CONCESSÃO JUSTIFICADA. MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO ATÉ A

SUPERAÇÃO DO QUADRO INCAPACITANTE. MUDANÇA DE PERSPECTIVA NO TRATAMENTO DE DOENÇAS ATÉ ENTÃO ESTIGMATIZADAS. ESPERANÇA. CONSTITUCIONALISMO FRATERNAL. 1. Quatro são os requisitos para a concessão da aposentadoria por invalidez: (a) a qualidade de segurado do requerente; (b) o cumprimento da carência de 12 contribuições mensais; (c) a superveniência de moléstia incapacitante para o desenvolvimento de atividade laboral que garanta a subsistência; e (d) o caráter permanente da incapacidade. 2. Demonstrada a existência de impedimento temporário para o trabalho, e sendo o segurado ainda bastante jovem, é de ser reconhecido o direito ao pagamento das parcelas do auxílio-doença até a superação do mal incapacitante. 3. Necessidade de mudança da perspectiva jurídica ao disciplinar a situação de todos aqueles acometidos por doenças graves que, até bem pouco tempo, eram consideradas como mau comportamento. Possibilidade de resgatar a vida saudável e a plena expressão da cidadania dos jovens perdidos nas drogas. Importância do amparo estatal, tanto jurídico quanto financeiro, para subsidiar o prosseguimento dos tratamentos médicos indispensáveis à recuperação da saúde física e mental dos jovens envolvidos no mundo das drogas (TRF4 5028788-10.2012.404.7100, Quinta Turma, Relatora p/ Acórdão Maria Isabel Pezzi Klein, juntado aos autos em 25/04/2013).

No caso em questão, a 5ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, após verificar que o requerente preenchia os requisitos para a concessão do auxílio-doença, decidiu por unanimidade, pela concessão do mesmo, por entender que somente com o amparo estatal, na esfera jurídica e financeira, haverá a possibilidade de resgate da vida e da dignidade.

Importante destacar que a decisão pela concessão do já referido auxílio, levou em consideração os quatro requisitos básicos.

Por fim, observa-se que dependente químico que preencher todos os requisitos elencados na legislação vigente, quando se encontra doente, deve fazer jus ao auxílio-doença.

No entanto, é importante ressaltar que o judiciário vem tomando sábias e reiteradas decisões, no sentido de garantir assistência ao usuário de drogas. Cabe aqui mencionar a

decisão do TRF 3ª região, que decidiu em 08/09/2010, pela continuidade do benefício do auxílio-doença a dependente químico:

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. CONCESSÃO DO BENEFÍCIO DE AUXÍLIO-DOENÇA. DEPENDENTE QUÍMICO DE INÍCIO E CESSAÇÃO DO BENEFÍCIO. 1. O benefício de auxílio-doença será concedido quando for comprovado pela parte autora a qualidade de segurado do Regime Geral de Previdência Social, o período de carência em regra de 12 (doze) contribuições, e a incapacidade para o trabalho ou exercício de atividade habitual por tempo superior a 15 (quinze) dias, não podendo tal incapacidade resultar de doença ou lesão preexistente à sua filiação ao Regime Geral de Previdência Social, exceto se a incapacidade sobrevier por motivo de progressão ou agravamento dessa doença ou lesão do benefício previdenciário. 2. Para a concessão da aposentadoria por invalidez é necessário que a parte autora seja acometida por doença ou lesão que a incapacite total e permanentemente para o exercício de atividade que lhe garanta a sua subsistência, comprove sua qualidade de segurado pelo Regime Geral de Previdência Social, bem como o período de carência em regra de 12 (doze) contribuições. 3. Diante da perícia realizada em 29.01.2008, foi atendido o pleito recursal da autarquia federal para que se realizasse nova perícia médica a fim de que se consolidasse qual o diagnóstico que deveria subsistir diante das perícias médicas realizadas por especialistas em psiquiatria em 02.05.2006, pelo Dr. Luis Soares da Costa, e em 04.09.2006, pelo Dr. Emmanuel Nunes de Souza, que chegaram a diferentes conclusões sobre o grau de incapacidade laborativa do autor. 4. Com efeito, a perícia judicial realizada pelo especialista em psiquiatria, Dr. Rubens Hirsel Bergel, vem confirmar o diagnóstico constado pelo Dr. Emmanuel Nunes de Souza, de que o autor sofre de dependência química, estando incapaz, de forma transitória e permanente, para o exercício de atividades laborativas a fim de prover seu próprio sustento. Além disso, não resta dúvida acerca da data de início da incapacidade atestada por ambos os peritos, qual seja, outubro de 2004, quando o autor parou de trabalhar e foi internado para tratamento médico, conforme comprova Declaração do Centro de Reintegração Social Villa Esperanza às fls. 3/4 do laudo pericial anexado aos autos em 18.03.2008. 5. Assim, no que toca à data de início do benefício, tenho que não resta reparo à sentença recorrida, que a fixou na data do ajuizamento da ação, haja vista que embora tenha requerido administrativamente o benefício, o autor não compareceu à perícia médica agendada pelo INSS.

6. Em relação à data de cessação do benefício, não obstante o expert do Juízo, Dr. Emmanuel Nunes de Souza, tenha indicada a data de 04.05.2007, para o fim da incapacidade funcional, a qual foi adotado pelo Juízo “a quo” para fins de cessação do pagamento do benefício, em razão de estimar de 6 meses a 1 ano o prazo necessário de manutenção de abstinência para recuperação psíquica e remissão de sintomas depressivos e ansiosos, que comumente acompanham o abandono do consumo de drogas, é de se observar que tal prognóstico não se amolda ao caso in concreto, pois, além da perícia realizada em 29.01.2008, pelo Dr. Rubens Hirsel Bergel, ter constatado que persiste a incapacidade mesmo após 7 (sete) meses findo o prazo indicado pelo Dr. Emmanuel Nunes de Souza para a recuperação da capacidade pelo autor, foi estipulado como data limite para reavaliação, e não cessação do benefício, o prazo de 01 ano a partir da data da realização da perícia (quesito 8 do Juízo), ou seja, no entender do perito judicial, o INSS deveria reavaliar o segurado no prazo de 01 ano, e verificar se persistiria o estado incapacitante do mesmo. 7. Ademais, soma-se a isso o fato de que embora o autor tenha se submetido a tratamento médico, mediante internações em clínicas de tratamento, conforme demonstram Declaração do Centro de Reintegração Social Villa Esperanza (documentos acostados às fls. 3/4 do laudo pericial anexado aos autos em 18.03.2008), que atesta que o autor permaneceu sob tratamento médico no período de 22.10.2004 a 19.01.2005, retornado em 12 de maio de 2005; Relatório Médico do Hospital Municipal Dr. Cármino Caricchio (fls. 05 da petição inicial anexada em 12.06.2006), que informa que o autor foi internado na Clínica Psiquiátrica do Dr. Messias L. Padrão CRM 28.739, por aproximadamente 2 (dois) meses, obtendo alta em 08.02.2006, quando foi internado no referido hospital até 11.02.2006, sendo internado novamente no período 13.02.2006 a 19.02.2006; Declaração da Associação Restauração de Auxílio a Recuperação e Manutenção de Dependentes Químicos (anexada aos autos em 12.09.2007), que declara que o autor deu entrada na instituição para tratamento de desintoxicação e conscientização da doença de dependência química em 02.10.2006 permanecendo até a data da emissão da declaração em 30.08.2007, o autor não obteve sucesso na sua recuperação, já que foi atestada sua incapacidade na perícia realizada em 29.01.2008. 8. Dessa forma, no caso dos autos, não há como estimar um prazo para cessação do pagamento do benefício, uma vez que se torna difícil o prognóstico de recuperação imediata do autor. 9. Assim,

tendo em vista que o prazo de 01 ano a partir da data da perícia estipulado pelo expert do Juízo, por ocasião da perícia realizada em 29.01.2008 já transcorreu, e em não havendo sido realizada outra perícia até o presente momento, bem como o fato de ter sido determinado o restabelecimento do benefício desde a data da cessação em 04.05.2007, decisão proferida em 03.04.2008, tenho que o benefício deve continuar a ser pago até que o autor seja submetido a nova perícia administrativa (artigos 46 e 77 do Regulamento da Previdência Social), para reavaliação de seu estado de saúde, para o que o INSS marcará dia e hora, quando então a parte autora apresentará aos peritos prova de que tem se submetido ao tratamento prescrito, a fim de recuperar sua capacidade laborativa. 10. Caso a perícia do INSS conclua pela cessação da incapacidade, a parte autora terá o direito de interpor pedido de prorrogação ou de reconsideração, conforme o caso, devendo propor nova ação caso seja indeferido o pedido administrativo, haja vista constituir fato novo a ser discutido em ação própria. 11. Recursos de sentença do INSS improvido e recurso de sentença do autor provido (DIÁRIO ELETRÔNICO DA JUSTIÇA FEDERAL DA 3ª REGIÃO Edição nº 164/2010 – São Paulo, quarta-feira, 08 de setembro de 2010).

Em decisão unânime, a Primeira Turma Recursal do Juizado Especial Federal da Terceira Região - Seção Judiciária de São

CONCLUSÃO

Este trabalho buscou, sem a pretensão de esgotar o assunto, evidenciar a necessidade da adequação da legislação previdenciária no que tange à concessão de benefício ao usuário de drogas, já que tal desvio de conduta é considerado doença pela OMS.

A legislação trata genericamente de doenças, pois é evidente que, diante do número incalculável de doenças já diagnosticadas, não seria possível criar uma legislação própria para cada patologia, o que torna, de certa forma, interpretativo o direito à concessão.

No entanto, entende-se que a dependência química, por ser uma doença muito peculiar e com muitos agravantes, inclusive trazendo malefícios à sociedade, deveria dispor de tal especificidade.

Paulo, decidiu dar provimento ao recurso do autor, condenando o INSS a continuar concedendo o benefício até que seja realizada perícia administrativa para reavaliar as condições de saúde e a capacidade da parte autora.

Diante da presente decisão, pode-se constatar que o entendimento jurisprudencial está firmado no sentido de garantir não somente ao dependente químico, mas também, a sua família, o mínimo de dignidade.

Por fim, merece destaque a menção do juiz da Vara Federal Previdenciária e JEF Previdenciário de Santa Maria, Ézio Teixeira, o qual enfatiza:

[...] o vício que acomete o autor já está lhe impedindo que possa direcionar sua vontade ao exercício dos direitos à liberdade, à saúde e à vida, pois suas ações estão conduzidas pela obsessão ao uso de drogas que levam à autodestruição” (CONSULTOR..., 2012).

Tal afirmação vem firmar o entendimento de que o papel do Estado é proporcionar condições para todas as pessoas condicionadas pelo vício de entorpecentes, para que tenham a chance de buscar um tratamento e a posterior reinserção do mercado de trabalho, resgatando a vida e a dignidade.

Isto porque, tal benefício deveria ser tratado de forma diferenciada, tanto para resguardar o segurado, quanto o instituto da previdência, visto que a possibilidade de fraudes, até mesmo a utilização do benefício para manter o vício, é enorme.

Infelizmente, a concessão do auxílio-doença para o dependente químico não é tratada da mesma forma que a concessão para as demais doenças, pois incontáveis vezes o segurado precisa recorrer à via judicial para receber um direito seu, legalmente garantido.

Ou seja, o dependente químico não deixa de receber o benefício, mas para fazer valer seu direito, é necessário, muitas vezes, que o poder judiciário intervenha.

O que poderia ser resolvido de forma administrativa com agilidade, acaba sendo postergado, gerando, ainda mais, dificuldades para o dependente químico e sua família.

No que tange à confirmação da primeira hipótese de que o dependente químico, usuário do sistema público de saúde, não tem o tratamento condigno preconizado por lei, esta foi negada, visto que o dependente químico recebe, sim, tratamento preconizado em lei, mesmo que lhe seja negado na esfera administrativa.

A negação da primeira hipótese implica na afirmação da segunda, que afirma haver dificuldades administrativas desnecessárias na concessão do auxílio-doença ao dependente químico, tornando necessária a intervenção do poder judiciário para resolver a questão, visto que é recorrente os dependentes químicos encontrarem dificuldades para receberem o benefício pela via administrativa, gerando demora na concessão da verba, de caráter alimentar, e torna inevitável, na maioria das vezes, a busca pelo direito através do poder judiciário.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Francisco Carlos da Silva. Seguridade social. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1272, dez. 2006.

BRASIL. Secretaria da Previdência. **Regime Geral – RGPS**. 2013. Disponível em <<http://www.previdencia.gov.br/perguntas-frequentes/regime-geral-rgps/>>. Acesso em: 08 nov. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988. Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 nov. 2018.

_____. Decreto nº 3048 de 1999. **Aprova o regulamento da Previdência Social e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Lei nº 8213, de 24 de julho de 1991. **Dispõe sobre os planos de benefícios da Previdência Social e dá outras providências**. Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm>. Acesso em: 05 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Reexame Necessário Cível nº 5028788-10.2012.404.7100/RS**. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/112940044/reexame-necessario-civel-reex-50287881020124047100-rs-5028788-1020124047100/inteiro-teor->

112940092?ref=juris-tabs>. Acesso em: 08 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região TRF-4 - **Reexame Necessário Cível: REEX 50287881020124047100 RS 5028788-10.2012.404.7100**. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/112940044/reexame-necessario-civel-reex-50287881020124047100-rs-5028788-1020124047100/inteiro-teor-112940092?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 08 nov. 2018.

_____. **Código Civil**. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 13. ed. ver. e atual. São Paulo: Conceito, 2011.

CONSULTOR JURÍDICO. **Benefício Condicionado**: Juiz diz que dependente químico deve se tratar. 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-abr-17/juiz-vincula-recebimento-beneficio-reabilitacao-dependente-quimico>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

PARANÁ. Secretaria da Segurança Pública e Administração Penitenciária. **DENARC - Divisão Estadual de Narcóticos**. Disponível em: <www.denarc.pr.gov.br>. Acesso em: 11 abr. 2017.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010.

JUSTIÇA FEDERAL. Tribunal Regional Federal da 3ª região. **Diário eletrônico da Justiça Federal da 3ª região**. Edição nº 164/2010 – São Paulo, quarta-feira, 08 de setembro de 2010. Data de Divulgação: 08/09/2010 1/817.

MIX VALE. Portal de Notícias Mix Vale. **Justiça decide que dependente químico pode receber auxílio-doença do INSS em período de internação**. Disponível em <<https://www.mixvale.com.br/2018/10/04/justica-decide-que-dependente-quimico-pode-receber-auxilio-doenca-do-inss-em-periodo-de-internacao/>>. Acesso em: 04 out. 2018.

SALVADOR, Evilásio; BOSCHETTI, Ivanete Salete. (Des) regulamentação dos direitos previdenciários e (des) estruturação do mercado de trabalho. In: DAL ROSSO, Sadi; FERREIRA, Mário César Ferreira (Org.). **A regulamentação Social do Trabalho**. Brasília: Paralelo 15, 2003. p. 93-118. SETTE, André Luiz Menezes Azevedo. **Direito previdenciário avançado**. 3. ed. Mandamentos, 2007.

SILVA, Rafael Almeida. A Dependência Química e o Auxílio Estatal. **Correio do Estado**, Campo Grande – MS, mar. 2015. Disponível em: <<https://www.correiodoestado.com.br/opiniao/a-dependencia-quimica-e-o-auxilio-estatal/241804/>>. Acesso em: 07 nov. 2018.

TELLES, Vera da Silva. **Direito Sociais: afinal do que se trata?** Belo Horizonte: UFMG, 1999.

URIBE, Gustavo. No INSS, pedidos de auxílio-doença para usuários de drogas triplicam em oito anos. **O Globo**, Brasil, fev. 2014. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/brasil/no-inss-pedidos-de-auxilio-doenca-para-usuarios-de-drogas-triplicam-em-oito-anos-11555129#ixzz4f2cffuR0>>. Acesso em: 23 abr. 2017.



REISER, Neila Schulz.
Pós-Graduada em nível de
Especialização em Direito
Tributário e Previdenciário
(SINERGIA); Pós-Graduada em
nível de especialização em
Gestão dos Negócios
Internacionais e do Comércio
Exterior (UNIVALI); Graduada
em Administração e em Direito.
Advogada.
neila_reiser@hotmail.com
<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4227238T4>

FURTADO, Maria Eugênia.
Doutoranda em Ciências
Jurídicas (UNIVALI). Mestre em
Ciência Jurídica (UNIVALI).
Graduada em Direito. Advogada
e Professora. Coautora.
mariaeugenia@figueiredoefurtado.com.br
<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4777783U1>

SANTOS, Jazam.
Doutor em Direito (UFSC);
Mestre em Relações
Internacionais para o Mercosul -
linha de Questões Jurídicas
(UNISUL); Especialista em
Controle da Gestão Pública
Municipal (UFSC); Graduado em
Direito. Professor Universitário e
advogado. Coautor.
jazamsantos@gmail.com
<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4796634A8>

REISER, Neila Schulz; FURTADO, Maria Eugênia; SANTOS, Jazam. A aposentadoria especial do pescador artesanal e sua (in)compatibilidade como recebimento de pensão por morte. **REFS – Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia**, Navegantes, v.10, n.15, p. 17-27, jan./jun. 2019.

A APOSENTADORIA ESPECIAL DO PESCADOR ARTESANAL E SUA (IN)COMPATIBILIDADE COM O RECEBIMENTO DE PENSÃO POR MORTE

RESUMO

A proteção social aos pescadores artesanais é uma garantia constitucional, tornando-os aptos à concessão da aposentadoria por idade reduzida em cinco anos, desde que exerçam suas atividades em regime de economia familiar. Nesse sentido, este trabalho tem o seguinte problema de pesquisa: o recebimento da aposentadoria especial do pescador artesanal é (in) compatível com o recebimento de pensão por morte? Isso porque, considerando que o valor concedido a título de pensão por morte para o segurado não ultrapasse o valor de um salário mínimo, não existe restrição legal para o recebimento cumulado dos dois benefícios. A partir do método dedutivo, este artigo tem como objetivo demonstrar a (in)compatibilidade da concessão do benefício da aposentadoria por idade especial ao pescador artesanal cumulado com o recebimento de pensão por morte, trazendo para tanto, considerações sobre a profissão de pescador artesanal e os limites legais para o acúmulo destes benefícios. Conclui-se que a aposentadoria social do pescador artesanal é parte de uma política de enfrentamento à pobreza, considerando que o benefício representa um autêntico programa de renda mínima e o direito de cidadania ao aposentado pescador idoso.

Palavras-chave: Previdência Social. Aposentadoria Especial. Pescador Artesanal. Cumulação de benefícios. Pensão por Morte.

INTRODUÇÃO

A pesca compreende uma importante atividade para economia dos países, já que é fonte de alimento e oportunidade de emprego para a sociedade. Em uma classificação generalizada na literatura, “[...] há três modalidades de pescadores marítimos quanto ao tipo de produção: os pescadores-agricultores, os pescadores artesanais e os pescadores industriais.” (MALDONADO apud SILVA; GARCIA, 2013, p. 184). Os pescadores artesanais, pano de fundo desta pesquisa, “[...] são caracterizados pela simplicidade da tecnologia e pelo baixo custo de produção.

Tem a pesca como principal fonte de renda e pode destiná-la ao consumo doméstico e à comercialização” (MALDONADO apud SILVA; GARCIA, 2013, p. 184).

Segundo dados do Instituto Nacional de Pesquisa Aplicada – IPEA, no ano de 2013, o País contava com cerca de 440.266 pescadores artesanais, o que correspondia a 90,3% da população de pescadores brasileiros (CAMPOS; CHAVES, 2016).

A Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/88 reconheceu o pescador artesanal como segurado especial da Previdência Social e lhe conferiu proteção diferenciada na prestação dos benefícios sociais. Destarte, somente a partir de 1991, através das Leis nº 8.212 e nº 8.2137 de 24 de julho de 1991, “que os pescadores tiveram acesso ao direito de seguridade e previdência social, compreendidos dentro do conceito de segurados especiais, que enquadra os integrantes da agricultura familiar” (MORENO, 2015, p. 24-25).

Neste contexto, destaca-se o benefício de aposentadoria por idade especial, no qual não é necessário o recolhimento de contribuições, apenas a comprovação do exercício da atividade pelo tempo de carência exigido, no caso, 180 meses de trabalho, conforme determina o artigo 143 da Lei 8213/91.

Este artigo, a partir do método dedutivo² e com uma abordagem qualitativa do tipo pesquisa bibliográfica, baseado nos autores: Campos e Chaves (2016), Castro e Lazzari (2014), Koetz (2014), Lopes Júnior (2011), Martins (2015), entre outros, assim como na legislação pertinente ao tema, em vigor, tem como objetivo responder à questão: o recebimento da aposentadoria especial do

pescador artesanal é (in) compatível com o recebimento de pensão por morte?

A pesquisa traz fundamentos da (in)compatibilidade da concessão do benefício da aposentadoria por idade especial ao pescador artesanal cumulado com o recebimento de pensão por morte. Isso porque, existe restrição legal para cumulação da pensão por morte com o benefício de aposentadoria especial do pescador artesanal, ainda que este último tenha natureza alimentar.

Para tanto, traz considerações a respeito do reconhecimento da profissão de pescador artesanal como segurado especial e dos limites legais para o recebimento cumulado dos dois benefícios, bem como destaca jurisprudência sobre a matéria.

O Ministério da Pesca estima que a pesca artesanal seja responsável por 45% de toda a produção nacional, o que representa, anualmente, aproximadamente 1,24 milhões de toneladas, conseqüentemente, cria milhões de empregos que contribuem diretamente na arrecadação da Previdência (KOETZ, 2014).

Ressalta-se que

A pesca artesanal é uma atividade econômica como tantas outras, praticada para a reprodução da vida humana. Contudo, o meio em que ela é praticada, o tempo dissociado do tempo do capital, o histórico e o modo de vida dos pescadores, integram um conjunto que faz dela uma atividade carregada de sentido simbólico e cultural. [...] considerando o fato de que historicamente, é passada de pai para filho, [...] (SILVA; GARCIA, 2013, p. 184).

Nesse sentido, o estudo de aspectos relativos ao pescador artesanal refere-se não somente à produção de uma força de trabalho, mas também a produção de uma cultura calcada no sustento.

1 DA PROFISSÃO DE PESCADOR ARTESANAL

Desde o Brasil-Colônia, os pescadores artesanais constituem um grupo social distinto e

específico, que se desenvolveu apoiado na tradição de pesca, dos tipos de embarcações,

² Trata-se do raciocínio dedutivo que procura transformar enunciados complexos e universais em particulares, neste caso, a aposentadoria especial do pescador artesanal e a

possibilidade de recebimento cumulado com o benefício de pensão por morte (OLIVEIRA, 2002).

das formas de consciência e do imaginário bem próprio do trabalho pesqueiro. Longe de produzirem apenas a subsistência num país de tanta carestia, os pescadores artesanais foram e são responsáveis pelo abastecimento do pescado nos núcleos urbanos, contribuindo para a economia local (SILVA, 1988).

A pesca artesanal, ainda:

[...] tem grande valor cultural para o Brasil. Dela nasceram e são preservadas até hoje diversas tradições, festas típicas, rituais, técnicas e artes de pesca, além de lendas do folclore brasileiro. Também deu origem às comunidades que simbolizam toda a riqueza e diversidade cultural do nosso povo, como os caiçaras (Rio de Janeiro, São Paulo e Paraná), os açorianos (Santa Catarina), os jangadeiros (Região Nordeste) e os ribeirinhos (Região Amazônica) (MPA apud KOETZ, 2014, p. 22).

A regulamentação da pesca se deu em 1967, através do Decreto Lei 221, que definiu a profissão de pescador como “aquele que, matriculado na repartição competente segundo as leis e regulamentos em vigor, faz da pesca sua profissão ou meio principal de vida”.

Posteriormente, o Código de Pesca – Lei 11.959/09 – modificou este conceito de pesca. A partir daí, entende-se por pescador artesanal aquele que, de forma autônoma ou em regime de economia familiar, com meios de produção próprios ou mediante contrato de parceria,

utilizando-se de embarcações de pequeno porte, faz da pesca seu meio de subsistência (BRASIL, 2009).

A definição jurídica de pesca artesanal é importante em dois níveis. No primeiro, a regulamentação da atividade possibilita o reconhecimento profissional dos trabalhadores. E sendo assim, o pescador passa a resguardar para si todos os direitos advindos das atividades laborais, especialmente em relação aos benefícios previdenciários. E, por último, mas não menos importante, a regulamentação serve como maneira de afirmar políticas públicas de estímulo a atividades comunitárias e não-industriais, atividades negligenciadas e, inclusive, suprimidas pelos regimes autoritários brasileiros (OLIVEIRA; SILVA, 2012, p. 338).

Segundo Moreno (2015, p. 27), existem muitas “críticas aos termos e definições desta atividade nesta Lei, até mesmo pela heterogeneidade com que a pesca artesanal litorânea e continental acontece no País.” Apesar disso, trata-se de “um importante avanço, sobretudo devido ao longo período de uma não definição jurídica do setor artesanal”, pois somente a partir de uma regulamentação que se torna possível a criação de políticas públicas de estímulo à profissão (MORENO, 2015, p. 27).

2 DO PESCADOR ARTESANAL COMO SEGURADO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

Segundo Pierdoná (2008, p. 5314), a CRFB/88

[...] estabeleceu um sistema de proteção social que denominou “seguridade social”, a qual tem por objetivo a proteção de todos, nas situações geradoras de necessidades, por meio de ações de saúde, previdência e assistência social. Sua efetivação tem como base o princípio da solidariedade, uma vez que o financiamento do referido sistema está a cargo de toda sociedade.

Sem dúvida, o princípio securitário da solidariedade, com base na CF/88, art. 3º, I, é o

[...] de maior importância, pois traduz o verdadeiro espírito da previdência social: a proteção coletiva, na qual as pequenas contribuições individuais geram recursos suficientes para a criação de um manto

protetor sobre todos, viabilizando a concessão de prestações previdenciárias em decorrência de eventos preestabelecidos (IBRAHIM, 2015, p. 65).

Jane Berwanger (2018) alude que esta perspectiva trouxe uma nova realidade para o meio, a partir do momento em que inseriu nos seus princípios ‘a uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais’, com a previsão expressa da inclusão e a forma de contribuição dos produtores que trabalham em regime de economia familiar, incluindo os pescadores artesanais.

Nesta senda, é mister destacar a prescindibilidade de expressar, em legislação

esparsa, matéria já discutida na Constituição Federal de 1988, vale dizer, princípios da Uniformidade e Equivalência. Isto porque, na prática, é usual vislumbrar a discriminação, por parte do regime previdenciário, entre as populações urbanas e rurais.

Destarte, o trabalhador rural e o pescador artesanal são reconhecidos constitucionalmente pela Previdência Social como segurados especiais:

O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o **pescador artesanal**, bem como os respectivos cônjuges, **que exerçam suas atividades em regime de economia familiar**, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei (BRASIL, 1988, art. 195, § 8º, grifo dos autores).

Assim sendo, percebe-se que a redação do artigo 195, § 8º da CF/88 determinou

[...] ao legislador que observe tratamento diferenciado àqueles que, trabalhando por conta própria em regime de economia familiar, realizem pequena produção, com a qual retiram sua subsistência. O dispositivo constitucional determina que a base de cálculo das contribuições à Seguridade Social destes seja o produto da comercialização de sua produção, criando assim regra diferenciada para a participação no custeio. É que, sendo a atividade destes instável durante o ano (em função dos períodos de safra, no caso dos agricultores, temporadas de pesca, para os pescadores [...]), não se pode exigir dos mesmos, em boa parte dos casos, contribuições mensais, em valores fixos estipulados (CASTRO; LAZZARI, 2014, p. 163).

Salienta-se que o segurado especial, necessariamente, será pessoa física. Se a atividade é explorada por pessoa jurídica, não será segurado especial. A definição de segurado especial pode ser caracterizada como:

[...] **pessoa física** residente no imóvel rural ou aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, **individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração**, na condição de: (a) produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatários rurais, que explore atividade: (1)

agropecuária em área de até quatro módulos fiscais, ou (2) de seringueiro ou extrativista vegetal que exerça suas atividades nos termos do inciso XII do *caput* do artigo 2º da Lei nº 9.985/00, e faça dessas atividades o principal meio de vida; (b) **pescador artesanal ou a este assemelhado, que faça da pesca profissão habitual ou principal meio de vida**; e (c) cônjuge ou companheiro, bem como filho maior de 16 anos de idade ou a este equiparado, de segurado de que tratam as letras *a* e *b*, que, comprovadamente, trabalhem com o grupo familiar respectivo (MARTINS, 2015, p. 114-115, grifo dos autores).

Por consequência, entende-se que o segurado especial deverá exercer suas atividades individualmente, ou em regime de economia familiar, cuja atividade é indispensável à própria subsistência e ao desenvolvimento socioeconômico do núcleo familiar (MARTINS, 2015).

Nesse sentido,

[...] pescador artesanal é aquele que, nas mesmas condições dos trabalhadores rurais, vive da pesca rudimentar, sem a aplicação dos equipamentos e técnicas industriais da atualidade, tendo esta atividade como habitual ou principal meio de vida, especialmente quando o faz sem embarcação (LOPES JÚNIOR, 2011, p. 91).

Caso haja utilização de embarcação, o Decreto nº 3.048/1999 estabelece o limite de até seis toneladas de arqueação bruta (capacidade total da embarcação), podendo, nesta hipótese, ainda existir o auxílio de parceiro, sendo que na condição, exclusivamente, de parceiro outorgado, poderá utilizar embarcação de até dez toneladas de arqueação bruta.

O respectivo Decreto traz ainda a caracterização mais detalhada do pescador artesanal como segurado especial da previdência social:

Considera-se pescador artesanal aquele que, individualmente ou em regime de economia familiar, faz da pesca sua profissão habitual ou meio principal de vida, desde que:

I - não utilize embarcação; ou

II - utilize embarcação de pequeno porte³ (BRASIL, 1999, art. 9, § 14, grifo dos autores).

Frise-se que podem ser considerados “assemelhados ao pescador artesanal: o mariscador, o caranguejeiro, o eviscerador (limpador de pescado), o observador de cardumes, o pescador de tartarugas e o catador de algas” (MARTINS, 2015, p. 115).

Nota-se que, quanto ao eviscerador, a limpeza do pescado pode ser de maneira artesanal à beira do rio ou do mar, na residência da família ou em ambientes próprios para a atividade, como nos galpões de cooperativas, sendo que esses trabalhadores podem jamais ter entrado na água para pescar diretamente. No entanto, também são considerados pescadores pelo labor desenvolvido diretamente no processo produtivo do pescado (KOETZ, 2014).

De acordo com a Lei nº 8.212/91, não perde a condição de segurado especial o exercício das seguintes atividades:

I – a outorga, por meio de contrato escrito de parceria, meação ou comodato, de até 50% (cinquenta por cento) de imóvel rural cuja área total não seja superior a 4 (quatro) módulos fiscais, desde que outorgante e outorgado continuem a exercer a respectiva atividade, individualmente ou em regime de economia familiar;

II – a exploração da atividade turística da propriedade rural, inclusive com hospedagem, por não mais de 120 (cento e vinte) dias ao ano;

III – a participação em plano de previdência complementar instituído por entidade classista a que seja associado, em razão da condição de trabalhador rural ou de produtor rural em regime de economia familiar;

IV – ser beneficiário ou fazer parte de grupo familiar que tem algum componente que seja beneficiário de programa assistencial oficial de governo;

V – a utilização pelo próprio grupo familiar, na exploração da atividade, de processo de beneficiamento ou industrialização artesanal, na forma do § 11 do art. 25 desta Lei;

VI - a associação em cooperativa agropecuária ou de crédito rural;

VII - a incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI sobre o produto das

atividades desenvolvidas nos termos do § 14 deste artigo (BRASIL, 1991, art.12, § 9º).

Extrai-se do Decreto nº 6.722/88, após a incorporação do art. 9º do RPS, § 25, que constitui “processo de beneficiamento ou industrialização artesanal aquele realizado diretamente pelo próprio produtor rural pessoa física, desde que não esteja sujeito à incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI”. Em paralelo, o “auxílio eventual de terceiros é aquele que é exercido ocasionalmente, em condições de mútua colaboração, não existindo subordinação nem remuneração” (CASTRO; LAZZARI, 2014, p. 166).

Destarte, com relação às associações de cooperativas mencionadas no texto legal supracitado, o doutrinador Lopes Júnior (2011) acredita que a cooperação entre a categoria é vital à manutenção e sobrevivência da condição do segurado especial, já que a possibilidade de unificar a direção da produção, contribui para a sua comercialização em sociedade.

Consequentemente, o pescador artesanal, desde que caracterizado como beneficiário do Regime Geral da Previdência Social – RGPS, passa a usufruir como segurado ou dependente das prestações previdenciárias sociais, como por exemplo, do benefício da aposentadoria por idade especial.

Cabe salientar que a legislação e a normatização sobre os benefícios devidos aos pescadores artesanais é bastante precária, quer seja porque esta categoria ainda está restrita à lei de segurado distinto (casos rurais), quer seja na prática, por causa da informalidade da profissão, uma vez que “o pescador não consegue provar documentalmente onde pescou e, na maioria, até há pouco tempo, não informava a profissão corretamente, porque pescador sequer era considerado um profissional” (KOETZ, 2014, p. 7).

³ Entende-se por embarcação de pequeno porte aquelas que operam na pesca comercial e que possuem arqueação

bruta (volume interno total) - AB igual ou menor que 20 (BRASIL, Lei 11.959/09, Artigo 10, § 1º inciso I).

3 DA APOSENTADORIA ESPECIAL DO PESCADOR ARTESANAL

Conforme orientação do Instituto Nacional de Seguro Social, a aposentadoria por idade é um “benefício devido ao trabalhador que comprovar o mínimo de 180 meses de trabalho, além da idade mínima de 65 anos, se homem, ou 60 anos, se mulher”.

No caso do pescador artesanal na condição de segurado especial, a Lei nº 8.213/91, com previsão nos artigos 48, §1º, 55, §2º e 143, respectivamente, disciplina: idade mínima reduzida “de sessenta e cinquenta e cinco anos”, respectivamente para homens e mulheres; “tempo de serviço do segurado trabalhador rural será computado independentemente do recolhimento das contribuições a ele correspondentes, exceto para efeito de carência”, e ainda o segurado

[...] pode requerer aposentadoria por idade, no valor de um salário mínimo, durante quinze anos, [...] desde que comprove o exercício de atividade rural, ainda que descontínua, no período imediatamente anterior ao requerimento do benefício, em número de meses idêntico à carência do referido benefício (BRASIL, 1991, art. 143).

Dessa forma, o pescador artesanal, para fins de proteção previdenciária, “tem direito à aposentadoria por idade, independentemente de ter recolhido contribuição previdenciária, uma vez que, [...] na qualidade de segurado especial”, está equiparado ao trabalhador rural (CASTRO; LAZZARI, 2014, p. 545).

Posto isto, “a aposentadoria social rural apresenta-se como a principal política de enfrentamento à pobreza no campo” (LIMA; MENDES, 2017, p. 260). Isso porque a CRFB/88 melhorou a situação do homem do campo, pois o regime contempla mesmo sistema para trabalhadores urbanos e rurais,

[...] assegurando pelo menos um salário-mínimo ao trabalhador rural [...]. Entretanto, não mais se justifica conceder aposentadoria ao trabalhador rural sem nunca ter contribuído, apenas porque essa pessoa comprove o exercício da atividade rural em número de meses igual à da carência do benefício, mesmo que de forma descontínua [...]. Há o inconveniente também de que se arrecada pouco no campo para o volume de benefícios

em valor que se paga (MARTINS, 2015, p. 366).

Assim, notadamente, a aposentadoria social rural apresenta-se “como a principal política de enfrentamento à pobreza no campo [...]” (SILVA; YAZBEK; DI GIOVANNI, 2012 apud LIMA, 2016, p. 28).

Com a regularidade do benefício, o aposentado rural consegue crédito e confiabilidade por parte das instituições financeiras e de comércio, assim como, facilita a aquisição de bens, devolvem ao idoso o sentimento de credibilidade e utilidade, bem como a sua autoestima. Os efeitos benéficos vão muito além do material, pois envolvem uma série de fatores de diferentes naturezas, inclusive assegurando ao idoso o direito de cidadania (LIMA, 2016, p. 45).

O fato é que, “para a concessão do benefício de aposentadoria por idade especial aos trabalhadores nos moldes do artigo 39, I da Lei n. 8.213/91 é requisito legal que comprovem a atividade rurícola”/pesqueira e idade (60 anos/homem e 55 anos/mulher). “O problema enfrentado é como se comprovar essa atividade [...] quer seja a nível administrativo, junto ao órgão gestor da Previdência ou, em caso de indeferimento administrativo, por meio de provimento judicial” (LIMA; MENDES, 2017, p. 255).

Consoante § 3º do artigo 55 da Lei 8.213/91 e a Súmula 149 do Superior Tribunal de Justiça - STJ, a comprovação do tempo de serviço só produzirá efeito, quando baseada em início de prova material, não sendo admitida prova exclusivamente testemunhal.

A Lei 11.718/08 traz um rol exemplificativo, dentre outros documentos que são utilizados como início de prova material para comprovação da atividade especial, como por exemplo, declaração de colônia de pescadores, documentos fiscais relativos à entrega de produção à entreposto de pescado e caderneta de inscrição pessoal visada pela Capitânia dos Portos ou pela Superintendência do Desenvolvimento da Pesca (Sudepe).

Cabe salientar que o INSS poderá “aceitar qualquer prova que leve a convicção do fato

alegado, sendo que o mesmo deverá” conter três elementos, quais sejam: o nome do requerente, a profissão de pescador e a data de emissão do documento (KOETZ, 2014, p. 102).

Nota-se que, em face do princípio constitucional da uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais, aquele que deixou a área rural e foi trabalhar em atividade urbana, poderá somar os dois períodos para atingir a carência necessária para concessão da aposentadoria por idade, o que se denomina aposentadoria híbrida (CASTRO; LAZZARI, 2014).

Deste modo, não há a diminuição do transcurso dos 05 (cinco) anos sobre a idade que o segurado especial tem direito, sendo que para o cálculo do salário de benefício considerar-se-á a quantia equivalente ao salário mínimo para os meses em que exerceu atividade rural. Porém, este entendimento não é majoritário, ... pois “há quem afirme que o direito à soma do tempo de carência rural e urbana só é devida em caso do trabalhador estar, à época da aposentadoria, em atividade pesqueira ou rural” (KOETZ, 2014, p. 90).

Esta diferenciação é incongruente, assim como qualquer interpretação restritiva, já que o trabalhador em idade de aposentar-se está debilitado “da mesma forma, tendo trabalhado antes ou depois na área rural, na pesca ou na atividade urbana” (KOETZ, 2014, p. 91).

Ademais, tanto o trabalho rural quanto a pesca são tão penosos quanto inúmeros trabalhos urbanos.

3.1 DA APOSENTADORIA ESPECIAL E SUA (IN)COMPATIBILIDADE COM O RECEBIMENTO DE PENSÃO POR MORTE

Ainda que preenchidos os requisitos relacionados à condição de pescador artesanal, não será considerado como segurado especial o membro do grupo familiar que possuir outra fonte de rendimento, exceto:

I – benefício de pensão por morte, auxílio-acidente ou auxílio-reclusão, cujo valor não supere o do menor benefício de prestação continuada da Previdência Social;

II – benefício previdenciário pela participação em plano de previdência complementar instituído nos termos do inciso IV do § 9º deste artigo;

III - exercício de atividade remunerada em período não superior a 120 (cento e vinte) dias, corridos ou intercalados, no ano civil, observado o disposto no § 13 deste artigo;

IV – exercício de mandato eletivo de dirigente sindical de organização da categoria de trabalhadores rurais;

V – exercício de mandato de vereador do município onde desenvolve a atividade rural, ou de dirigente de cooperativa rural constituída exclusivamente por segurados especiais, observado o disposto no § 13 deste artigo;

VI – parceria ou meação outorgada na forma e condições estabelecidas no inciso I do § 9º deste artigo;

VII – atividade artesanal desenvolvida com matéria-prima produzida pelo respectivo grupo familiar, podendo ser utilizada matéria-prima de outra origem, desde que a renda mensal obtida na atividade não exceda ao menor benefício de prestação continuada da Previdência Social; e

VIII – atividade artística, desde que em valor mensal inferior ao menor benefício de prestação continuada da Previdência Social (BRASIL, 1991, art. 12, § 10, grifo dos autores).

Especialmente no que tange ao recebimento de pensão por morte (benefício pago aos dependentes do segurado da Previdência Social, que vier a falecer ou, em caso de desaparecimento, tiver sua morte presumida declarada judicialmente), a lei orgânica da seguridade social, expressamente, autoriza o acúmulo dos benefícios de aposentadoria especial e da pensão por morte, desde que o valor deste último, seja igual ou inferior ao salário mínimo, ou seja, valor do menor benefício de prestação continuada da Previdência Social.

É mister destacar que, a manutenção da qualidade de segurado especial, ainda que diante do recebimento de pensão por morte, decorre do fato de que tal benefício não é condição efetiva do exercício de outra atividade remunerada, isto porque, a pensão por morte é um benefício destinado aos dependentes dos segurados.

Não obstante, analisa-se o entendimento da Egrégia 5ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NOVO JULGAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO COMPLEMENTADA. Mantida decisão de procedência da demanda. **PENSÃO POR MORTE EM VALOR SUPERIOR AO MÍNIMO CUMULADA COM APOSENTADORIA RURAL POR IDADE. POSSIBILIDADE.** 1. Os embargos de declaração pressupõem a presença de omissão, contradição ou obscuridade na decisão embargada, e, na esteira do entendimento pretoriano, são também cabíveis para correção de erro material e para fins de prequestionamento. 2. Atingida a idade mínima exigida e comprovado o exercício da atividade rural, em regime de economia familiar, pelo período exigido em lei, mediante a produção de início de prova material, corroborada por prova testemunhal idônea, o segurado faz jus à aposentadoria rural por idade. 3. **A lei previdenciária não impede a cumulação dos proventos de aposentadoria com a pensão por morte, tendo em vista serem benefícios com pressupostos fáticos e fatos geradores diversos.** 4. **O § 9º do art. 11 da Lei 8213, que afasta a qualidade de segurado especial do membro de grupo familiar que aufera pensão por morte em valor superior ao salário mínimo, deve ser interpretado restritivamente.** O não enquadramento apenas se justifica se o trabalhador rural, em razão de auferir outra fonte de renda, puder dispensar o próprio labor em regime de economia familiar ou como boia-fria. 5. Trata-se de elemento objetivo que, não estando presente, facilita a demonstração do exercício da atividade rural em regime de economia familiar ou como boia-fria, mas que não se qualifica como critério excludente absoluto, admitindo, por outras provas, o direito ao enquadramento. 6. Em âmbito judicial vige o princípio do livre convencimento motivado do juiz e não o sistema de tarifação legal de provas, motivo pelo qual o recebimento de pensão por morte que não ultrapassa dois salários mínimos atuais não pode ser considerado, de forma absoluta, como fonte de renda a desqualificar a autora como segurada especial, se esta comprova que, por muitos anos depois de ter implantada a pensão, permaneceu laborando em regime de economia familiar (TRF-4 - APELREEX: 44785320154049999 PR 0004478-53.2015.404.9999, Relator: Taís Schilling Ferraz, Data de Julgamento: 04/10/2016, QUINTA TURMA, grifo dos autores).

Neste julgado, observa-se a relativização do valor recebido a título de pensão por morte, como garantia ao acúmulo dos benefícios previdenciários. Enquanto a previsão legal atesta que perde a qualidade de segurado especial o membro de grupo familiar que aufera pensão por morte em valor superior ao salário mínimo, a jurisprudência decidiu, com base na Lei 8213/91, art. 11, § 9, que o não enquadramento apenas se justificaria se o trabalhador rural, em razão de auferir outra fonte de renda, puder dispensar o próprio labor em regime de economia familiar.

A Turma reconheceu, ainda, o fato de que, perceber pensão por morte não afasta o direito à aposentação rurícola, porquanto se tratarem de benefícios de pressupostos fáticos diferentes e fatos geradores de naturezas distintas, julgando procedente o recebimento do benefício de aposentadoria especial rural cumulado com pensão por morte em valor superior ao salário mínimo.

Além disso, decidiu que, no âmbito judicial, vige o princípio do livre convencimento motivado do juiz e não o sistema de tarifação legal de provas, motivo pelo qual o recebimento de pensão por morte que não ultrapassa dois salários mínimos não pode ser considerado, de forma absoluta, como fonte de renda a desqualificar o segurado especial, se este comprova que, por muitos anos depois de ter implantado a pensão, permaneceu laborando em regime de economia familiar.

Ocorre que, o entendimento não está pacificado pelo TRF4, eis que a 1ª Turma Recursal de Santa Catarina, em recente decisão, negou por unanimidade provimento ao Recurso Cível nº 5012995-22.2017.4.04.7208/SC que pleiteava a concessão do benefício previdenciário de aposentadoria por idade rural na condição de pescadora artesanal à segurada beneficiária de pensão por morte no valor de R\$ 1.493,72.

Do cotejo analítico dessas decisões, resta inconcusso que, muito embora ambos tenham tratado de discussão acerca do recebimento de aposentadoria por idade rural cumulado com pensão por morte em valor superior ao mínimo,

os desfechos atribuídos foram absolutamente divergentes entre si.

Isso em razão de que a restrição imposta pela legislação infraconstitucional – de limitar a cumulação dos benefícios em razão do valor recebido a título de benefício (inferior ao salário

mínimo) – fere os princípios constitucionais da igualdade e isonomia, bem como os princípios da distributividade e solidariedade social do sistema previdenciário, refletindo certa discriminação ao segurado especial pescador artesanal, porquanto tais benefícios merecem ser cumulados.

CONCLUSÃO

A proteção social aos pescadores artesanais é uma garantia constitucional. Conforme descrito neste artigo, a concessão do benefício previdenciário de aposentadoria por idade rural na condição de pescador artesanal, exige três requisitos: idade mínima (60 anos, se homem, e 55 anos, se mulher); exercício de atividade de pescador artesanal por tempo correspondente à carência do benefício (quinze anos) e trabalho realizado pelos integrantes do núcleo familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros, de forma a manter a própria subsistência do grupo, exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem o auxílio de empregados permanentes.

Ocorre que o pescador artesanal pode perder a qualidade de segurado especial se possuir outra fonte de renda. Especialmente no que tange ao recebimento de pensão por morte, pois a lei orgânica da seguridade social expressamente autoriza o acúmulo dos benefícios de aposentadoria especial e da pensão por morte, desde que o valor deste último, seja igual ou inferior ao salário mínimo, ou seja, valor do menor benefício de prestação continuada da Previdência Social.

No entanto, restou demonstrado que esta restrição legal fere os princípios constitucionais da igualdade e isonomia, bem como os princípios da distributividade e solidariedade social do sistema previdenciário, o que reflete certa discriminação ao segurado especial pescador artesanal, já que se tratam de

benefícios de pressupostos fáticos diferentes e fatos geradores de naturezas distintas, principalmente porque o benefício da aposentadoria tem natureza alimentar, e neste caso, não há porque instituir limites legais.

De outra forma, a manutenção da qualidade de segurado especial, ainda que diante do recebimento de pensão por morte, se justificaria pelo fato que tal benefício não decorre do efetivo exercício de outra atividade remunerada, pois a pensão por morte é um benefício destinado aos dependentes dos segurados.

Como consequência jurídica, existe decisão relativizando a questão e permitindo, através do princípio do livre convencimento motivado do juiz, a possibilidade do acúmulo dos benefícios ao segurado que perceber pensão por morte de até dois salários mínimos, ou seja, um salário a mais que o instituído legalmente.

A aposentadoria social do pescador artesanal é parte de uma política de enfrentamento à pobreza, considerando que o benefício representa um autêntico programa de renda mínima e o direito de cidadania ao aposentado pescador idoso. Daí a importância em se fazer a construção jurisprudencial sobre o tema, como forma de não deixar de amparar os que são protegidos pela Previdência Social e proteger o desenvolvimento socioeconômico do núcleo familiar dos que sobrevivem da pesca artesanal.

REFERÊNCIAS

AMADO, Frederico. **Direito previdenciário**. 7. ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

BERWANGER, Jane. **Curso Segurado Especial: trabalhador rural e pescador artesanal**. Instituto Brasileiro de Direito Previdenciário –IBDP, OAB Itajaí/SC, ago. 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 01 set. 2018.

_____. **Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm>. Acesso em: 01 set. 2018.

_____. **Decreto-lei nº 221, de 28 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a proteção e estímulos à pesca e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Decreto-Lei/Del0221.htm>. Acesso em: 01 set. 2018.

_____. **Lei nº 11.718, de 20 de junho de 2008**. Acrescenta artigo à Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973, criando o contrato de trabalhador rural por pequeno prazo; estabelece normas transitórias sobre a aposentadoria do trabalhador rural; prorroga o prazo de contratação de financiamentos rurais de que trata o § 6º do art. 1º da Lei nº 11.524, de 24 de setembro de 2007; e altera as Leis nºs 8.171, de 17 de janeiro de 1991, 7.102, de 20 de junho de 1993, 9.017, de 30 de março de 1995, e 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11718.htm>. Acesso em: 02 set. 2018.

_____. **Lei nº 11.959, de 29 de junho de 2009**. Dispõe sobre a Política Nacional de Desenvolvimento Sustentável da Aquicultura e da Pesca, regula as atividades pesqueiras, revoga a Lei nº 7.679, de 23 de novembro de 1988, e dispositivos do Decreto-Lei nº 221, de 28 de fevereiro de 1967, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11959.htm> Acesso em: 01 set. 2018.

_____. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras

providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212compilado.htm>. Acesso em: 02 set. 2018.

_____. **Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8213compilado.htm>. Acesso em: 02 set. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **Recurso Cível nº 5012995-22.2017.4.04.7208**. Relator: Juiz Federal Julio Guilherme Berezoski Schattschneider. Boletim Nº 0429/2018. Ano XIII – nº 168 – Porto Alegre, 23 de julho de 2018. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/diario/download.php?arquivo=%2Fvar%2Fwww%2Fhtml%2Fdiario%2Fdocsa%2Fde_jud_20180723164501_2018_07_23_a.pdf>. Acesso em: 09 out. 2018.

_____. TRF da 4ª Região TRF-4 - **APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO: APELREEX 0004478-53.2015.404.9999 PR**. Publicado em 04.10.2016. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/395174047/apelacao-reexame-necessario-apelreex-44785320154049999-pr-0004478-5320154049999>>. Acesso em: 02 set. 2018.

CAMPOS, André Gambier. CHAVES, André Valente. Perfil laboral dos pescadores artesanais no Brasil: insumos para o programa seguro defeso. **Mercado de Trabalho - Conjuntura e Análise nº 60**, p. 63-73, abr. 2016. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/mercadodetrabalho/bmt60_12_politica2.pdf>. Acesso em: 1 set. 2018.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

_____; _____. **Manual de direito previdenciário**. 20. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2017.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 20. ed. Niterói: Impetus, 2015.

INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL. **Aposentadoria por Idade Urbana**. Disponível em:

<<https://www.inss.gov.br/beneficios/aposentadoria-por-idade/>>. Acesso em: 02 set. 2018.

KOETZ, Eduardo. **Pescador artesanal & Direito previdenciário**: Regime Geral de Previdência Social (RGPS), contribuição, benefícios, deveres ambientais e organização. Curitiba: Juruá, 2014.

LIMA, Viviane Freitas Perdigão. Experiência brasileira de proteção social rural: de programa de feição redistributiva do estado a solução *pro misero* adotada pelo poder judiciário na comprovação do labor rural. In: **XXV Congresso Nacional do CONPEDI**, Direitos sociais, seguridade e Previdência Social I. [Recurso eletrônico on-line]. COMPEDI (Org.). Curitiba, p. 28-48, 2016.

LIMA, Viviane Freitas Perdigão; MENDES, Renata Caroline Pereira Reis. A aposentadoria rural como direito ao desenvolvimento e sua promoção pelo poder judiciário. In: **XXVI Encontro Nacional do CONPEDI**. Direitos sociais, seguridade e previdência social. [Recurso eletrônico on-line]. COMPEDI (Org.). Brasília, p. 243-263, 2017.

LOPES JÚNIOR, Nilson Martins. **Direito previdenciário**: custeio e benefícios. 4. ed. São Paulo: Rideel, 2011.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da seguridade social**: custeio da seguridade social – benefícios – acidente do trabalho – assistência social – saúde. 35. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MORENO, Larissa Tavares. A luta para pescar: reconhecimento e direito social dos pescadores artesanais. **Revista Pegada**, v. 16, n. 2, p. 16-42, dez. 2015. Disponível em: <<http://revista.fct.unesp.br/index.php/pegada/art>

icle/viewFile/3812/3191>. Acesso em: 1 set. 2018.

OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de; SILVA, Vera Lúcia da. O processo de industrialização do setor pesqueiro e a desestruturação da pesca artesanal no Brasil a partir do Código de Pesca de 1967. **Sequência**, n. 65, p. 329-357, dez. 2012.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Metodologia científica aplicada ao direito**. São Paulo: Thomson, 2002.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. A proteção previdenciária do trabalhador rural na Constituição de 1988. **Anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI**. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. p. 5311-5328. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/zelia_luiza_pierdon_a-1.pdf>. Acesso em: 01 set. 2018.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. São Paulo: Saraiva, 2002.

SILVA, Luiz Geraldo. **Os pescadores na história do Brasil**. v. 1 - Colônia e Império. Recife: Comissão Pastoral dos Pescadores, 1988.

SILVA, Maria Ozanira da Silva; YAZBEK, Maria Carmelita; DI GIOVANNI, Geraldo. **A política social brasileira no século XXI**: a prevalência dos programas de transferência de renda. 6. ed. São Paulo: Cortez, 2012.

SILVA, Suana Medeiros; GARCIA, Maria Franco. O mar está pra peixe? Trabalho e natureza na pesca artesanal em Lucena, Brasil. **SEMATA**, Ciências Sociais e Humanidades, v. 25, p. 179-204, set. 2013.



A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NUMA CONSTITUIÇÃO LAICA - A RELIGIÃO RECONHECIDA PARA NÃO PAGAR IMPOSTOS

DIONÍZIO, Égina Ribas de Lima.
Pós-Graduada em nível de
Especialização em Direito
Tributário e Previdenciário
(SINERGIA); Graduada em
Direito.
efy2011@live.com

SILVA, Jessica Pascoal da.
Pós-Graduada em nível de
Especialização em Direito
Tributário e Previdenciário
(SINERGIA); Pós-Graduada,
MBA Gestão Ambiental
(UNICESUMAR); Graduada em
Direito. Advogada.
jessicapascoal.adv@outlook.com

DRAEGER, Maria Rosa
Andrade.
Pós-Graduada em nível de
Especialização em Direito
Tributário e Previdenciário
(SINERGIA); Graduada em
Direito. Advogada.
draeger.adv@gmail.com

SANTOS, Jazam.
Doutor em Direito (UFSC);
Mestre em Relações
Internacionais para o Mercosul -
linha de Questões Jurídicas
(UNISUL); Especialista em
Controle da Gestão Pública
Municipal (UFSC); Graduado em
Direito. Professor Universitário e
advogado. Coautor.
jazamsantos@gmail.com
<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4796634A8>

DIONIZIO, Égina Ribas de Lima; SILVA, Jessica Pascoal da; DRAEGER, Maria Rosa Andrade; SANTOS, Jazam. A imunidade tributária numa constituição laica – A religião reconhecida para não pagar impostos. **REFS – Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia**, Navegantes, v.10, n.15, p. 28-39, jan./jun.

RESUMO

Este artigo foi elaborado mediante a utilização do método dedutivo, para analisar o instituto da imunidade tributária religiosa, que é uma norma constitucional com o objetivo de valorizar e proteger a liberdade religiosa. Observa-se que algumas religiões, a exemplo: a maçonaria e as de raiz africana, não são contempladas de imediato por este benefício, necessitando buscar esse direito no judiciário. Apresenta-se a definição de imunidade tributária, seguindo com o instituto da imunidade tributária destinada aos templos de qualquer culto e sua abrangência. Para desenvolvimento do mesmo, elencou-se como objetivo geral: analisar a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, alínea “b” da CF/88, a sua destinação e abrangência, à luz da jurisprudência. Ao final, apresentaram-se as controvérsias entre a imunidade tributária religiosa e sua extensão ao patrimônio, renda e serviços, que já estão pacificadas no tribunal, e ainda a aplicação deste benefício à maçonaria e religiões de raiz africana. Foi identificado que a maçonaria, perante os tribunais, não preenche requisitos que a considerem religião, enquanto as religiões de raiz africana já são reconhecidas e imunes.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Impostos. Religião. Templos. Culto.

INTRODUÇÃO

O presente artigo possui o intuito de pesquisar e verificar a abrangência do instituto chamado imunidade tributária, especificamente sobre os templos de qualquer culto, tendo como intuito a análise deste instituto, previsto no art. 150, VI, alínea “b” da CF/88, a sua destinação e abrangência, à luz da jurisprudência; apresentar a extensão desse instituto, com exemplos de casos práticos, levados ao tribunal de justiça.

Considera-se indispensável, para o melhor entendimento desse assunto, primeiro reforçar a definição do que é imunidade tributária: uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Cumpra ressaltar que o Direito Tributário, “existe em função do fato de que os tributos são essenciais para o financiamento da máquina estatal, caso não haja recolhimento de tributos, o Estado será incapaz de proceder suas atividades, principalmente aquelas voltadas à população” (MAFRA, 2005, p. 25).

Desta forma, é possível fazer uma breve análise da importância da matéria, e dos tributos em espécie, para o desenvolvimento do Estado.

Oportuno se toma dizer que:

Todo tributo gera uma carga ao contribuinte, de acordo com sua renda e com as características legais da instituição desses tributos, os valores a serem recolhidos em favor do Estado diferem de uma pessoa ou instituição para outra. É preciso recordar, porém, que os tributos não existem para que o Estado os utilize como considerar melhor, eles são regidos por lei e devem ser aplicados em benefícios aos cidadãos, assegurando seus direitos a educação, cultura, saúde, lazer, entre tantos outros (AMARO, 2011, p. 115).

Vale a reflexão sobre a influência e todas as consequências sobre o não pagamento dos tributos.

Cumpra salientar que o Código Civil de 2002, prevê que a pessoa jurídica possa ser considerada regular com todos os seus direitos jurídicos. Refere-se a organizações religiosas. As entidades religiosas são tipificadas como uma categoria das pessoas jurídicas, com personalidade própria e possibilidade de criação e organização livre.

Pode-se verificar que, logo após a abordagem desse tema, faz-se necessário tecer breves comentários a respeito de sua origem e objetivo, trazendo, ainda, suas espécies existentes, bem como sua natureza jurídica.

Nesse artigo será abordado, especificamente, a imunidade tributária

destinada aos templos e cultos de qualquer religião, com maior ênfase na sua destinação, abrangência e aplicabilidade, e buscou-se esclarecer quais são as espécies de impostos passíveis de isenção e quem são os beneficiários. Para tanto, levantou-se como questão problema: Sendo o Brasil um estado laico, a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “b” da CF/88, destina-se a todas religiões? Esta imunidade abrange quais espécies de impostos?

Na busca de esclarecer os questionamentos elencados acima, pode-se identificar as hipóteses a seguir: os templos de qualquer culto são imunes apenas as espécies de impostos. A abrangência da imunidade tributária religiosa, destina-se além do templo, ao patrimônio, renda e serviços que se destinam à religião.

O método⁴ utilizado para realização deste artigo foi o dedutivo⁵, isto é, partiu-se de formulações gerais, em busca de posições que as confirmem ou neguem, com base em autores, doutrinadores, como Alexandre (2014), Machado (2015), Mazza (2015), Sabbag (2012, 2014), assim como no Código Civil Brasileiro, na Constituição Federal Brasileira e no Código Tributário Nacional, apontando-se, ao final, as conclusões a que se chegou, através de estudos de doutrina, jurisprudência e legislação.

Convém ressaltar que, realizado o estudo, deparou-se com algumas controvérsias da imunidade tributária dos templos de qualquer culto, ou seja, a divergência em sua aplicação para a maçonaria e religiões de origem africanas.

A imunidade tributária religiosa e sua extensão ao patrimônio, renda e serviços da

⁴ Método: é a base lógica da dinâmica da Pesquisa Científica. Ou seja, Método é a “forma lógico-comportamental na qual se baseia o pesquisador para investigar, tratar os dados colhidos e relatar os resultados” (PASOLD, 2001, p. 104).

⁵ Dedutivo: é “aquele que parte do geral para o específico, operacionalizando com as técnicas do referente, da categoria, do cop. e da pesquisa bibliográfica” (PASOLD, 2001, p. 85).

religião já está pacificada no tribunal, conforme jurisprudências estudadas neste artigo.

No entanto, em relação à aplicação deste benefício à maçonaria e religiões de raiz africana, foi identificado que a maçonaria, perante os tribunais, não preenche requisitos

1 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Os serviços essenciais são disponibilizados por meio de uma estruturação de cobranças tributárias instituídas pelo Estado, visto que este tem importante papel no ordenamento tributário (AMARO, 2011; CARRAZZA, 2010).

Contudo, o ordenamento jurídico limita-se em tributar, haja vista que o instituto da imunidade tributária é uma das principais ferramentas de controle, sendo por meio deste que se delimita a tributação estatal, valorizando e protegendo liberdades alcançadas constitucionalmente, como a religião (COÊLHO, 2009).

A imunidade tributária é definida como uma limitação constitucional “ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos” (União, Estados, Municípios) (ALEXANDRE, 2014, p. 149). Para Machado (2015, p. 287), trata-se do “obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado”.

Mazza (2015, p. 276), afirma que “são chamadas de imunidades gerais aquelas que, com objetivo de proteger determinada pessoa ou certo produto, afastam a incidência de mais de um tributo”.

As imunidades estão elencadas no art. 150, VI, da CF (Constituição Federal) de 1988, a qual veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, entidades

que a considerem religião, pois trata-se de uma filosofia de vida, não fazendo jus à imunidade, enquanto as religiões de raiz africana já são reconhecidas e imunes.

sindicais, instituições de educação e assistência social (DORNELES, 2007).

Por estarem previstas na constituição, as imunidades tributárias são consideradas cláusulas pétreas⁶. Trata-se de uma “importante regra protetiva do pacto federativo ao impedir a sujeição de um ente federativo ao poder de tributar do outro (ADI939)” (ALEXANDRE, 2014, p. 156).

Assim sendo, os bens ou pessoas elencadas na Constituição Federal não podem sofrer tributação, pois estão imunes, e essa imunidade objetiva resguardar valores fundamentais do ordenamento jurídico.

A partir do conceito de imunidade exposto, se faz necessário diferenciá-lo do instituto isenção. Imunidade e isenção trazem entre si pontos semelhantes, pois ambas resultam em um benefício tributário, porém não devem ser confundidos, pois suas formas e efeitos são diferentes, conforme será abordado a seguir.

Também é interpretada como a

[...] exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação (COSTA, 2006, p. 52).

Já a isenção existe em decorrência de uma legislação ordinária, de leis infraconstitucionais. Existe o fato gerador e surge a obrigação tributária, porém o pagamento desse crédito pode ser dispensado pela Fazenda Pública, conforme o art. 175 e 176 do Código Tributário Nacional.

⁶ Cláusula pétrea trata-se de um artigo da Constituição Federal que não pode ser alterado. Disponível em:

<<https://www.significados.com.br/clausula-petrea/>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

Trata-se de uma “dispensa legal de pagamento de tributo devido, verificando-se em uma situação na qual há legítima incidência, porquanto se deu um fato gerador, e o legislador, por expressa disposição legal, optou por dispensar o pagamento do imposto”

(SABBAG, 2012, p. 887). Portanto, a imunidade aos templos de qualquer culto tem previsão constitucional, e em decorrência disso, o mesmo não pode ser tributado.

2 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Na Constituição atual verifica-se

[...] um tratamento próprio a respeito de cultos religiosos, expresso no art. 5º, VI a VIII. Diante de uma necessidade de se convencionar uma inviolabilidade e a liberdade de crença, além de reforçar a laicidade estatal, a imunidade tributária sobre templos de qualquer culto apresenta-se como garantia para plena efetivação do exercício religioso, independentemente do culto (SABBAG, 2013 apud NASCIMENTO; DUARTE; QUEIROZ, 2017, p. 1167).

Mazza (2015) relata que as constituições brasileiras historicamente possuem uma tradição em sua redação, isso desde 1946, desta forma, manteve-se no texto de 1988 a imunidade dos templos de qualquer culto.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1891 não impedia os cultos religiosos. Mesmo o país sendo de um estado laico, não adotando nenhuma religião oficial, havia uma separação entre igreja e Estado, todavia manteve-se a imunidade religiosa pelo meio do poder de tributar (BALEIRO, 2001).

Nesse contexto, três teorias são fundamentais para explicar o conceito de templo para Baleiro (2006), conforme aponta Sabbag (2014), a saber: 1) Clássico-restritiva; 2) Clássico-liberal e 3) Moderna. A partir desse ponto de vista, tem-se a compreensão do alcance da imunidade tributária, expresso no art. 150, VI, “b” da CF/88.

Na teoria clássico-restritiva, o conceito de templo como “local destinado à celebração de culto. Pauta-se na coisificação do templo religioso [...] que se prende, exclusivamente, ao local do culto” (SABBAG, 2014, p. 330).

Já na teoria clássico-liberal, templo abarcaria tudo “que diretamente ou indiretamente viabilizasse o culto e os anexos deste”, ou seja, tudo que for utilizado a favor da

viabilização do culto, como exemplo o IPVA do automóvel (SABBAG, 2014, p. 330).

Finalmente, na teoria Moderna, o conceito de templo seria vasto: uma instituição organizada, não templo-coisa ou templo-atividade, mas sim templo-entidade, com deveres e direitos jurídicos (SABBAG, 2014).

Ante as teorias apresentadas, a doutrina majoritária acata a teoria moderna, uma vez que, as demais, clássico-restritiva e clássico-liberal, não atendem ao anseio esperado pela desoneração tributária implementada pelo legislador constitucional, qual seja, garantir a plena liberdade na escolha e prática de crenças religiosas.

Nesse contexto, “[...] a imunidade religiosa impede que o Estado se utilize do poder de tributar como meio de embaraçar o funcionamento das entidades religiosas” (ALEXANDRE, 2014, p. 165).

Assim, estreitar a norma que traz imunidade apenas ao local (templos e afins) onde são realizados cultos e cerimônias religiosas, seria o mesmo que autorizar cobrar tributos de outros bens e serviços ligados à religião, como de automóveis e terrenos, fugindo extremamente do disposto na Constituição Federal.

2.1 ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

Ressalta-se o entendimento extraído do art. 150, VI, da CF/88: a imunidade religiosa tem valia apenas para os impostos, assim os demais tributos são devidos (MAZZA, 2015).

A partir daí, é importante definir qual é abrangência dessa imunidade para as religiões, visto que no art. 150, VI, “b” da CF/88 está

expresso ‘templos de qualquer culto’. Para Alexandre (2014), a redação ‘templos de qualquer culto’, ao invés de entidade, exprime que o legislador da alínea b teve como intenção “imunizar não apenas o templo, mas a própria entidade religiosa” num todo (ALEXANDRE, 2014, p. 166).

Machado (2015, p. 291) reforça que “templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver impostos sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto”. “A imunidade concerne ao que seja para o exercício do culto. [...] um estímulo à prática do culto religioso” (MACHADO, 2015, p. 292).

Mazza (2015, p. 284) também corrobora com esse entendimento, afirmando que

[...] consoante entendimento unânime da doutrina e jurisprudência, o art. 150, VI, b, da CF institui uma imunidade subjetiva estabelecida para beneficiar todas as instituições religiosas, afastando a incidência de quaisquer impostos sobre patrimônio, renda e serviços realizados com suas atividades essenciais.

Alexandre (2014) alude que templo e entidade religiosa são distintas. A primeira trata-se do prédio físico, já o segundo traz consigo as atividades que lhe são inerente. Nesse contexto, exemplifica que:

Se a imunidade fosse tão somente ao templo, estaria impedida apenas a cobrança dos impostos que incidem sobre a propriedade do imóvel em que está instalado o templo (IPTU ou ITR). Entretanto, nada impediria a cobrança, por exemplo, do imposto de renda sobre as oferendas ou do imposto sobre serviços relativo à celebração de casamentos (ALEXANDRE, 2014, p. 166).

A partir desses entendimentos, é possível compreender que o patrimônio em si das instituições religiosas, como por exemplo, o prédio onde se realiza o culto, o cemitério, os veículos utilizados estão imunes.

É importante ressaltar que a instituição religiosa está sujeita aos impostos indiretos⁷,

quando atuar como compradora ou vendedora de mercadoria, pois, nestes casos, a imunidade não se aplica. Assim como nos casos em que “se o imóvel pertencente à instituição religiosa mas não é um templo”, nesses caso IPTU e ITR passam a ter obrigatoriedade de pagamento (MAZZA, 2015, p. 289). O autor indica que essa forma de contenção da imunidade contribui para que imóveis, dentre outros, que não tenham relação com o culto, passem a ser transferidos para a organização religiosa, para afastar a incidência dos impostos.

Quando a “instituição religiosa for locatária de imóvel de terceiro não há imunidade quanto ao IPTU ou ITR”, pois a benesse da imunidade é apenas em prol da igreja e seus bens. Assim, quando esta for locatária, as obrigações tributárias ficam por conta do proprietário do imóvel locado (MAZZA, 2015, p. 288). Já no caso da igreja realizar a locação de seus bens a terceiro, essa imunidade permanece, pois se pressupõe que o valor arrecadado é destinado a sua atividade religiosa (ALEXANDRE, 2014).

Verifica-se, desta forma, que, exploração de estacionamento, imóveis em locação, venda de caixões funerários, não é uma tipicidade religiosa. São atividades inerentes à religião, fora do contexto. Porém, no mesmo entendimento preconizado pelo doutrinador Costa (2001), as atividades atípicas também poderiam ser consideradas imunes, porque é a destinação constitucional dos recursos obtidos pela entidade religiosa o fator determinante para alcançar imunidade tributária.

Por fim, “a imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem deve se restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso” (MACHADO, 2015, p. 292).

Portanto, a imunidade destinada aos templos de qualquer culto definida constitucionalmente, busca garantir a eficácia da norma, proteger a liberdade de crença e religião a todos.

⁷ "O imposto indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador

do fato gerador". (SABBAG, 2012, p. 410).

3 CONTROVÉRSIAS DA ABRANGÊNCIA E APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELIGIOSA

Tratando-se de imunidade tributária religiosa, há muitas controvérsias no quesito religiões, pois mesmo o Brasil sendo um estado laico, com uma amalgamação de raça, crença e etnias, ainda há diferenças entre as chamadas religiões imunes.

Conforme aponta a história do Brasil, desde o início trata-se de um país majoritariamente católico, pois na colonização predominava o catolicismo e a igreja exercia grande influência sobre o governo (SABBAG, 2014).

Desde a sua colonização até o ano de 1889, quando ocorreu a proclamação da república, o Brasil possuía como religião oficial a católica, e havia total restrição a outros tipos de religiões, conforme estava expresso no art. 5º da Carta Magna de 1824 a religião 'Catholica Apostólica Romana' era a 'Religião do Império'.

Atualmente, o Brasil é um Estado laico, conforme previsto na Constituição Federal, mas isso não significa que a sociedade deixou de ser em sua maioria cristã, apesar dos dados demonstrarem que a porcentagem de católicos vem diminuindo a cada censo do IBGE, conforme dados explícitos na tabela 1, num comparativo entre o ano de 1991 ao último censo realizado pelo IBGE em 2010. O país em sua maioria ainda possui a fé cristã.

Tabela 1 – As religiões do Brasil conforme censo de 1991/2000/2010.

| Religião | 1991 (%) | 2000 (%) | 2010 (%) |
|----------------------------|----------|----------|----------|
| Católica apostólica romana | 83,0 | 73,6 | 64,63 |
| Evangélicas | 9,0 | 15,4 | 22,16 |
| Espírita | 1,1 | 1,3 | 2,02 |
| Ubanda e Candomblé | 0,4 | 0,3 | 0,31 |
| Outras religiosidades | 1,4 | 1,8 | 0,01 |
| Sem religião | 4,7 | 7,4 | 0,02 |

Fonte: adaptado de IBGE, Censos demográficos 1997/2000/2010.

No entanto, a liberdade religiosa é uma garantia individual estendida à imunidade tributária aos templos de qualquer culto:

Assim o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares do nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à seita a obediência e aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (arts. 1º, III; 3º, I e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune (SABBAG, 2014, p. 329).

Diante desse contexto, importante é reconhecer que as seitas⁸ também se caracterizam a templos e cultos religiosos, recebendo o direito da imunidade.

Mesmo com esse entendimento, a extensão de imunidade para maçonaria e religiões de origem africanas tem sido objeto de discussão no poder judiciário, conforme será demonstrado na sequência a jurisprudência sobre a aplicabilidade dessa imunidade a essas religiões.

3.1 IMUNIDADE PARA MAÇONARIA

Segundo os criadores, a maçonaria trata-se de uma filosofia de vida e não uma religião, cujo objetivo é buscar a melhoria do homem com o tempo, é dividida em oficinas, que são as lojas maçônicas (organizações) criadas por um grupo de maçons (DOURADO, 2011).

No entanto, existem doutrinadores que consideram a maçonaria como religião, pois possui crença e meditação espiritual.

A maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, pois "não se pode perder de vista que o conceito de religião é aberto, inexistindo um regramento legal ou constitucional, nessa medida, o interprete deve

⁸ Doutrina (em geral, religiosa) que constitui crença de grupo dissidente. SEITA. Dicionário online de português. Disponível em: Acesso em: 07 nov. 2018.

buscar o sentido mais abrangente, sob pena, de colocar em risco as crenças de grupos minoritários" (TORRES, 2005 apud SABBAG, 2014, p. 339).

No tocante à maçonaria, esta se assemelha a

[...] tantas outras religiões que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo aspecto externo (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo aspecto interno (a liturgia espiritual ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual) (SABBAG, 2012, p. 339).

Nesse sentido, serão abordados, posteriormente, jurisprudências em consonância com a doutrina, sobre a aplicação da imunidade tributária à maçonaria e demais religiões de origem africana.

3.2 IMUNIDADE PARA RELIGIÕES DE ORIGEM AFRICANA

Na área jurídica, as pesquisas em relação às religiões de origem africana não são tão comuns, pois existem muitos conflitos em relação a elas, pois se entende que os templos estão sempre ligados a um modelo de religião, cuja liturgia está pautada nas igrejas católicas e evangélicas.

Quando se instituiu na CRFB (Constituição da República Federativa do Brasil) a imunidade tributária aos templos de qualquer culto, o objetivo do legislador foi garantir a liberdade religiosa a todos os cultos. Assim, o reconhecimento do pluralismo étnico e cultural e a garantia do direito à diferença da liberdade religiosa, a identidade dos povos tradicionais de matriz africana devem ser reconhecidas e

valorizadas, sendo concretizado o direito de ser e de praticar suas tradições, em seus territórios sagrados (GUIMARÃES, 2014).

O Brasil é um Estado laico, ou seja, não possui uma religião oficial, pois na constituição está previsto o respeito e proteção a todas as religiões, inclusive com a imunidade tributária, portanto independente da religião, seu tamanho ou sua seita, se ela possuir membros que possuam fé comum e se reúnam em um lugar dedicado exclusivamente para cultuar, tem-se o direito de gozar da imunidade tributária, independentemente de ser catedral católica, sinagoga, templo evangélico, terreiros, etc.

O que deve realmente ser considerado é "que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção, este lugar há de ser um templo e gozará de imunidade tributária" (COÊLHO, 2007, p. 269).

A palavra religião possui um amplo significado, pois engloba uma variedade de grupos litúrgicos, os quais possuem seitas, mitologias, doutrinas, entre outros pensamentos que tenham como características principais agir sobre princípios éticos e morais.

A história da colonização do Brasil mostra que, por um período, os africanos foram trazidos como escravos. Em decorrência disso a religião praticada por eles, ao país, era 'mal vista' pela sociedade; atualmente essas religiões geralmente ainda se formam por pessoas de baixa renda, que não possuem conhecimento nem condições para obter acesso a informações de seus direitos e deveres como religião.

Assim, lidam com a carga do preconceito e do racismo, ainda carregam o peso do colonialismo e da escravidão, portanto devem ser abrangidas na imunidade tributária.

4 DO ENTENDIMENTO APLICADO AOS CASOS PRÁTICOS EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA ATUAL

Realizou-se uma pesquisa tanto no Superior Tribunal Federal, quanto no Superior Tribunal de Justiça, com intuito de buscar situações jurídicas nas quais seja possível identificar a imunidade aos bens e serviços da

religião além do templo especificamente. E ainda, casos em que possa ser possível identificar a imunidade concedida à maçonaria e religiões de raiz africana.

4.1 CASOS DE JURISPRUDÊNCIA QUE ABRANGEM IMUNIDADE AOS BENS E SERVIÇOS DA RELIGIÃO

Conforme se pode observar ao longo do estudo realizado, o legislador define como imunidade tributária religiosa tudo que preconiza a realização do culto, pois o intuito da Constituição é proteger a liberdade à prática de qualquer crença e religião no país.

Nesse sentido, ao visualizar a prática das religiões, depara-se com inúmeras situações além do culto, por exemplo, o batismo, cemitério, arrecadação de ofertas, entre outros, que devem gozar da imunidade tributária.

Tem-se um exemplo julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, B, CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, b. 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido (STF - RE: 578562 BA, Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 21/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09- 2008 EMENT VOL-02332-05).

APELAÇÃO CÍVEL - Mandado de Segurança - Entidade religiosa - Pretendido reconhecimento da imunidade tributária sobre terreno - Templo de qualquer culto - Segurança concedida, sob o fundamento de que o terreno está vinculado às finalidades essenciais da entidade, vez que ocorrem cultos ao ar livre, enquanto o imóvel ainda não foi construído - imunidade prevista no art. 150, inciso VI, da CF, que deve ser interpretada em conjunto com o § 4º, compreendendo o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades - Terreno recém adquirido para a construção de templo, no qual foi demonstrada a ocorrência de diversos cultos ao ar livre, relacionados,

portanto, às finalidades da igreja - Sentença mantida - Recurso improvido” (Apelação nº 0004022-55.2010.8.26.0292, 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, Relator: Desembargador Eutálio Porto, Julgado em 22/09/2011).

Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art.150, VI, b da CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas também, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. O §4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas” (STF, Tribunal Pleno, Re 325.822/SP, rel. p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, j. 18-12-2002, Plenário, DJ 14-5-2004.

Portanto, faz-se necessário que "o a art. 150, §4º da CF/88, seja lido em conjunto com a alínea "b" o qual em uma interpretação sistemática, dispõe que haverá desoneração sobre patrimônio, renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades", assim é possível estender a imunidade às mercadorias e demais serviços praticados pela instituição religiosa (SABBAG, 2012, p. 329).

Outro ponto importante é sobre a propriedade alugada a terceiros; devemos entender que o legislador teve como motivação imunizar não somente o templo religioso, mas tudo que o envolve. Outrossim, em casos que a locação também não tenha fins lucrativos e seus frutos sejam revertidos para a promoção dos interesses dos templos religiosos, esta atividade será imune.

Em jurisprudência do STF verifica-se esse entendimento:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, b e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades". 5. O § 4º

do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido (RE 325.822 / SP - SÃO PAULO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator (a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Julgamento: 18/12/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

Diante do exposto, nota-se que a imunidade patrimonial está atrelada à finalidade essencial da entidade, corroborando com a Teoria Clássico-Liberal (Concepção do Templo-Atividade) já abordada: tudo que de forma direta ou indireta tem o fim de viabilizar o culto no que tange à casa e ao veículo ministerial, será abrangido pela imunidade tributária.

Vale mencionar que o benefício da imunidade, está intimamente ligado à essencialidade de cada entidade: para que serve cada entidade, sua finalidade, no sentido restrito da palavra. Tem-se, ainda, que na Teoria Clássico-Liberal (Concepção do Templo-Atividade), tudo que viabiliza o culto, porém, sempre relacionado ao seu fim, deverá ser atingido pela imunidade tributária, conforme alude Eduardo Sabbag:

Em sentença elogiável, o magistrado Luiz Sergio Fernandes de Souza, decidindo com brilhantismo um caso afeto à entidade religiosa que pleiteou a imunidade tributária para o IPTU, relativamente a propriedade de 94 imóveis, em uma mesma cidade do interior paulista, versou sobre o conceito de atividade-fim da entidade religiosa:

[...] mesmo que se admita emprego da metonímia (utilização do sinal, templo, no lugar da coisa significada, religião, pregação, difusão do evangelho, etc., há de se ter em conta a atividade-fim da corporação religiosa e não a atividade-meio, como o são diversos de negócios imobiliários, ou mesmo o patrimônio não consagrado, imediatamente a finalidade religiosa (...). É claro que para cumprir seus objetivos religiosos, a igreja depende de meios. Não importa quais sejam (investimentos no mercado de capitais, concessão de rádio, e televisão, investimento em imóveis, indústria, e comércio, etc.), certo é que, em relação a esses não se aplica a imunidade constitucional (SABBAG, 2012, p. 330).

A pesquisa jurisprudencial esclareceu a abrangência da imunidade tributária religiosa,

que vai além dos templos, visando garantir o direito de liberdade religiosa previsto na constituição.

4.2 CASOS DE ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE A MAÇONARIA E RELIGIÕES DE ORIGEM AFRICANA

Durante a elaboração deste artigo, identificou-se que o Brasil, por ser um país de maioria católica, algumas religiões diferentes do cristianismo possuem dificuldades em conseguir o direito à imunidade tributária que possuem. Cita-se, como exemplo, a maçonaria e religiões de origem africana.

Em relação ao entendimento da doutrina exposta, a maçonaria enquadra-se como religião, conforme o julgado a seguir:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. RECONHECIMENTO PELO PODER PÚBLICO. MAÇONARIA. ENTIDADE RELIGIOSA. A imunidade tributária para as entidades religiosas, dentre estas as lojas maçônicas, decorre da letra constitucional e dispensa qualquer procedimento administrativo para que exista e produza todos os seus efeitos. Apelo provido. Unânime (APC 5.176.5999, Relator VALTER XAVIER, 1ª Turma Cível, julgado em 28/06/1999, DJ 09/09/1999).

Nesse julgado, nota-se o entendimento para a concessão da imunidade tributária às lojas maçônicas, por se equipararem às entidades religiosas:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – MAÇONARIA – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – POSSIBILIDADE – INTELIGÊNCIA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 8º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 363/2001. 1. “A maçonaria é uma religião, no sentido estrito do vocábulo, isto é na “harmonização da criatura ao Criador.” É religião maior e universal” (Proc. 2003.0150093525 – APC, Relator ASDRUBAL NASCIMENTO LIMA, 5ª Turma Cível, julgado em 15/03/2004, DJ 24/06/2004).

Diante desse julgado, é possível verificar o reconhecimento da maçonaria como religião. Porém, como é sabido, no nosso país, muitos doutrinadores e julgadores não consideram a maçonaria como religião. Uma vez que não existe conhecimento sobre sua organização, em

virtude de serem cultos secretos e restritos a determinados grupos de pessoal, gerando incertezas sobre a sua constituição.

Sabbag (2012) diz que o tema imunidade religiosa para as lojas maçônicas é de escasso tratamento na doutrina e na jurisprudência.

Nesse mesmo pensamento, Sabbag (2012, p. 440) relaciona que:

É importante destacar que o STF, em julgamento (RE 562.351/RS; abril de 2010), em voto do Ministro Relator Ricardo Lewandowski, entendeu que o dispositivo constitucional que avocaria interpretação restritiva, uma vez que a expressão “templos de qualquer culto” estaria circunscrita aos cultos religiosos. Assim, afastou a imunidade as lojas maçônicas. No caso acompanharam o relator os Ministros Dias Toffoli, Carmen Lúcia e Ayres Britto, enquanto houve pedido de vista do Ministro Marco Aurélio.

Com relação ao sigilo em torno da maçonaria, para Madeira (2013, p. 142), o entendimento é de que:

Em virtude dessa situação de sigilo, existe o entendimento de que a maçonaria não é legitimada como instituição religiosa, pois o acesso dos cidadãos ao culto é uma característica fundamental da religião, assim como a livre propagação da crença, fato este que não ocorre com a maçonaria (MADEIRA, 2013, p. 142).

Desta forma, com toda a limitação das pessoas aos cultos promovidos pela maçonaria, não seria justo e nem viável, equipará-la a outras religiões, conforme já amplamente mencionado pelos doutrinadores acima.

Em consonância com esse entendimento, tem-se a ementa do julgado do STF:

Sociedade maçônica – imóveis inaplicabilidade da imunidade tributária prevista no art. 15, vi, b da constituição federal por não se constituírem em templos - ausente na maçonaria o cunho religioso. Sentença mantida (AC 001570438.2006.8.19.0002, 16ª CC, Rel. Jds. Des. Maria da Glória Bandeira, j. 08/07/2008).

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE

QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida (Processo: RE 562351 RS, Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Julgamento: 04/09/2012, Órgão Julgador: Primeira Turma, Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-245 DIVULG 13-12-2012 PUBLIC 14-12-2012, Parte (s): GRANDE ORIENTE DO RIO GRANDE DO SUL, SALVADOR HORÁCIO VIZZOTTO E OUTRO (A/S), MILTON DOS SANTOS MARTINS, MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE, FERNANDO VICENZI).

Portanto, vê-se que a sinalização do STF é negativa ao reconhecimento da Maçonaria como religião diante da situação abordada, ou seja, não ser uma religião que está aberta a todos os cidadãos.

Essa tese é reafirmada pelo fato das lojas maçônicas não realizarem atos com cunho religioso, como reuniões cerimoniais onde são ensinadas a seus membros as doutrinas e símbolos ou imagens de santos usados na adoração do divino.

Em relação às religiões de origem africana, já é fixada à imunidade tributária para estas.

Nesse sentido, é a jurisprudência:

Apelação Cível nº: 0185069-59.2007.8.19.0001 Cível. Direito Tributário. IPTU. Imunidade concedida aos templos de qualquer culto. Artigo 150, VI, b, da Constituição Federal. Imunidade reconhecida por sentença em favor do imóvel locado a associação adepta do Candomblé. Recurso do Município do Rio de Janeiro que sustenta que a imunidade abarca apenas o patrimônio da entidade religiosa, o que exclui tributos incidentes sobre imóveis de terceiros por ela

ocupados. 1) A imunidade tributária conferida os templos pela Constituição Federal não se limita aos imóveis próprios, estendendo-se os alugados. Tampouco se exige que se cuide de Igreja legalmente instituída ou de alguma religião em particular. 2) Por templo, todavia, tem-se local público, de acesso relativamente livre, que não se configura em um mero anexo ou cômodo de imóvel residencial. 3) Conjunto probatório que não fornece à Corte uma clara visão do complexo ou da real dimensão do culto, sequer permitindo que se compreenda se ele tem lugar no n.º 33 ou 35 da Rua declinada pela vestibular. 4) Imunidade que não pode ser deferida na presença de um mero espaço particular de culto, pena de alargar em demasia o universo de bens não

sujeitos à tributação. 5) Recurso conhecido e provido (Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro TJ-RJ - APELACAO: APL01850695920078190001 RJ 0185069-59.2007.8.19.0001).

Conclui-se, que, as religiões de raízes africana, apesar de pouca jurisprudência e conteúdo encontrado para análise do tema, mesmo sendo minoria no Brasil, tem reconhecido seu direito de gozar do benefício da imunidade tributária religiosa em seus templos e atividades.

CONCLUSÃO

Durante a realização deste estudo, buscou-se analisar o instituto chamado: imunidade tributária religiosa, o qual está previsto no art. 150, inciso VI, da CF/88.

Através de buscas e estudos, obteve-se o entendimento de que a imunidade religiosa possui previsão constitucional, sendo esta tratada como cláusula pétrea, com a principal função de valorizar e proteger a liberdade religiosa. A imunidade recai sobre o pagamento de impostos que abrangem o patrimônio, a renda e serviços, desde que, destinados à finalidade do culto.

Foi identificado que a abrangência dessa imunidade, qual seja, até onde ela se estende, engloba tudo que está relacionado com a finalidade do culto, como por exemplo cemitério, casa pastoral, batismo, entre outros.

Mesmo o Brasil sendo um Estado Laico, a maior parte de sua população opta pela religião cristã. Em decorrência disso, algumas religiões que não pertencem a esse segmento acabam enfrentando dificuldades para ter o seu direito reconhecido.

Nesse sentido, a pesquisa estudou sobre a maçonaria e religiões de origem africana e identificou que a maçonaria, por muitos doutrinadores, é enquadrada como religião. No entanto, o STF já deu parecer contra essa tese, sobre o fundamento de que as lojas maçônicas não realizam atos que caracterizariam cunho religioso, como reuniões cerimoniais onde são

ensinadas a seus membros as doutrinas e símbolos ou imagens de santos usados na adoração do divino.

Ressalta-se que para ser considerada religião e fazer jus à imunidade tributária, segundo o ordenamento jurídico brasileiro, são necessárias algumas características específicas, como por exemplo: cultos e/ou reuniões abertas, não secretas, sendo de livre acesso àquele que deseja participar, o que não ocorre na maçonaria, descaracterizando, assim, o conceito de religião.

Na problemática apontada, chegou-se às seguintes conclusões através de análise de casos e jurisprudências: que a maçonaria não faz jus à imunidade tributária, por ser considerada uma sociedade secreta. E, no tocante às religiões africanas, estas sim, são amparadas e são beneficiadas com a imunidade tributária, pois já têm a definição de religião reconhecida, desde que possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto da sua predileção.

Conclui-se, desse modo, que o instituto da imunidade tributária religiosa cumpre bem a função para qual foi designada, sendo indispensável aos direitos sociais e fundamentais do cidadão. Desse modo, para atingir este objetivo em sua totalidade, é necessário que os entes beneficiários busquem seus direitos através da interpretação doutrinária da abrangência da imunidade.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8. ed. ver. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Mizaël Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BRASIL. **Código Civil**. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 out. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

COELHO, Sancha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002, 3. tir. Rio de Janeiro: Ed. Forense: 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009.

DORNELES, Tatiana Poltosi. Breves considerações sobre a Imunidade Tributária. **Âmbito Jurídico**, v. 48, p. 4470, 2007.

DOURADO, Egíe Siqueira da Silva. **Imunidade tributária dos templos religiosos**. 2011. 45 f. Monografia (Especialização) – Curso de Direito, Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2011.

GUIMARÃES, Andréa Letícia Carvalho. **ÊTÓ FÚN ÀWÓN TÓ YATÒ**: análise do I Plano Nacional de inclusão dos Povos e Comunidades Tradicionais

de Matriz Africana a partir dos processos de reconstrução da identidade do sujeito constitucional. 2014. 194 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2013.

MAFRA, Francisco. Alguns conceitos de direito tributário. In: **Âmbito Jurídico**. Rio Grande, ano 8, n. 22, ago. 2005. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=399>. Acesso em: 17 nov. 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MIOTO, Ricardo. Isenção Tributária no Brasil Chega a R\$ 170 Bilhões por Ano. **Folha de S. Paulo**. 2013. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2013/06/1295806-isencao-tributaria-no-brasil-chega-a-r-170-bilhoes-por-ano.shtml>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

NASCIMENTO, Guilherme Martins; DUARTE, Evandro Piza; QUEIROZ, Marcos Vinícius Lustosa. O silêncio dos juristas: a imunidade tributária sobre templo de qualquer culto e as religiões de matriz africana à luz da Constituição de 1988. **Quaestio Iuris**. v.10, n.2, rio de Janeiro, 2017. p. 1162-1180.

PASOLD, César Luiz. **Prática da pesquisa jurídica: idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do direito**. 8. ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2001.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário I**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **A imunidade tributária e as lojas maçônicas**. Disponível em: <<https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933885/a-imunidade-religiosae-as-lojas-maconicas>>. Acesso em: 07 nov. 2018.

SOCIEDADE TORREE VIGI DE BÍBLIA TRATADOS. Estudo Perspicaz das Escrituras. São Paulo: sociedade torre de vigia. v. 3., 92.



O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) COMO INSTRUMENTO DE INDUÇÃO DA ECONOMIA

GOETZ, Quendra Lidiane da Silva.
Pós-Graduada em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA); Graduada em Direito. Advogada. Representante da sociedade civil do Município de Navegantes junto à Comissão Própria de Avaliação (CPA) na Instituição Sinergia Sistema de Ensino. quendragoetz@gmail.com

GOETZ, Gracindo Rafael.
Pós-Graduado em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA); Graduado em Direito. Advogado. gracindorg@yahoo.com.br

COTIELA, Nathany Yasmin.
Pós-Graduada em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA); Graduada em Direito. Advogada. nathany_y_c@hotmail.com.

PATRICIO, Elaine Cartell.
Pós-Graduada em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA); Graduada em Letras e em Direito. Advogada. elaescritorio@hotmail.com.

SANTOS, Jazam.
Doutor em Direito (UFSC); Mestre em Relações Internacionais para o Mercosul - linha de Questões Jurídicas (UNISUL); Especialista em Controle da Gestão Pública Municipal (UFSC); Graduado em Direito. Professor Universitário e advogado. Coautor. jazamsantos@gmail.com
<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4796634A8>

GOETZ, Quendra Lidiane da Silva; GOETZ, Gracindo Rafael; COTIELA, Nathany Yasmin; PATRICIO, Elaine Cartell; SANTOS, Jazam. O imposto sobre produtos industrializados (IPI) como instrumento de indução da economia. **REFS – Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia**, Navegantes, v.10, n.15, p. 40-49, jan./jun. 2019.

RESUMO

A pesquisa trata, de forma clara e concisa, da análise do Imposto sobre Produtos Industrializados como instrumento de intervenção da ordem econômica. Embasado no método dedutivo e utilizando a técnica de pesquisa na legislação, doutrina e fatos atuais, o trabalho tem por objetivo demonstrar que, ao contrário de ser um Estado não intervencionista, o Brasil se utiliza do IPI como forma direta de intervenção na economia visando ao (des)estímulo do crescimento econômico de determinados setores. Com o fito de responder os questionamentos de o que é IPI e quais são suas características, o estudo aborda a conceituação e classificação de tributo e imposto, competências de cada ente para instituí-los, bem como, faz a análise detalhada do IPI e de todos os seus elementos constitutivos. Observar-se, portanto, que a função do IPI não é meramente arrecadatória e, desta forma, o Estado o utiliza largamente como instrumento direto de indução da economia.

Palavras-chave: Imposto. Soberania. Extrafiscalidade. Economia. Indução.

INTRODUÇÃO

O tributo, consoante à legislação tributária, tem primordialmente finalidade fiscal, ou seja, tem a função de arrecadar recursos para que o Estado cumpra seu papel de garantidor de direitos.

Neste contexto, está o Estado que, no caso do Brasil, possui características neoliberalista, o que significa a intervenção mínima da ordem econômica.

É indiscutível que o Estado é garantidor de direitos e que, por meio da arrecadação tributária e gestão de recursos, a Administração Pública cumpre suas obrigações sociais, como saúde, educação, segurança, etc.

Neste viés, a pesquisa esclarecerá se a função do IPI é tão somente fiscal dentro do sistema tributário brasileiro, bem como, se o Brasil se mantém como Estado não intervencionista.

Como objetivo, o presente artigo buscará trazer à baila a questão da extrafiscalidade do IPI como forma reguladora da economia utilizada pelo Estado. A função extrafiscal a ser abordada no presente trabalho, encontra-se, cada vez mais, presente na seara do direito tributário, sendo possível verificar-se sua inserção no ordenamento jurídico brasileiro.

Paulatinamente, as normas tributárias não se restringem a, simplesmente, amearhar recursos financeiros para que a Administração Pública cumpra seus deveres de garantidor de direito, mas passam a desempenhar a função reguladora da atividade econômica pelo Estado.

Uma das formas encontradas pelo Estado, a fim de realizar seus objetivos é, justamente, utilizar os tributos com fins extrafiscais, passando, assim, a ser ação de governo, com objetivo de alcançar fins sociais e econômicos, através de imposições tributárias.

Como base para o desenvolvimento do objetivo mencionado, partiu-se dos seguintes questionamentos, os quais problematizaram a pesquisa: O que é IPI e quais são suas características? O IPI tem função precipuamente fiscal dentro do sistema tributário brasileiro? O Brasil, como Estado Democrático, é intervencionista, ou indutor econômico?

Para a melhor compreensão do tema, este artigo científico será dividido em subtítulos a fim de elucidar a matéria.

1 TRIBUTO E IMPOSTO

Sabe-se que a lei, em si, não tem o condão precípua de estabelecer conceitos, uma vez que nela deve conter uma regra de comportamento.

No entanto, o legislador, com o fito de afastar as divergências doutrinárias, trouxe o

No primeiro ponto, ver-se-á a conceituação e classificação de tributo e imposto segundo o Código Tributário Nacional, à luz da Constituição Federal e doutrina, a fim de entender a colocação do IPI dentro do sistema tributário nacional.

Na sequência, tratar-se-á dos conceitos específicos do IPI e suas características: fato gerador que diferencia a procedência dos produtos, locais ou estrangeiros, conforme sua destinação; alíquotas; base de cálculo, dependente da incidência do tributo o qual se encontra em leis ordinárias, com intuito primordial de coibir fraudes; não cumulatividade; quem é considerado contribuinte e o lançamento.

O quarto subtítulo versará sobre a conceituação de economia, além de trazer à baila o fenômeno da extrafiscalidade do IPI, buscando demonstrar que seu caráter extrafiscal tem funcionado como impulsionador da economia brasileira, onde o Estado tributa pesadamente produtos os quais não são de seu interesse e, de outra banda, reduz o IPI para produtos os quais deseja o fomento de determinados setores da economia, assumindo, assim, um papel de Estado intervencionista.

A pesquisa em epígrafe utilizou-se do método dedutivo, a ser operacionalizada com pesquisas bibliográficas em obras doutrinárias (CASSONE, 2001; DALVI, 2009; GIUSTI; SILVA, 2014; MACHADO, 2017), análise de legislação pertinente ao assunto, além de fazer estudos atuais ligados à situação hodierna, permitindo, assim, uma comparação da teoria com a prática. Buscou-se utilizar uma linguagem clara, concisa e acessível com o objetivo de melhor elucidar o tema proposto.

seguinte conceito de tributo, conforme preconiza o Código Nacional Tributário (CTN):

[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966, art. 3º).

Desta forma, neste tema específico, a legislação tomou para si a responsabilidade de definir precisamente a conceituação de tributo, cabendo, portanto, à doutrina, a definição dos elementos constitutivos deste conceito abarcado pela lei.

Neste viés, o doutrinador Cassone trata cada elemento constitutivo do conceito de tributo, buscando, assim, elucidar ao operador do direito o correto entendimento a ser aplicado quanto ao correto entendimento do termo tributo:

1. que é prestação em moeda corrente nacional (dinheiro) ou cujo valor se possa exprimir em dinheiro [...];
2. que a prestação é obrigatória, porque é devida por força de lei (regime jurídico de direito público). Por isso diz-se que o tributo é obrigação *ex lege*, distinguindo-se da obrigação *ex voluntate*, esta derivante do regime jurídico de direito privado. A *facultatividade* se distingue da *compulsoriedade*, à medida que ela se apresenta em algumas exações parafiscais não tributárias, em que a pessoa tem plena liberdade de associar-se ou não;
3. que não pode ser exigido na qualidade de penalidade de ato ilícito, porque nessa hipótese não se tratará de tributo, mas de penalidade;
4. prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada significa dizer, a autoridade tributária tem não só o *poder* como também o *dever* de fiscalizar, apurar, conferir, lançar, retificar, certificar e cobrar;
5. importante frisar que não basta a compulsoriedade. É preciso correlacionar o art. 3º do CTN com as regras-matriz dos tributos expressamente previstos na Constituição, pois somente as prestações pecuniárias compulsórias que correspondem à descrição constitucional dos tipos tributários é que são tributos. Isto porque pode haver prestações pecuniárias compulsórias que, não constituindo sanção de ato ilícito, são de natureza outra que não a tributária, justamente por não estarem compreendidas em referido rol. (CASSONE, 2001, p. 67-68).

Definido o conceito, importante citar as espécies de tributo existentes, quais sejam: “os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria [...] e as contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições do interesse

de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social’ (MACHADO, 2017, p. 65).

Como o presente estudo tem por escopo tratar tão somente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), não se adentrará nos conceitos e particularidades das demais espécies tributárias.

Porém, como o IPI é subespécie do gênero Imposto, importante se faz abordar, de forma sucinta, este gênero.

O artigo 16 do CTN expressa que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador⁹ uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966, at. 16).

Assim, o imposto é um tributo não vinculado, uma vez que é pago pelo contribuinte sem que este receba diretamente uma contraprestação do ente público (CASSONE, 2001).

O objetivo primordial do imposto é carrear recursos para que a máquina pública possa efetivamente custear todas as despesas atinentes aos gastos públicos em suas mais diversas áreas, ou conforme traz a melhor doutrina:

[...] a receita dos impostos visa custear as despesas públicas gerais ou universais, *v. g.*, educação, segurança pública, limpeza pública etc., não se atrelando a qualquer órgão, fundo, ou despesa, consoante proibição derivada do Princípio da não afetação dos impostos (art. 167, CF) (DALVI, 2009, p. 24).

Desta forma, tem-se que o imposto tem função precipuamente arrecadatória, de natureza não vinculada e, portanto, independe de contraprestação estatal específica, considerando que os impostos se distinguem segundo a hipótese de incidência de cada um.

1.1 CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL (CF)

De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil, os impostos

⁹ Fato gerador é a hipótese de incidência Tributária (GIUSTI; SILVA, 2014).

classificam-se em impostos federais, impostos estaduais e impostos municipais.

Os impostos de competência da União estão elencados no artigo 153 da CF (1988), quais sejam: imposto de importação de produtos estrangeiros; imposto de exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; imposto de renda e proventos de qualquer natureza; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; imposto sobre a propriedade territorial rural; imposto sobre grandes fortunas, este que deverá reger-se através de lei complementar.

Desta forma, são sete os impostos previstos constitucionalmente, os quais são de competência privativa da União.

Ainda, o artigo 154, inciso I, da CF/88 expressa que a União tem competência residual, ou seja, através de lei complementar, poderá ser instituído, pela União, um novo imposto, desde que este seja não cumulativo e que não tenha a mesma base de cálculo ou fato gerador dos impostos já previstos anteriormente (GIUSTI; SILVA, 2014).

Além disso, a União poderá instituir, de forma exclusiva, impostos extraordinários em caso de guerra ou em sua iminência, sendo que, neste caso, não se trata de um novo imposto, “mas de imposto preexistente a ser cobrado em duplicidade. Trata-se de caso de bitributação constitucionalmente admitido” (GIUSTI; SILVA, 2014, p. 54).

2 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Como já visto, o IPI é de competência tributária da União (CF, art. 153, IV e CTN, art. 46), cabendo ao Governo Federal sua instituição, cobrança e distribuição.

Porém, muito embora a competência para a instituição e cobrança do IPI seja da União, e que a receita se concentre nas mãos do Governo Federal, uma parcela considerável desta arrecadação é destinada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, como

Já na esfera estadual, são três os impostos que podem ser instituídos e exigidos pelos Estados-Membros, segundo a CF/88 (art. 155, incisos I, II, III), quais sejam: imposto sobre “transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos” (ITCMD); imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (ICMS); e imposto sobre “propriedade de veículos automotores” (IPVA).

Importante mencionar que o Distrito Federal “encontra-se equiparado, por disposição constitucional, aos Estados-Membros para fins de atribuição e exercício da competência tributária” (GIUSTI; SILVA, 2014, p. 55).

Por fim, os municípios têm competência privativa para instituir os seguintes impostos (CF/88, art. 156, incisos I, II, III): sobre “propriedade predial e territorial urbana” (IPTU); “transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição” (ITBI); e imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (ISS), todos de natureza fiscal, ou seja, arrecadatória.

estabelecido pela CF/88 (art. 159, I e II) (MACHADO, 2017).

Cumprido destacar que, para fins da correta compreensão, faz-se mister a abordagem do conceito de produto industrializado e como este deve ser entendido no âmbito jurídico atinente ao imposto aqui estudado.

Sendo assim, tal conceituação é trazida pelo CTN como sendo o “[...] produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o

aperfeiçoe para o consumo” (BRASIL, 1966, art. 46).

Desta forma, todo e qualquer produto que tenha sofrido, de alguma forma, algum tipo de transformação por operação, a fim de ter sua natureza ou finalidade modificada, é tido como produto industrializado.

Tem-se, então, que a transformação de um produto é aquela exercida diretamente sobre a matéria-prima, ou sobre um produto intermediário capaz de resultar na obtenção de uma nova espécie (CASSONE, 2001).

Já o beneficiamento de um produto importa na modificação, aperfeiçoamento ou a alteração do funcionamento, utilização, acabamento ou, até mesmo, a aparência do produto (CASSONE, 2001).

No que tange à montagem de produtos, esta consiste na reunião de vários outros produtos, ou partes (peças), que resultem em um novo produto ou unidade autônoma (CASSONE, 2001).

Também é tido como produto industrializado aquele tido por acondicionamento ou reacondicionamento, sendo que esta modalidade deve alterar a apresentação do produto mediante alocação em embalagem, ainda que esta seja em substituição da embalagem original. Como exemplo, cite-se o engarrafamento de vinho natural (PN SRF160/71) ou o acondicionamento de álcool em embalagem que não seja de simples transporte (PN SRF 306/71).

Neste ínterim, ainda, tem-se a renovação ou o acondicionamento de produtos que é exercido sobre produto já anteriormente utilizado ou sobre parte remanescente de um produto deteriorado ou inutilizado, renovando ou restaurando o produto para sua utilização (CASSONE, 2001).

Além disso, a súmula 81 do Tribunal Federal de Recursos (TFR) preconiza que “Mármore e granitos aperfeiçoados ao emprego final, mediante processo de industrialização, estão sujeitos ao IPI” (CASSONE, 2001, p. 259).

Assim, há a incidência do IPI sobre produtos que sofreram qualquer tipo de

alteração, ou transformação, conforme as espécies de industrialização supramencionadas.

Cabe ressaltar que incide o IPI “sobre produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela do IPI = TIPI (Lei nº 4.502/64, art. 1º DL nº 34/66, art. 1º)” (CASSONE, 2001, p. 257).

Quanto a não incidência, o IPI não incide sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

2.1 FATO GERADOR

O CTN dispõe que o IPI tem por fato gerador o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; a saída do produto do estabelecimento do contribuinte; e a sua arrematação, quando apreendidos ou abandonados e levados à leilão.

Assim, a Lei nº 4.502/64 estabeleceu que, quanto aos produtos de procedência estrangeiras, o fato gerador é o respectivo desembaraço aduaneiro. Já quanto aos de produção nacional, o fato gerador é a saída do respectivo estabelecimento produtor (MACHADO, 2017).

No entanto, quando a industrialização do produto for realizada no próprio local de consumo ou de utilização, ou seja, fora do estabelecimento produtor, o fato gerador será o instante em que a operação industrial ficar concluída (MACHADO, 2017).

Desta forma, o IPI “[...] é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor [...]” (MACHADO, 2017, p. 337).

2.2 ALÍQUOTAS

O IPI deverá ser seletivo em razão de sua essencialidade, ou seja, deverá ter diferentes tipos de alíquotas em função da essencialidade do produto sobre o qual incidirá.

No intuito de atingir tal objetivo, a legislação ordinária adotou uma tabela que classifica os produtos. Tal tabela é oficialmente designada como Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Assim, para Dalvi, o IPI obedece às especificações constantes da Tabela TIPI, e “o campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares [...]”, sendo que o imposto deverá ser calculado com a aplicação das alíquotas, constantes na tabela, sobre o valor tributável dos produtos (DALVI, 2009, p. 247).

Quanto a TIPI, as alíquotas nela constantes, variam de 0 (zero) a 330. A alíquota mais elevada reflete sobre produtos, como o cigarro, por exemplo (MACHADO, 2017).

A maioria das alíquotas, constantes na TIPI, está abaixo de 20%, além de existirem alíquotas fixas. Estas são estabelecidas em função da quantidade e não do valor do produto, como no caso das alíquotas aplicadas para o cálculo do imposto incidente sobre cervejas, águas minerais e refrigerantes, bem como sobre outros produtos (MACHADO, 2017).

2.3 BASE DE CÁLCULO

Quanto à base de cálculo, esta depende da hipótese de incidência e, neste aspecto, assim ensina Machado (2017, p. 338):

(a) no caso de mercadoria importada, a base de cálculo do IPI é a mesma do imposto de importação, acrescida do próprio imposto de importação, das taxas exigidas para entrada do produto no País e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (CTN, art. 47, I); (b) tratando-se de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída destes do estabelecimento do contribuinte, ou, não tendo valor a operação, ou sendo omissos os documentos respectivos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista da praça do contribuinte (CTN, art. 47, II); e, finalmente, (c) tratando-se de produto leiloado, o preço da respectiva arrematação (CTN, art. 47, III).

As normas relativas à base de cálculo do IPI estão contidas em leis ordinárias, geralmente com o fim precípuo de suprimir práticas fraudulentas (MACHADO, 2017).

Cumpra destacar que, segundo a Constituição Federal, não é permitida a alteração da base de cálculo do IPI por mero ato do Poder Executivo. Portanto, “qualquer norma de lei ordinária que permita ao Poder Executivo alterar a base de cálculo desse imposto será inconstitucional” (MACHADO, 2017, p. 339).

2.4 NÃO CUMULATIVIDADE

O IPI é um imposto que obedece ao princípio da não cumulatividade. Conforme disposto da CF/88 e no CTN/66, o IPI é não cumulativo.

Para elucidar o princípio da não cumulatividade, a doutrina traz o seguinte exemplo:

Em uma empresa industrial, por exemplo, isto significa dizer o seguinte: (a) faz-se o registro, como crédito, do valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e outros insumos, que tenham sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de onde vieram; (b) faz-se o registro, como débito, do valor do IPI calculado sobre os produtos que saírem. No fim do mês é feita a apuração. Se o débito é maior, o saldo devedor corresponde ao valor a ser recolhido. Se o crédito é maior, o saldo credor é transferido para o mês seguinte (MACHADO, 2017, p. 340).

Assim, o princípio da não cumulatividade impede que “[...] o ônus do imposto se vá acumulando em cada operação. Se já incidu sobre o insumo, não se deve reproduzir esse ônus no produto final” (MACHADO, 2017, p. 341).

Para isto, existe o crédito, pois o crédito está para impedir “[...] a acumulação de duas incidências do imposto” (MACHADO, 2017, p. 341).

2.5 CONTRIBUINTE

O CTN (1966), em seu art. 51 define quem

é considerado contribuinte do IPI: “I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos” industriais ou aos a estes equiparados; “o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão”. Além disso, a lei define que, “para efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”.

Cumprir destacar que, para fins de IPI, cada estabelecimento é considerado contribuinte autônomo, pois não é raro perceber que, em muitos casos, a empresa é possuidora de vários estabelecimentos e, em alguns casos, esses estabelecimentos são destinados ao exercício de outras atividades, ou de atividades variadas, podendo serem estas industriais, comerciais, de prestação de serviços, etc. Portanto, cada estabelecimento é considerado um contribuinte autônomo, no entanto a responsabilidade pelo pagamento do IPI é da empresa (MACHADO, 2017).

2.6 LANÇAMENTO

O lançamento é o processo realizado objetivando a constituição do crédito tributário, que pode se operar por ofício, ou por homologação, que se dá através de atos de iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, com o pagamento antecipado do imposto e a sequente comunicação à repartição Secretaria da Receita Federal (SRF) (DALVI, 2009).

Preconiza o CTN que o IPI é imposto objeto de lançamento por homologação em que o próprio contribuinte faz a escrituração de seus livros de entrada e de saída dos produtos,

realizando as devidas anotações, “[...] nos locais próprios, como crédito, o valor do IPI relativo às entradas de matérias-primas e outros insumos e, como débito, o relativo às saídas de produtos” (MACHADO, 2017, p. 342-343).

Desta forma, o contribuinte realiza a apuração do saldo fazendo a escritura no livro específico, transferindo-o, assim, para o período seguinte, se for credor, ou fazendo o recolhimento do valor correspondente, se for devedor (MACHADO, 2017).

Contudo, não é correto afirmar que o contribuinte realizou o lançamento do imposto, pois o lançamento propriamente dito, somente se dará após a sua homologação pela autoridade administrativa, após as devidas apurações (MACHADO, 2017).

Já no caso de o contribuinte não apresentar, em época própria, as informações obrigatórias para a apuração dos valores devidos, o IPI poderá ser lançado de ofício pela autoridade administrativa. Ainda, no caso de o contribuinte apresentar todas as informações e não realizar o pagamento do imposto, a autoridade poderá homologar as informações por ele prestadas e notificar o contribuinte para fazer o pagamento do IPI acrescido de juros e multas (MACHADO, 2017).

Na hipótese de a apuração realizada pelo contribuinte não estar correta, independentemente do pagamento ou não do imposto, tendo o contribuinte apresentado valor menor do que o devido, a autoridade administrativa poderá de ofício fazer o lançamento da diferença que apurar.

Cumprir ressaltar que o direito de realizar tal lançamento, decai em cinco anos contados do fato gerador do imposto correspondente (MACHADO, 2017).

3 A ECONOMIA E A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI

O modo como os diversos tipos de sociedade utilizam seus recursos insuficientes, bem como, os processos de produção, a troca, ou mesmo o intercâmbio e o consumo de bens e serviços, é estudado pela ciência definida como economia.

“A ciência econômica está sempre analisando os principais problemas econômicos: o que produzir, quando produzir, em que quantidade produzir, e para quem produzir.” (PORTAL SÃO FRANCISCO).

Já o tributo tem por finalidade precípua a arrecadação de recursos financeiros para que o Estado possa suprir os mais variados setores atinentes à administração pública, como saúde, educação, segurança pública, dentre outros direitos fundamentais da população.

Ocorre, porém, que o tributo vem sendo cada vez mais utilizado com o objetivo de interferir diretamente na “[...] economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia” (MACHADO, 2017, p. 69).

A extrafiscalidade é tida como um fenômeno tributário o qual tem por finalidade o custeamento de encargos paralelos aos da administração pública, ou seja, é destinado ao fomento ou não de alguma atividade que o Estado tem interesse em desenvolver (CASSONE, 2001).

Desta forma, desmistifica-se a questão de um Estado não intervencionista para uma realidade em que o tributo se apresenta como “um produto do moderno intervencionismo estatal” e, a “esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de *função extrafiscal*” (MACHADO, 2017, p. 69).

Nesta seara, o IPI é tido como imposto de função extrafiscal, de natureza proibitiva, a qual tributa “pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros” (MACHADO, 2017, p. 335).

Portanto, a alíquota varia conforme o produto e ocasião, observando-se, em todos os casos, o critério da essencialidade do produto (CF, art. 153, § 3º, I) e, deste modo, quanto mais supérfluo o produto, maior é a alíquota aplicada (BROGINI, 2010).

Ainda, quanto ao controle econômico de alguns setores da economia, tem-se a redução do IPI, com alíquotas zero, ou próximas de zero, com intuito de fomentar aquele setor.

Neste viés, cumpre mencionar, como exemplo, a redução do IPI a zero no setor de materiais de construção, no ano de 2014, o que desencadeou o frenético crescimento da construção civil. Ainda, tem-se a redução do IPI no setor automobilístico, quando se percebe a estagnação deste setor, dentre outras tantas formas em que o Estado se utiliza deste imposto com a finalidade de intervir diretamente na ordem econômica.

O cenário econômico atual fez com que o Senado aprovasse a Medida Provisória 843/2018 [aguardando sanção presidencial na forma do Projeto de Lei de Conversão (PLV) 27/2018.], criando o Rota 2030¹⁰, um novo regime tributário para as montadoras de veículos no Brasil, que estimula investimentos em pesquisa e desenvolvimento de produtos e tecnologias.

O novo regime tem como principal medida a “concessão de até R\$ 1,5 bilhão por ano de crédito tributário à indústria, caso as montadoras participantes do Rota 2030 invistam ao menos R\$ 5 bilhões ao ano em pesquisa e desenvolvimento” (GLOBO.COM, 2018, n.p).

Assim, denota-se que o Imposto sobre Produtos Industrializados, além de possuir função fiscal, ou arrecadatória, possui, sobretudo, função extrafiscal, que poderá ter por finalidade uma proibição, ou seja, função proibitiva em que um produto é excessivamente tributado para que a população perca o interesse na sua aquisição, bem como, finalidade de fomentação, ou seja, a redução do imposto visando ao aquecimento da economia nos diversos setores em que o Estado assim entender.

Por derradeiro, apesar de o tributo ter fundamentalmente objetivo de carrear recursos para o Estado e, muito embora, o Estado tenha a natureza não intervencionista, é nítido o uso do tributo, mais precisamente, o uso do Imposto sobre Produtos Industrializados, como instrumento direto de intervenção na economia.

¹⁰ O Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística substituiu o Inovar-Auto, que vigorou entre 2013 e 2017. Assim como

a política anterior, o Rota 2030 baseia-se em incentivos fiscais.

CONCLUSÃO

O estudo apresentou a conceituação de tributo como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, consoante o Código Tributário Nacional.

Ainda, a pesquisa conceituou o imposto, segundo o Código Tributário Nacional, como sendo uma das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico, além de ter explanado, precisamente, a respeito do Imposto sobre Produtos Industrializados e apresentou os elementos constitutivos caracterizadores do IPI.

Concernente ao IPI, viu-se que se trata de imposto de competência tributária da União, cabendo ao Governo Federal tanto sua constituição, como sua distribuição e cobrança.

Ainda, o trabalho abordou os elementos constitutivos do IPI, como o fato gerador, as alíquotas, a base de cálculo, a não cumulatividade, a definição de contribuinte e, por fim, o lançamento.

No que tange ao objetivo, o presente artigo demonstrou, com base na legislação, na doutrina e em confronto com a atualidade, que o IPI, além de cumprir sua função fiscal, ou seja, de carrear recursos ao Estado, também, possui função extrafiscal e, neste aspecto, o Estado se utiliza deste imposto como instrumento de intervenção direta na ordem econômica, induzindo, assim, a economia de forma a fomentar determinados setores e, também, de forma proibitiva, tributando excessivamente produtos que não são de seu interesse.

Neste sentido, percebeu-se que o Estado é intervencionista uma vez que se utiliza largamente do IPI, como forma direta de indução da economia, regulando e equilibrando setores em prol do interesse público.

Desta forma, os questionamentos referentes à conceituação do IPI, bem como suas características, se sua função fica adstrita tão somente à fiscalidade e se o Estado intervém ou não na economia, foram todos satisfatoriamente respondidos ao longo da pesquisa.

Destaque para a importância da extrafiscalidade do tributo em questão – IPI – como fator de equilíbrio para a economia brasileira, uma vez que serve como instrumento regulador do Estado, utilizado como forma de manter e regular setores importantes da economia do país, além de, também, extrapolar a função meramente arrecadatória.

Assim, pôde-se observar que a função extrafiscal é apresentada como um fenômeno tributário destinado ao fomento, ou inibição, de atividades que o Estado tem, ou não, interesse em desenvolver, desmistificando, assim, a ideologia de um Estado não intervencionista que prima pela liberdade negocial, uma vez que obriga o contribuinte ao pagamento de tal imposto.

O controle econômico estatal quedou-se tão evidenciado na presente pesquisa que se pôde perceber que o Estado reduz o IPI com alíquotas zero, quando percebe a necessidade de fomento de determinados produtos.

Diante disso, o aspecto essencial do estudo foi a comprovação de que, além da função arrecadatória do IPI para o custeio dos encargos da Administração Pública, este imposto possui explicitamente função extrafiscal, com o qual o Estado interfere diretamente na economia privada, no intuito de regular e trazer equilíbrio, traduzindo-se, portanto, em melhoria de condições de vida para o povo brasileiro.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e

Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: out./nov. 2018.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: out./nov. 2018.

BROGINI, Gilvan. **Tributação e benefícios fiscais no Comércio Exterior**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Curitiba: Ibpe, 2010.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CONGRESSO NACIONAL. **Medida Provisória nº 843, de 2018 (Programa Rota 2030)**. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/133866>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

DALVI, Luciano. **Direito Tributário Avançado: teoria, processo e prática tributária**. São Paulo: LTr, 2009.

GIUSTI, Miriam Petri Lima de Jesus; SILVA, Vander Brusso da. **Manual de Direito**

Tributário Brasileiro. 2ª tiragem. Belo Horizonte: Del Rey, 2014.
GLOBO.COM. Temer assina decreto que regulamenta novo programa de incentivos ao setor automotivo Rota 2030. São Paulo, nov. 2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/sp/sao-paulo/noticia/2018/11/08/temer-sanciona-mp-que-cria-programa-de-incentivos-ao-setor-automotivo-rota-2030.ghtml>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

PORTAL SÃO FRANCISCO. **O que é Economia**. Disponível em: <<https://www.portalsaofrancisco.com.br/historia-geral/economia>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

SENADO FEDERAL. **Senado aprova MP que cria o Rota 2030**, Novo Programa de Incentivos ao Setor Automotivo. **Senado notícias**, nov. 2018. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/11/08/senado-aprova-mp-que-cria-o-rota-2030-novo-programa-de-incentivos-ao-setor-automotivo>>. Acesso em: out./nov. 2018.



O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL - QUANDO HÁ COMETIMENTO DE CRIME?

CECHINEL, Adelina.

Pós-Graduada em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA);
Graduada em Direito. Gerente administrativa/Controladoria.
adelina_cechinel@hotmail.com.

PASQUALI, Charlei Diego.

Pós-Graduado em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA);
Bacharel em Ciências Contábeis. Gerente contábil/ contador.
cdpasqua@hotmail.com.

OLIVEIRA, Marco Antônio de.

Pós-Graduado em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA);
Graduado em Direito e Bacharel em Ciências Contábeis. Contador.
marco23sc@gmail.com.

COSTA, Natalia Ferreira.

Pós-Graduada em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA);
Graduada em Direito. Tecnóloga em Gestão Pública (Uninter). Funcionária Pública.
natalia.costa.nvg@gmail.com.

COSTA, Wilson Roberto Natividade. Pós-

Graduação em nível de Especialização em Direito Tributário e Previdenciário (SINERGIA);
Graduado em Direito (UNIVALI). Advogado. Assessor Jurídico do Município de Navegantes.
wilson.natividade.costa@hotmail.com.

SANTOS, Jazam.

Doutor em Direito (UFSC); Mestre em Relações Internacionais para o Mercosul - linha de Questões Jurídicas (UNISUL); Especialista em Controle da Gestão Pública Municipal (UFSC); Graduado em Direito. Professor Universitário e advogado. Coautor.
jazamsantos@gmail.com.
<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4796634A8>

CECHINEL, Adelina; PASQUALI, Charlei Diego; OLIVEIRA, Marco Antônio de; COSTA, Natalia Ferreira; COSTA, Wilson Roberto Natividade; SANTOS, Jazam. O planejamento tributário no Brasil – Quando há cometimento de crime?.

REFS – Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia, Navegantes, v.10, n.15, p. 50-59, jan./jun. 2019.

RESUMO

A pesquisa tem a finalidade de apontar a possibilidade de cometimento de crimes tributários pelo empresário que, objetivando obter melhores resultados e redução dos custos dos tributos, realiza de forma inadequada o planejamento tributário. Apresentam-se os possíveis benefícios de um correto planejamento, com amparo na legislação em vigor, para que não haja a configuração de crime por parte do empresário. Ressalta-se a importância do adequado entendimento da legislação tributária e de uma equipe bem preparada, pois há necessidade da aplicação da apropriada hermenêutica jurídica tributária que, caso não seja corretamente observada, poderá ocorrer o pagamento indevido, ou até mesmo, o recolhimento incorreto dos impostos. Para tanto, utilizou-se o método dedutivo e a técnica de pesquisa bibliográfica com a utilização de livros, artigos e referências da internet. Conclui-se que a devida importância ao exímio planejamento tributário é ferramenta fundamental na estratégia empresarial a obter resultados mais competitivos no mundo globalizado.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Crimes tributários. Redução dos custos.

INTRODUÇÃO

Neste trabalho, será abordado o planejamento tributário demonstrando-se, também que, este sendo este bem elaborado, pode ajudar empresas a evitarem questionamentos por parte do fisco, mas, mesmo que tais questionamentos aconteçam, poderão ser elucidados de forma transparente, demonstrando que todas as medidas tomadas foram baseadas em leis, impedindo, assim, que empresas sofram penalidades.

A abordagem sobre os dois temas planejamento e tributário e aplicação de penalidades nos crimes tributários estão claramente ligados, pois quando as

empresas passam a tomar decisões que afetam diretamente o recolhimento de tributos, o estado passa a sentir-se frustrado devido à redução da arrecadação e, também, porque terá que aprimorar sua forma de fiscalização, acarretando aumento dos custos com infraestrutura e especialização.

Essa relação entre fisco e contribuinte vem sendo marcada, cada vez mais, pelas incessantes 'quedas de braço': de um lado, o fisco, que busca arrecadar cada vez mais e de forma mais rápida, para que possa cumprir com todas as suas obrigações e manter o Estado em funcionamento; do outro lado, está o contribuinte, que recebe cada vez mais obrigações vindas do Estado e que, de forma mais aprimorada, tenta, de alguma maneira, encontrar um meio de aliviar seus recolhimentos mensais de tributos para o governo.

Assim, quem sabe investir na própria empresa, principalmente em relação ao controle fiscal, investe em planejamento tributário como uma forma de aliviar suas cargas tributárias.

A aplicação de um bom planejamento tributário nas empresas privadas ajudará a reduzir o recolhimento de tributos, desde que esse planejamento seja feito dentro da legalidade, ou seja, um trabalho elaborado não com o intuito de sonegar impostos ou fraudar o sistema tributário, mas sim, buscar, de acordo com as regras das leis federais, estaduais e

municipais, ferramentas que permitam essa possibilidade.

Como consequência do trabalho de planejamento tributário gerado, além de conseguir manter uma melhor saúde financeira para as empresas, elas também estarão livres de possíveis aplicações de penalidades contra a ordem tributária do país, e, assim, conseguirão manter a sustentabilidade dos negócios, mesmo com toda complexidade tributária que existe hoje no país.

Diante de toda a legislação tributária existente no Brasil, vale a pena lembrar que todo planejamento tributário deve ser feito de forma lícita, ou seja, que não evidencie qualquer tipo de crime. Por isso que, para a empresa evitar o cometimento de penalidades, é essencial que a mesma tenha uma equipe formada por profissionais qualificados, conhecedores das regras e das leis a que está sujeita, o que evitará o cometimento de crime por meio de um planejamento tributário.

A pesquisa utilizou o método dedutivo e a técnica de pesquisa bibliográfica com a utilização de livros, artigos e referências da internet.

Ao final, a pesquisa demonstra que a importância ao exímio planejamento tributário é ferramenta fundamental na estratégia empresarial para obter resultados mais competitivos no mundo globalizado.

1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário tem como base diversas atividades e procedimentos que as empresas precisam fazer e desenvolver, para que seja devidamente feito o recolhimento dos tributos da forma correta, porém com estratégias para que seja sempre reduzida a carga tributária que afeta diretamente o custo do produto final, oportunizando condições das empresas serem mais competitivas e terem como objetivo final um melhor resultado financeiro.

Há necessidade de muita cautela para que o fiscal não interprete o planejamento tributário como um crime tributário, pois a legislação é

clara no quesito criminal, com a aplicação da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que normatizou e instituiu regras de conduta para o sujeito passivo da obrigação tributária, visando coibir a prática ilícita, que afeta diretamente a arrecadação pública.

Em que pese, em regra, a menor onerosidade fiscal não seja a única razão motivadora das várias opções utilizadas pelos contribuintes, no quesito planejamento tributário, pois como leciona Luciano Amaro, não há:

[...] ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, ainda que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho. Se ainda não fosse, logicamente se teria de concluir pelo absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal. Há situações em que o próprio legislador estimula a utilização de certas condutas, desonerando-as. Não se diga de que é ilícito adotá-las. Nem se sustente que elas podem ser adotadas porque o legislador as ungiu de modo expresso. Quer a lei as tenha expressamente desonerado, quer sua desoneração decorra de omissão da lei, a situação é a mesma (AMARO, 2009, p. 231).

Desta forma, há necessidade das empresas terem um bom departamento tributário, ou alguma assessoria tributária. Entretanto, os profissionais responsáveis por essa parte devem estar atualizados e serem conhecedores, profundamente, da legislação para que ela seja usada a seu favor, conseqüentemente, a favor das empresas. Mesmo um exímio conhecedor dessa área deve, continuamente, se atualizar, para aplicar a legislação de maneira lícita, minimizando riscos para as empresas.

Também, além do aspecto legal da aplicação da legislação, existe outro ponto muito relevante para que as empresas garantam suas vidas saudáveis, que são as obrigações acessórias, que refletem, exatamente, o que está ocorrendo nos livros fiscais e também na contabilidade, e são através destas que o fisco tem condições de fazer o acompanhamento e fiscalização.

Visualizando esse contexto, nasce a necessidade do planejamento tributário, ao qual exige estruturar um bom 'time', que realize e execute o plano de forma que atinja os objetivos, atuando, primeiramente, de forma preventiva, posteriormente, identificando possíveis falhas ou ausências do passado para corrigi-las e obtendo resultados positivos, sempre dentro da legalidade e dos riscos assumidos.

Nesse contexto, o planejamento tributário sempre está buscando reduzir a carga tributária de forma preventiva, atingindo diretamente o custo efetivo das empresas, que, assim, economizam o máximo possível nos pagamentos dos tributos, conceituado por

Greco (2008, p. 117) como o “conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível”.

O ponto importante é que o planejamento tributário esteja alinhado com a atividade da empresa, com as obrigações acessórias, sendo atendidas e vinculadas diretamente ao custo da atividade da empresa. Por outro lado, o planejamento tributário necessita de uma estrutura, conseqüentemente, há a necessidade de avaliar o custo e os benefícios para montar ou contratar essa estrutura. A avaliação deve ser vista como um investimento, pela qual as empresas irão ter um ganho essencialmente maior que o custo dela própria, pois, via de regra, é uma alternativa usada com sucesso, resultando em uma economia significativa e aumento dos resultados. Deve-se seguir, primeiramente, o passo de avaliar a situação no contexto em geral, visto que, para algumas situações, o benefício não supera o custo. A exemplo disso seriam as multas e cobranças geradas pelo fisco, em virtude de correções das obrigações acessórias.

O planejamento tributário baseia-se em reduzir a carga tributária-fiscal de maneira lícita. Greco (2008, p. 114) afirma que esta é “a primeira exigência para reconhecer a existência de planejamento tributário”, fundamentada através de estudos aprofundados da legislação, com base na hermenêutica jurídica na legislação, que é essencial, para o devido tratamento. O objetivo não deixa de ser a redução na economia financeira dos pagamentos dos tributos, buscando reduzir a tributação na geração de impostos, que, efetivamente, é um custo para as empresas.

É fundamental que as empresas recolham seus impostos de forma correta, dentro de cada atividade. Os objetivos a serem alcançados estão diretamente ligados à redução dos tributos, recolhimento de forma correta, atendimento às obrigações acessórias, postergar o pagamento dos tributos dentro da legalidade, não gerando ocorrência de multas. Sempre dentro do sentido de que as empresas estão devidamente regulares perante o fisco e obtendo um resultado financeiro melhor.

1.1 Elisão Fiscal

Muito se tem verbalizado sobre o instituto da elisão fiscal com o aumento indiscriminado da carga tributária.

Vislumbrou-se, a partir da elisão fiscal, a possibilidade de se economizar o pagamento do tributo, não praticando o fato gerador.

A elisão fiscal é uma forma permitida de negócio legal. Podemos dizer que elisão fiscal é

[...] a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior aquele em que normalmente se verifica o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida do ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio de maneira mais onerosa (ALEXANDRE, 2014, p. 277).

2 CRIMES TRIBUTÁRIOS

Os crimes contra a ordem tributária tomaram outro sentido com a Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que trouxe tipos normativos e instituiu regras de conduta para o sujeito passivo da obrigação tributária, visando coibir a prática ilícita, que afeta diretamente a arrecadação pública (MACHADO, 2008).

O crime tributário é, antes de tudo, uma conduta humana, na maioria das vezes cometida por pessoas ligadas às empresas (pessoas jurídicas), não importando o ramo que ela atue, sejam comercial, industrial ou de serviços, e buscam atingir lucros satisfatórios. Sabe-se que hoje, o Brasil é um dos países em que mais se pagam impostos, sendo o tributo o principal fator que pesa na hora de analisar os custos de um produto (MACHADO, 2008).

Analisando o sistema tributário, o doutrinador Machado destaca que “não se pode, a rigor, dizer que o sistema tributário brasileiro é justo. Pelo contrário. Se justa é a tributação proporcional à capacidade econômica, pode-se afirmar que o nosso sistema tributário é injusto.” (MACHADO, 2008, p. 202).

A elisão fiscal acontece antes do fato gerador, evitando, assim, possível fraude, com exceção do imposto de renda pessoa física que ocorre após o fato gerador.

Conforme Ricardo Mariz de Oliveira, para caracterizar a elisão fiscal, precisa-se levar em conta três requisitos fundamentais:

- 1 – a economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior à ocorrência do fato gerador?
- 2 – a economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticados sem infração à lei?
- 3 – a economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração, e sem terem sido adulterados nestas? (OLIVEIRA apud MARTINS, 2006, p. 402).

Seguindo os princípios constitucionais, nenhuma pessoa pode ser punida por agir com conduta lícita, mesmo diante da tentativa do Estado em evitar a Elisão Fiscal, desta forma, não existe punição para aquele que cumprir a lei, portanto, não punível.

Mesmo sabendo que nosso sistema tributário não é justo, não se pode deixar de destacar que todas as empresas têm as obrigações tributárias que lhes cabem e, por isso, muitas burlam a lei na busca de evitar os pagamentos obrigacionais que lhes cabem diante do Estado (MACHADO, 2008).

Conforme traz normatizado o art. 1º da Lei nº. 8.137/1990, neste caso considera-se “[...] crime contra ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório [...]”, considerados crimes materiais, por entender que a conduta do contribuinte pode gerar ou não perda ao erário público (BRASIL, 1990).

Todo ilícito praticado, descrito neste artigo, deverá ser acompanhado das seguintes condutas: omitir informação, ou prestar declaração falsa; fraudar a fiscalização tributária; falsificar ou alterar nota fiscal; elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; ou se negar de fornecer qualquer documento fiscal (BRASIL, 1990).

Também considera-se crime contra a ordem tributária, os crimes definidos no art. 2º da Lei nº. 8.137/1990, que são de mera conduta, ou seja, um crime formal, que independe se o contribuinte obteve ou não vantagens perante o Estado (BRASIL, 1990).

A lei nº. 8.137/90, mesmo definindo os crimes contra a ordem tributária, o Estado, como forma de se resguardar, juntamente com seus legisladores, criam leis, adequando-as ao sistema processual, dando um melhor preparo para a fiscalização, permitindo dirigir uma investigação correta e eficaz, conforme estabelecido no Processo Penal (BRASIL, 1990).

Com a criação da Lei nº. 8.137/90, que definiu o crime contra a ordem tributária, o tipo criminal passou a constituir-se em um crime material. As sanções que podem ser aplicadas são a executória, indenizatória e punitiva (BRASIL, 1990).

A sanção executória tem o intuito de fazer cumprir uma determinação jurídica, diferente da sanção indenizatória, em que o ilícito praticado será penalizado com a reparação do dano que, mesmo sendo um dano moral, a reparação é patrimonial. Por fim, a sanção punitiva, cuja finalidade é penalizar o autor do ato ilícito, podendo ser aplicada a sanções punitivas penais ou administrativas, com caráter pessoal ou patrimonial (MACHADO, 2008).

No Direito Penal, é tipificado os crimes contra a ordem tributária com a tutela dos direitos difusos e coletivos.

2.1 EVASÃO FISCAL

A evasão fiscal é uma prática ilegal e antijurídica, que se utiliza de meios ilícitos, como a sonegação fiscal ou a fraude, em que a prática tem o objetivo de afastar a incidência de tributos devidos, ocorrendo durante ou após a origem da obrigação tributária (MACHADO, 2008).

De forma contrária à elisão, podemos citar que evasão fiscal é

[...] uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação

tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do fisco, na ânsia de fugir da tributação (ALEXANDRE, 2014, p. 278).

A evasão consiste no mascaramento da liquidação do tributo posterior ao fato gerador. O sujeito passivo do crédito tributário, ciente de que tem que pagar aquele tributo, encontra uma forma de camuflar, com o intuito de diminuir, ou não efetuar a liquidação do tributo. Dessa maneira, o sujeito passivo não está agindo conforme a lei e comete a evasão, pois o mesmo que pretenda realizar a verdadeira obrigação do pagamento ou efetuá-lo em valor menor, torna-se dolo do sujeito passivo. Pode também ocorrer por desconhecimento ou ignorância do sujeito passivo, a prática da evasão fiscal.

A Lei Complementar nº 104/2001 instituiu a regra conhecida como 'antielisão', ao incluir no art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN, parágrafo único, a determinação de que:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (BRASIL, 2001, art. 116).

Para Lovatto (2000, p. 145), a evasão pode ser omissiva ou comissiva:

Na omissiva, mereceria destaque a decorrente da intenção como a sonegação, o não recolhimento do tributo, etc. Já a comissiva, sempre intencional, tem disso classificada como lícita ou ilícita. Esta seria resultante de fraude, da simulação e do conluio, enquanto aquela, a lícita, seria a elisão em sentido estrito, resultante da economia fiscal.

Ao analisar o parágrafo único do artigo supracitado, percebe-se que este dispositivo tem intuito de combater a dissimulação. A dissimulação é a forma de simular um negócio aparentemente legal, porém visa a encobrir outro negócio ilícito.

Neste sentido, é indispensável citar o planejamento tributário, que deve ser realizado em estrita obediência à legalidade e à situação fática da empresa.

2.2 SONEGAÇÃO FISCAL

O Brasil tem uma estimativa muito alta de sonegação fiscal, ficando entre um dos maiores no mundo por vários motivos, porém não é possível justificar, exclusivamente, pela altíssima carga tributária.

Para o país positivar as regras estabelecidas a respeito do crime de sonegação fiscal, foi criada a Lei 4.729/65, deixando claro e estabelecidas suas regras. A respeito deste assunto, Andrade Filho faz comentário:

Os crimes de sonegação fiscal foram definidos pela Lei 4.729/65, que representou a etapa mais importante da evolução legislativa sobre crimes relacionados com o descumprimento de obrigação tributária, iniciada em 1964, com a Lei no. 4.357, de 16 de julho daquele ano, que criou a forma equiparada de apropriação indébita de tributos, sempre que valores retidos pela fonte pagadora de rendimentos não fossem carreados para a Fazenda Pública (ANDRADE FILHO, 1997, p. 52).

De acordo com Moraes e Smanio (2006, p. 97), a:

Sonegação fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do recolhimento de tributo devido ao Poder Público. Note-se, porém, que a lei não conceituou o que seja sonegação fiscal, adotando outro critério de identificação, qual seja, considerando delitos contra a ordem tributária a supressão ou redução de tributo ou contribuição social ou acessório, e depois enumerando, taxativamente, quais as modalidades de conduta que podem levar a tal supressão ou redução, constituindo genericamente o que seja sonegação fiscal.

Para Ferreira (2002, p. 46), a sonegação “funda-se na ocultação voluntária da ocorrência do fato gerador, com o fim de não pagar o tributo devido”.

No entanto, conforme lecionou Andrade Filho (1997, p. 33), a Lei 4.729/65 não alcançou o seu papel de combater a sonegação fiscal, nos termos em que segue:

[...] a lei 4.729/65 jamais chegou a cumprir seu desiderato de combater a sonegação fiscal, talvez por desídia do aparelho fiscal estadual, que, ao que parece, nunca se convenceu sobre qual seria a melhor política: contar com a receita que representava multa ou despende recursos financeiros para

processar e encarar os sonegadores (ANDRADE FILHO, 1997, p. 33).

As duas medidas provisórias: n.º 153 e 156 de março/1990, foram editadas pelo poder executivo em virtude da falta de combater a sonegação fiscal, e sem justificativa, essas medidas foram revogadas pela Medida provisória n.º 175.

A partir de então, evitou-se instituir delitos através de Medidas Provisórias, e o Congresso Nacional aprovou então, ao projeto de Lei que resultou na Lei 8.137/90, nos mesmos termos das Medidas Provisórias anteriores.

Em relação ao crime de sonegação fiscal, faz-se necessário estabelecer a distinção entre o crime de sonegação fiscal, previsto na Lei n.º 4.729/65, e o crime de supressão ou redução de tributos previsto: o primeiro, é um crime com condutas descritas em seu art. 1º; já o segundo, é um crime material, com condutas descritas também em seu art. 1º (MACHADO, 2008).

Reforça-se que o crime de sonegação fiscal é um crime formal, diferente do crime de supressão ou redução de tributos, que é um crime material.

Com o princípio da reserva legal em relação às declarações falsas e omissões de informações e adulteração de notas e faturas entre outros, com a lei 8.137/90, as questões doutrinárias e jurisprudenciais, fechou-se a lacuna do nosso ordenamento jurídico.

2.3 FRAUDE

Em 30 de novembro de 1964 foi editada a Lei n.º 4.502, que expõe os conceitos de sonegação, fraude e conluio. O art. 72, da referida Lei, assim define a fraude:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento (BRASIL, 1964, art. 72).

A Fraude, para Glaudêncio (2010, p. 228), é conceituada da seguinte maneira:

[...] quando a fraude à lei resta caracterizada, há a construção de um arquétipo negocial que tem por fundamento de validade a norma de contorno ou a ausência de qualquer norma jurídica, que acaba afastando o contribuinte dos efeitos tributários da norma contornada que indiretamente é afrontada, por meio de um comportamento fraudulento.

A fraude é a prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou coletivo, na intenção do não cumprir os deveres obrigacionais.

Para Souza (2003, p. 1), a fraude

[...] serve para caracterizar o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovida de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever. Nestas condições, a fraude traz consigo o sentido do engano, não como se evidencia no dolo, em que se mostra a manobra fraudulenta para induzir outrem à prática de ato, de que lhe possa advir prejuízo, mas o engano oculto para furtar-se o fraudulento ao cumprimento do que é de sua obrigação ou para logro de terceiros. É a intenção de causar prejuízo a terceiros.

Ao observar a literalidade do art. 72 da lei 4.502/64, extrai-se a decomposição do conceito de fraude:

a) “Fraude é toda ação ou omissão dolosa [...]” (BRASIL, 1967, art. 72): De toda sorte, independentemente do conceito de dolo, é certo que a fraude demanda na sua caracterização a existência do elemento intencional do agente em alcançar uma economia tributária ilícita, mediante conduta omissiva ou comissiva.

b) “[...] tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características

essenciais [...]” (BRASIL, 1967, art. 72): O trecho diz respeito à materialidade da conduta do agente, qual seja, ocultar da Fazenda Pública aspectos do fato gerador, não bastando a simples omissão da informação sobre a sua realização, mas sim a sua ocultação, mediante prática de fato jurídico diverso e de aparência enganosa.

c) “[...] de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento” (BRASIL, 1967, art. 72): Este juízo crítico diz respeito ao aspecto finalístico do ato jurídico praticado pelo atuante. É necessário que o ato jurídico aparente acarrete a redução, supressão ou postergação do montante do tributo.

Segundo o eminente doutrinador, Prof. Alberto Xavier, a figura da fraude exige três requisitos:

- a) a finalidade da conduta omissiva ou comissiva: reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento (requisito subjetivo);
- b) o caráter doloso da ação ou omissão: a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito (requisito subjetivo);
- c) o meio de realização do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais (requisito objetivo). (XAVIER, 2001, p. 78).

Em relação aos crimes tributários, é importante ressaltar que somente acontecerão os mesmos, caso o contribuinte praticar o fato gerador e, conseqüentemente, praticar dolosamente qualquer das condutas descritas acima, com o intuito de reduzir tributos.

3 PAGAMENTO ESPONTÂNEO DEVE OU NÃO ELIDIR APLICAÇÃO DE PENALIDADES?

O sujeito passivo, ou outro em nome dele, extingue a obrigação do crédito tributário ao sujeito ativo via o pagamento.

A própria legislação brasileira descreve que, com o pagamento do tributo, a punibilidade é excluída, conforme preconiza o próprio art. 34 da Lei n°. 9.249/95: “[...] quando o agente promover o pagamento do tributo ou

contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

Em relação aos débitos parcelados, os tribunais passaram a determinar a extinção da punibilidade também, mesmo antes do fim do pagamento das parcelas. Tal extinção é regulamentada pela Lei n°. 9.964/00, em seu art. 15:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. (BRASIL, 2000, art. 15).

Duas correntes se manifestaram sobre a extinção da punibilidade, quando ocorrer o pagamento ou “parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal” ou não (BRASIL, 2000, art. 15, § 3º).

À exemplificação, no julgamento dos embargos declaratórios na Ação Penal 516/DF, o referido recurso pretendia a extinção da punibilidade referente aos crimes de sonegação de contribuição previdenciária e de apropriação indébita tributária, tendo em vista a quitação da dívida e a consequente prescrição da pretensão punitiva do Estado. Acontece que o Supremo Tribunal Federal já havia proferido sentença condenatória e, em face disso, o recorrente alegou que a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito poderia se dar a qualquer momento.

Segundo a primeira corrente, adotada inclusive por Ayres Britto:

[...] a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário somente seria admitida enquanto existente pretensão punitiva estatal (processo penal de conhecimento). Se já houver sentença penal condenatória transitada em julgado, surge a pretensão executória do Estado e não mais é possível a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida. (CAVALCANTE, 2014, p. 804).

Já a segunda corrente, defendida pelos demais ministros, e a que prevaleceu na Cúpula, concluiu que:

O pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime tributário. Defende que o art. 9º da Lei n. 10.684/2003

não foi revogado e continua em vigor. Ao contrário das leis de ns. 11.941/2009 e 12.382/2011, a Lei n. 10.684/2003 trata de pagamento direto (e não de pagamento após parcelamento). Assim, o pagamento integral implica a extinção da punibilidade por força do §2º, do art. 9º da Lei n. 10.684/2003. (CAVALCANTE, 2014, p. 804).

No âmbito penal, a questão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, tem esse tema objeto de opiniões controvertidas, por existir constantemente alterações na lei, às vezes admitindo ora não admitindo a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (MACHADO, 2008). A própria Lei nº. 8.137/90 trazia normatizada em seu art. 14 a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, posteriormente, foi revogada pelo art. 34 da Lei nº. 8.383/91 (BRASIL, 1990).

Com o advento da Lei nº. 10.684/03, trazendo a possibilidade do parcelamento do débito tributário, extinguindo-se a punibilidade, pode-se afirmar que a lei nº 10.684/2003 possibilitou a extinção da punibilidade dos contribuintes, mesmo após o recebimento da denúncia, sendo retroativa, por ser lei mais benéfica (BRASIL, 2003).

No âmbito administrativo, as penalidades em questão têm como base o art. 138 do CTN:

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração (BRASIL, 1966, art. 138).

Efetuada o pagamento, não restará para o contribuinte qualquer penalidade, e caso já tenha instaurada ação fiscal, com a exigência do pagamento, Machado (2008, p. 490) afirma que “o pagamento do crédito tributário feito no prazo estabelecido para a impugnação do auto de infração, ou no prazo para o recurso administrativo, implica redução do valor da multa”.

CONCLUSÃO

Observou-se com o presente estudo que, considerando a crescente carga tributária

nacional, o número de casos de sonegação fiscal e, por conseguinte, a quantidade de

processos criminais e tributários em tramitação no Poder Judiciário, é necessário compreender os institutos jurídicos, assim como seus efeitos em referidas demandas judiciais.

Todavia, o correto 'olhar' ao instituto jurídico da Elisão Fiscal, que é forma permitida de redução da carga tributária, possibilita uma melhor saúde financeira às empresas, mantendo a sustentabilidade dos negócios, podendo-se obter melhores resultados de forma legal.

No entanto, em alguns casos, o empresário, no anseio de lucro injustificado, comete crime tributário, que é, antes de tudo, a conduta do agente, que, na maioria das vezes, é cometida pelo empresário ou por pessoas ligadas às empresas, podendo, este ato, transpassar pela fraude ou não, configurando-se, dependendo do caso, o cometimento da sonegação fiscal ou da evasão fiscal.

A partir do advento da Lei nº. 8.137/1990, os crimes contra a ordem tributária obtiveram tipos normativos, e se instituíram regras de conduta para o sujeito passivo da obrigação

tributária, como forma de coibir a prática ilícita que afeta diretamente a arrecadação pública.

Outrossim, a inclusão do pagamento como causa de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, considerou-se como uma louvável opção política jurídica do legislador, em razão da criminalização do ilícito tributário, que se deu com evidente objetivo utilitarista.

Analisando o privilégio no sistema tributário em relação à comunicação espontânea com os crimes tributários, a partir do momento que o contribuinte é classificado dentro de uns dos tipos de crimes, o mesmo não terá direito a qualquer benefício, tendo que arcar com toda penalidade aplicada a ele, prevista no Código Tributário Nacional e, posteriormente, definidos no código penal.

Caso o contribuinte não tenha sido notificado e se autodelatar, ainda prevalecem as doutrinas e decisões majoritárias, que se aplica ao instituto da denúncia espontânea, excluindo-se a responsabilidade penal e a sanção infracional da multa.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 8. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Editora Método, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

BRASIL. **Lei nº. 4.729 de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 03 dez. 2018.

_____. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 03 dez. 2018.

_____. **Lei nº. 8137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>. Acesso em: 03 dez. 2018.

_____. **Lei nº. 9.249 de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm>. Acesso em: 03 dez. 2018.

_____. **Lei nº. 9.964 de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9964.htm>. Acesso em: 03 dez. 2018.

_____. **Lei Complementar nº. 104 de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei

nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 03 dez. 2018.

_____. **Lei nº. 10.684 de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 03 dez. 2018.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Principais julgados do STF e STJ comentados 2013**. Manaus: Dizer o direito, 2014.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GLAUDÊNCIO, Samuel Carvalho. **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 228.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

LEROUGE, Gaston. **Théorie de la fraude en droit fiscal**. Paris, 1944.

LOVATTO, Alecido Adã. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SOUZA, Edino Cezar Franzio de. A fraude à lei no direito tributário brasileiro. **FISCOsoft On Line**, 2003. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=110238&key=2241519>. 2003. Acesso em: 03 dez. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EMB. DECL. NOS EMB. DECL. NA AÇÃO PENAL 516 Distrito Federal. Relator: FUX, Luiz. Julgado em 30.06.2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310087944&ext=.pdf>>. Acesso em: 05 dez. 2018.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Ed. Dialética, 2001.



DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL OCORRIDA NA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO MERCOSUL TRATADA COMO UM DIREITO HUMANO SOB O VIÉS DA ANÁLISE ECONÔMICA

RESUMO

O objetivo geral da pesquisa é analisar a dupla tributação internacional no imposto sobre a renda, envolvendo o Mercosul. O tributo como um direito humano e com um viés da análise econômica. Traz-se definições e alguns aspectos do Direito Tributário Internacional sobre soberania. Examinou-se a suas causas e consequências. Verificou-se que a tributação de um sujeito passivo por mais de um Estado, de um mesmo fato gerador, decorre dos diferentes modos dos Estados delimitarem a sua competência tributária internacional. As convenções internacionais servem para evitar, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional. Utilizou-se o método dedutivo e a técnica de pesquisa em artigos científicos, legislação, doutrina sobre o assunto. Questiona-se: qual a importância das convenções sobre dupla tributação internacional numa análise econômica sobre o imposto como um direito humano? Considera-se o tributo como um direito humano, onde as leis financeiras devem ter a finalidade de garanti-lo.

Palavras-chave: Convenção. Dupla tributação internacional. Mercosul. Direito Humano. Economia.

INTRODUÇÃO

As relações internacionais têm grande importância nos tempos atuais onde os Estados não medem esforços para se desenvolverem, pois demonstra a história que o isolamento de uma população lhe proporciona consequências desfavoráveis.

A economia evidencia-se como o principal campo das relações internacionais, pois os contatos e os vínculos são mais extensos e intensos. Desta forma, os Estados, economicamente interdependentes, veem-se forçados a adotar medidas que incentivam o desenvolvimento das atividades econômicas e, dentre estas, as de caráter

SANTOS, Jazam.
Doutor em Direito (UFSC);
Mestre em Relações
Internacionais para o Mercosul -
linha de Questões Jurídicas
(UNISUL); Especialista em
Controle da Gestão Pública
Municipal (UFSC); Graduado em
Direito. Professor Universitário e
advogado.
jazamsantos@gmail.com
<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=K4796634A8>

SANTOS, Jazam. Dupla tributação internacional ocorrida na incidência do imposto sobre a renda no Mercosul tratada como um direito humano sob o viés da análise econômica. **REFS – Revista Eletrônica da Faculdade Sinergia**, Navegantes, v.10, n.15, p. 60-72, jan./jun. 2019.

tributário desempenham papel relevante (REZEK, 1984, p. 33).

Inerente à soberania, os Estados tributam tanto os seus residentes, como as rendas produzidas no seu território, mesmo que o contribuinte possua domicílio no exterior. Frente a esta realidade, pode ocorrer a possibilidade de mais de um Estado tributar a mesma situação.

Sendo certo que o nível de fiscalidade em cada Estado é frequentemente alto, a dupla tributação internacional produz, dentre outras consequências, obstáculo ao desenvolvimento das atividades econômicas internacionais.

A pesquisa procura responder ao questionamento: qual a importância das convenções sobre dupla tributação internacional numa análise econômica sobre o imposto, como um direito humano?

Tem-se, neste artigo, a dupla tributação internacional voltada à incidência do Imposto sobre a Renda da pessoa física, na qual, o fenômeno decorre das relações atinentes a mais de um Estado, em conjugação com critérios díspares utilizados em cada Estado para delimitar a competência tributária internacional, ou com o mesmo critério, desde que definido em cada Estado de forma diferente.

As convenções internacionais bilaterais merecem destaque dentre as possíveis medidas tendentes a evitar, atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional, onde os Estados fazem concessões mútuas, limitando os respectivos poderes (BORGES, 1991, p. 08).

1 DEFINIÇÕES

Foi no século XIX que surgiram as primeiras convenções sobre matéria tributária, quando tais convenções tinham o objetivo de eliminar as duplas tributações e instituir uma cooperação administrativo-tributária entre os Estados que as assinaram.

No mundo atual e globalizado, onde as Relações Internacionais são algo inevitável, os Estados soberanos possuem normas de direito interno e de direito internacional para regular suas tratativas.

O Mercosul, que é formado pela Argentina, o Brasil, o Paraguai, o Uruguai e a Venezuela, como países membros, e, como países associados à Bolívia, o Chile, a Colômbia, o Equador e o Peru, tendo uma área de abrangência que compõe toda a América do Sul, importante polo econômico e em expansão, a que necessita ter uma legislação sólida e compatível aos seus mercados, onde as Convenções sobre dupla tributação surgem para solucionar boa parte dos possíveis conflitos existentes nesta seara, impulsionando, ainda mais, o crescimento deste bloco econômico.

Justifica-se a elaboração do trabalho, também, pelo viés do entendimento da teoria que envolve o fenômeno da Dupla Tributação Internacional, sobre os Direitos Humanos e o enquadramento do tributo como um direito humano a ser respeitado e implementado pelos países.

Utilizou-se o método dedutivo e a técnica de pesquisa em artigos científicos, legislação, doutrina sobre o assunto.

Ao concluir o tema, a pesquisa demonstra que o tributo é um direito humano e, como tal, deve ser respeitado e implementado pelos Estados-nações, pois as convenções sobre dupla tributação internacional servem para minimizar ou impedir a ocorrência do fenômeno e resguardar a implementação do respeito aos direitos humanos, tendo que haver um direcionamento das leis financeiras para que se respeitem os direitos humanos e haja um pleno implemento do desenvolvimento econômico.

O Direito Tributário Internacional, sobre o problema apresentado, tem duas ideias fundamentais que norteiam todo o seu desenvolvimento, que são: - a necessidade de evitar que mais de um Estado tribute uma pessoa, em razão do mesmo fato gerador, e - o interesse em impedir o não pagamento de tributos, ou a sua redução, com a conjugação de leis de mais de um Estado (BORGES, 1991, p. 26).

1.1 PLURALIDADE DE SOBERANIAS TRIBUTÁRIAS

Sendo assim, o Estado soberano, há que se ter soberania para aplicar suas normas tributárias, caracterizando, portanto, a eficácia do princípio da Soberania tributária inerente aos Estados globalizados.

Atualmente, pensadores do direito consideram que a soberania estatal é relativa, isto em virtude desta depender da ordem jurídica internacional. Esta é a concepção que é compatível com a existência do Direito Internacional Público. Celso Albuquerque de Mello afirma em sua obra Curso de Direito Internacional Público, baseado nos ensinamentos de Rousseau, que Estado soberano

[...] é aquele que tem: exclusividade, autonomia e plenitude de competência. Sendo que todas noções devem ser interpretadas dentro do quadro geral do Direito Internacional. A própria noção de 'domínio reservado' ou 'jurisdi doméstica', âmbito em que o Estado exerce a sua soberania de modo absoluto, são noções fixadas pelo Direito Internacional (MELLO, 1974, p. 200).

É de relevante importância destacar que se enquadra na dupla tributação internacional a colisão do sistema tributário de um ente territorial autônomo de um Estado, com o sistema tributário de outro Estado ou de um ente territorial autônomo deste, tendo em vista as características do fenômeno e os meios utilizados para evitá-lo ou atenuá-lo (BORGES, 1991, p. 76).

1.2 SUJEITO PASSIVO

A doutrina, hoje, inclina-se no sentido de exigir, para a caracterização da dupla tributação, a identidade do sujeito passivo da obrigação tributária, distinguindo dessa forma a dupla tributação jurídica, em que há essa identidade, da dupla imposição econômica, em que há diversidade de sujeitos.

A respeito dessa diferenciação, Borges (1991, p. 77) registra sua posição ao destacar que:

O sujeito passivo identificado pela forma de dupla tributação jurídica é a que apresenta maior complexidade, tanto que foi este o referido modelo utilizado na convenção elaborada pelo Comitê Fiscal da OCDE, no comentário ao art. 23 A do modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de impostos relativos à renda e ao patrimônio, uma vez que tal forma destaca apenas um sujeito passivo, enquanto a dupla tributação econômica coloca duas pessoas diferentes tributadas em razão da mesma renda ou patrimônio.

Assim, seguindo o modelo do Comitê Fiscal da OCDE, tem-se como sujeito passivo aquele que é tributado por dois países distintos e com soberanias próprias, possuindo como fato gerador a mesma renda.

1.3 FATO GERADOR

É imprescindível a identidade do elemento material do fato gerador para caracterizar a dupla tributação internacional, uma vez que, não estando diante de idêntico elemento material do fato gerador, não estará caracterizada a dupla tributação.

Borges (1991, p. 77-78) traz um exemplo que bem identifica o fato gerador na ocorrência da dupla tributação:

[...] os autores geralmente lembram o caso de uma pessoa sujeita num Estado ao imposto de renda por haver recebido dividendos, e em outro tenha de pagar imposto sobre o patrimônio ao qual esses rendimentos foram incorporados.

A identidade em exame tem sido escolhida pela grande maioria dos autores como elemento essencial da dupla tributação, embora com algumas diferenças, especialmente quanto à terminologia mais adequada. Assim, é que tal identidade tem sido referida como objeto, fonte do imposto, pressuposto de fato, pressuposto de fato econômico, pressuposto objetivo, matéria imponible, elemento material do fato gerador, dentre outros termos.

Temos, pois, como fato gerador, a situação ocorrida num determinado período em que haja descrição legal, em que é necessária e suficiente à sua ocorrência impositiva de cobrança – hipótese de incidência/fato jurídico tributário (JARDIM, 1994, p. 166-168).

1.4 DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL – DEFINIÇÃO ADOTADA

Pode definir-se a dupla tributação internacional como sendo o fenômeno que ocorre quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador.

É a definição que se prefere, uma vez que a mesma se encontra nas observações gerais ao modelo de convenção sobre dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda e o patrimônio, elaborado pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, que contém o que segue:

[...] o fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos

similares em dois (ou mais) Estados sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo.¹¹

A referida definição é clara e de fácil assimilação, como convém às definições, abrangendo todos os elementos essenciais do objeto definido, a dupla tributação internacional. Com efeito, ela menciona expressamente os elementos subjetivos, que são a pluralidade de sujeitos ativos, ou de soberanias tributárias, e a identidade do sujeito passivo. Quanto às identidades do elemento material e do período, encontram-se elas inseridas na noção de fato gerador, o mesmo acontece com a identidade ou semelhança do imposto, configurada com as identidades do elemento material, do sujeito passivo e da natureza da base de cálculo (BORGES, 1991, p. 82).

2 CAUSAS E CONSEQUÊNCIAS

Normalmente a dupla tributação internacional não é fruto da vontade dos Estados impositores. É raro um Estado criar uma situação que haja a ocorrência do fenômeno, com o objetivo de alcançar resultados políticos ou econômicos, ou para impedir o êxodo de pessoas ou capitais. A dupla tributação ocorre, em geral, da independência recíproca dos Estados e da ignorância de cada um sobre o que ocorre nos demais Estados (BORGES, 1991, p. 98).

Quer-se referir à interdependência econômica dos Estados, que se verifica entre os países ricos em matérias-primas e os ricos em investimentos, entre os ricos em recursos financeiros e tecnológicos e aqueles ricos em força de trabalho.

A mobilidade de pessoas, capitais, bens e serviços foi proporcionada pelo desenvolvimento dos meios de transporte e de comunicação, e isto se tornou possível com a não discriminação de estrangeiros e com a liberalização do comércio e dos movimentos de capitais.

O princípio da universalidade ou o princípio da territorialidade é o que inspira os Estados a delimitarem a sua competência tributária internacional relativamente aos impostos diretos, onde, para o primeiro caso, adotam o critério da residência ou o critério da nacionalidade e, para o último, o critério da fonte (XAVIER, 1977, p. 5-6).

Disto, apresentam-se 03 (três) hipóteses de cumulação de pretensões tributárias:

01 – a pessoa é tributada em um Estado em função do critério da nacionalidade e, ao mesmo tempo, em outro, pelo critério da residência.

02 – a pessoa é cumulativamente tributada por dois Estados: em um deles, de acordo com o critério da residência e, no outro, conforme o critério da fonte.

03 – a pessoa é tributada pelo critério da fonte num Estado, e no outro, de conformidade com o critério da nacionalidade.

Dada, pois, esta cumulação, pelos Estados, de critérios de delimitação da

¹¹ OCDE. **Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal.** Desenvolvida pela OECD.ORG. Disponível em:

<<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>> Acesso em: 02 dez. 2018.

competência tributária internacional, diante de uma situação com elemento de cambiante estrangeiro, a possibilidade de haver dupla tributação internacional é muito grande. Ressalva-se, apenas, a hipótese de uma pessoa que, detendo a nacionalidade de um Estado que não adota o critério da nacionalidade, reside no exterior, onde obtém as suas rendas (BORGES, 1991, p. 100).

A dupla tributação internacional pode ser um obstáculo às relações econômicas internacionais, mas não deve ser supervalorizada, pois outros elementos também concorrem para o estabelecimento e a manutenção de tais relações.

É uma realidade, hoje, a força da pressão tributária em quase todos os Estados. Sendo assim, o fenômeno da dupla tributação internacional assume notável acuidade, que pode estimular os contribuintes a evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por meio de um eficiente planejamento tributário, fazendo uso, então, da evasão fiscal internacional, podendo, ainda, ser um incentivo à adoção de mecanismos fraudulentos que impliquem em sonegação fiscal (PIRES, 1984, p. 169).

A dupla tributação internacional pode apresentar consequências também no âmbito das relações culturais entre os Estados, ao dificultar a difusão, entre eles, da propriedade intelectual, e ao criar empecilhos à realização de espetáculos e apresentações por parte de artistas e atletas estrangeiros, bem assim à presença de cientistas e estudantes estrangeiros (PIRES, 1984, p. 173).

As possíveis implicações de natureza econômica, financeira e cultural entre os Estados, decorrentes da dupla tributação internacional, em conformidade com o que se escreveu, poderão afetar as suas relações sócio-políticas. Pires (1984, p. 174) afirma, em decorrência disto, que as duplas tributações internacionais “[...] não contribuem certamente para o estreitamento das relações entre os países em causa.”

Desta forma, é que a criação de Convenções sobre dupla tributação

internacional ajudaria, e muito, os países envolvidos a solucionarem esses problemas.

2.1 CAUSAS

Normalmente a dupla tributação internacional não é fruto da vontade dos Estados impositores. É raro um Estado criar uma situação que haja a ocorrência do fenômeno, com o objetivo de alcançar resultados políticos ou econômicos, ou para impedir o êxodo de pessoas ou capitais. A dupla tributação ocorre, em geral, da independência recíproca dos Estados e da ignorância de cada um sobre o que ocorre nos demais Estados (BORGES, 1991, p. 98).

Silveira já registra:

O Sistema Tributário deve ser lido como o resultado das trocas entre os subsistemas da sociedade e dessa forma terá o sentido dinâmico de resposta à complexidade do sistema social e ao risco; bem como a incapacidade de previsão exata de consequências racionais para as programações em matéria tributária exigirá a adaptação às novas condições e à permanente evolução do sistema tributário (SILVEIRA, 2009, p. 07).

Assim, é necessário entender o sistema tributário de cada Estado-nação envolvido para que se possa implementar as convenções sobre dupla tributação internacional.

1.4.1 Internacionalização da Economia

A internacionalização da economia se refere à interdependência econômica dos Estados, que se verifica entre os países ricos em matérias-primas e os ricos em investimentos, entre os ricos em recursos financeiros e tecnológicos e aqueles ricos em força de trabalho.

A mobilidade de pessoas, capitais, bens e serviços foi proporcionada pelo desenvolvimento dos meios de transporte e de comunicação. Isto se tornou possível com a não discriminação de estrangeiros e com a liberalização do comércio e dos movimentos de capitais.

Pires (1984) registra o destaque do intercâmbio comercial e a supressão das barreiras alfandegárias ao dissertar que:

A forma tradicional de intercâmbio comercial – em que as mercadorias são produzidas nos Estados e exportadas para outros -, facilitada atualmente por dispositivos de Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio – GATT -, ao estatuírem a supressão das barreiras alfandegárias, juntamente com a mobilidade dos fatores de produção e com o desenvolvimento das empresas multinacionais produzem a crescente internacionalização dos fenômenos econômicos (PIRES, 1984, p. 128).

Assim, a internacionalizado da economia fez com que houvesse uma preocupação com o surgimento do fenômeno da Dupla tributação internacional, onde há autonomia dos sistemas internos de tributação e, agora, há a necessidade de se ter algo que evite a ocorrência do fenômeno.

2.2 CONSEQUÊNCIAS

Uma parte da doutrina considera que a dupla tributação internacional viola a justiça fiscal ao propiciar tributação global de uma pessoa em desatenção ao princípio da capacidade contributiva. Contudo, além das consequências econômicas e da dupla tributação internacional, produz os seus efeitos também em outros domínios, como o financeiro, o cultural e o sócio-político (BORGES, 1991, p. 102).

2.2.1 Consequências econômicas

Existe uma posição defendida de que o caráter prejudicial da dupla tributação

3 MERCOSUL

O nascimento do Mercosul, pode-se dizer, ocorreu em 30 de novembro de 1985, com a inauguração da Ponte Presidente Tancredo Neves, unindo Puerto Iguazu, na Argentina, a Foz do Iguazu, no Brasil, momento em que os Presidentes Raul Alfonsín e José Sarney firmaram a Declaração de Iguazu, proclamando suas vontades de aproximação política e

internacional às relações econômicas seria normal e que apenas na hipótese de ser excessivamente forte, é que restringiria o comércio e os investimentos estrangeiros (PIRES, 1984, p. 153).

Porém, a grande maioria compartilha o entendimento de que

[...] a dupla tributação internacional prejudica as atividades econômicas internacionais, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e serviços (DORNELLES, 1979, p. 08).

Alberto Xavier destaca que,

[...] o movimento internacional de capitais privados é determinado pela remuneração do investimento (para não falar noutros elementos, como o risco de instabilidade) e esta remuneração é constituída pela taxa de rendimento depois de pagos os impostos que sobre ele incidem, quer no país da fonte, quer no país de residência (XAVIER, 1977, p. 241),

Esta observação também é aplicada nas transferências de tecnologia e aos intercâmbios de bens e serviços, todavia estas atividades poderão ser dificultadas, se os lucros ou a remuneração delas resultantes, não forem ou deixarem de ser considerados atrativos para as pessoas que as realizam, ou consideram a possibilidade de realizá-las (XAVIER, 1982, p. 241-242).

A dupla tributação internacional pode ser um obstáculo às relações econômicas internacionais, mas não deve ser supervalorizada, pois outros elementos também concorrem para o estabelecimento e a manutenção de tais relações.

comercial e de superação da tradicional rivalidade entre os dois países.

Devido às articulações argentina e brasileira para a criação de um bloco regional, a elas logo aderiu o Uruguai e, pouco depois, o Paraguai, preocupados com o movimento que ameaçava deixá-los economicamente isolados.

Em 26 de março de 1991, foi assinado o Tratado de Assunção, com o depósito das ratificações necessárias, fazendo parte dessa integração o Brasil, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai.

O projeto integracionista despertou o interesse de outros países e, em 25 de junho de 1996, o Chile e a Bolívia a ele se somam, não tendo, contudo, o mesmo *status* que os outros quatro sócios, apenas associando-se para atingir o primeiro estágio de integração, qual seja, uma zona de livre comércio, que deverá formar-se em oito anos. O acordo de associação entre o Chile, Bolívia e Mercosul, assinado naquela data, na X Reunião dos Presidentes, na Argentina, entrou em vigor em 01 de outubro de 1996.

Outro grande passo dado pelo Protocolo de Ouro Preto foi o de conferir ao Mercosul personalidade Jurídica de Direito Internacional. Diz o art. 34, que o Mercosul “terá personalidade jurídica de Direito Internacional”, e o art. 35 que o bloco “poderá, no uso de suas atribuições, praticar todos os atos necessários à realização de seus objetivos, em especial contratar, adquirir ou alienar bens móveis e imóveis, comparecer em juízo, conservar fundos e fazer transferências”¹², dotando-se de representação externa, nos moldes da União Europeia.

O art. 37 do Protocolo estabelece que “as decisões dos órgãos do Mercosul serão tomadas por consenso e com a presença de todos os Estados-partes” (DEL’OLMO, 2003, p. 199-200).

No estágio de desenvolvimento em que se encontram os países do Mercosul, ainda mais no assunto relativo à dupla tributação Internacional, fez-se necessário celebrar a referida convenção para favorecer o fluxo recíproco de capitais, bens, pessoas e serviços, porém não existe Convenções Internacionais

firmadas com todos os países envolvidos, conforme se verá a seguir.

As convenções sobre dupla tributação internacional são utilizadas pelos países envolvidos no Bloco Econômico do Mercosul para eliminar as barreiras de natureza tributária a tal fluxo recíproco. Com a convenção, visou-se, pois, estabelecer a neutralidade tributária nas relações econômicas internacionais dos envolvidos nesta situação (BORGES, 1991, p. 189).

O Bloco econômico do Mercosul é formado hoje pelos países membros: Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai e Venezuela, tendo como países associados: Bolívia, Chile, Colômbia, Equador e Peru¹³. Em relação aos países membros do Bloco, o Brasil firmou Convenções internacionais¹⁴ para evitar a Dupla Tributação na seara fiscal com alguns dos países citados, tendo, inclusive, incorporado tais intenções dentro do ordenamento brasileiro nas seguintes normas:

- Com a Argentina - Decreto Legislativo nº 74/1981, que aprova o texto da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina, em Buenos Aires, a 17 de maio de 1980; Decreto nº 87.976/1982, que Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda; Portaria MF nº 22/1983, que estabelece métodos de aplicação da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em sua matéria.

¹² BRASIL. Decreto nº 1.901, de 09 de maio de 1996. Promulga o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do MERCOSUL (Protocolo de Ouro Preto), de 17 de dezembro de 1994. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1901.htm>. Acesso em: 02 dez. 2018.

¹³ BRASIL ESCOLA. **Geografia – Mercosul**: países integrantes. Desenvolvida por Omnia Soluções Web Eireli. Disponível em:

<<http://brasilecola.uol.com.br/geografia/mercosul-paises-integrantes.htm>>. Acesso em: 02 dez. 2018.

¹⁴ BRASIL. **Acordos para evitar dupla tributação**. Desenvolvida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao-1/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#argentina>>. Acesso em: 02 dez. 2018.

- Com a Venezuela - tem-se o Decreto Legislativo nº 559/2010, que aprova o texto da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, assinada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005; e o Decreto nº 8.336/2014, que promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla

Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005.

Em relação aos demais países membros, Paraguai e Uruguai, ainda não foi firmada qualquer convenção sobre Dupla Tributação Internacional, onde se declina no sentido de também estender a estes países a possibilidade de firmar intenções no sentido de evitar ou eliminar o fenômeno da dupla cobrança fiscal.

4 PACTO INTERNACIONAL DOS DIREITOS ECONÔMICOS, SOCIAIS E CULTURAIS

Para garantir a efetividade dos direitos humanos em nível internacional, foram criados alguns pactos com conteúdo voltado à proteção do ser humano.

Em relação ao tema proposto nesta pesquisa, relacionado ao direito tributário, econômico e social, temos o pacto internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, que surgiu para dar fundamento legal à segunda parte da Declaração dos Direitos do Homem, mais precisamente, aos arts. 22 a 27.

Mazzuoli (2007), em relação ao conteúdo deste tratado, assim registra:

Entre os direitos expressos no Pacto podem ser citados: o direito dos povos à autodeterminação (art. 1º, § 1º), em virtude do qual os povos determinam livremente seu estatuto político e asseguram livremente seu desenvolvimento econômico, social e cultural; o direito de homens e mulheres à igualdade no gozo dos direitos econômicos, sociais e culturais enumerados no tratado (art. 3º); o direito de toda pessoa ter a possibilidade de ganhar a vida mediante um trabalho livremente escolhido ou aceito (art. 6º, § 1º); o direito de toda pessoa de gozar de condições de trabalho justas e favoráveis, que assegurem especialmente: a) uma remuneração que proporcione, no mínimo, a todos os trabalhadores: I) um salário equitativo e uma remuneração igual por um trabalho de igual valor, sem qualquer distinção (em particular, as mulheres devem ter a garantia de condições de trabalho não inferiores às dos homens e perceber a mesma remuneração que eles, por trabalho igual), II) uma existência decente para eles e suas famílias; b) condições de trabalho seguras e higiênicas; c) igual oportunidade para todos de serem promovidos, em seu trabalho, à categoria

superior que lhes corresponda, sem outras, considerações que as de tempo, de trabalho e de capacidade; d) o descanso, o lazer, a limitação razoável das horas de trabalho e férias periódicas remuneradas, assim como a remuneração dos feriados (art. 7º). Garante-se o direito de toda pessoa de fundar com outros sindicatos e de filiar-se ao sindicato de sua escolha, sujeitando-se unicamente aos estatutos da organização interessada, com o objetivo de promover e de proteger seus interesses econômicos e sociais (art. 18, § 1º, alínea a). Reconhece-se ainda o direito à previdência social, inclusive ao seguro social (art. 9º).

A família, como núcleo fundamental da sociedade, é reconhecida pelo art. 10, § 1º, corolário do direito 'de toda pessoa a um nível de vida adequado para si próprio e para sua família, inclusive à alimentação, vestimenta e moradia adequadas, assim como uma melhoria contínua de suas condições de vida' (art. 11, § 1º), e do direito 'de toda pessoa de desfrutar o mais elevado nível de saúde física e mental'. (art. 12, § 1º).

Os Estados também reconhecem 'o direito de toda pessoa à educação', e concordam em que a educação 'deverá visar o pleno desenvolvimento da personalidade humana e do sentido de sua dignidade e a fortalecer o respeito pelos direitos humanos e liberdades fundamentais' (art. 13, § 1º). Além disso, fica reconhecido, pelo art. 15 do Pacto, o direito de cada indivíduo de participar da vida cultural, desfrutar do progresso científico e suas aplicações e beneficiar-se da proteção dos interesses morais e materiais decorrentes de toda a produção científica, literária ou artística de que seja autor (MAZZUOLI, 2007, p. 722-724).

Segundo Weis (1999, p. 80-81):

São direitos econômicos aqueles relacionados

à produção, distribuição e consumo da riqueza, visando especialmente a disciplinar as relações trabalhistas, como os que preveem a liberdade de escolha de trabalho (art. 62), condições justas e favoráveis, com especial atenção para uma remuneração que atenda às necessidades básicas do trabalhador e sua família, sem distinção entre homens e mulheres quanto às condições e remuneração do trabalho, higiene e segurança, lazer e descanso e promoção por critério de tempo, trabalho e capacidade (art. 72), fundar ou se associar a sindicato (que é, na verdade, um direito civil) e fazer greve (art. 82), segurança social (art. 92), proteção da família, das mães e das gestantes, vedação da mão-de-obra infantil e restrição do trabalho de crianças e adolescentes (art. 10).

Para garantir a efetividade dos direitos humanos, adotou-se o sistema de proteção desses direitos, que foi dividido em 02 grupos: a) o sistema universal da ONU e b) o sistema regional: europeu, americano e africano.

Porém, como o objeto do presente artigo é demonstrar que as causas e consequências da dupla tributação internacional e as soluções para evitá-las como forma de respeitar os direitos humanos, irá se ater a demonstrar que a existência de convenções internacionais sobre o tema, tem a finalidade de garantir a proteção do ser humano, mesmo em assunto de ordem econômica.

5 O TRIBUTO COMO UM DIREITO HUMANO E A INTERNACIONALIZAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS

Diversos pontos vinculam a tributação e os Direitos Humanos. A apresentação mais nítida de vinculação está no exercício, por parte do Estado, do poder de imposição e na eleição, por parte do legislador, dos fatos que se enquadram nas hipóteses de incidência de tributos, e onde o Estado deve aplicar os recursos arrecadados dos contribuintes.

Os direitos fundamentais limitam o poder de tributar nos Estados modernos, tendo como por exemplo, o direito de propriedade. Há que se pensar que o tributo recai, justamente, sobre uma parcela da propriedade do contribuinte, então existe correlação de interesses.

Sobre a efetivação dos direitos fundamentais, Silveira assim disserta:

[...] o problema de como efetivar os direitos fundamentais, especialmente os direitos fundamentais sociais numa sociedade democrática. A solução deste problema se constitui em uma das questões mais intrincadas e relevantes de nosso tempo e se depara com importantes dificuldades práticas, jurídicas e orçamentárias (SILVEIRA, 2009, p.168).

E continua:

[...] a eficácia das normas de direitos fundamentais possui peculiaridades próprias que merecem uma especial atenção quanto ao seu tratamento (SILVEIRA, 2009, p. 168).

A administração fiscal é outro ponto de contato entre os Direitos Humanos e os Direitos

Fundamentais, pois o executivo, ao levar a efeito o procedimento fiscal com vistas à constatação da regularidade fiscal dos contribuintes e arrecadação, deve nortear-se pelos princípios adotados pela Carta Magna, bem como as leis que foram editadas para otimizar a sua aplicação.

O judiciário tem destaque na relação entre o Estado Fiscal e o contribuinte, pois é quem dá a última palavra nas hipóteses de conflitos de interesse. Ao julgador, cabe a difícil tarefa de interpretar o Direito e a realidade a fim de dar a melhor solução aos litígios.

A aplicação dos recursos que foram arrecadados na forma de tributo é outra questão que confronta com os Direitos Fundamentais dos Contribuintes e o Poder de tributar do Estado.

Parte da doutrina entende que o Direito Tributário serve somente para cuidar das relações jurídicas entre o contribuinte e o Estado fiscal, de forma a proceder à arrecadação de forma mais adequada, quanto possível, e só. Onde o Estado vai aplicar as receitas obtidas pela tributação é tarefa do Direito Financeiro, mais precisamente, da parte orçamentária deste outro ramo do direito.

No sentido de que o direito tributário deve ser respeitado como um direito humano, é clara a lição de Carrazza (1999, p. 438):

A pessoa política, ao levar a cabo a tributação, deve observar os limites que a ordem jurídica lhe impôs, inclusive no que atina aos direitos subjetivos públicos das pessoas. Com estes preceitos, a Constituição determinou, de modo negativo, isto é, através de proibições, o conteúdo possível das leis tributárias e, indiretamente, dos regulamentos, das portarias, dos atos administrativos tributários etc. Noutros termos, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ao exercitarem suas competências tributárias, devem respeitar os direitos individuais e as garantias. O contribuinte, de seu turno, tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados todos seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos.

Os tributos deveriam ser destinados a uma finalidade específica, com motivação constitucional e definidos nas leis orçamentárias, contudo, quando há a destinação do seu produto para uma finalidade diversa, encontramos um caso de desvio de finalidade ou mesmo de fraude legislativa.

Pela primeira vez se estabelecia uma regra clara, no campo da tributação, ao estatuir o art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, onde: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração, é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”.

Já no art. 14, encontra-se o mesmo sentido e, ainda, faz com que as relações da tributação e dos direitos humanos se estreitem, *ipsis literis*:

Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração”.

O direito humano tem tratamento internacional, como o direito internacional dos direitos humanos, conforme aponta Aragão (2000, p. 06), ao registrar que:

Alves define o Direito Internacional dos direitos humanos como ‘um corpus de normas menos ou mais cogentes que não pára de crescer’, diferindo do Direito Internacional Público clássico por várias características. ‘Em

primeiro lugar porque, embora confirmado a responsabilidade dos Estados por sua execução, transformou o indivíduo, cidadão ou não do Estado implicado, em sujeito de Direito Internacional. E o fez não apenas de maneira simbólica: fê-lo concretamente ao instituir, em alguns instrumentos de força obrigatória, a possibilidade de petições individuais diretas aos órgãos internacionais encarregados de seu controle. Ao fazê-lo, o Direito Internacional dos direitos humanos abandonou os axiomas fundamentais do sistema vestefaliano, a começar pela igualdade entre os sujeitos’. E continua: “Para encerrar definitivamente apenas em situações políticas heterodoxas, lves Madiot acrescenta, com afirmação curta e seca: ‘Para o jurista, portanto, não pode haver qualquer dúvida: os direitos humanos não fazem parte dos assuntos internos e o princípio da não-intervenção não pode ser obstáculo à proteção internacional’. O sistema vestefaliano da autodeterminação, convergente ao de soberania, é, conseqüentemente, limitado, no sistema internacional contemporâneo, pela obrigação iniludível de respeitar os direitos humanos e liberdades fundamentais. Até porque, nos tempos modernos, a soberania é afirmada politicamente como um atributo do povo – soberania popular no lugar da antiga soberania estatal – e assim consignada em muitas Constituições, inclusive a brasileira”.

O processo de universalização e produção legislativa dos direitos do homem formou o que é hoje considerado o Direito Internacional dos Direitos Humanos.

Para corroborar o registro, transcreve-se a síntese lançada por Cançado Trindade (1997, p. 20-21):

Ao final de meio século de extraordinária evolução desta última, o Direito Internacional dos Direitos Humanos afirma-se em nossos dias, com inegável vigor, como um ramo autônomo da ciência jurídica contemporânea, dotado de especificidade própria. Trata-se essencialmente de um direito de proteção, marcado por uma lógica própria, e voltado à salvaguarda dos direitos dos seres humanos e não dos Estados. Neste propósito, se mostra constituído por um corpus *juris* dotado de uma multiplicidade de instrumentos internacionais de proteção de natureza e efeitos jurídicos variáveis (tratados e resoluções), operando nos âmbitos, tanto global (Nações Unidas) como regional.

Neste mesmo sentido, temos Weis (1999, p. 110-111), para quem o

[...] surgimento dos Direitos Humanos, fruto da reiteração dos tratados, e a conseqüente

especialização dos direitos e dos instrumentos de implementação neles previstos, deu-se a consolidação de um sistema positivado de normas de direitos humanos, não mais sujeitos, em sua interpretação e aplicação, à verificação de sua correspondência aos direitos naturais do ser humano.

Sobre a ideia de tributação, como fonte de financiamento dos direitos fundamentais, Silveira assim se manifesta:

[...]a ideia de tributação como fonte de financiamento dos direitos fundamentais está consagrada na doutrina nacional e estrangeira, contudo, torna-se cada vez mais relevantes verificar-se não somente a necessidade de arrecadação, mas inclusive para onde irão esses recursos e quais direitos deverão possuir prioridade concretizadora, visto que os recursos são finitos (SILVEIRA, 2009, p. 215).

Não adianta somente aumentar a carga tributária sem a conseqüente coerência estatal sobre quais direitos e em que extensão estes serão financiados. O financiamento da esfera pública e dos direitos fundamentais se realiza por meio do pagamento e da arrecadação de tributos

Estes tributos devem seguir com coerência os princípios nucleares do sistema

CONCLUSÃO

A competência tributária internacional dos Estados é delimitada pelo conjunto das normas materiais do Direito Tributário Internacional, na qual, o conjunto dessas normas é composto de direito interno e de direito internacional.

A “soberania fiscal” é um princípio basilar do Direito Tributário Internacional, mas também merece destaque o princípio da territorialidade - onde as leis tributárias aplicam-se, apenas, aos fatos ocorridos no território abrangido pelo poder tributário.

Os elementos essenciais para a caracterização da dupla tributação internacional são: a pluralidade de soberanias fiscais, o mesmo sujeito passivo, o mesmo fato gerador, o mesmo imposto – ou a ela assemelhado e o mesmo período.

constitucional tributário, dentre os quais se destaca o princípio da capacidade contributiva e da neutralidade fiscal.

Silveira já se manifesta neste sentido:

[...] o objetivo de criar uma justiça social não conflita com o respeito ao princípio da neutralidade fiscal, visto que a proteção de um sistema de mercado eficiente implica a geração de recursos que irão promover a inclusão social. Igualmente a noção de redistribuição de renda não ofende a noção de neutralidade fiscal dado que este princípio deve ser encarado no interior de um sistema de proteção e promoção dos direitos fundamentais e estar em consonância com o princípio da igualdade, da capacidade contributiva e da renda efetiva (SILVEIRA, 2009, p. 300).

Temos, pois, o direito internacional dos direitos humanos, efetivamente implantado com especificidade própria, que se volta a proteger o ser humano, cujas convenções sobre dupla tributação internacional, tratada com o viés de direito fundamental, são voltadas a proteger o ser humano que se relaciona economicamente nesta sociedade internacional.

Define-se a dupla tributação internacional como sendo “o fenômeno que tem como resultado da percepção de impostos similares em dois (ou mais) Estados sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo”, de acordo com divulgação da OCDE.

As conseqüências da dupla tributação podem ser de ordem econômica (pois prejudica as atividades econômicas internacionais, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e serviços); financeira (pois pode estimular os contribuintes a evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por meio de um eficiente planejamento tributário, fazendo uso, então, da evasão fiscal internacional, podendo, ainda, ser um incentivo à adoção de mecanismos fraudulentos que impliquem em sonegação fiscal); quanto à justiça (a dupla tributação internacional acarreta

uma repartição injusta das cargas tributárias entre os contribuintes); cultural (pois pode dificultar a difusão, entre os Estados, da propriedade intelectual, e ao criar empecilhos à realização de espetáculos e apresentações por parte de artistas e atletas estrangeiros, bem assim à presença de cientistas e estudantes estrangeiros) e sócio-políticas (as duplas tributações internacionais não contribuem para o estreitamento das relações entre os países em causa). Sendo que, as consequências mais visíveis e importantes do fenômeno são as de natureza econômica, em virtude das consequências fiscais que recaem sobre o sujeito passivo.

Sobre a resposta ao questionamento da pesquisa, esta propõe que a dupla tributação internacional é um problema que pode ser solucionado por um meio apropriado e conveniente que são as convenções bilaterais, tendo em vista o estágio de desenvolvimento do Direito Tributário Internacional.

As referidas convenções servem para que os Estados limitem seus poderes de tributação. Mas, tais convenções também apresentam desvantagens, pois nem sempre eliminam completamente a dupla tributação internacional ou seus efeitos.

Entre os países que compõem o bloco Mercosul, o Brasil firmou convenção para evitar a Dupla Tributação somente, com a Argentina e a Venezuela e, em relação aos países associados, o Brasil firmou convenção com Chile, Equador e Peru, onde as convenções firmadas têm por característica básica a utilização de modelos de convenção elaborados, principalmente, pela OCDE e pela ONU. Sugere-se, pois, que seja estendido aos demais países membros, Paraguai e Uruguai, como também aos demais países associados, Bolívia e Colômbia, o estabelecimento de Convenções no sentido de evitar a dupla cobrança fiscal.

Em relação à implementação desta situação pelos Estados-nações, tem que haver o entendimento de que os Direitos Humanos é o maior parâmetro que o Estado deveria balizar-se no exercício da sua tarefa de instituir, fiscalizar, arrecadar e empregar os tributos, considerando que os Direitos Humanos estão acima do Estado.

Há uma constante evolução do direito internacional dos direitos humanos, assim como os Direitos Humanos, isto em decorrência da globalização e da internacionalização, que muitas questões fizeram surgir nos dias de hoje, como o do objeto da pesquisa, acerca da dupla tributação internacional e o entendimento de que o tributo é um direito humano a ser respeitado.

Quando o Estado tem sua limitação de tributar, há o desdobramento nos Direitos Humanos. Fato que demonstra interação entre os Direitos Humanos e a Democracia, constatando-se, pois, que os Direitos Humanos constituem instrumentos de limitação ao poder de tributar.

A pesquisa demonstra que a Tributação assume papel relevante na promoção dos Direitos Humanos, uma vez que arrecadar valores, gerenciar e aplicar nas atividades essenciais do Estado não é simples instrumento ou meio de obtenção de receita, pois o Estado pode, através dela, provocar modificações na estrutura socioeconômica. Um sistema tributário de qualidade permite que sejam arrecadados volumes de recursos necessários ao financiamento do Estado, de forma justa e eficiente. A prática indica claramente que, nos sistemas tributários complexos e pouco transparentes, prolifera a elisão fiscal.

De modo geral, o conceito de neutralidade fiscal tem sido entendido como a propriedade de um sistema de leis tributárias interferir de modo mínimo nas decisões empresariais de investimento.

REFERÊNCIAS

ARAGÃO, Selma Regina. **Direitos humanos na Ordem mundial**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BORGES, Antônio de Moura. **Contribuição ao Estudo das Convenções sobre Dupla Tributação Internacional**. 1991. 405 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo: USP, 1991.

BRASIL. **Acordos para evitar dupla tributação**. Desenvolvida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao-1/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#argentina>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

_____. **Decreto nº 1.901, de 09 de maio de 1996**. Promulga o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do MERCOSUL (Protocolo de Ouro Preto), de 17 de dezembro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1901.htm>. Acesso em: 11 mar. 2018.

BRASIL ESCOLA. **Geografia – Mercosul: países integrantes**. Desenvolvida por Omnia Soluções Web Eireli. Disponível em: <<http://brasilecola.uol.com.br/geografia/mercossul-paises-integrantes.htm>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. **Tratado de direito internacional dos direitos humanos**. v.1. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13. ed. rev., ampl. e atual. de acordo com a Emenda Constitucional nº 21/99. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

DEL'OLMO, Florisbal de Souza. **Direito internacional privado: abordagens fundamentais, legislação, jurisprudência**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 1979.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MELLO, Celso Duvivier de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 4. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974.

OCDE. **Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal**. Desenvolvida pela OECD.ORG. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

PIRES, Manuel. **Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais — Ministério das Finanças, 1984.

REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. RJ: Elsevier, 2009.

UNICEF/BRASIL. **Declaração universal dos direitos humanos**. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/pt/resources_10133.html> Acesso em: 04 dez. 2018.

WEIS, Carlos. **Direitos humanos contemporâneos**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1977.

_____. **Direito Tributário e Empresarial – pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.



**SINERGIA SISTEMA DE ENSINO
FACULDADE SINERGIA**

**AV. Prefeito Cirino Adolfo Cabral, 199, Bairro
São Pedro, Navegantes, SC - CEP 88370-053
www.sinergia.edu.br**

(47) 3342-9700

E-mail.: revistaonline@sinergia.edu.br