

UNIVERSIDADE ANHANGUERA-UNIDERP
PÓS GRADUAÇÃO *LATO SENSU* (Ead) EM DIREITO CONSTITUCIONAL

MARILDA CARVALHO MACHADO

**O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO, NO BRASIL, À LUZ DO ARTIGO 150,
INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.**

SÃO PAULO

2013

UNIVERSIDADE ANHANGUERA-UNIDERP
PÓS GRADUAÇÃO *LATO SENSU* (Ead) EM DIREITO CONSTITUCIONAL

MARILDA CARVALHO MACHADO

**O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO, NO BRASIL, À LUZ DO ARTIGO 150,
INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.**

Monografia apresentada ao Curso de Pós Graduação *Lato Sensu* (Ead) em Direito Constitucional da Universidade Anhanguera-Uniderp, como parte dos requisitos para conclusão do curso

Professor Orientador: Marcos Patullo

SÃO PAULO

2013

RESUMO

Cinge-se o presente trabalho ao estudo do princípio do não confisco, no Brasil, à luz do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

Inicialmente, realizaremos uma introdução ao tema tendo como escopo a compreensão da matéria por meio da análise de princípios constitucionais tributários, dentre os quais o da não-confiscatoriedade, cuja análise, por ser objeto do presente trabalho, se dará detalhadamente em capítulo posterior.

A partir do capítulo 3, dissertamos sobre o conceito de tributo, aprofundando-nos nos elementos estruturais. De posse desses conhecimentos basilares, percorremos as particularidades de cada uma de suas espécies e funções.

Ao depois, apresentamos algumas definições de “confisco” e tributação com “efeito de confisco”.

No capítulo 5, já nos sendo possível ingressar no estudo do princípio objeto das nossas atenções, destacamos o tratamento que a Constituição Federal de 1988 dispensou ao mesmo, relacionando-o, na sequência, com o direito de propriedade, a tutela ao mínimo vital, o princípio da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Salientando o relevante papel que desempenha no estudo do tema, a aplicação do princípio do não-confisco na tributação mereceu nossa atenção especial, razão pela qual lhe foi dedicado todo o capítulo 6, tecendo-se, ao final do mesmo, considerações acerca da aplicação do princípio do não-confisco, qual seja, se o mesmo se dá sobre cada tributo ou, de forma mais abrangente, envolve o sistema tributário.

Assim, conhecendo as noções básicas da relação entre tributação e não-confiscatoriedade, abordamos os principais aspectos da tributação com efeito de confisco.

No capítulo 8, tratamos de forma pormenorizada da hipótese de possível confiscatoriedade das várias espécies tributárias, bem como da relação com a extrafiscalidade e as multas tributárias.

A título ilustrativo, apresentamos julgados de Tribunais Federais acerca do princípio em questão.

Por fim, no capítulo 10, apresentamos a conclusão de nosso trabalho.

ABSTRACT

This monograph regards the study of nonforfeiture principle in Brazil pursuant to provisions on article 150, subsection IV, Federal Constitution, 1988.

This paper shall begin right after introducing the theme, aiming at better understanding the matter, with an assessment of tax constitutional principles, among which nonforfeiture principle is fit, which assessment, object of the present paper, shall be detailed on further chapter.

From Chapter 3, we dissert about tax concept, detailing structural elements. Thus, having this basic knowledge we go through particularities of each species and function.

After such assessment we present some definitions of “forfeiture” and tax with “forfeiture effect”.

On chapter 5, provided that it is possible to enter into the study of this principle, object of our attention, we emphasize treatment given by Federal Constitution, 1988, which has exempted the same, following with propriety right with vital disposal of the contribution ability principle and proportionality principle.

Application on nonforfeiture principle, due to relevant role that it performs in the study of such theme deserved our special attention, reason why we dedicate the entire chapter 6, written at its final part, considerations about application of such nonforfeiture principle over each tax or tax system.

Therefore, once every basic notion of tax and nonforfeiture is known, we approach main aspects of nonforfeiture aspects.

On chapter 8, we treat in detail all possible forfeiture of several tax types, as well as forfeiture relation with tax fines.

Controversy brought by interesting and major ruling of Brazilian courts regarding this principle, exemplificative.

Finally, on chapter 10, we present the conclusion of our paper.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo cuidará de assunto pouco versado na doutrina e na jurisprudência pátrias.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 164):

“A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada.”

“Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco.”

O princípio do não-confisco, eleito como objeto deste trabalho, não obstante constituir-se como princípio constitucional tributário pouco explorado no ordenamento jurídico brasileiro, recebeu atenção especial do legislador constituinte, no que alçou relevo constitucional, encontrando-se expressamente previsto na Constituição Federal de 1988 (artigo 150, inciso IV).

Tal princípio representa o elo entre a tributação e os demais direitos constitucionais, devendo garantir que o sistema tributário não subsista em prejuízo desses.

Embora o presente trabalho se restrinja aos aspectos jurídicos do “efeito de confisco” gerado pela tributação, há também fatores sociais e políticos que dão conformação à idéia de razoabilidade da tributação.

Isso porque se trata de primado de forte conotação valorativa, não havendo como tal princípio transformar-se em regra, em limite objetivo, exato e absoluto.

Tratando-se de tema delicado e controvertido, busca-se ofertar algum subsídio teórico em favor de tão debatido princípio constitucional, segundo o qual se veda, em nosso ordenamento, a tributação com efeitos confiscatórios.

Repassando-se a pouca doutrina existente acerca do tema objeto da nossa dissertação, verifica-se que o cerne da questão não é exclusivamente o

exagero na tributação, mas a proteção do direito constitucional de propriedade do particular frente ao Estado.

Cumpra esclarecer que não só o direito de propriedade está resguardado pelo artigo 150, inciso IV, da Carta Magna, embora a propriedade se apresente como foco primordial, posto que o “confisco” incide sempre sobre esse bem.

Busca-se, pois, com a efetiva aplicação da diretriz constitucional da não-confiscatoriedade, obter a justiça tributária, sobrevalor consagrado na implicitude de nosso ordenamento, advertindo o legislador que existe limite para a carga tributária.

2. PRINCÍPIOS

O termo *princípio*, em sua origem etimológica, nos conduz à idéia de origem, alicerce, ou, se o tomarmos por outro viés, o ponto de partida, o fundamento (causa) de um processo, a “pedra de fecho” do sistema ao qual pertence.

No decorrer do tempo, o termo adquiriu diferentes conotações. Foi introduzido na filosofia por Anaximandro; Platão, à sua época, entendia-o como o *fundamento do raciocínio*. Aristóteles, por sua vez, considerava-o a *premissa maior de uma demonstração*; já Kant, classificou-o como a premissa maior de um silogismo (Crítica da Razão Pura, Dialética, II, A).

Podemos dizer, em se tratando do Direito, que o sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício no qual os elementos se dispõem em sábia arquitetura, por meio de alicerces e vigas mestras. Nesse sentido, como bem ilustrou Carrazza (2004, p. 34): “*num edifício, tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces etc.*”.

Contudo, não são necessários profundos conhecimentos de engenharia para sabermos que, muito mais importantes do que portas e

janelas, facilmente substituíveis, são os alicerces e as vigas mestras que darão a sustentação necessária para que a edificação possa se lançar em bases sólidas e confiáveis.

Pois bem, tomadas as cautelas que tal analogia nos impõe, os “alicerces” e “vigas mestras” representariam os princípios jurídicos.

Ainda segundo Carrazza, *“princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”*.

Tal preceito revela-se de grande valia para a exegese e perfeita aplicação, tanto dos simples atos normativos, quanto dos próprios mandamentos constitucionais. O menoscabo dos princípios implicaria na ruptura de todo o sistema jurídico, já que eles conferem estrutura e coesão a todo o ordenamento jurídico. E assim, o sentido exato dos preceitos constitucionais deve ser encontrado na conjugação com os princípios, sendo que a integração há de ser feita de modo que se tornem explícitas ou explicitáveis as normas que o legislador constituinte não exprimiu cabalmente.

Não importa se o princípio é implícito ou explícito, mas sim, se existe ou não, e, em se fazendo presente, o jurista, com o instrumental teórico de que é dotado, possui aptidão para distinguir e identificar sua abrangência.

Vale citar a lição de Celso Antonio Bandeira de Mello: *“Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a Tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo”*.

No mesmo sentido, segundo o entendimento de Geraldo Ataliba, *“o grande valor prático dos princípios da Constituição, dos princípios fundamentais, é que eles nos dão orientação para interpretar os outros princípios e para interpretar as regras da própria Constituição”*.

Sendo assim, o princípio é, para o intérprete, uma diretriz que lhe aponta um rumo. Assim, quando o artigo primeiro de nossa Carta Magna

estabelece que o Brasil é uma Federação ou uma República, não posso interpretar nenhuma regra de modo a confrontar tal princípio.

Se a capacidade contributiva é um princípio – e o é –, evidentemente não há como interpretar nenhum preceito constitucional, nenhuma lei atinente a imposto, de modo a negá-la; se a progressividade é um princípio, a lei deve ser interpretada levando-se em consideração tal preceito.

Conforme preconiza Geraldo Ataliba, princípio é o início de uma caminhada, mas é, ao mesmo tempo, um rumo claríssimo para todos os intérpretes desse processo, desde o primeiro, na figura do legislador, passando pelo intermediário - a administração pública, o intérpete - até o último elemento dessa sequência, que pode ser representado, neste caso, pelo juiz.

Os princípios, além de diretrizes, constituem normas finalísticas, estabelecendo um fim a ser atingido (função diretiva), instituindo, dessarte, o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas. Por tal perspectiva, os princípios implicam comportamentos, ainda que por via indireta e regressiva.

Para a consecução do fim perseguido pelo princípio, necessário se faz que este último seja o mais específico possível, v.g., em vez de jungir a Administração à promoção da saúde pública, sem delimitar o que isso significa em cada contexto, é necessário demonstrar o que ela representa, no contexto em análise e, de acordo com determinados dispositivos da Constituição Federal, o dever de disponibilizar a vacina “x” para frear o avanço da epidemia “y”, trocando-se, dessa forma, o “fim vago” pelo “fim específico”. Isso significa ler a Constituição Federal com atenção específica aos dispositivos relacionados ao princípio objeto de análise, relacionando os dispositivos em função dos princípios fundamentais, tentando diminuir a “vagueza” dos fins por meio da análise das normas constitucionais que possam, de forma direta ou indireta, restringir o âmbito de aplicação do princípio.

Outro recurso importante na busca da realização do fim objetivado pelo princípio consiste na pesquisa de casos paradigmáticos, considerando-os como aqueles cuja solução pode ser havida como exemplar no sentido de servir de modelo para a solução de outros tantos casos, em virtude da

capacidade de generalização do seu conteúdo valorativo, e.g., ao invés de meramente afirmar que a Administração deve pautar sua atividade segundo os padrões de moralidade, é preciso indicar que, em determinados casos, o dever de moralidade foi especificado como sendo o dever de realizar expectativas criadas por meio do cumprimento das promessas antes feitas ou como o dever de realizar os objetivos legais por meio da adoção de comportamentos sérios e fundamentados, substituindo o “fim vago” por condutas necessárias à sua realização, como forma de efetivação do princípio. Isso significa investigar a jurisprudência, especialmente a dos Tribunais Superiores, para encontrar casos paradigmáticos, bem como a íntegra dos acórdãos escolhidos, verificando em cada caso, quais foram os comportamentos havidos como necessários à realização do princípio objeto de análise. Vale do mesmo modo analisar a existência de critérios que permitam definir e delimitar quais são os bens jurídicos que compõem o estado ideal de coisas e quais os comportamentos e fundamentos considerados necessários para a realização de um princípio.

Quanto à eficácia dos princípios, por serem estas normas imediatamente finalísticas, estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado, que diz respeito a outras normas do mesmo sistema, notadamente as regras, sendo, pois, os princípios, normas importantes para a compreensão das regras. A título de exemplo, as regras de imunidade tributária são mais bem compreendidas se interpretadas de acordo com os princípios que lhes são subjacentes, como é o caso da interpretação da regra da imunidade recíproca com base no princípio federativo. Tal aptidão para produzir efeitos em diferentes níveis e funções, pode ser qualificada de função eficaz.

Os princípios atuam sobre outras normas de forma direta e indireta. Assim, a eficácia direta traduz-se na atuação sem intermediação ou interposição de outro princípio ou regra. Por exemplo, não havendo regra expressa que oportunize a defesa ou a abertura de prazo para manifestação da parte no processo, mas sendo tal fato imperativo, deverá ser garantido com base direta no princípio do devido processo legal. No mesmo sentido, não havendo regra expressa que garanta a proteção da expectativa de direito, mas, estando tal fato intrínseco à implementação de um estado de confiabilidade e de estabilidade para o cidadão, ela deverá ser resguardada com base direta no

princípio da segurança jurídica.

A eficácia indireta traduz-se na atuação com intermediação ou interposição de um outro princípio ou regra. Assim, em relação às normas mais amplas, os princípios exercem uma função definitória, na medida em que delimitam, com maior especificação, o comando mais amplo estabelecido pelo sobreprincípio axiologicamente superior. Em se tratando das normas de abrangência mais restritas, os sobreprincípios exercem uma função interpretativa, na medida em que servem para interpretar normas construídas a partir de textos normativos expressos, restringindo ou ampliando seus sentidos. Por exemplo, o princípio do devido processo legal impõe a interpretação das regras que garantem a citação e a defesa de modo a assegurar efetividade aos interesses do cidadão.

Não obstante vários dos subelementos do princípio do devido processo legal já estejam previstos no ordenamento jurídico, ele não é desnecessário na medida em que cada um deles deverá ser interpretado com a finalidade maior de garantir juridicidade e responsabilidade à atuação estatal, orientando a interpretação de normas constitucionais ou legais.

Por derradeiro, os princípios também exercem uma função bloqueadora, porquanto afastam elementos expressamente previstos que sejam incompatíveis com o estado ideal de coisas a ser promovido. Por exemplo, se há uma regra prevendo a abertura de prazo, mas este é insuficiente para garantir a efetiva efetividade aos direitos do cidadão, um prazo adequado deverá ser garantido em razão da eficácia bloqueadora do princípio do devido processo legal. Na verdade, a função que os “sobreprincípios” exercem é “rearticuladora”, já que permitem a interação entre os vários elementos que compõem o estado ideal de coisas a ser buscado; assim, o sobreprincípio do devido processo legal permite o relacionamento entre os subprincípios da ampla defesa e do contraditório com as regras de citação, de intimação, do juiz natural e da apresentação de provas, de tal modo que cada elemento, pela relação que passa a ter com os demais, recebe um significado novo, diverso do que teria caso fosse interpretado isoladamente.

A Constituição Federal de 1988 não traz um rol de princípios em matéria tributária, então, não raro costuma-se utilizar as limitações

constitucionais ao poder de tributar como princípios, o que não é adequado, porquanto o aludido rol previsto no artigo. 150, da Constituição Federal, traz princípios e regras, além do que outros existem que se pode extrair do sistema.

Vale salientar, por oportuno, que deve ser superada qualquer contradição dos princípios; ou por meio da redução proporcional do âmbito de alcance de cada um deles, ou, em alguns casos, mediante a prioridade de certos princípios, levando-se em conta o contexto no qual se encontra inserido, lembrando que todas as normas constitucionais desempenham uma função útil no ordenamento, sendo vedada interpretação que lhe suprima ou diminua a finalidade, e que os preceitos constitucionais devem ser interpretados, tanto explícita quanto implicitamente.

2.1. Princípio da igualdade

Princípio que traduz um direito fundamental e uma garantia para o cidadão, previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição da República, nos seguintes termos: *“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade...”*

Tal comando constitucional configura princípio nuclear que serve de base e alicerce para os demais princípios que nele devem se espelhar no cumprimento de suas finalidades.

A lei tributária, por sua vez, deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade.

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto

ao ser aplicada, não faça discriminação dos contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente e, por outro lado, discrimine, “na medida de suas desigualdades”, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente. No caso dos impostos, tais objetivos são alcançados levando-se em conta a “capacidade contributiva” dos contribuintes, tratando, a lei, igualmente, os fatos econômicos que expressem a mesma capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferente os que expressem capacidade contributiva diversa.

Deste modo, será inconstitucional, por violação ao princípio republicano e ao da isonomia, a lei tributária que selecione pessoas para submetê-las a regras peculiares, que não alcancem outras que se encontram na mesma situação jurídica. O tributo, ainda que instituído por meio de lei editada por pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, resguardando outros que, comprovadamente, encontrem-se nas mesmas condições. Tal se aplica, também, às isenções tributárias, sendo vedado às pessoas políticas concedê-las levando em conta, arbitrariamente, por exemplo, a profissão, o sexo, o credo religioso, ou as convicções políticas dos contribuintes, entre outros.

Marciano Seabra de Godoi assinala que o tributo é, ao mesmo tempo, consequência e garantia da ordem jurídica, política e social assentada sobre o princípio da igualdade de todos perante a lei. Sendo assim, o sistema tributário deverá ser integralmente informado e condicionado pelo princípio da igualdade, que, por sua vez, não determina o mesmo tratamento a todos, senão que permite e em alguns casos mesmo, ordena tratamentos de *iure* diversos.

Dessarte, o critério da capacidade contributiva, o instituto das imunidades, das isenções e demais benefícios fiscais devem ser vistos como facetas do processo de informação do direito tributário pelo princípio da igualdade.

O Estado Social Fiscal, como assinala Ricardo Lobo Torres, deixa de ser mero garantidor de liberdades individuais e passa a intervir moderadamente na ordem econômica e social, visando conformar uma sociedade de maior igualdade de fato, fazendo-o, tanto no que tange às receitas públicas (tributos

com maior caráter extrafiscal), quanto no que respeita às despesas públicas.

O Tributo não pode ser tratado como algo desvinculado do princípio da igualdade e tampouco como algo que limite a liberdade dos cidadãos de um Estado de Direito.

2.2. Princípio da capacidade contributiva

Tal princípio está diretamente relacionado ao da igualdade, possibilitando sua efetivação, fazendo com que cada um “suporte” o ônus da arrecadação tributária de acordo com sua capacidade contributiva, importando num gravame idêntico ou semelhante a todos os contribuintes, buscando, assim, na medida do possível no ordenamento jurídico, a graduação dos tributos conforme as possibilidades de cada contribuinte.

Expresso na Lei Magna, em seu artigo 145, § 1º, primeira parte: *“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”* (...). Emerge, pois, dessa leitura, a necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva, nada impedindo, por sua vez, que as taxas e as contribuições também venham a ser graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, levando-se em conta o princípio constitucional da igualdade.

Segundo Misabel Derzi, o critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial e merecer o tratamento equânime, é o critério da capacidade contributiva. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: *a igualdade* (destacamos).

É justo e razoável que “quem tem maior riqueza” deve, em termos proporcionais, pagar ‘mais imposto’ do que quem tem menor riqueza, ou

melhor, deve contribuir mais para a manutenção da “coisa pública”.

Tal princípio encontra-se intimamente ligado ao princípio da igualdade, constituindo um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal, devendo o legislador atentar para as desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas.

A capacidade econômica e contributiva dos cidadãos compõe um critério fundamental que deve ser observado para a definição da repartição dos encargos tributários.

Adam Smith, inclusive, defendia a capacidade contributiva como o principal cânone da tributação, por meio do qual, segundo ele, os súditos de cada Estado devem colaborar para a manutenção do Governo, na maior medida possível, em proporção a suas respectivas capacidades, sendo que “*é na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina eqüidade ou a falta de eqüidade da tributação*”.

Todavia, como bem salienta Marciano Seabra de Godoi, Smith fundamenta o critério da capacidade contributiva de forma totalmente econômico-materialista, sem apelar para qualquer conceito de justiça social que transcenda a crua mecânica do sistema capitalista, sendo que, para compreender tal fundamentação, faz-se necessário remontar à Teoria do Estado construída por Smith, segundo a qual o Estado teria surgido para preservar a propriedade privada, função esta que continua sendo a fundamental até mesmo nas sociedades mais desenvolvidas.

“Onde quer que haja grande propriedade, há grande desigualdade. Para cada pessoa muito rica deve haver no mínimo quinhentos pobres, e a riqueza de poucos supõe a indigência de muitos. A fartura dos ricos excita a indignação dos pobres, que muitas vezes são movidos pela necessidade e induzidos pela inveja a invadir as posses daqueles. Somente sob a proteção do magistrado civil, o proprietário dessa propriedade valiosa – adquirida com o trabalho de muitos anos, talvez de muitas gerações sucessivas – pode dormir à noite com segurança (...). É, pois, a aquisição de propriedade valiosa e extensa que necessariamente exige o estabelecimento de um governo civil (...). O governo civil, na medida em que é instituído para garantir a propriedade, de fato é para defesa dos ricos contra os pobres, ou daqueles que têm alguma propriedade contra os que não possuem propriedade alguma.” (Godoi, 1996, p. 188-189).

Com tal concepção de Estado, os ricos deveriam pagar mais tributos do que os pobres, na medida em que eles se constituem no sustentáculo material do Estado Moderno, uma massa de recursos destinada a alimentar o aparelho estatal e lhe perpetuar o *status quo*. Assim, quando Adam Smith erige o princípio da capacidade contributiva, ele não o faz com espreque em valores de certa filosofia moral transcendente. A capacidade contributiva era justa para Smith porque radicava na própria natureza do fato tributado e estava em conformidade com a própria finalidade do tributo e a sistemática de acumulação do sistema capitalista.

A fundamentação de Smith pode ser vista como sendo da mesma natureza das fundamentações da capacidade contributiva mediante o apelo às teorias do “benefício ou da equivalência”. Segundo essa teoria, de fundo contratualista e característica do liberalismo político e econômico, os tributos devem ser repartidos entre os contribuintes de acordo com o benefício que representam para cada um deles.

Mas é a teoria do “sacrifício” a que mais vem se prestando a fundamentar a capacidade contributiva. Esta teoria tem um apelo intuitivo que afasta as arrecadações e os tributos fixos, pois aqueles que possuem menos riqueza ou patrimônio acabam sofrendo um sacrifício muito maior do que aqueles que gozam de maior riqueza e patrimônio. A teoria do sacrifício aponta para o critério da capacidade contributiva e prega que por esta via se implementa a igualdade, posto que todos pagam suportando o mesmo ônus, o mesmo sacrifício.

Também para Carrazza, os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Desse modo, os que pagam tal exação contribuem para as despesas públicas, não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Para o referido autor, todos os impostos devem ser progressivos, porquanto é em razão da progressividade que conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva. Carrazza lembra que a “progressividade” não se confunde com a “proporcionalidade”, pois esta atrita com o princípio da capacidade contributiva fazendo com que pessoas economicamente fracas e

peças economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas; assim, ambos estão pagando “em proporção” o mesmo imposto, não se levando em conta a capacidade econômica de cada um. Ainda de acordo com o referido autor, o princípio da capacidade contributiva só restará atendido se o imposto for progressivo (com exceção de alguns como o ICMS e o IPI, cujas regras-matrizes constitucionais os incompatibilizam com a progressividade), para que possa ter caráter pessoal e ser graduado segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Para ele, a progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias; sem imposto progressivo não haveria como se alcançar a igualdade tributária. Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento de suas bases tributáveis (bases de cálculo) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa); enquanto que impostos com alíquotas fixas agravam as diferenças sociais existentes, porquanto tratam de maneira idêntica contribuintes que, sob o aspecto da capacidade contributiva, não são iguais. Por derradeiro, defende que, salvo as exceções que a própria Constituição Federal alberga, os impostos com alíquota fixa são inconstitucionais por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada contribuinte deve ser tributado de acordo com suas manifestações objetivas de riqueza.

Com efeito, a hipótese de incidência dos impostos deve descrever fatos que façam presumir que quem os pratica, ou por eles é alcançado, possui capacidade econômica, ou seja, os meios financeiros capazes de absorver o impacto desse tipo de tributo. Mas a lei que cria “*in abstracto*” o imposto não precisa, todavia, atender às desigualdades individuais do contribuinte; no mesmo sentido, o Poder Judiciário, quando provocado, não pode deixar de aplicá-la ante as condições econômicas pessoais do contribuinte, haja vista que a lei impositiva deve levar em conta a aptidão abstrata de o contribuinte suportar a carga financeira; por exemplo, o contribuinte do imposto não poderá obter proteção judicial ao demonstrar que, embora proprietário de um imóvel valioso, não tem, em razão de sua situação pessoal, aptidão econômica para suportar o IPTU que lhe foi lançado, posto que a capacidade contributiva é

objetiva e não se confunde com a capacidade econômica e pessoal-financeira do contribuinte.

Com o advento do Estado Social, a doutrina de alguns países europeus passou a fundamentar o princípio da capacidade contributiva no princípio da solidariedade, partindo da óptica de que tanto o princípio da equivalência (de Adam Smith e outros contratualistas) quanto o princípio do sacrifício (Stuart Mill e outros filósofos utilitaristas) concebem o dever tributário de uma forma por demais individualista, sendo mister reconhecer seu caráter essencialmente social.

Aliomar Baleeiro interpreta a capacidade econômica como *“idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo dos serviços públicos”*.

Geraldo Ataliba assevera que a capacidade contributiva *“traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes, implicando que cada lei tributária tenha por efeito atingir manifestações, ou aspectos dessa riqueza, sem destruir sua base criadora (...). Capacidade econômica há de entender-se como real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação”*.

A consideração de fatores como “mínimo vital” e “proibição do confisco”, na concepção de capacidade contributiva relativa (ou subjetiva), é operada por Regina Helena Costa, atuando, aquela, como “limite da tributação”, permitindo a manutenção do mínimo vital e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais.

Já Carrazza manifesta-se no sentido de que a capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que o legislador ordinário deverá levar em conta, ao criar impostos, é absoluta (ou objetiva), ou seja, refere-se às manifestações objetivas de riqueza do contribuinte (ter imóvel luxuoso, possuir automóvel do ano, ser proprietário de jóias ou obras de arte valiosas etc), pouco importando, no caso, se o contribuinte que pratica o fato imponible do imposto tenha ou não condições subjetivas de suportar a carga tributária (v.g. o IPTU).

Pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva implica o respeito ao mínimo vital, individual e familiar, e no respeito aos limites além dos quais o tributo passa a ter efeito confiscatório. Dessarte, tal princípio tutela não só a igualdade material no tributo, mas também a propriedade privada em face do Estado, servindo de proteção contra os tributos de efeito confiscatório.

2.3. Princípio da razoabilidade

O princípio da razoabilidade se inter-relaciona, dentre outros princípios, com o do não-confisco, porquanto para não produzir o efeito confiscatório na imposição da exação, há que se fazê-lo à luz do princípio da razoabilidade, não se impondo ao contribuinte uma tributação além do que lhe seria devida.

Tributar é atividade sujeita à legalidade e, conseqüentemente, à razoabilidade. O confisco é atividade à margem da lei. Aquele que tributa, a Administração Pública, depende do consentimento dos governados mediante licença do legislador, o qual, por sua vez é eleito pelos contribuintes. Pode ocorrer, no entanto, que o próprio legislador incorra em irrazoabilidade. O confisco pode vir da tributação desmedida, não razoável em face das circunstâncias.

O princípio da razoabilidade não desautoriza a exacerbação motivada da tributação, como nos casos de extrafiscalidade consentida (IPTU progressivo para combater a especulação imobiliária, tornando insuportável a manutenção da propriedade imobiliária urbana especulativa), mas desautoriza a exacerbação imotivada, não razoável, da tributação.

Efetivamente, os tributos devem ser dosados com “razoabilidade”, de modo a estimular a livre iniciativa, um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito, a teor dos artigos 1º, inciso IV e 170, *caput*, ambos da Constituição Federal. É, em síntese, requisito de validade das normas jurídicas

tributárias a necessidade delas não restringirem a liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas.

Tal princípio aplica-se, primeiro, como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. Segundo, como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Terceiro, como diretriz que exige a relação de equivalência entre duas grandezas.

2.4. Princípio do mínimo vital

O conteúdo do mínimo existencial pode ser aferido a partir do artigo 7º, inciso IV, da Constituição Federal, que determina as necessidades que devem ser cobertas com o salário mínimo, o qual constitui um direito do trabalhador, devendo ser capaz de atender “às suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo (...).

O princípio da capacidade contributiva implica, por si só, o respeito ao mínimo vital, individual e familiar.

O princípio do mínimo vital ou existencial há de ser observado precipuamente, sob pena de colocar em xeque a dignidade da pessoa humana, a qual é erigida constitucionalmente no artigo 1º, inciso III, da Magna Carta, como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, bem como em seu artigo 170, *caput*, no qual dispõe que a ordem econômica tem por fim

assegurar a todos “existência digna”, conforme os ditames da justiça social.

A preservação do mínimo vital e, por conseguinte, da dignidade da pessoa humana, exige que o Estado garanta a cada cidadão o mínimo existencial, seja na função de Estado Social, transferindo à população necessitada os meios de que ela carece para sua existência (auxílio social), seja na qualidade de Estado Tributário, permitindo aos cidadãos capazes de contribuir, que fiquem, ao menos, com um mínimo para sua subsistência.

O mínimo existencial não se destina apenas à preservação da sobrevivência digna do cidadão isoladamente considerado; mas, da mesma forma, da estrutura familiar e das atividades produtivas.

Fábio Brun Goldschmidt (2003, p. 169-171) ainda acrescenta:

“Tratando-se de pessoa jurídica, a lógica é a mesma, e a capacidade de contribuir da empresa somente começa após satisfeitas todas as suas ‘necessidades vitais’, sendo como condição para a incidência de tributação a dedução de sua receita de todas as despesas necessárias ao seu funcionamento, bem como para permitir que a empresa mantenha-se competitiva e saudável”.

2.5. Princípio da solidariedade

O princípio da solidariedade, também conhecido como “o princípio do benefício do grupo”, que informa a cobrança das contribuições econômicas e sociais; não se aplica aos impostos (capacidade contributiva) nem aos tributos contraprestacionais (taxas e contribuições de melhoria). Assim, a “solidariedade” cria o sinalagma não apenas entre o Estado e o indivíduo que paga a contribuição, mas entre o Estado e o grupo social a que o contribuinte pertence, considerado este, às vezes, em função do trabalho e da profissão e, outras vezes, em razão de situações existenciais (velhice, doença, gravidez, morte etc).

Em se tratando de “solidariedade”, há que se considerar as

contribuições sociais, questão esta que se afigura complexa, pois não há um consenso na doutrina nacional sobre qual a sua natureza jurídica específica, se são impostos com destinação peculiar, se são contribuições propriamente ditas, apesar de por vezes terem base de cálculo própria de impostos.

A solidariedade não se esgota como uma atitude inerente ao Estado, ela também opera dentro do próprio grupo: o princípio da igualdade e o da proporcionalidade devem ser respeitados; os subgrupos, como o dos patrões e o dos empregados, seguem diferentes subprincípios derivados do princípio maior da solidariedade, como sejam os do equilíbrio do risco e do dever de assistência.

A doutrina de Moschetti sustenta a existência de um dever de solidariedade que respalda sua concepção de capacidade contributiva, de modo a acomodar as finalidades extrafiscais do tributo dirigidas à redistribuição de riquezas.

Segundo Wagner Balera, o empregador faz parte de um grupo econômico restrito que provoca, ainda que indiretamente, especial despesa para o Estado, consistente no custo do sistema de seguridade social destinado aos seus empregados. Assim expõe:

“Com efeito, mediante o pagamento do tributo em questão, o contribuinte – assim como a coletividade em geral -, estão sendo substituídos pelo Poder Público, na específica tarefa de proporcionar seguridade ao trabalhador. Assim, temos o empregador, integrante de certo círculo especial de contribuintes que provocam especial despesa para o Estado, porquanto a atividade do empregador gera contingências sociais que deflagram a atividade estatal da seguridade, pela qual são prestados aos trabalhadores benefícios e serviços sociais. Dessarte, essas utilidades específicas devem ser custeadas também de modo especial, pelos empregadores, como determina a Constituição”.

Geraldo Ataliba só considera como verdadeira *contribuição* aquela figura tributária por força da qual se estabelece correlação lógica entre os beneficiários e os contribuintes; e considera razoável entender constitucionalmente consentido que a lei exija contribuição ao industrial, em benefício do lazer, assistência social, educação, treinamento etc, do industriário. Quanto maior proteção o Poder Público oferece aos obreiros e aos seus dependentes, tanto mais os mesmos se dedicam – com tranquilidade – às atividades produtivas, havendo um nexo entre produção e proteção.

2.6. Princípio do bem-comum e do interesse público

Não obstante o “princípio do bem-comum ou do interesse público” não tenha sido disposto expressamente por parte do nosso legislador constituinte - que, ao construir a redação do artigo 37 da Constituição Federal, explicitou tão-somente os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência como sendo as premissas constitucionais regentes da Administração Pública, não significa que ele não tenha sido contemplado. Embora não haja referência específica, resta óbvio que sua adoção encontra implícita recepção em nosso ordenamento, assumindo, de igual parte, *status* constitucional, na medida em que todas as ações adotadas pelo administrador público devem ter como motivação precípua a obediência ao interesse da coletividade.

Para Celso Antonio Bandeira de Mello o interesse público – como o interesse do todo, nada mais é do que uma forma, um aspecto, uma função qualificada do interesse das partes, ou seja, não há como se conceber que o interesse público seja contraposto e antinômico ao interesse privado; caso assim o fosse, teríamos que rever imediatamente nossa concepção do que é a função administrativa. A vetusta idéia de que os indivíduos devem servir para o Estado encontra-se há muito superada, de modo que a concepção hodierna caminha no sentido de que é o ente estatal que deve atender e servir aos interesses da coletividade, sendo esta a verdadeira razão fundante do pacto social.

E, para arrematar, o interesse público é, portanto, nada mais do que uma dimensão, uma determinada expressão dos direitos individuais, vista sob um prisma coletivo. O aludido princípio obtém sua melhor definição mais uma vez por Celso Antônio de Mello, que o cunhou como sendo o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelos

simples fato de o serem.

O próprio princípio da legalidade, que encabeça a relação das prescrições gerais e abstratas inscritas no mencionado artigo 37, da Constituição Federal, ao estipular que o administrador tem sua vontade submetida à lei – dentro da idéia de "interesse público" -, também tem o objetivo de atender o interesse da sociedade, tanto é que a "lei" caracteriza-se por ser uma prescrição geral, imperativa, impessoal e abstrata, um veículo em serviço da sociedade como um todo. Isso significa que o princípio da legalidade não está dissociado da idéia de atender ao interesse público, e nem poderia ser diferente.

2.7. Princípio da legalidade

O princípio da legalidade, em sentido geral reflete-se em todo o Direito, encontrando-se seu enunciado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, - a saber: *“Art. 5º, inciso II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Desse modo, a atividade dos indivíduos não encontra óbice além do contido na lei, a qual deve ter um caráter geral e igualitário, obedecendo ao devido processo legislativo.

O referido artigo constitucional, portanto, traduz uma garantia do indivíduo perante o Estado, impedindo que este haja com arbítrio. Dessarte, a Administração Pública, justamente por estar subordinada à lei, não pode afrontar o direito, devendo estar submetida a controles internos e externos que garantam a legalidade dos atos por ela praticados

O princípio da legalidade garante a segurança das pessoas, diante da tributação.

Previsto na Constituição Federal da República de 1988, na Seção II, que trata das Limitações do Poder de Tributar, assim está disposto no artigo 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”.

Desse modo, a legalidade tributária constitui direito e garantia fundamental do contribuinte, assegurado constitucionalmente, como cláusula pétrea.

Como bem observa Leandro Paulsen, vale ressaltar a distinção entre a legalidade geral, prevista no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que dispõe: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, da legalidade tributária (CF, art. 150). Esta última não implica simplesmente vincular a instituição de tributos à legalidade geral (fosse assim, ter-se-ia uma reserva relativa da lei, a qual não seria avessa a incompletudes e delegações). A legalidade tributária, prevista no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e interpretada em consonância com outros artigos constitucionais, implica a reserva absoluta de lei, de forma que a instituição dos tributos se dê não apenas com base legal, mas diretamente por meio da lei, cabendo, ainda, ao legislador, definir todos os elementos necessários à incidência da norma de modo a gerar a obrigação tributária, lembrando que a instituição do tributo por lei consta da definição de tributo expressa no artigo 3º, do Código Tributário Nacional, bem como no artigo 97, do mesmo diploma legal, que assim dispõe:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inc. I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo; IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários ou de dispensa ou redução de penalidades...”

Desse modo, a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública (nacional, estadual, municipal ou distrital) só poderá ser validamente operada se houver uma lei que a autorize, constituindo o princípio da legalidade um limite intransponível à atuação do Fisco.

A Constituição Federal reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, consagrando, assim, a idéia de

autotributação, por meio da qual as pessoas só devem pagar tributos com cuja cobrança consentirem, sendo tal autorização dada através de seus representantes, por meio da elaboração de lei ordinária (excetuando os empréstimos compulsórios, os impostos residuais da União e as contribuições sociais previstas no §4º, do artigo 195, da Constituição Federal, os quais demandam lei complementar), tornando-se exigível.

Tal princípio não só determina que os tributos sejam criados por meio de lei, mas também que haja mecanismos revisores da legalidade da tributação, tanto na esfera judicial quanto na administrativa. Assim, o patrimônio dos contribuintes só pode ser atingido nos casos e modos previstos na lei, que deve ser geral, abstrata, igual para todos, ressaltando, ainda, que deverá conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas).

Na linha desse entendimento, vale citar Paulo de Barros Carvalho, que bem ressaltou:

“Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil dos tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a constituição dá ao Executivo Federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica”.

3 TRIBUTO

3.1. Definição de tributo

O conceito de tributo, no Brasil, é legalmente determinado pelo

artigo 3º do Código Tributário Nacional, *in verbis*: “*tributo é 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 ensinamento de Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 19) “tributo” pode apreender até seis significações quando utilizado nos textos de direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência.

“tributo” como quantia em dinheiro;

“tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;

“tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;

“tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;

“tributo” como norma jurídica tributária;

“tributário” como norma, fato e relação jurídica

Como visto, a palavra “tributo” pode ser empregada em vários sentidos, além do definido no artigo 3º do Código Tributário Nacional. O próprio Código, em outros dispositivos, emprega tributo para designar a norma tributária, a obrigação tributária, o dinheiro usado para adimplir a obrigação tributária, etc.

Contudo, o exame dos diversos conceitos de tributo formulados pelos juristas, ou ainda, pelos financistas, se mostra sem utilidade, ante o conceito legal, para o direito positivo vigente.

Prevalente o conceito legal, passamos à análise de seus diversos elementos:

3.1.1 Tributo é toda prestação pecuniária compulsória

Prestação pecuniária compulsória designa o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro.

Cuida-se, pois, de prestação tendente a assegurar ao Estado a arrecadação dos meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos.

A pecúnia representa o “dinheiro” ou o “cheque”. Não há como admitir, em princípio, o pagamento de tributos em bens distintos da pecúnia. Nos sistemas tributários modernos não há mais o tributo *in natura* ou *in labore*, pago com bens diversos do dinheiro, ou através da prestação de serviços.

A razão da ressalva constante da expressão “em princípio” está no artigo 156, inciso XI, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que trata da “Dação em Pagamento”, mais nova causa extintiva do crédito tributário, referente, todavia, a bem imóvel.

A compulsoriedade da prestação tributária, por sua vez, não se refere a seu cumprimento, tendo em vista que o adimplemento de qualquer obrigação é compulsório, e sim à ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la ainda que contra seu interesse.

Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação. Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce automaticamente a obrigatoriedade da prestação pecuniária. A prestação é compulsória, logo, não contratual, não voluntária e não facultativa.

3.1.2 Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo deve ser expresso em moeda. Como já dito, o direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, ou seja, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviço, em outras palavras, tributos *in natura* e *in labore*.

Em resumo, a prestação tributária há de ser satisfeita mediante a entrega de dinheiro.

Não há que se falar da penhora de bens nas execuções fiscais, posto que esta não extingue o crédito tributário. Havendo arrematação do bem

penhorado, a Fazenda Pública, credora, receberá em dinheiro. Mesmo na hipótese de adjudicação, única em que o crédito poderá ser satisfeito mediante a transferência do bem penhorado para o credor, essa dependerá da vontade do credor que poderá optar por receber em dinheiro, continuando com o crédito, até a satisfação do mesmo.

Em última análise, podemos dizer que a expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” serve para colocar o conceito de tributo em harmonia com a possibilidade excepcional de extinção do crédito mediante a dação em pagamento, prevista no artigo 156, inciso XI, do Código Tributário Nacional, consoante acima explicitado.

A nosso ver, trata-se, em verdade, de disposição prescindível e redundante, ao repetir o caráter pecuniário da prestação, bem como, ao agregar a cláusula “*ou cujo valor nela se possa exprimir*”, gerando visível contradição, uma vez que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária.

3.1.3 Que não constitua sanção de ato ilícito

Traço sumariamente relevante para a compreensão de “tributo”, em que se determina a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária.

O tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito.

O tributo não pode consubstanciar sanção pela prática de ato ilícito, vale dizer, a ilicitude não pode ser elemento essencial da hipótese de incidência da norma de tributação, sob pena de tratar-se de multa, e não de tributo.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária que constitua sanção de ato ilícito. Em resumo, estando os acontecimentos ilícitos atrelados a uma providência sancionatória, ao se fixar o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a

relação jurídica tributária.

Não se conclua, contudo que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo, nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito, a exemplo do imposto de renda. O tributo será devido, mesmo que incidente sobre atividade ilícita, porque a hipótese de incidência do tributo, no caso, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43), ou seja, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária do imposto de renda ocorreu, não importando se decorrente de atividade lícita ou ilícita.

No mesmo sentido, as palavras de Hugo de Brito Machado Segundo (2007, p. 128):

“A circunstância de o tributo não poder consistir em sanção de ato ilícito impede a norma tributária de considerar a ilicitude como essencial para que o tributo seja devido. Mas não impede, de modo algum, que o tributo, cuja hipótese de incidência é um fato lícito (v.g., obtenção de renda), seja devido mesmo quando esse fato ocorre envolto por circunstâncias ilícitas (v.g. rendimentos oriundos de atividade criminosa).”

3.1.4 Instituída em lei

Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei, é o cânone da legalidade, inscrito peremptoriamente no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal.

Em termos tributários – Só a lei pode instituir tributo. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, consoante assegurado pelo artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, segundo o qual, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao constituinte, instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (princípio da estrita legalidade).

A lei instituidora do tributo é, em princípio, a lei ordinária, podendo em casos excepcionais, expressamente estabelecidos pela Constituição Federal, exigir-se lei complementar para esse fim.

Instituir um tributo compreende a definição da hipótese ou hipóteses em que o mesmo será devido, ou seja, definir sua hipótese de incidência, dos sujeitos da respectiva obrigação, bem como da indicação dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, ou seja, da base de cálculo e da alíquota, e do prazo respectivo.

Em resumo, segundo o princípio da legalidade, todos os elementos necessários para se saber quando é devido, quem deve, a quem se deve, quanto deve e quando deve se pagar, deverão constar do dispositivo legal, vale dizer, da lei.

Mister salientar, todavia, que a Emenda Constitucional nº 32/2001, previu a possibilidade da instituição e majoração de imposto por meio de Medida Provisória, ressalvados os tributos instituídos por Lei Complementar.

3.1.5 Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A atividade administrativa pode ser classificada em arbitrária, discricionária, e vinculada, conforme o grau de liberdade atribuído à Administração Pública.

Por atividade vinculada entenda-se aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir. Isso porque a lei não estabelece apenas um fim a ser alcançado, a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir, estabelece, também, o momento, o quando agir e o conteúdo desse agir.

Em outras palavras, na atividade vinculada não há margem para apreciação da autoridade, que se encontra inteiramente “vinculada” ao comando legal.

Ao dispor o Código Tributário Nacional que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não poderá se utilizar do seu juízo pessoal, subjetivo. Nada ficará a critério da autoridade administrativa, que deverá descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária, e demais

elementos pertinentes a cada caso. Assim, a atividade de determinação e cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma.

A cobrança há de ser feita na oportunidade, pela forma e pelos meios estabelecidos na lei, sem que à autoridade caiba decidir se cobra ou deixa de cobrar, se cobra deste ou daquele, por este ou aquele motivo. Ou o tributo é devido, nos termos da lei, e neste caso há de ser cobrado, ou não é devido, também nos termos da lei, e neste caso não será cobrado.

Interpretação menos rigorosa da última condição estatuída pelo legislador com o escopo de definir tributo, encontramos nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello (1980, p.63):

“Devemos entendê-la sem o exagero que deflui do texto. Se é verdade que atos importantes do procedimento de arrecadação tributária pertencem à classe dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal.”

3.2 Espécies de tributo

O tributo, como conceituado no artigo 3º, do Código Tributário Nacional, é um gênero, do qual o artigo 5º do mesmo Código indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Muitos critérios podem orientar a classificação dos tributos em espécies.

Podemos classificar os tributos em vinculados, a uma atuação do Estado, a exemplo das taxas e contribuições de melhoria, e não-vinculados, como os impostos.

Segundo o artigo 145 da Constituição Federal c/c artigo 5º do Código Tributário Nacional, existem no Brasil três espécies de tributos, quais sejam: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Trata-se da *Teoria Tripartida dos Tributos*.

A doutrina e a jurisprudência, todavia, consideram como tributos, além das três espécies mencionadas, os empréstimos compulsórios e as

contribuições parafiscais, num total de cinco espécies tributárias. É a *Teoria Pentapartida dos Tributos*, defendida pelo Supremo Tribunal Federal, RREE 138.284-8, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, 146.733, ADC-1/DF, a título de exemplo.

3.2.1 Impostos

Previsão legal: artigo 145, inciso I, da Constituição Federal c/c artigo 16 do Código Tributário Nacional.

“Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

A partir do disposto no Código Tributário Nacional, podemos definir imposto como sendo o tributo que tem por hipótese de incidência alheio a qualquer atuação do Poder Público.

Trata-se, pois, de tributo não vinculado à atividade estatal, restrito, portanto, ao âmbito do contribuinte; bastando, para a sua exigência, a realização do fato gerador. Assim, podemos dizer que, o imposto é um tributo unilateral, e não contraprestacional.

Decorre, pois, de fatos quaisquer: auferir renda; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietário de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços; etc.

Salienta-se, ainda, nessa esteira, que o produto da arrecadação dos impostos converge para o custeio das despesas públicas gerais, ou seja, dos serviços públicos universais (*ut universi*) e indivisíveis do Estado, sem qualquer contraprestação dirigida ao contribuinte.

3.2.2 Taxas

Previsão legal: artigo 145, inciso II, da Constituição Federal c/c artigo

77 do Código Tributário Nacional.

Art. 145, II, da CF: “A União, Estados, Municípios e Distrito Federal poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”.

Art. 77 do CTN: “As taxas cobradas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte.

As taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Trata-se de tributo vinculado a uma atividade estatal, bilateral e contraprestacional.

A ação ensejadora da taxa é praticada pelo Estado (União, Estado, Município ou Distrito Federal) e não pelo particular; é, pois, decorrente de uma atividade pública e não privada.

No direito tributário brasileiro, distinguem-se duas modalidades de taxas: 1) taxa de serviço ou de utilização, decorrente da prestação de serviço público; 2) taxa de polícia ou fiscalização que refere-se ao efetivo poder de polícia.

A taxa de serviço público ou taxa de utilização será cobrada em razão de um serviço público específico e divisível, efetivo ou potencial, cujo delineamento conceitual deflui do artigo 79 do Código Tributário Nacional, in verbis:

“Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se: I - utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; b) potencialmente, quando sendo de utilização compulsória, sejam postos a sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas; III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus

usuários.”

Em resumo, no caso das taxas cobradas pela prestação de um serviço público, este poderá ser efetiva ou potencialmente prestado ao contribuinte, ou ainda, posto à sua disposição.

A taxa de fiscalização, por sua vez, é devida em decorrência do poder de polícia administrativo efetivamente manifestado, o qual é definido em nosso Código Tributário Nacional.

Art. 78 do CTN: “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e os direitos individuais e coletivos.

Parágrafo Único: Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.”

Ressalte-se que, conforme ensinamentos de Eduardo de Moraes Sabbag (2005, 73-74), “Somente o efetivo poder de polícia enseja Taxa de Polícia (RREE 140.278 e RE 195.788). Não se admitem situações hipotéticas hábeis a dar azo à instituição de taxa de polícia, uma vez que inexistente ‘Taxa de Polícia Potencial’. A atividade fiscalizatória deve ser palpável, concreta, real e efetiva. Exemplos: Alvará, Licenças”.

3.2.3 Contribuição de melhoria

Previsão legal: artigo 145, inciso III, da Constituição Federal c/c artigo 81 do Código Tributário Nacional.

Art. 145, III, da CF: “A União, Estados, Municípios e o Distrito Federal poderão instituir: (...) III – contribuições de melhoria, decorrente de obras públicas.”

Art. 81 do CTN: “A contribuição de melhoria (...) é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel público.”

Como visto, a Constituição Federal autoriza que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituíam contribuições de melhoria, a ser arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas.

O fato gerador do tributo é a valorização imobiliária, que deve decorrer, necessariamente, da obra pública.

Convém esclarecer que as contribuições de melhoria levam em conta, portanto, a realização de obra pública que, uma vez concretizada, ocasione a valorização dos imóveis circunvizinhos, não sendo suficiente, pois, a efetivação da obra pública por si só.

Isso porque a valorização imobiliária nem sempre é corolário da realização de obras públicas, existindo muitas que acarretarem diminuição do valor de mercado dos imóveis adjacentes.

Ressalte-se, ainda, que a justificativa para a cobrança do tributo em comento é a valorização imobiliária e não o mero benefício, postura essa chancelada pelo Supremo Tribunal Federal, que distingue a valorização do benefício, ao afirmar que toda valorização gera benefício, mas nem todo benefício gera uma valorização correspondente.

Conclui-se, que em decorrência do crescimento valorativo que o imóvel experimenta em razão da obra efetuada pelo Estado, determina-se que seu proprietário colabore com o Erário, respeitado, todavia, o *quantum* de acréscimo patrimonial individualmente verificado.

3.2.4 Empréstimos compulsórios

Art. 148 da CF: “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, respeitando o art. 150, III, b.

Parágrafo Único: A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

“Tal tributo não se respalda em acordo de vontade (contratualidade), mas em algo obrigatório (compulsório), consoante os ditames legais, haja vista tal obrigação ser

ex lege (e não ex voluntate). Assim, o Empréstimo Compulsório é considerado “tributo”, fruindo total autonomia com relação às demais espécies tributárias, com as quais não se confunde (RREE 138.284-8; ADC-1/DF), na medida em que possui traço distintivo genuíno: a restituibilidade.” (Sabbag, 2005, p.82)

Tal espécie tributária, o empréstimo compulsório, pode ter como fato gerador qualquer fato gerador de imposto federal, tendo em vista encontrar-se no campo competencial da União, sendo, pois, irrelevante para a definição da sua natureza jurídica; diferentemente do que ocorre, com os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Trata-se de tributo finalístico, ou seja, atrelado a uma finalidade específica, de cunho emergencial ou urgente, devendo ser instituído em apenas duas hipóteses: 1) *para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência*; 2) *no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional*; devendo, em ambos os casos, a aplicação dos recursos deverá estar vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Aprofundando-nos no estudo dos incisos I e II do artigo 148 da Constituição Federal, e tendo em vista que a situação de guerra externa ou sua iminência suscita poucas dúvidas, cumpre analisarmos a hipótese de instituição de empréstimos compulsórios para atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública.

Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 32):

“Daí admitirmos que, por calamidade pública, se deva entender não somente as catástrofes provocadas por agentes da natureza circundante, mas também outros eventos, de caráter sócio-econômico, que ponham em perigo o equilíbrio do organismo social, considerado na sua totalidade.”

A mesma dificuldade teremos para definir o que venha a ser investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, circunstância ensejadora da cobrança do empréstimo compulsório prevista no artigo 148, inciso II, da Constituição Federal.

3.2.5 Contribuições parafiscais ou especiais

O legislador constituinte expressamente prescreveu que as contribuições são entidades tributárias, subordinando-se, portanto, ao regime constitucional peculiar aos tributos.

Nesse sentido, assim dispõe o artigo 149, da Constituição Federal:

Art. 149 da CF: *“Compete privativamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”*

Representam modalidade autônoma de tributo, podendo ser: contribuições interventivas, ou de intervenção no domínio econômico (CIDEs); contribuições profissionais ou corporativas; e contribuições social-previdenciárias ou sociais, consoante previsão constitucional do artigo 149, caput, que atribui à União a possibilidade de instituir contribuições como instrumento de sua atuação no âmbito social, na intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais e econômicas.

O constituinte empregou como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado.

Três, portanto, são as espécies de contribuição: social, interventiva e corporativa. As contribuições sociais, por sua vez, são subdivididas em duas categorias: genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação, etc (CF, art. 149, *caput*); e destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social (CF, art. 149, *caput*, e § 1º, conjugados com o art. 195).

Exceção à competência da União, nessa espécie de tributo, encontra-se na contribuição para o custeio de iluminação pública, a que se refere o artigo 149-A da Carta Magna, introduzida pela Emenda Constitucional nº 39/2002, a ser instituída pelos Municípios e Distrito Federal.

3.3 Função dos Tributos

Podem ser feitas diversas classificações para os tributos. Quanto à função, os tributos são: fiscais, extrafiscais e parafiscais.

“Embora se trate de matéria própria da Ciência das Finanças, não se pode deixar de fazer referência à função dos tributos. O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir 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, 2008, p.)

A esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de extrafiscalidade.

Atualmente, embora a arrecadação seja o objetivo principal da instituição de tributos, dificilmente este será utilizado apenas para tal.

Desse modo, quanto à sua função, ou objetivo, o tributo poderá ser:

- Fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado;
- Extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros;
- e
- Parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividade que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

A parafiscalidade pode ser entendida como a delegação, na maioria para autarquias, da capacidade de arrecadar e fiscalizar o tributo pelo ente que detém a competência para instituí-lo. É o caso, por exemplo, da previdência social, do sistema financeiro de habitação, da organização sindical, do programa de integração social, dentre outros.

Nas palavras de Luciano Amaro (2007, p. 89):

“Conforme o sujeito ativo da obrigação tributária seja ou o Estado (União, Estados-membros, Distrito Federal ou Municípios), o tributo diz-se fiscal ou parafiscal; o imposto de renda é um tributo fiscal; a contribuição sindical e a contribuição à Ordem dos Advogados do Brasil são tributos parafiscais. Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos a entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade

arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde, etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias.”

4 CONCEITO DE CONFISCO

Imprescindível fixar o que seja o confisco para melhor compreensão do “efeito de confisco” na tributação, vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Carta Constitucional.

O vocábulo deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*.

Segundo o Dicionário Aurélio, confiscar significa *apreender em proveito do fisco; arrestar*.

Etimologicamente, “confisco”, segundo o Dicionário Jurídico de PLÁCIDO E SILVA, significa *“ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem...Em regra, ...indica uma punição”*.

“Confiscar (do latim confiscare) é o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer contraprestação em troca. (...) Se recorrermos ao dicionário Caldas Aulete, a definição não se altera: ‘Confiscar – apreender para o fisco em conseqüência de crime ou de contravenção’”. (Goldschmidt, 2003, p. 46)

Na mesma linha de raciocínio, Estevão Horvath (2002, p. 46): *“Confisco, enquanto ato de confiscar, tem geralmente o significado de ‘ataque à propriedade privada, pelo Estado, sem compensação ao proprietário.’”*

Regina Helena Costa (1993, p. 75) tem posicionamento bastante claro acerca do assunto.

“...Finalmente, não se pode olvidar do trato dos limites da progressão fiscal. São eles opostos pela capacidade contributiva, a saber: a não-confiscatoriedade e o não-cerceamento de outros direitos constitucionais.

O confisco, em definição singela, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização.

Como se depreende de tal definição, em nosso sistema jurídico, o confisco é medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente. Se o tributo, na própria dicção legal, é prestação pecuniária compulsória ‘que não constitua sanção de ato ilícito’ (art. 3º do CTN), lógica a conclusão segundo a qual

não pode ele ser utilizado com efeito confiscatório.

Desse modo, o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada”.

Confisco na acepção exposta, somente pode dar-se, em nosso direito pátrio, nos casos expressamente autorizados pela Constituição Federal, ressaltando-se, que sempre relativos ao confisco enquanto pena.

Evidente que qualquer tributação que subtraia toda a renda ou todo o patrimônio de uma pessoa seria considerado confisco e, portanto, inconstitucional. Mas o princípio do não-confisco não se limita a evitar o confisco; visa não permitir que a tributação atinja a propriedade indevidamente, mesmo que não em sua totalidade.

Para Ives Gandra (1989, p. 140), *“não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver), estaremos diante do confisco.”*

Para Aliomar Baleeiro (1998, p. 564), tributos confiscatórios são, portanto, *“os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral”.*

Acrescenta Manoel Gonçalves Ferreira Filho, em sua obra “Comentários a Constituição brasileira de 1988”, São Paulo: Saraiva, 1988, p. 102:

“Na verdade, diz o bom-senso que o tributo se torna confiscatório sempre que o proprietário de um bem não puder pagá-lo com o rendimento normal do mesmo. Nesta hipótese, o tributo equivale a subtrair o bem do patrimônio do contribuinte”.

De forma mais ampla, Herbert Cornélio Pieter de Bruyn Júnior:

“tributo com efeito confiscatório como aquele que, exigido de modo desproporcional à sua causa determinante (a capacidade contributiva), absorve, de modo agudo, total ou parcialmente a propriedade, em sua concepção estática ou dinâmica, inviabilizando ou dificultando sobremaneira a subsistência da pessoa ou sua capacidade de prosseguir criando riquezas. À medida que isso se dá, deve ser apreciada no caso concreto sopesando, de um lado, a capacidade contributiva do sujeito passivo e, de outro, os demais princípios constitucionais postos em jogo. É, portanto, tarefa de hermenêutica jurídica.” (2001, p. 72/73).

Por fim, um conceito mais analítico nos é apresentado por Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone *in* Ives Gandra da Silva

Martins (coord.), “Direitos Fundamentais do Contribuinte”, São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 835:

“Efeito de confisco vem a ser toda a imposição fiscal, tomada esta no contexto da carga tributária global verificada na incidência, que viole quer o direito de propriedade, visto este como exercício por parte de seu titular para desenvolver-se e sustentar-se, quer a capacidade contributiva estatuída no art. 145, § 1º, da CF, quer a livre iniciativa, entendida esta como a garantia constitucional de o contribuinte poder desenvolver sua atividade econômica. Qualquer imposição fiscal que restrinja ou impossibilite a fruição de quaisquer garantias fundamentais do contribuinte (direito de propriedade, capacidade contributiva e livre iniciativa) terá o efeito confiscatório proibido no art. 150, IV.”

O problema não reside na definição do conceito, mas na delimitação a partir da qual incide a vedação do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

5 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

5.1 PREVISÃO CONSTITUCIONAL

O princípio da vedação à tributação com efeito de confisco está pela primeira vez expresso no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV – utilizar tributo com efeito de confisco”

Por decorrer da própria natureza da tributação e do direito de propriedade, sempre esteve implicitamente previsto em nosso ordenamento, nas disposições constitucionais que garantiram o direito de propriedade.

Nas palavras de Estevão Horvath (2002, p. 40):

“Em primeiro lugar, a circunstância de um princípio estar previsto expressamente é importante para efeitos interpretativos, ainda que seja para o fim de não se poder afirmar que aquele não está positivado. A evolução histórica dos princípios gerais

de direito bem demonstra essa assertiva.”

“Daí que, ainda que se possa extrair a proibição do confisco de outros princípios mais tradicionais e expressos, a sua formulação no direito positivo pode propiciar-lhe um alcance maior, ou pelo menos diferenciado com relação àqueles dos quais derivaria”.

Diversamente, no tocante à positivação do princípio do não-confisco, autores na doutrina há que negam a necessidade de sua expressa previsão constitucional.

“As razões desse entendimento podem ser assim resumidas: 1) a Constituição já outorga proteção ao direito de propriedade, de modo que desnecessário se afigura vedar o confisco, por qualquer forma; 2) o correto funcionamento dos demais princípios constitucionais tributários (isonomia, capacidade contributiva, e progressividade, em especial) já seria suficiente para barrar a possibilidade de confisco via tributação; 3) a previsão de vedação à tributação confiscatória é inútil e meramente retórica (...); 4) é uma contradição em termos prever a impossibilidade de um sistema tributário confiscatório, pois para haver tributação é absolutamente necessária a prévia vigência do direito de propriedade, direito ao qual se opõe terminantemente o confisco”. (Goldschmidt, 2003, p.64)

Entendemos que, ainda que se possa extrair a proibição do confisco de outros princípios, a sua formulação no direito positivo pode propiciar-lhe um alcance maior, ou pelo menos diferenciado com relação àqueles dos quais, em tese, deriva.

5.2 CONFISCO E DIREITO DE PROPRIEDADE

Os autores em geral defendem que o princípio tributário de vedação do confisco deriva daquele que protege a propriedade privada, entendendo que mesmo nos ordenamentos jurídicos que não o contemplam expressamente o princípio existiria se esses sistemas protegessem a propriedade privada.

Para melhor compreensão, o direito de propriedade deve ser considerado em seu sentido amplo, como instituição e valor constitucional. Protege-se, pois, não o domínio, como conjunto de faculdades de que é titular o proprietário, mas a própria intangibilidade do valor patrimonial

A limitação a esse direito se justifica, contudo, na busca da proteção

do interesse social, que lhe impõe restrições necessárias à manutenção de direitos alheios, como a manutenção do Estado, que se dá através da tributação.

“Com efeito, a propriedade privada é pilar de sustentação do sistema capitalista e existe uma relação de dependência recíproca entre o reconhecimento desse direito e o dever de contribuir ao sustento do Estado mediante o sistema tributário”.
(Goldschmidt, 2003, p. 41)

Desnecessário ressaltar que a tributação é uma forma de intervenção do Estado na riqueza privada, que se justifica pelo interesse público de manutenção do Estado, e que deve ser suportada como uma carga da vida em sociedade. A fim de se evitar que, sob o pretexto de atender a um interesse público, a tributação se converta em forma de destruição da propriedade, deverá obedecer alguns limites.

O princípio inserto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal tem a função de estabelecer um marco às limitações ao direito de propriedade através da tributação, para indicar o momento em que a tributação passa a inviabilizar o direito de propriedade.

É evidente que a tributação é uma forma de apropriação da propriedade privada, contudo, enquanto o tributo limita a propriedade, o confisco a subtrai e aniquila. O confisco vai além da mera limitação ao direito de propriedade, apresentando os mesmos efeitos da expropriação, pois afasta a propriedade do particular em prol do Fisco.

“Atingido o efeito de confisco, o tributo destrói a propriedade, ou melhor, transfere-a das mãos do contribuinte para as do Fisco, expropriando-o sem o pagamento de qualquer indenização e sem que ao contribuinte possa ser imputada qualquer conduta em desconformidade com o ordenamento jurídico.” (Goldschmidt, 2003, p. 32)

Sendo o direito de propriedade, um direito fundamental, o particular, que não comete ato ilícito, tem o direito, constitucionalmente assegurado, de ver sua propriedade preservada e garantida, excepcionados os casos de interesse público, nos quais deverá sempre mediante justa indenização.

Roque Antônio Carrazza, a propósito, averba: *“na medida em que a Constituição brasileira reconhece e garante o direito de propriedade (embora o submeta ao princípio da função social), é evidente que a tributação não pode, por via indireta, torná-lo ilusório”.*

Assim, a tributação, entre outras condições, não deve violar o direito de propriedade, nem ter efeito de confisco.

Nessa esteira, podemos concluir que tributo com efeito de confisco é aquele cuja exigência desarrazoada, por acarretar substancial perda da propriedade, impede, com desproporcionados sacrifícios, o exercício de atividade lícita ou a subsistência da pessoa. Por isso considera a doutrina que, se arranhado o mínimo vital (parcela de renda necessária à subsistência da pessoa), ou desrespeitada a capacidade contributiva, o tributo é confiscatório.

Conclui-se, pois, que não só o direito de propriedade está relacionado com o artigo 150, inciso IV, da Carta Magna, devendo ao princípio do não-confisco ser dado um entendimento mais amplo.

5.3 RELAÇÃO COM OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E TRIBUTÁRIOS

5.3.1 Mínimo vital

Os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas, também conhecido como mínimo vital - garantido pela Constituição Federal em seus artigos 6º e 7º, tais como alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte, entre outros – devem ser salvaguardados da incidência de tributação, ou permitir oportunas deduções.

“Pensamos que o respeito ao ‘mínimo vital’ é obrigatório não somente em face do princípio da capacidade contributiva, mas também decorre do princípio que veda a utilização de tributo com efeitos confiscatórios. Parece-nos claro que tributar-se o mínimo de que uma pessoa necessita para sobreviver dignamente é privá-la de sua renda (que nem renda é, no sentido jurídico) e confiscar, literalmente, seu meio de sobrevivência.

Gustavo Naveira resume o posicionamento de certa doutrina, dizendo que o mínimo vital está relacionado com o princípio do não-confisco, pois entre ambos se estabeleceria a ‘faixa de flutuação’ da tributação, devendo o tributo retirar não

menos que o mínimo vital nem mais do que se entenda pelo limite da não-confiscatoriedade. Também se pode dizer que, para que um tributo não seja confiscatório, deve respeitar o mínimo para a existência, ou ainda, que o mínimo para a existência será confiscatório quando o sujeito obrigado deva pagar o tributo com as quantias que necessite para fazer frente a suas necessidades vitais.” (Horvath, 2002, p. 75-76)

Em resumo, em respeito aos princípios da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade, um mesmo fato econômico não pode se submeter a tantos tributos, que acabe por retirar do contribuinte o mínimo vital.

5.3.2 Capacidade Contributiva

Os princípios do não-confisco e da capacidade contributiva possuem estreita relação entre si.

“Embora não constitua todo o conteúdo – longe disso – do princípio que veda o confisco, a capacidade contributiva é elemento inarredável à hora de se aferir se o legislador portou-se dentro dos limites constitucionalmente permitidos ao configurar um tributo.”

“Como quer que seja, autores há que chegam a propugnar a desnecessidade do princípio de não-confisco, porquanto os problemas colocados por uma lei tributária de caráter pretensamente confiscatório seriam resolvidos mediante a aplicação do princípio da capacidade contributiva”. (Horvat, 2002, p. 67 e 74).

Avulta-se, ainda, a importância desse princípio, em relação à confiscatoriedade, posto que somente a partir do transbordamento desproporcionado da capacidade contributiva configurar-se-á o efeito confiscatório de um tributo. Em outras palavras, o confisco seria a violação, por excesso, da capacidade contributiva.

Em linhas gerais, o princípio da capacidade contributiva pugna para que cada contribuinte pague os tributos de acordo com as forças de suas finanças. Nos termos do dispositivo constitucional – CF, art. 145, § 1º:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Roque Antônio Carrazza (2004, p. 93) é taxativo ao afirmar que o princípio da não-confiscatoriedade deriva do princípio da capacidade contributiva *in verbis*:

“as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, ‘esgota’ a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas.”

Desse modo, o tributo com efeito confiscatório nada mais pode ser do que o injusto causador da expropriação de um patrimônio, por haver, no caso concreto, ultrapassado a capacidade contributiva do cidadão.

Em nota de Estevão Horvath à obra de Klaus Tipke “Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária”, tradução de Luís Eduardo Schoueri, *Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Dialética, São Paulo, 1998: “Klaus Tipke é autor de uma feliz síntese, quando diz que ‘a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva’”. (2002, p.76)

5.3.3 Proporcionalidade

Inevitável a conjunção dos princípios do não-confisco, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, tendo em vista que estes são, em última análise, uma faceta tributária do princípio da igualdade, decorrência direta da idéia de justiça no Estado Democrático de Direito.

Desse modo, estender-se-á ao princípio do não-confisco o princípio da proporcionalidade, princípio implícito, que nem por isso tem menos importância.

Enquanto a capacidade contributiva reflete o princípio da igualdade distributiva aplicada ao campo da tributação, o princípio da proporcionalidade revela a “justa medida” pela qual se deve proceder à igualação dos desiguais.

A proporcionalidade combate, pois, a excessividade, valorizando a moderação, a medida justa, enfim o Direito justo.

6 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NA TRIBUTAÇÃO

Tributo e confisco são conceitos quase que antagônicos, pois se tributo, por disposição do artigo 3º do Código Tributário Nacional, não representa sanção de ato ilícito, o instituto do confisco está invariavelmente associado à noção de sanção.

Deve-se compatibilizar a idéia de confisco com a noção de tributação (que por definição, não tem caráter de pena), para se interpretar o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, e a expressão “tributo com efeito de confisco”. Ou seja, os dois conceitos se aproximam quando do exame da medida aceitável, razoável da tributação.

“Tecnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que no art. 150, IV, se veda é que a lei regule o tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria”. (Baleeiro, 1998, p. 573).

Não se trata, portanto, de vedar o confisco, pois este em nada se assemelha ao tributo, mas sim, evitar que através da tributação obtenha-se resultado cujo efeito seja equivalente ao do confisco.

A Constituição Federal de 1988 estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *“utilizar tributo com efeito de confisco”* (artigo 150, inciso IV).

Apenas com essa assertiva não conseguimos aferir, com precisão, o alcance da vedação.

A definição do princípio do não-confisco, ou a proibição de cobrança de tributo com efeito de confisco, é extremamente difícil por não encontrar parâmetros seguros e objetivos.

Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica de exigência tributária. A grande dificuldade reside, pois, na impossibilidade de se fixar parâmetros para separar o que seja tributo confiscatório ou não.

“Haverá sempre uma zona nebulosa, dentro da qual as soluções resvalarão para o subjetivismo.” (Carvalho, 2005, p. 164)

Não se trata de afastar tão-somente a tributação que toma para o

Fisco, confisca, literalmente, a propriedade, mas sim, toda tributação que gera “efeito de confisco”. Isso porque confiscatória, literalmente, somente seria a tributação que gravasse a totalidade do bem tributado, ao passo que “efeito de confisco” estaria presente sempre que a tributação soasse como penalização, por exagerada e irrazoável; equivalendo, desse modo, o “efeito de confisco” ao “efeito de pena”.

Em outras palavras, o princípio do não-confisco não se volta somente contra o confisco propriamente dito através da tributação, mas da produção de todo e qualquer efeito ou alcance confiscatório que possa resultar da exigência dos tributos.

A noção de “efeito de confisco”, pois, ataca o confisco disfarçado de tributação, que ocasiona supressão de parte substancial da propriedade.

Há quem diga que, em princípio, toda tributação será sempre confiscatória, pois sempre redundará na destruição, ainda que parcial, da propriedade.

O que distingue, entretanto, a tributação legítima da confiscatória ou com efeito de confisco é justamente o abuso do direito de tributar, que soa como penalização indevida aos ouvidos do contribuinte, sendo a vedação à tributação com efeito de confisco uma garantia do particular contra o Estado

Nas palavras de Fabio Brun Goldschmidt (2003, p. 62):

“Se tributar é tomar – ainda que parcialmente – a propriedade particular, sem indenização e sem conotação de pena; e se confiscar é tomar a propriedade particular sem indenização e com caráter de pena, a diferença fundamental entre os dois conceitos está basicamente no caráter de pena. Parece-nos elementar, portanto, que a noção de ‘efeito de confisco’ esteja calcada na idéia de penalização. A tributação que tem ‘efeito de confisco’ é aquela que realiza a tomada da propriedade do particular, e soa como pena, tem o efeito de pena, gera a sensação de penalização ilegítima (porque não lastreada na prática de um ilícito).”

6.1 Confiscatoriedade de cada tributo ou do sistema tributário?

A expressão “alcance confiscatório” refere-se ao “sistema tributário”,

podendo-se extrair que é a ele como um todo que se relaciona a não confiscatoriedade.

A vedação à existência de um sistema tributário confiscatório parece-nos, contudo, menos factível, dada a inviabilidade de sua aplicação. Isso porque, seria difícil determinar a partir de quando poderia se dizer que todo o sistema tributário nacional é confiscatório, ou ainda, a instituição ou majoração de qual tributo tornou-o confiscatório?

Para Estevão Horvath (2002, p. 83)

“Há ainda, uma terceira razão – esta de caráter mais estritamente jurídico – que nos empurra para entendermos pela dificuldade de considerar o sistema tributário como sendo confiscatório. É que o Brasil, sendo um Estado federal, não percebemos como se possa, eficazmente, coibir, de forma simultânea, a criação ou o aumento de tributos (para prevenir que tenham alcance confiscatório) nas várias esferas de governo. É dizer: sendo a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal entes competentes para instituir e majorar seus próprios tributos, como se poderá averiguar se a carga tributária passou a ser confiscatória após a criação (ou aumento) de um tributo da União, do Estado ou do respectivo Município? Ou seja, onde foi despejada a gota d’água que fez transbordar o copo? Como aferir isso?”

Dentre os autores que defendem a possibilidade de considerar-se todo o sistema confiscatório, se destaca Ives Gandra (1989, p. 141), com as seguintes palavras:

“na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte. Se a soma de diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão. Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibia a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.”

Diante do impasse sobre a aplicabilidade do princípio do não-confisco sobre a carga tributária global ou as incidências analisadas de forma isolada, entendemos que o efeito de confisco ou o confisco isoladamente considerado podem ocorrer tanto por uma única imposição, como pelo somatório de todas as imposições sobre determinado contribuinte.

Nessa esteira, o entendimento esposado por José Ruben Marone –

“O princípio da vedação ao confisco à luz do estado democrático de direito contemporâneo”, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *A defesa do contribuinte no direito brasileiro*, São Paulo: IOB, 2002, p. 130:

“A dúvida ou desconforto que permanece é atinente à determinação de qual o tributo passível de questionamento judicial pela visão ampla das imposições acarretadoras do confisco, mas isso não impede que, diante das situações específicas, se faça o questionamento judicial nesse sentido ao juízo competente que poderá, se entender afrontados os princípios constitucionais, afastar uma incidência específica por estes motivos entendendo que o ‘efeito de confisco’ do art. 150, IV, da CF garante o repúdio também da carga tributária confiscatória.”

Em conclusão, o princípio do não-confisco deve ser cotejado tanto pela carga tributária global quanto pelas imposições fiscais isoladas.

7 TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO

“O tributo com efeito de confisco é aquele que afronta a sua própria natureza jurídica e converte a hipótese de incidência em mero pretexto para a tomada do patrimônio do contribuinte, sem indenização e sem que ao mesmo seja imputado qualquer ilícito.” (Goldschmidt, 2003, p. 49)

Não há como dizer de forma abstrata e genérica que seja posteriormente aplicada a tudo, o que a expressão “tributo com efeito confiscatório” significa. É somente pela apreciação de cada situação concreta de instituição de tributo novo ou de aumento de tributo já existente que poderá aferir se houve respeito ao princípio do “não-confisco.

Não obstante seja de difícil entendimento o que seja um tributo com efeito de confisco, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo lhe está confiscando bens.

Caberá ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório, a depender sempre, contudo, da provocação dos interessados.

A Constituição Federal ao vedar tributo com efeito de confisco pretendeu impedir que, mesmo por via reflexa, atingir-se, desarrazoadamente, o patrimônio do contribuinte.

O tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o

contribuinte pode pagar sem sacrifício de seus bens, por isto mesmo não pode ser confiscatório.

Daí surge o problema crucial: qual a justa medida a partir da qual se torna desarrazoada a tributação? Qual a medida a partir da qual a exação deixa de ser legítima e passa a ser confiscatória?

Pode-se chamar de confiscatório o tributo corrosivo da totalidade do patrimônio do sujeito passivo da relação tributária?

Hugo de Brito Machado assinala que o confisco pode ser total ou parcial, conforme incida sobre a totalidade ou parte do patrimônio da pessoa. (1994, p. 91)

8 A confiscatoriedade e as diversas espécies tributárias

A vedação do dispositivo constitucional referente à não-confiscatoriedade é genérica, portanto, aplicável a todas as espécies tributárias, a saber, impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e “outras contribuições”.

Mister salientar que o efeito confiscatório varia segundo a espécie tributária, razão pela qual, analisaremos a aplicação do princípio do não-confisco a cada uma destas.

Estevão Horvath (2002, p. 121-123) destaca o pensamento de Marçal Justen Filho, que examinou o confisco tributário com base na renovabilidade da riqueza alcançada pelo tributo, expresso em seu trabalho “Capacidade Contributiva”, *Caderno de Pesquisas Tributárias*, volume 14, coordenação Ives Gandra Martins, co-edição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1989, nos seguintes termos:

“Tratando já agora da riqueza renovável e não renovável, o professor paranaense explica que a renovabilidade estaria na materialidade da hipótese de incidência, significando ‘a potencialidade de a situação de riqueza reproduzir-se e se reintegrar’.

‘Tratando-se de riqueza ‘não-renovável’, tanto mais fácil verificar-se efeito confiscatório. Uma alíquota de 50% - admissível em certas hipóteses – poderá configurar-se como confiscatória quando, por exemplo, o tributo incidir sobre a

propriedade. Já a tributação sobre riqueza 'renovável' altera a configuração do problema. O desfalque da riqueza, produzido pela tributação, não caracteriza destruição ou apropriação integral por parte do Estado.'

(...)

Assim, quando a hipótese de incidência do imposto contempla uma situação de riqueza não renovável, mas revestida de essencialidade, ter-se-á maior índice de potencialidade confiscatória. Já a tributação de riqueza renovável e não essencial apresenta contornos menos lesivos, teoricamente. Os efeitos confiscatórios podem configurar-se, mas com potencialidade muito mais reduzida."

Em resumo, podemos dizer, que o princípio do não-confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 é, junto às demais regras de direito constitucional tributário, uma limitação ao poder de tributar, que visa impedir que a tributação supere a renovabilidade do bem, consumindo-o, em sua integralidade, ou em parte desarrazoada.

Podemos, ainda, sob outro prisma jurídico, entender que tributo desarrazoado ou imoderado é aquele cuja obrigação resultante não guarda nexó lógico com a causa sobre a qual se funda sua hipótese de incidência.

Nessa esteira, no caso dos tributos vinculados a uma atividade estatal específica, direta ou indiretamente referida ao contribuinte (taxas e contribuições de melhoria, respectivamente), tem-se por desarrazoada a imposição que fixa como base impositiva, quantia acima do custo efetivo ou estimado do serviço público prestado ou posto à disposição do indivíduo, ou do valor equivalente à valorização do imóvel decorrente de obra pública.

Nos tributos não vinculados, imoderado será aquele que não guarde consonância com o substrato econômico pertinente à hipótese de incidência.

O caráter confiscatório terá parâmetros distintos se o tributo incidir sobre a industrialização, a circulação e/ou o consumo, a renda e a propriedade. Assim, por exemplo, os tributos que podem ser repassados para o preço de mercadorias ou serviços, comportam alíquotas bastante elevadas, superiores até a 350% sobre os custos de produção. Para outros tributos, não só alíquotas superiores a 100% são nitidamente confiscatórias, mas alíquotas superiores a 50% poderão sê-lo, como no caso dos tributos incidentes sobre os salários – nesse sentido, a decisão do Supremo Tribunal Federal SS1.611-3/PR; DJU 1, de 23.11.99; p. 27; Ministro Carlos Velloso.

Não aproveita o conceito, no entanto, aos impostos extrafiscais, cuja

causa de justificação perpassa a própria necessidade de arrecadação. A exacerbação da tributação, nessas hipóteses, pode derivar da busca do desenvolvimento econômico do país, de suas regiões, de setores econômicos, de uma melhor distribuição da renda, de estímulo ou desestímulo à produção e consumo de bens ou, da prática de determinadas atividades, etc, bastando que a tributação extrafiscal se faça resguardando o mínimo vital.

8.1 Impostos

O imposto é a espécie tributária mais propícia ao efeito confiscatório.

Para Estevão Horvath (2002, p. 123-124):

“os impostos terão caráter confiscatório quando suas alíquotas se revelarem excessivas, como no caso de entravarem atividades voltadas para o comércio exterior (importação e exportação), onerarem o patrimônio e a renda (propriedade imobiliária, transmissão de bens e direitos), dificultarem a produção e circulação mercantil (IPI, ICMS) e negócios civis (ISS, ISSC)”.

8.1.1 Impostos sobre o patrimônio

Dada a sua íntima vinculação ao direito de propriedade, os impostos sobre o patrimônio, tais como, IPTU, ITR, IPVA, dentre outros, permitem uma apreciação mais evidente do efeito confiscatório.

Uma tributação com alíquota de 100% sobre o valor venal de um imóvel, em se tratando do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, é claramente confiscatória. Um IPTU com alíquota de 20% “expropriaria” em cinco anos, o proprietário do respectivo bem, enquanto que se a alíquota fosse de 5% seriam necessários 20 anos.

Tributos sobre a propriedade não suportam alíquotas altas; a

propriedade não pode ser confiscada usando-se de tributação. Nessa esteira, tributaristas sustentam que admitir um tributo com efeito confiscatório implicaria negar o direito de propriedade, constitucionalmente garantido.

Para cumprimento da função social da propriedade, restou prevista a desapropriação, mediante indenização aos proprietários de imóveis que não são utilizados de forma adequada às necessidades sociais.

Como visto difícil definir que percentual seja razoável e, portanto, não confiscatório. Tal apreciação deve se pautar nos valores e princípios albergados pelo Texto Magno.

Em se tratando do IPTU, por exemplo, a Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso XXIII, determina que a propriedade atenda sua função social, e desse modo, uma alíquota de 5% sobre o valor venal do imóvel, nos grandes centros urbanos, parece, pois, razoável.

Já, em se cuidando do ITR, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, que visa a diminuição de terras improdutivas, com previsão constitucional constante do artigo 153, § 4º, alíquotas mais elevadas provavelmente não seriam consideradas confiscatórias.

Nesse sentido, sobre os impostos sobre o patrimônio, Hugo de Brito Machado (1994, p. 94), assim se pronunciou:

“Um dos objetivos mais importantes do imposto sobre o patrimônio deve ser o de desestimular a existência de patrimônios improdutivos. Assim, poder-se-á considerar confiscatório o imposto, sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio. Pouco importa que o contribuinte, por quaisquer meios, aufera renda superior e consiga permanecer com seu patrimônio intangível. Se o imposto tiver alíquota superior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio, sobre o qual incide, será confiscatório. Por outro lado, um imposto com alíquota inferior àquele limite, mesmo que o contribuinte, por inabilidade como administrador, ou por qualquer outro motivo, não aufera renda suficiente para o respectivo pagamento, e tenha por isso de privar-se de parte de seu patrimônio, não será considerado confiscatório.”

Isso porque, nesse sentido, a tributação que supera o montante da renda auferida pelo proprietário do imóvel na sua exploração, consome a própria propriedade.

“Não podemos deixar de reconhecer que, na hipótese delineada, em que o Estado fica com a maior parcela da renda produzida pelo patrimônio – ou pelo sujeito

passivo – do que o próprio contribuinte, certamente haverá violação ao art. 150, IV, da Constituição, até porque absolutamente coerente com as premissas delineadas ao longo do presente trabalho. Isso porque, a partir dos 50% da renda, o sujeito passivo passa a trabalhar não para si, mas para o Estado, que se torna o principal beneficiário do esforço do contribuinte. Nesse exato instante (em que se ultrapassa a barreira dos 50%) o Estado deixa de existir para garantir a propriedade, e a propriedade é que passa a existir para sustentar o Estado, o que seguramente agride o princípio republicano, além, é claro, do princípio do não confisco.

Em tal circunstância (de tributação acima de 50% da renda), o mecanismo de garantia dos direitos individuais (Estado, via tributação) assume maior expressão do que os próprios direitos individuais, que se tornam peças secundárias. O Estado, superada essa barreira dos 50%, deixa de existir para servir à sociedade, e a sociedade é que passa a existir para servir ao Estado, tornando-se refém do mesmo.” (Goldschmidt, 2003, p. 237)

8.1.2 Imposto sobre a renda

Assim como, em relação aos impostos sobre o patrimônio, as exações sobre a renda serão certamente confiscatórias quando absorverem 100% da renda do sujeito passivo; já uma alíquota de 30% dividiria opiniões.

As considerações a serem feitas com relação à renda são as mesmas feitas no que tange ao patrimônio. E mais uma vez, Hugo de Brito Machado, explica-nos o motivo, *“afinal de contas, não há diferença essencial entre privar alguém do patrimônio, e privar alguém da renda, posto que é com esta que aquele se constrói”* (1994, p. 94)

8.1.3 Impostos que gravam o consumo

São os também denominados “impostos indiretos”, tais como o ICMS e o IPI, os quais, para parte da doutrina, não podem ser objeto de aferição quanto à sua possível confiscatoriedade.

Isso porque nesses impostos há a translação da carga econômica

ao chamado “consumidor final”, cabendo ao sujeito passivo tributário (no sentido técnico jurídico positivo) somente recolher aos cofres públicos o importe que ele, de certa forma, recuperará do “contribuinte de fato”.

Nessa esteira, na aplicação do princípio da vedação do confisco a esse tipo de impostos, deve-se levar em consideração, portanto, o “destinatário econômico”, o “contribuinte de fato”, o “consumidor final”, que é quem, a rigor, suporta o peso desse tipo de tributo.

Isso reforça a idéia de que, relativamente ao princípio do não-confisco, há de se considerar aquele que efetivamente terá uma parcela de seu patrimônio entregue ao Estado em consequência da tributação.

Em nota de rodapé, Horvath (2002, p. 129), ressaltou que o sujeito passivo, embora não sendo o contribuinte de fato, não se encontra imune a uma possível confiscatoriedade:

“Isto não quer dizer que ele (contribuinte de fato) seja o único a ser alcançado pelo ônus do tributo, porquanto o sujeito passivo (de direito) também concorre para os gastos públicos, uma vez que é forçado a antecipar o quantum tributário com seu próprio dinheiro, ainda que o recupere – em regra – posteriormente, por ocasião da venda do produto ou da mercadoria.”

E continua:

“Numa tributação desse tipo, em rigor, são duas as partes atingidas – o ‘contribuinte de direito’ e o ‘contribuinte de fato’ – e, por isso a lei tributária deve buscar a subserviência aos princípios constitucionais no concernente a ambos os sujeitos.

Não se há de negar que o sujeito passivo, nesses tributos, pode ser atingido por uma tributação excessiva a ponto de não lhe permitir transmitir o encargo impositivo financeiro ao consumidor final, o que faria com que ele se visse praticamente impedido de realizar suas atividades industriais ou mercantis.

Nessas circunstâncias, se o comerciante se vir forçado, por exemplo, a vender uma mercadoria com prejuízo, por razões de sobrevivência do seu negócio, é evidente que uma alíquota elevada de imposto dificultará mais ainda a sua atividade, retirando de si parcela do patrimônio que era seu.”

Cabe acrescentar, ademais, apenas nota prevalente na doutrina e jurisprudência, quanto a diferenciação de alíquotas, em consonância com a necessidade dos bens a serem tributados.

Nesse sentido, manifestação de Misabel Derzi, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª

edição, Forense, 1997, p. 578:

“Desde que a lei isente ou tribute modicamente os gêneros de primeira e média necessidade, não há empecilho constitucional em que se eleve substancialmente a carga tributária que recai sobre os produtos e serviços suntuários, de luxo ou supérfluos.”

8.2 Taxa

As leis instituidoras ou majoradoras de taxas, como já dito, também se submetem ao princípio do não-confisco.

Em se tratando de taxas, deve lembrar-se, que estas somente podem decorrer da prestação, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível ou do exercício do denominado “poder de polícia”.

À falta de justa causa para a cobrança da taxa, independentemente de qualquer substancial absorção de patrimônio que comprometa a fonte renovadora de riquezas, incidir-se-á em inconstitucionalidade por ausência de vínculo entre a cobrança e a atividade estatal específica.

Tratando-se de tributação cuja incidência está vinculada a uma atuação estatal, não se poderá cobrar do beneficiário valor que, compartilhado entre todos os obrigados, ultrapasse o custo do serviço, limite a partir do qual se poderá falar em confisco.

Nesse mesmo sentido, Fábio Brun Goldschmidt (2003, p. 256-257):

“Advirta-se, desde já, que, em que pese a utilização possa ser efetiva ou potencial, o serviço há, necessariamente, que ser prestado. Não há espaço para cobrança de taxa por serviço não prestado. A violação ao princípio do não-confisco, no sentido amplo antes delineado, diante da cobrança de taxa na ausência de qualquer atuação estatal é manifesta. Isso porque o Poder Público somente está autorizado a invadir o patrimônio do contribuinte por meio de taxa, quando lhe oferecer algo nítido (leia-se direto, específico e divisível) em troca, sem o que estará simplesmente lhe tomando a propriedade sem ressarcimento (como verdadeira pena, mas sem suporte em prática de ilícito).

(...)

Diante desses pressupostos, convém ressaltar a ofensa ao art. 150, IV, que ocorre nas circunstâncias em que se cobra taxa, sem que seja possível determinar, autonomamente, os alcançados e beneficiados pela prestação do serviço público.

Se a taxa é contraprestação pelo serviço prestado, há que ser possível a aferição do vulto do serviço pelo contribuinte, para que se saiba o que (que vantagem lhe foi diretamente outorgada) está sendo objeto de retribuição pelo tributo em questão. Sem isso, fica impossibilitado o controle da medida da remuneração, que poderá tornar-se desproporcional à atuação ensejadora da cobrança. O efeito de confisco verifica-se, assim, pela ausência de parâmetros mensuradores, que colocam em risco a necessária relação de equivalência taxa/serviço.”

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento da Representação 1077/84, RTJ 112/34, p. 58/59), ao apreciar a taxa judiciária, assim se manifestou, em voto da lavra do Ministro Moreira Alves:

“Sendo – como já se acentuou, a taxa judiciária, em face do atual sistema constitucional, taxa que serve de contraprestação à atuação de órgãos da justiça cujas despesas não sejam cobertas por custas e emolumentos, tem ela, como toda taxa com caráter de contraprestação – um limite, que é o custo da atividade do Estado, dirigido àquele contribuinte. Este limite, evidentemente, é relativo, dada a dificuldade de se saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal contraprestação. O que é certo, porém, é que não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado.”

No tocante à cobrança de taxa decorrente do exercício do poder de polícia, cumpre ressaltar que, embora este englobe atos concessivos, fiscalizatórios, sancionatórios e normativos, ela somente se justifica no exercício de atos fiscalizatórios e concessivos.

Em outras palavras, nesses casos, a cobrança de taxa está limitada às hipóteses de efetiva fiscalização do exercício de direitos privados, ou ainda de controle de atividades privadas cujo exercício é dependente de ato administrativo.

Mais uma vez, contamos com as palavras esclarecedoras de Fábio Brun Goldschmidt (2003, p. 262-263):

“A taxa, instituída com base no poder de polícia, que extravasa os limites quantitativos autorizadores de sua cobrança, indubitavelmente colide com o art. 150, IV, da Constituição, da mesmíssima forma que a taxa instituída como contraprestação ao serviço público gera efeito de confisco quando ultrapassa o valor desses serviços.

No mesmo sentido, verificamos que a taxa baseada no poder de polícia também tem efeito de confisco (dentro da concepção ampla que delineamos anteriormente) quando desobedece quaisquer outros de seus elementos estruturais, quebrando,

portanto, os termos da autorização popular que viabilizam a sua cobrança (e, com isso, destruindo inconstitucionalmente – por atacar a propriedade fora das condições constitucionalmente previstas – a propriedade, a liberdade ou outros direitos privados protegidos pela Carta). Assim, terão indubitavelmente efeito de confisco as taxas instituídas: a) com base em atividade que não corresponda a um interesse público (ou, o que dá no mesmo, não reverta em prol do bem comum); e b) que não decorra do efetivo exercício da atividade fiscalizatória ou concessiva do Poder Público.”

8.3 Contribuição de melhoria

Com relação às contribuições de melhoria, adotando-se a concepção de Geraldo Ataliba sobre ser sua base impositiva (a valorização imobiliária) consequência da atuação do Estado, a impossibilidade de verificação de efeito confiscatório assentaria em que, ultrapassada essa base, estar-se-ia não mais diante dessa contribuição, mas de uma cobrança arbitrária, por falta de fundamento válido para subsistir como tributo vinculado, ou ainda, de um imposto sobre a propriedade.

Ou seja, para que se justifique sua cobrança, a atuação do Estado deverá acarretar valorização imobiliária aos imóveis circundantes à área respectiva. Não basta, como já dito, quando do estudo dessa espécie tributária, nem a atuação estatal, mediante obra, nem a valorização do imóvel isoladamente, há de haver a valorização imobiliária em decorrência da realização de uma obra pública.

Contudo, somente poderá o Estado, ao pretender fazer com que o proprietário do imóvel devolva à sociedade uma parte daquilo que “recebeu”, a título do tributo aqui analisado, o importe correspondente a essa valorização.

Por essa razão não há que se falar em confisco, no tocante à contribuição de melhoria, desde que o importe cobrado não ultrapasse aquele correspondente à valorização imobiliária percebida, ainda que represente 100% desta.

Ressalte-se, que consoante esse entendimento, o limite para o *quantum* a ser cobrado a título do tributo aqui analisado nada tem a ver com o

custo da obra realizada pelo Estado, de modo que a soma dos valores arrecadados poderá ficar aquém ou além do valor correspondente ao custo da obra pública.

Doutrinariamente, há quem entenda que o custo da obra pública deve funcionar como limite à cobrança da contribuição de melhoria. Em havendo arrecadação superior a este, se poderia falar em enriquecimento ilícito por parte do Estado.

No Brasil, ambas as teorias são validadas pelo Código Tributário Nacional, que estabelece como limite para a cobrança da contribuição de melhoria o valor da valorização, ou da despesa incorrida.

Há de se cogitar, ainda, da quebra simultânea dos princípios do não-confisco, da solidariedade e da igualdade. Isso porque, se a incidência da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de obra pública, devem ser sujeitos passivos todos aqueles que se beneficiarem, através da valorização de sua propriedade imobiliária.

Sempre que a tributação deixar de fora algum ou alguns desses proprietários, ela terá efeito de confisco para os demais, uma vez que se o valor arrecadado com a contribuição de melhoria não pode superar o valor total da despesa incorrida pelo Poder Público, havendo a exclusão de alguns, o montante cobrado dos outros, tornar-se-á evidentemente superior a sua real cota-parte na divisão dos custos da obra.

8.4 Empréstimos compulsórios

O princípio da vedação ao confisco relativamente ao empréstimo compulsório tem objetivação mais evidente.

Isso porque, estando o produto da sua arrecadação, ou seja, os recursos dele provenientes, vinculado à despesa que o motivou, consoante disposto no parágrafo único do artigo 148 da Constituição Federal, o limite individual a ser cobrado não pode ultrapassar o importe da despesa que deu ensejo à sua cobrança, seja ele decorrente de situação de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou ainda, investimento público de caráter

urgente e de relevante interesse nacional.

Assim, será confiscatório o empréstimo compulsório que extrapole esse limite, qual seja, o importe da despesa que ensejou a sua cobrança.

A quem defenda que os empréstimos compulsórios serão confiscatórios quando o valor mutuado não for integralmente devolvido.

“De fato, sempre que ocorrer retorno em montante inferior ao mutuado haverá efeito de confisco, na medida em que é da essência do mútuo a obrigação de devolver o montante total emprestado, sob pena de desvirtuar-se em doação (se fosse voluntário) e confisco (sendo, como é, compulsório).” (Goldschmidt, 2003, p. 272-273)

8.6 Demais contribuições

Referimo-nos às contribuições sociais, destinadas ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195), de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149).

Em sendo tais exações instrumento de atuação da União nas respectivas áreas, consoante constante do *caput* do artigo 149 da Constituição Federal, o *quantum* com elas arrecadado deve se destinar ao atendimento destas necessidades, e o valor a ser cobrado, ser compatível com o montante necessário para enfrentar a referida atuação.

“A partir dessas premissas, já é possível afirmar que, havendo sensível desproporção entre o vulto da contribuição e a atuação da União, ou igualmente quando inexistir qualquer atuação da União, a exigência terá efeitos confiscatórios. Essa conclusão deriva da própria conceituação de contribuição, que enfatiza a noção de benefício, decorrente da ação estatal, ao grupo de que é integrante o sujeito passivo da contribuição.(...) Ora, se a existência de um benefício é elemento natural e indispensável às contribuições, é primário que deve haver minimamente uma relação de correspondência entre o que se paga e o que se recebe (em que pese a dificuldade de se mensurar na prática o respeito a essa relação). Do contrário, abrir-se-ia espaço para que a União desvirtuasse o uso dessa espécie tributária, conferindo benefícios meramente nominais ao grupo ou categoria no qual se insere o sujeito passivo e atuando apenas formalmente em seu interesse.” (Goldschmidt, 2003, p. 264-265)

8.6 Tributos extrafiscais

A aplicação do princípio do não-confisco quando relacionado com os denominados “fins extrafiscais do tributo” sofre consideráveis restrições.

Ordinariamente a doutrina brasileira em sua maioria entende pela impossibilidade da aplicação do referido princípio constitucional a esse tipo de tributo.

Contudo, se é certo que o Estado pode incentivar ou desestimular determinadas atividades pelo uso da tributação, a chamada extrafiscalidade, é igualmente certo que a tributação jamais poderá assumir caráter confiscatório.

Evidente que a tributação com finalidade extrafiscal não pode ser regida pelos mesmos parâmetros que servem à aferição do efeito confiscatório nos tributos fiscais, uma vez que esta se assenta em fundamentos outros e visa, igualmente, outros objetivos. Há, no entanto, um limite à tributação extrafiscal, ainda que mais elevado que aquele imposto à tributação meramente arrecadatória.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco: *“A tributação extrafiscal não é um cheque em branco. Ela tem parâmetros. A invocação de um valor ou princípio não pode ser um pretexto para negar os demais.”*

Perfeitamente possível, pois, a caracterização do efeito de confisco na tributação extrafiscal.

Nas palavras de Fábio Brun Goldschmidt (2003, p. 193- 195):

“Permitir que o Estado atinja determinado objetivo, evidentemente não implica dizer que lhe é permitido atingi-lo por qualquer modo ou meio.

(...)

Um tributo demasiadamente elevado, contenha ou não finalidades fiscais, produzirá rigorosamente os mesmos efeitos sobre o patrimônio do contribuinte, impactando destrutivamente sobre seu direito de propriedade, limitando a liberdade de iniciativa ou o exercício de outros direitos constitucionalmente garantidos, e gerando a sensação de penalização. Nesse contexto, fazendo-se presentes os pressupostos de incidência do dispositivo do art. 150, IV, o mesmo não pode deixar de incidir, e sua aplicação deve ser obrigatória. (...)

O princípio do não-confisco aplica-se indistintamente a todos os tributos, sem qualquer exceção.

(...)

Admite-se uma elevação da tributação por conta da extrafiscalidade (quando a mesma esteja permitida, evidentemente), mas essa elevação não pode chegar à medida da destruição, da penalização, ou da aniquilação de outros direitos do contribuinte, mesmo porque o constituinte não excepcionou a observância do art. 150, IV, nas hipóteses em que permitiu o uso extrafiscal da tributação. Ou seja, o princípio do não-confisco não só é plenamente aplicável à extrafiscalidade, como igualmente não sofre qualquer restrição no que concerne aos seus contornos qualitativos (salvo casos expressos).

8. 7 Multas

Veda o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, “utilizar tributo com efeito de confisco”.

Cumprе ressaltar, portanto, que a vedação do confisco é atinente ao tributo, não se estendendo às penalidades pecuniárias, ou seja, às multas. Isso porque o regime jurídico dos tributos não se aplica à multa, posto que essencialmente distintos.

O tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício de seus bens, por isto mesmo não pode ser confiscatório. Já a multa, deve representar um ônus significativamente pesado, de modo que condutas que ensejam sua cobrança resem efetivamente desestimuladas, podendo ser, pois, confiscatórias.

Registre-se, todavia, que o Supremo Tribunal Federal tem manifestações em sentido contrário, vale dizer, no sentido de que o dispositivo constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco aplica-se também às multas, vedando, assim, a cominação de multas muito elevadas.

É certo que o Supremo Tribunal Federal em sua fundamentação no deferimento em questão (ADI nº 551-1-RJ, j.24.10.2002, com ementa publicada no DJU-I 14.02.2003), considerou que restou violado o princípio da razoabilidade, mas também afirmou que a vedação ao tributo com efeito de confisco é uma limitação ao poder de tributar que se estende às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de

tributo.

Entendimento esse, com o qual, com a devida vênia, discordamos, entendendo que, o que impede a cominação de multas exorbitantes é o princípio constitucional de proporcionalidade, que alberga a idéia de que deve haver uma proporção entre a gravidade do ilícito e a sanção cominada.

9 JURISPRUDÊNCIA

Não obstante sejam escassas as contribuições doutrinária e jurisprudencial a respeito do tema em estudo, registramos a seguir alguns julgados de tribunais brasileiros a respeito do princípio do não-confisco, a saber: STF, STJ e TRF-3ª Região.

9.1 Supremo Tribunal Federal

Entre as decisões precursoras temos a importantíssima decisão do Supremo Tribunal Federal na Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, cuja ementa passa a ser transcrita:

E M E N T A: SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - LEI Nº 9.783/99 - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO - RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE PERTINENTE À NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO FEDERAL (CF, ART. 40, CAPUT, E RESPECTIVO § 12, C/C O ART. 195, II, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 20/98) - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - ESCALA DE PROGRESSIVIDADE DOS ADICIONAIS TEMPORÁRIOS (ART. 2º DA LEI Nº 9.783/99) - ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ART. 150, IV) E DE DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE.

PRINCÍPIO DA IRREPETIBILIDADE DOS PROJETOS REJEITADOS NA MESMA SESSÃO LEGISLATIVA (CF, ART. 67) - MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROJETO DE LEI, PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA, NO INÍCIO DO ANO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A REJEIÇÃO PARLAMENTAR DA MEDIDA PROVISÓRIA.

- A norma inscrita no art. 67 da Constituição - que consagra o postulado da irrepetibilidade dos projetos rejeitados na mesma sessão legislativa - não impede o Presidente da República de submeter, à apreciação do Congresso Nacional, reunido em convocação extraordinária (CF, art. 57, § 6º, II), projeto de lei versando, total ou parcialmente, a mesma matéria que constituiu objeto de medida provisória rejeitada pelo Parlamento, em sessão legislativa realizada no ano anterior.

- O Presidente da República, no entanto, sob pena de ofensa ao princípio da separação de poderes e de transgressão à integridade da ordem democrática, não pode valer-se de medida provisória para disciplinar matéria que já tenha sido objeto de projeto de lei anteriormente rejeitado na mesma sessão legislativa (RTJ 166/890, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI). Também pelas mesmas razões, o Chefe do Poder Executivo da União não pode reeditar medida provisória que veicule matéria constante de outra medida provisória anteriormente rejeitada pelo Congresso Nacional (RTJ 146/707-708, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR - INCIDÊNCIA NOS CASOS TAXATIVAMENTE INDICADOS NA CONSTITUIÇÃO - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DEVIDA POR SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS EM ATIVIDADE - INSTITUIÇÃO MEDIANTE LEI ORDINÁRIA - POSSIBILIDADE.

- Não se presume a necessidade de edição de lei complementar, pois esta é somente exigível nos casos expressamente previstos na Constituição. Doutrina. Precedentes.

- O ordenamento constitucional brasileiro - ressalvada a hipótese prevista no art. 195, § 4º, da Constituição - não submeteu, ao domínio normativo da lei complementar, a instituição e a majoração das contribuições sociais a que se refere o art. 195 da Carta Política.

- Tratando-se de contribuição incidente sobre servidores públicos federais em atividade - a cujo respeito existe expressa previsão inscrita no art. 40, caput, e § 12, c/c o art. 195, II, da Constituição, na redação dada pela EC nº 20/98 - revela-se legítima a disciplinação do tema mediante simples lei ordinária.

As contribuições de seguridade social - inclusive aquelas que incidem sobre os servidores públicos federais em atividade -, embora sujeitas, como qualquer tributo, às normas gerais estabelecidas na lei complementar a que se

refere o art. 146, III, da Constituição, não dependem, para o específico efeito de sua instituição, da edição de nova lei complementar, eis que, precisamente por não se qualificarem como impostos, torna-se inexigível, quanto a elas, a utilização dessa espécie normativa para os fins a que alude o art. 146, III, a, segunda parte, da Carta Política, vale dizer, para a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Precedente: RTJ 143/313-314.

A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO ADMITE A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO.

- A Lei nº 9.783/99, ao dispor sobre a contribuição de seguridade social relativamente a pensionistas e a servidores inativos da União, regulou, indevidamente, matéria não autorizada pelo texto da Carta Política, eis que, não obstante as substanciais modificações introduzidas pela EC nº 20/98 no regime de previdência dos servidores públicos, o Congresso Nacional absteve-se, conscientemente, no contexto da reforma do modelo previdenciário, de fixar a necessária matriz constitucional, cuja instituição se revelava indispensável para legitimar, em bases válidas, a criação e a incidência dessa exação tributária sobre o valor das aposentadorias e das pensões.

O regime de previdência de caráter contributivo, a que se refere o art. 40, caput, da Constituição, na redação dada pela EC nº 20/98, foi instituído, unicamente, em relação "Aos servidores titulares de cargos efetivos...", inexistindo, desse modo, qualquer possibilidade jurídico-constitucional de se atribuir, a inativos e a pensionistas da União, a condição de contribuintes da exação prevista na Lei nº 9.783/99. Interpretação do art. 40, §§ 8º e 12, c/c o art. 195, II, da Constituição, todos com a redação que lhes deu a EC nº 20/98.

DEBATES PARLAMENTARES E INTERPRETAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO.

- O argumento histórico, no processo de interpretação constitucional, não se reveste de caráter absoluto. Qualifica-se, no entanto, como expressivo elemento de útil indagação das circunstâncias que motivaram a elaboração de determinada norma inscrita na Constituição, permitindo o conhecimento das razões que levaram o constituinte a acolher ou a rejeitar as propostas que lhe foram submetidas. Doutrina.

- O registro histórico dos debates parlamentares, em torno da proposta que resultou na Emenda Constitucional nº 20/98 (PEC nº 33/95), revela-se extremamente importante na constatação de que a única base constitucional - que poderia viabilizar a cobrança, relativamente aos inativos e aos pensionistas da União, da contribuição de seguridade social - foi conscientemente excluída do texto, por iniciativa dos próprios Líderes dos Partidos Políticos que dão sustentação parlamentar ao Governo, na Câmara dos Deputados (Comunicado

Parlamentar publicado no Diário da Câmara dos Deputados, p. 04110, edição de 12/2/98).

O destaque supressivo, patrocinado por esses Líderes partidários, excluiu, do Substitutivo aprovado pelo Senado Federal (PEC nº 33/95), a cláusula destinada a introduzir, no texto da Constituição, a necessária previsão de cobrança, aos pensionistas e aos servidores inativos, da contribuição de seguridade social.

O REGIME CONTRIBUTIVO É, POR ESSÊNCIA, UM REGIME DE CARÁTER EMINENTEMENTE RETRIBUTIVO. A QUESTÃO DO EQUILÍBRIO ATUARIAL (CF, ART. 195, § 5º). CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE PENSÕES E PROVENTOS: AUSÊNCIA DE CAUSA SUFICIENTE.

- Sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social, pois, no regime de previdência de caráter contributivo, deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício.

A existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe em evidência a correção da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição. Doutrina. Precedente do STF.

A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS EM ATIVIDADE CONSTITUI MODALIDADE DE TRIBUTO VINCULADO.

- A contribuição de seguridade social, devida por servidores públicos em atividade, configura modalidade de contribuição social, qualificando-se como espécie tributária de caráter vinculado, constitucionalmente destinada ao custeio e ao financiamento do regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo. Precedentes.

A GARANTIA DA IRREDUTIBILIDADE DA REMUNERAÇÃO NÃO É Oponível À INSTITUIÇÃO/MAJORAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL RELATIVAMENTE AOS SERVIDORES EM ATIVIDADE.

- A contribuição de seguridade social, como qualquer outro tributo, é passível de majoração, desde que o aumento dessa exação tributária observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas. Não assiste ao contribuinte o direito de opor, ao Poder Público, pretensão que vise a obstar o aumento dos tributos - a cujo conceito se subsumem as contribuições de seguridade social (RTJ 143/684 - RTJ 149/654) -, desde que respeitadas, pelo Estado, as diretrizes constitucionais que regem, formal e materialmente, o exercício da competência impositiva.

Assiste, ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o direito de contestar, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório.

A garantia constitucional da irredutibilidade da remuneração devida aos servidores públicos em atividade não se reveste de caráter absoluto. Expõe-se, por isso mesmo, às derrogações instituídas pela própria Constituição da República, que prevê, relativamente ao subsídio e aos vencimentos dos ocupantes de cargos e empregos públicos - (CF, art. 37, XV), a incidência de tributos, legitimando-se, desse modo, quanto aos servidores públicos ativos, a exigibilidade da contribuição de seguridade social, mesmo porque, em tema de tributação, há que se ter presente o que dispõe o art. 150, II, da Carta Política. Precedentes: RTJ 83/74 - RTJ 109/244 - RTJ 147/921, 925.

CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE.

- Relevância jurídica da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade.

Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195, § 9º, da Constituição, introduzida pela EC nº 20/98.

A inovação do quadro normativo resultante da promulgação da EC nº 20/98 - que introduziu, na Carta Política, a regra consubstanciada no art. 195, § 9º (contribuição patronal) - parece tornar insuscetível de invocação o precedente firmado na ADI nº 790-DF (RTJ 147/921).

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

- A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto).

- A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação

estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

- O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.

A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA.

- A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional.

A vigência temporária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços - rompendo, em conseqüência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921) - constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse plus, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos.

RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

- A invocação das razões de Estado - além de deslegitimar-se como

fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional.

Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental.

A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito.

Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política.

A DEFESA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA REPRESENTA O ENCARGO MAIS RELEVANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

- O Supremo Tribunal Federal - que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte - não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas.

O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional.

(STF, Tribunal Pleno, ADI-MC 2010-2/DF, Rel. Min. Celso de Mello; j. 30.09.1999, v.u.; D.J. 12.04.2002)

Também sobre o tema, do não-confisco, Questão de Ordem em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-1, *in verbis*:

E M E N T A: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - TAXA DE EXPEDIENTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS - DPVAT - INCIDÊNCIA DA REFERIDA TAXA DE EXPEDIENTE SOBRE AS SOCIEDADES SEGURADORAS - ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE ATIVA DAS ENTIDADES SINDICAIS QUE FIZERAM INSTAURAR O PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO NORMATIVA ABSTRATA - INOCORRÊNCIA - PERTINÊNCIA TEMÁTICA CONFIGURADA - ALEGADA UTILIZAÇÃO DO CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO PARA A DEFESA DE INTERESSES INDIVIDUAIS E CONCRETOS - NÃO-CARACTERIZAÇÃO - RECONHECIMENTO, PELO RELATOR DA CAUSA, DE QUE SE REVESTE DE DENSIDADE JURÍDICA A PRETENSÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DEDUZIDA PELOS LITISCONSORTES ATIVOS - INOBSERVÂNCIA, NA ESPÉCIE, DA RELAÇÃO DE RAZOÁVEL EQUIVALÊNCIA QUE NECESSARIAMENTE DEVE HAVER ENTRE O VALOR DA TAXA E O CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO OU POSTO À DISPOSIÇÃO DO CONTRIBUINTE - OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA NÃO-CONFISCATORIEDADE (CF, ART. 150, IV) E DA PROPORCIONALIDADE (CF, ART. 5º, LIV) - ENTENDIMENTO DO RELATOR DE QUE, NÃO OBSTANTE CONFIGURADO O REQUISITO PERTINENTE À PLAUSIBILIDADE JURÍDICA, NÃO SE REVELA PRESENTE, NO CASO, O PRESSUPOSTO DO "PERICULUM IN MORA" - DECISÃO DO PLENÁRIO, NO ENTANTO, QUE RECONHECEU CONFIGURADA, NA ESPÉCIE, A SITUAÇÃO CARACTERIZADORA DO "PERICULUM IN MORA", O QUE O LEVOU A NÃO REFERENDAR, POR TAL RAZÃO, A DECISÃO DO RELATOR - CONSEQÜENTE DEFERIMENTO DA MEDIDA CAUTELAR.

INADEQUAÇÃO DO CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO PARA A DEFESA DE INTERESSES INDIVIDUAIS E CONCRETOS: SITUAÇÃO INOCORRENTE NA ESPÉCIE. CONSEQÜENTE IDONEIDADE JURÍDICA DO MEIO PROCESSUAL UTILIZADO.

- O controle normativo de constitucionalidade qualifica-se como típico processo de caráter objetivo, vocacionado, exclusivamente, à defesa, em tese, da harmonia do sistema constitucional. A instauração desse processo objetivo tem por função instrumental viabilizar o julgamento da validade abstrata do ato estatal em face da Constituição da República. O exame de relações jurídicas concretas e individuais constitui matéria juridicamente estranha ao domínio do processo de controle concentrado de constitucionalidade.

A tutela jurisdicional de situações individuais, uma vez suscitada a controvérsia de índole constitucional, há de ser obtida na via do controle difuso de constitucionalidade, que, supondo a existência de um caso concreto, revela-se acessível a qualquer pessoa que disponha de interesse e legitimidade (CPC, art. 3º).

A GARANTIA CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE.

- O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido. Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização do tributo - de qualquer tributo - com efeito confiscatório (CF, art. 150, IV).

- A Constituição da República, ao consagrar o postulado da não-confiscatoriedade, vedou qualquer medida, que, adotada pelo Estado, possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, em função da insuportabilidade da carga tributária, o exercício a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, p. ex.).

- Conceito de tributação confiscatória: jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal (ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) e o magistério da doutrina. A questão da insuportabilidade da carga tributária.

TAXA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL.

- A taxa, em quanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei.

- Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. Jurisprudência. Doutrina.

TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.

- O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo.

- O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que,

encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público.

O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

- A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.

(STF, Tribunal Pleno, ADI-MC-QO 2.551-1/MG; Rel. Min. Celso de Mello; j. 02.04.2003; p.m.;D.J. 20.04.2006)

9.2 Superior Tribunal de Justiça

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR RECEBIDO A TÍTULO DE FUNÇÃO COMISSIONADA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ.

1. Esta Corte possui entendimento pacífico no sentido de que, desde a edição a Lei 9.783, de 29.01.99, não incide contribuição previdenciária sobre a parcela remuneratória decorrente do exercício de função comissionada. Isso porque, na aposentadoria, o servidor receberá tão-somente a totalidade da remuneração do cargo efetivo e não o quantum proporcional àquele sobre o qual contribuiu. Entendimento contrário a esse "constitui violação aos princípios da legalidade, da vedação de confisco e da capacidade econômica (contributiva), insculpidos nos incisos I e IV do art. 150 e § 1º do art. 145 da Constituição Federal, bem como o princípio da proporcionalidade entre o valor da remuneração-de-contribuição e o que se reverte em benefícios". (REsp 961.274/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 5.8.2009 - grifei).

2. Estando o acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência desta Corte, incide, na hipótese, o Enunciado Sumular n. 83/STJ. 3. Agravo regimental não provido.

(STJ, Segunda Turma, AGRESP 652522; Rel. Min. Mauro Campbell Marques; j. 01/10/2009; v.u.; DJE:15.10.2009)

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO DE HORAS TRABALHADAS - IHT. PETROBRÁS. CARÁTER REMUNERATÓRIO.

1. A verba intitulada "Indenização por Horas Trabalhadas" - IHT, paga aos funcionários da Petrobrás, malgrado fundada em acordo coletivo, tem caráter remuneratório e configura acréscimo patrimonial, o que enseja a incidência do Imposto de Renda (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 939.974/RN, Rel. Ministro Francisco Falcão, julgado em 22.10.2008, DJe 10.11.2008; EREsp 979.765/SE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13.08.2008, DJe 01.09.2008; EREsp 666.288/RN, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 28.05.2008, DJe 09.06.2008; AgRg no REsp 933.117/RN, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 28.05.2008, DJe 16.06.2008; e EREsp 952.196/SE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 28.05.2008, DJe 19.12.2008).

2. A ausência de explicitação da omissão que não teria sido suprida pelo Tribunal de origem e que ensejaria a violação do artigo 535, do CPC, impõe a aplicação da Súmula 284/STF à espécie.

3. O Tribunal de origem assentou a inaplicabilidade da multa de 75% (setenta e cinco por cento), ao fundamento de que "a exigência de multa, fixada no montante de 75%, próximo ao do débito cobrado, apenas pelo não recolhimento do tributo, sem que tenha havido grave ofensa à ordem tributária, padece de razoabilidade, configurando confisco, vedado pelo art. 150, IV, da Lei Fundamental", razão pela qual se revela obstada a análise do alegado dissídio jurisprudencial e violação do artigo 44, I, da Lei 9.430/96.

4. É que, fundando-se o acórdão recorrido em interpretação de matéria eminentemente constitucional, descabe a esta Corte examinar a questão, porquanto reverter o julgado significaria usurpar competência que, por expressa determinação da Carta Maior, pertence ao Colendo STF, e a competência traçada para este Eg. STJ restringe-se unicamente à uniformização da legislação infraconstitucional (Precedentes do STJ: REsp 614.535/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18.03.2008, DJ 01.04.2008, AgRg no REsp 953.929/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 11.12.2007, DJ 19.12.2007; e REsp 910.621/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 20.09.2007).

5. Recurso especial da Fazenda Nacional não conhecido. 6. Recurso especial do contribuinte desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ, Primeira Seção; RESP 1049748; Rel. Min. Luiz Fux; j. 24.06.2009; v.u.; DJE 03.08.2009)

9.3 Tribunal Regional Federal da 3ª Região

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ARTS. 29 E 36, DA LEI N. 8.541/92. APLICABILIDADE.

I - A adoção de regimes jurídicos distintos de recolhimento do Imposto sobre a Renda não implica alteração do conceito constitucional de renda.

II - A verificação de riqueza nova não requer, necessariamente, o transcurso do período do exercício financeiro, podendo ocorrer em vários momentos, mediante o ingresso de receitas que crescem constantemente o patrimônio.

III - A tributação de rendimentos auferidos com aplicações financeiras, além de não ferir o conceito de renda, também não constitui ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco, na medida em que os ganhos assim obtidos podem ser tributados separadamente, sem acarretar o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.

IV - A exigência em tela observa os princípios da isonomia e da capacidade contributiva e da isonomia. Inexistência de ofensa aos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

V - A sujeição do imposto incidente sobre a renda oriunda de aplicações financeiras prescinde de instituição por lei complementar, ficando sob o rigor formal da legalidade ordinária, expressa no inciso I do artigo 150.

VI - Inocorrência de afronta, pelos arts. 29 e 36, da Lei n. 8.541/92, aos arts. 145, § 1º, 150, II e IV, 153, III e § 2º, I, e 154, I, todos da Constituição da República, e ao art. 43, do Código Tributário Nacional.

VII - Apelação improvida.

(TRF3; Sexta Turma; AMS 200103990477395; Rel. Des. Fed. Regina Costa; j. 13.08.2009; v.u.; DJF3 14.09.2009)

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO RETIDO. NÃO CONHECIMENTO. SIMPLES. LEI Nº 10.034/03 e 10.833/03. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

I - Agravo retido interposto pela impetrante e reiterado na apelação não conhecido. A matéria nele discutida foi devolvida totalmente pela apelação.

II - O regime tributário privilegiado das microempresas e das empresas de pequeno porte, denominado SIMPLES, foi previsto no artigo 179 da Constituição Federal de 1988 e criado pela Lei nº 9.317, de 05.12.1996, estabelecendo que a opção pelo regime é feita pela própria empresa mediante inscrição junto ao Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda - CGC/MF.

III - A Lei 10.034/03 (alterada pela Lei nº 10.833/03), que alterou o artigo 5º da Lei nº 9.317/96, determinando o acréscimo de 50% (cinquenta por cento) aos percentuais referidos neste último dispositivo legal, em relação às atividades relacionadas nos incisos II a IV do art. 1º desta Lei e às pessoas jurídicas que auferiram receita bruta decorrente da prestação de serviços em montante igual ou superior a 30% (trinta por cento) da receita bruta total, apenas discriminou os contribuintes de forma razoável, em razão das atividades desenvolvidas e pela receita bruta auferida, sem afronta aos princípios da capacidade contributiva, isonomia e vedação ao confisco, obedecendo aos critérios do artigo 179 e 150, II da Constituição Federal, não havendo como se falar em progressividade tributária indevida, em ofensa à capacidade contributiva e ao princípio da vedação do confisco.

IV - A diferenciação de alíquotas em função das atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas é prevista expressamente, em relação às contribuições sociais, no artigo 195, § 9º, da Constituição Federal, princípio que se aplica a qualquer espécie tributária por força do próprio princípio isonômico e da capacidade contributiva.

V - Precedente do TRF 4ª Região.

VI - Apelação a que se nega provimento.

(TRF3; Terceira Turma; AMS 200461120031626; Rel. Des. Fed. Souza Ribeiro; j. 04.09.2008; v.u.; DJF3 23.09.2008)

10 CONCLUSÃO

De tudo quanto exposto, inferem-se algumas conclusões.

Os princípios visam orientar a aplicação da Constituição, bem como evitar legislações com eles incompatíveis. Dentre esses princípios estruturantes de nosso sistema tributário, atrelados à forma democrática do Estado de Direito, encontra-se o do não-confisco.

“Confisco” pode ser entendido como sanção pela qual se atribui ao Estado bem pertencente à particular sem indenização.

Nessa esteira, tributo com “efeito de confisco” é, portanto, aquele que, por ser cobrado desproporcionalmente à causa que o ensejou, absorve total ou parcialmente a propriedade, inviabilizando ou dificultando sobremaneira a subsistência do contribuinte.

Desse modo, na configuração do caráter confiscatório do tributo, que deve ser analisado caso a caso, resta infringido, dentre outros, o direito à propriedade, e os princípios do mínimo vital e da capacidade contributiva.

Intrínseca é a relação do princípio em tela e da proteção constitucional à propriedade privada, entendendo parte da doutrina que, ainda que esse não existisse expressamente, decorreria da previsão de referida proteção.

Acreditamos, contudo, que a previsão expressa na Constituição Federal de 1988 vedando a instituição de tributo com efeito de confisco, leva a interpretação mais ampla, determinando que o desempenho da atividade legiferante em matéria tributária pautar-se também nos princípios do mínimo vital, da capacidade contributiva, e da proporcionalidade.

Ressalte-se que, enquanto a capacidade contributiva delimita o campo no qual é possível a imposição tributária, a proporcionalidade aponta a justa medida com a qual é possível obter-se um tributo adequado aos ideais da justiça tributária.

Desse modo, deve-se analisar de maneira pormenorizada, a relação entre o princípio que veda a instituição de tributos com efeito confiscatório e as diversas espécies de tributos, levando-se em conta a natureza jurídica de cada um deles, o tipo de riqueza gravada, e possível finalidade extrafiscal, a fim de se verificar se a tributação encadeará situação que leve à perda, ainda que parcial, do patrimônio, sem justa causa, ou seja, com efeito de confisco.

Longe está, contudo, de ser pacífica a abrangência do princípio tributário do não-confisco, dada a dificuldade de sua colocação em prática, ante

o elevado grau de subjetivismo que sua interpretação acarreta.

Insistimos, apesar de tal, que se deve tirar o princípio do não-confisco das “letras mortas impressas no papel que veicula a Constituição e torná-lo vivo”, mediante a sua invocação toda que se afigurar a confiscatoriedade.

Caberá, então, ao Judiciário, uma vez invocado, através da apreciação do caso concreto, verificar se houve extrapolação do “poder” de tributar, bem como se determinado tributo possui efeito confiscatório, conseqüentemente.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n^o 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 1998.

BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. **O princípio do não-confisco**. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. rev. atual. até a EC n^o 44/2004. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e**

da progressividade. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo, Malheiros, 1993.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

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

HORVATH, Estevão. **O princípio do não confisco no direito tributário.** São Paulo, Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988.** 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

----- **Curso de Direito Tributário.** 29ª ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARONE, José Ruben. **O Princípio da Vedação ao Confisco à Luz do Estado Democrático de Direito Contemporâneo.** *In* A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro. São Paulo: IOB, 2002.

MARTINS, Ives Gandra. **Teoria da Imposição Tributária.** São Paulo: Saraiva, 1983.

----- **O Sistema Tributário na Constituição de 1988.** São Paulo: Saraiva, 1989.

----- (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte.** São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 815-869.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

----- **Curso de Direito Administrativo.** 14ª

ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência.** 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito – Direito Tributário.** 9ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003.** São Paulo: Atlas, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.