



O declínio dos direitos fundamentais do contribuinte e a jurisprudência do STF

24/11/2024

Sem pretensão de esgotar o tema, é importante fazer uma reflexão a respeito do declínio que se tem constatado no respeito e efetiva concretização dos direitos fundamentais dos contribuintes previstos na Constituição diante da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Cabe ao STF ser o guardião da Constituição e, em certa medida, em razão desta função ou missão precípua, tem, por conseguinte, a obrigatoriedade de impor o cumprimento dos direitos fundamentais.

Isso porque os direitos e garantias fundamentais compõem a estrutura básica de uma Constituição [1], funcionando como limite de atuação do Estado, a fim de que os direitos das pessoas — físicas ou jurídicas — não sejam violados, direta ou indiretamente (direitos de defesa).

Por esta razão, nos termos de nossa Constituição, os direitos e garantias fundamentais compõem seu núcleo básico, duro e estrutural, estabelecendo o chamado limite ao poder de reforma (cláusulas pétreas) [2], na medida em que nem mesmo é possível deliberar sobre proposta de emenda à Constituição “tendente a aboli-los”. [3]

O texto constitucional, portanto, impede mesmo por meio do poder de reforma da Constituição, único que tem por competência alterá-la, qualquer tipo de pretensão que possa ter a tendência de abolir direitos e garantias fundamentais.

A vedação, assim, não é da abolição dos direitos e garantias, mas de qualquer medida que possa restringir, diminuir sua importância, interpretação ou aplicação. Equivale dizer, qualquer tendência ou comportamento que possa levar, de forma indireta ou direta, mesmo que sutilmente e ao longo do tempo, para este caminho, pois, quando se conduz desta forma, nada mais temos do que uma tendência de abolição.

Spacca

Daí porque é princípio hermenêutico basilar da Constituição a ideia de “máxima eficácia ou efetividade dos direitos fundamentais”[4], revelando a necessidade de que, quando se trata da análise destes, cabe ao intérprete buscar garantir sua aplicabilidade e eficácia na melhor medida possível atingir o propósito que é de proteção e limitação da atuação do Estado em face dos cidadãos (pessoas naturais ou jurídicas).

Se, portanto, nem mesmo o poder de reforma pode restringir os direitos e garantias fundamentais diante do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição, muito menos ainda os demais Poderes instituídos pelo constituinte originário (Executivo, Legislativo e Judiciário). E dentro desta perspectiva, é ainda mais relevante o papel do Poder Judiciário dentro da relação entre pesos e contrapesos da separação dos poderes (artigo 2º), de resguardar esta determinação constitucional, sobretudo, o Supremo Tribunal Federal, que tem missão precípua de guardião da Constituição, o que dizer então, do seu núcleo duro (cláusulas pétreas — direitos e garantias fundamentais).



Fábio Calcini
Advogado e Professor

Direitos e garantias fundamentais dos contribuintes

Toda esta ponderação torna-se relevante ao se constatar que, entre os direitos e garantias fundamentais, tidos como “cláusula pétrea” [5], temos em nossa Constituição as “Limitações ao Poder de Tributar”, Seção II, dentro do Capítulo I Do Sistema Tributário Constitucional, que reforça a proteção do contribuinte em face da atuação do Estado no exercício desta competência de instituir e exigir tributos.

Neste sentido, há clássico o posicionamento do Supremo quanto à natureza das limitações ao poder de tributar como garantia fundamental do contribuinte a ser protegida [6].

Aliás, o próprio artigo 150 é de uma clareza meridiana em reconhecer a natureza de direitos fundamentais ao expressamente consignar que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”.

Entre os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, destacamos, neste artigo, a legalidade tributária (artigo 150, I) [7] [8], bem como a anterioridade (artigo 150, III, ‘b’ e ‘c’) [9]. De um lado, seguindo o espírito democrático e republicano, por meio da legalidade tributária, o constituinte exige que somente lei, salvo exceções expressamente estabelecidas no texto constitucional [10], possa criar ou majorar tributos.

Por outro lado, com objetivo de tutelar a segurança jurídica no tempo (estabilidade e previsibilidade), exige que a lei, ao majorar ou criar tributos, além de não poder retroagir, somente deverá ser aplicável, após 90 dias (anterioridade nonagesimal) e, a depender do tributo, somente no exercício financeiro seguinte (anterioridade).

E buscando ser fiel ao que determina e preconiza o texto constitucional, utilizando recentes decisões do STF, quanto aos tributos PIS/Cofins, demonstraremos o inequívoco declínio na proteção dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte perante aquele Colendo Tribunal Superior.

Declínio dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes e a jurisprudência do STF

O primeiro passo para este declínio seu deu a partir do reconhecimento da constitucionalidade do artigo 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004 [11], que autorizou, via delegação, ao Poder Executivo, dentro dos limites legais, alterar as alíquotas de PIS/Cofins, reduzindo ou majorando.

Naquele julgamento, o STF, apesar de a Constituição impor o respeito à legalidade tributária e não ter, de forma excepcional, como fez com outros tributos, autorizado o Poder Executivo a manipular as alíquotas nos limites legais, sob argumento restritivo e de redução da máxima eficácia dos direitos fundamentais, entendeu que seria possível tal delegação [12].

Sem buscar aqui retomar os equívocos e vícios desta decisão [13], não há dúvida de que a interpretação dada pelo STF foi no sentido restritivo ao direito e garantia fundamental da legalidade, não caminhando pelas vias da máxima eficácia deste. Houve uma relativização deste direito e garantia, por meio de uma interpretação até mesmo criativa ou ativista, uma vez que o texto constitucional, a título de exceções ou mitigação à legalidade tributária, possui hipóteses estabelecidas expressamente e não autorizava tal delegação.

Temos aqui um importante passo, a título de exemplo, para o declínio dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Esta erosão, no entanto, tornou-se ainda mais grave e profunda, pois, dada a autorização pelo Supremo para que um decreto — e não lei — majore tributos, no caso, o PIS/Cofins, dentro do disposto naquele artigo 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004, o governo federal optou, por meio do Decreto nº 11.322/20, em 30 de dezembro de 2022 (DOU 30/12/2022), em reduzir as alíquotas de tais contribuições quanto às receitas financeiras [14].

Todavia, já em 2023, por meio do Decreto nº 11.374, de 1º de janeiro, mas publicado no DOU extra de 2 de janeiro de 2023, revogou aquela alteração que reduzia as alíquotas, de tal sorte que, por óbvio, tivemos uma nova majoração de tributo [15].

O Supremo, mais uma vez, relativizando e diminuindo a importância de aplicação e interpretação dos direitos e garantias dos contribuintes, no caso da anterioridade de nonagesimal (artigo 150, III), reconheceu que referido decreto era constitucional, não violando referida regra e, por conseguinte, o princípio da segurança jurídica [16]:

“a aplicação das alíquotas integrais do PIS e da Cofins, a partir da reprivatização promovida pelo Decreto nº 11.374/2023, não está submetida à anterioridade nonagesimal”. [17]

De forma muito objetiva e direta, as razões sustentam que, como a alteração se deu no final do mandato de outro governo (30/12/2023), tendo o atual editado decreto revogado, posteriormente, de imediato (DOU 2/1/2024) não deveria prevalecer o respeito à anterioridade nonagesimal, sendo possível a majoração ou continuidade da alíquota sem redução de PIS/Cofins, inexistindo surpresa a ser protegida.

Aqui, mais uma vez, o STF, que já havia relativizado a legalidade tributária, acabou por permitir que este vício gerasse outro, qual seja, a insegurança jurídica da edição de decretos, reduzindo e majorando tais contribuições, sem respeito à lei e previsibilidade da anterioridade, que, aliás, no julgamento anterior, havia dito que era de cumprimento obrigatório [18].

Por mais que o período de vigência tenha sido exíguo, já que, em 1º de janeiro de 2023, vigorou a redução de alíquotas de PIS/Cofins por um dia, uma vez que o decreto de revogação, com a consequente majoração se deu mediante publicação no *DOU Extra* de 2 de janeiro de 2023, a regra da anterioridade é clara e não pode ser interpretada a fim de reduzir sua aplicabilidade e importância. Se vigorou, que seja um dia, ela há de ser aplicada e respeitada.

A segurança jurídica exigida pelo Estado democrático de Direito, envolvendo a previsibilidade, não está restrita àquele um dia de vigência, mas, em verdade, à necessidade de o contribuinte, diante do texto constitucional, ter a previsão e expectativa do cumprimento das “regras do jogo”, que exige, com clareza meridiana, o período de 90 dias. Esta é a previsibilidade que se exige cumprimento, ou seja, da própria Constituição, que estabelece suas regras, tidas como direitos e garantias fundamentais do contribuinte, demandando uma interpretação de máxima eficácia e não de restrições com diminuição de seu alcance de proteção.

Mais grave, nos parece, revelando o forte movimento de relativização dos direitos dos contribuintes e seu declínio, ao notar neste precedente, a alegação de que prevaleceria a segurança jurídica em favor da “proteção da própria atividade financeira do Estado”. Meus Deus, a atividade financeira do Estado, por meio dos tributos, não há dúvida de que é relevante e também busca concretizar direitos dos cidadãos. Todavia, nunca pode transgredir direitos e garantias fundamentais dos contribuintes [19], que, como cláusulas pétreas, antecedem a esta função e atuação estatal (atividade financeira).

Ademais, eventual erro ou acerto de um governo em transição não autoriza a relativização dos direitos do contribuinte, muito menos podem trazer este ônus para ele. Esta responsabilidade deve ser solucionada por outras medidas, mas nunca pelo descumprimento do texto constitucional em seu núcleo duro — direitos fundamentais.

Um alerta, antes que seja tarde demais

Como dito, sem pretensão de esgotar o tema, mas, com a intenção de trazer este importante alerta, estamos diante de grave declínio da proteção aos direitos fundamentais do contribuinte, segundo a jurisprudência do STF, cabendo atentarmos antes que seja tarde demais.



[1] Neste sentido o art. 16 da Declaração dos Direitos do Homem e Cidadão de 1789: “A sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição.”

[2] CALCINI, Fabio Pallaretti. Limite ao Poder de Reforma da Constituição. Campinas: Millennium, 2009.

[3] “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV – os direitos e garantias individuais.” (art. 60, § 4º, IV, CF).

[4] STF, RE 1302482 AgR-segundo, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 19-09-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-190 DIVULG 22-09-2022 PUBLIC 23-09-2022.

[5] “Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originaria, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, “b” e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. – o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, “b” da Constituição); 2. – o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, “a”, da C.F.); 3. – a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: “b”): templos de qualquer culto; “c”): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e “d”): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d” da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.” (STF, ADI 939, Relator(a): SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15-12-1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755).

[6] – STF, ADI 712 MC, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 07-10-1992, DJ 19-02-1993 PP-02032 EMENT VOL-01692-02 PP-00265 RTJ VOL-00144-02 PP-00435.



[7] “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

[8] CALCINI, Fabio Pallaretti. Princípio da Legalidade: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

[9] “III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”.

[10] As exceções: arts. 153, § 1º e 176, § 4º, I, alíneas “a” e “b”.

[11] “Art. 27. (...) § 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.”

[12] “Tema 939 – É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal.” (STF, RE 1043313, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 10-12-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-057 DIVULG 24-03-2021 PUBLIC 25-03-2021).

[13] CALCINI, Fabio Pallaretti. STF. RE 1043.313/RS (RG). TEMA 939. PIS / COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS. (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 27, §2º, DA LEI Nº 10.865/2004. REFLEXOS PARA A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. In Revista do PJT, n. 3 2021. p. 28-64.

[14] “Art. 1º O Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, passa a vigorar com as seguintes alterações: “Art. 1º Ficam estabelecidas em 0,33% (trinta e três centésimos por cento) e 2% (dois por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação e produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2023.”.

[15] “Art. 1º Ficam revogados: I – o [Decreto nº 11.321, de 30 de dezembro de 2022](#); II – o [Decreto nº 11.322, de 30 de dezembro de 2022](#); e III – o [Decreto nº 11.323, de 30 de dezembro de 2022](#). Art. 2º Ficam revigorados os seguintes dispositivos do [Decreto nº 10.615, de 29 de](#)

janeiro de 2021: I – o § 1º do art. 5º; e II – o § 2º do art. 12. Art. 3º Ficam repristinadas as redações: I – do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, anteriormente à alteração promovida pelo Decreto nº 11.322, de 2022; e II – do Decreto nº 10.615, de 29 de janeiro de 2021, anteriormente às alterações promovidas pelo Decreto nº 11.323, de 2022. Art. 4º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação. Este texto não substitui o publicado no DOU de 2.1.2023 – Edição extra”.

[16] TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. São Paulo: RT, 2011.; ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

[17] – STF, RE 1501643 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 18-10-2024, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-317 DIVULG 21-10-2024 PUBLIC 22-10-2024. V. Ainda ADC 84 e ADI 7.342/DF.

[18] STF. RE 1043.313/RS (RG). TEMA 939.

[19] NABAIS, José. Estado de Direito, Estado Fiscal e Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 2024.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2024-nov-24/o-declinio-dos-direitos-fundamentais-do-contribuinte-e-a-jurisprudencia-do-stf/>