

Andressa G. Torquato Fernandes  
Coordenadora

# TRIBUTAÇÃO, DIREITOS FUNDAMENTAIS E DESENVOLVIMENTO



**TRIBUTAÇÃO, DIREITOS FUNDAMENTAIS  
E DESENVOLVIMENTO**

**Blucher**

**Andressa Guimarães Torquato Fernandes**

**Coordenadora**

**TRIBUTAÇÃO, DIREITOS FUNDAMENTAIS  
E DESENVOLVIMENTO**

**Autores**

*Larissa Firmo da Silva*

*Luís Eduardo Silva de souza*

*Ana Júlia Ferraz Pozo Maturano*

*Daniela Ovídio Fernandes*

*Camila Rodrigues de Lima*

*Beatriz Silva Schiller 208.*

*Valeria Isis Suzanne Oliveira do Valle*

*Gustavo Telles da Silva*

*Jéssica Lopes Pereira*

*Lívia Maria de Souza Santos.*

*Michele Cesar Espíndula.*

2018

*Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento*

© 2018 Andressa Guimarães Torquato Fernandes

Editora Edgard Blücher Ltda.

---

# Blucher

---

Rua Pedroso Alvarenga, 1245, 4º andar

04531-934 – São Paulo – SP – Brasil

Tel.: 55 11 3078-5366

**contato@blucher.com.br**

**www.blucher.com.br**

Segundo Novo Acordo Ortográfico, conforme 5. ed.  
do *Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa*,  
Academia Brasileira de Letras, março de 2009.

---

É proibida a reprodução total ou parcial por  
quaisquer meios sem autorização escrita da Editora.

Todos os direitos reservados pela Editora  
Edgard Blücher Ltda.

---

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Angélica Ilacqua CRB-8/7057

---

Fernandes, Andressa Guimarães Torquato  
Tributação, direitos fundamentais e  
desenvolvimento / Andressa Guimarães Torquato  
Fernandes. -- São Paulo : Blucher, 2018.  
606 p.

Bibliografia  
ISBN 978-85-8039-343-9 (e-book)  
ISBN 978-85-8039-342-2 (impresso)

1. Direito tributário 2. Direitos fundamentais 3.  
Direito financeiro I. Título

---

18-1385

CDD 343.81

---

Índice para catálogo sistemático:  
1. Direito tributário

# PREFÁCIO

Algumas coisas boas acontecem por acaso. Foi mesmo por uma confluência de fatores inesperados que fui convidado a lecionar Direito Tributário para a primeira Turma da Universidade Federal Fluminense – Volta Redonda. Foram apenas seis meses de convivência, mas o suficiente para inesquecíveis debates e uma notável troca de conhecimento.

A presente obra, cujo convite para prefaciá-la muito me honra, reúne trabalhos monográficos apresentados para conclusão do Curso de Graduação em Direito, todos orientados pela Doutora Andressa Guimarães Torquato Fernandes, Professora Adjunta de Direito Financeiro e Tributário da UFF.

No primeiro capítulo, cujos trabalhos evidenciam o influxo dos **Direitos Fundamentais no Direito Tributário**, o leitor é convidado a conhecer e a refletir sobre (i) as diversas faces do Princípio da Capacidade Contributiva – e da Seletividade –, que limita e gradua o Tributo, dando concretude aos objetivos fundamentais de nossa República, (ii) o exato contorno das Contribuições Sociais, por meio das quais a carga tributária cresceu exponencialmente nas últimas duas décadas e (iii) aspectos técnicos da incidência da norma, com relevo para forma alternativa de constituição do crédito tributário.

A segunda parte reúne textos que objetivam colocar o **Direito Tributário no centro das forças de Desenvolvimento**. Trabalho acerca da necessária neutralidade dos Tributos, fiel da concorrência saudável e da sensível balança da livre concorrência é um deles.

Na sequência, sabedores da ineficiência do processo de execução fiscal e da atuação de fraudadores, estudos circunstanciam o protesto como forma alternativa de cobrança e a responsabilidade tributária para evitar a evasão fiscal.

Por fim, como prova de que o Direito é uno, destaque para a monografia que denota a interseção do Direito Tributário com o meio ambiente que aponta as fissuras que a guerra fiscal causa no nosso frágil federalismo.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A separação em capítulos não foi capaz, contudo, de esconder o fio condutor dos estudos: a presença do valor Justiça Fiscal por onde se manifesta o Direito Tributário. Não só como um filtro, mas principalmente como preceito comprometido com a erradicação da pobreza e indutor da redução da desigualdade social, desígnios tão caros ao nosso Estado Democrático.

Agradeço à Professora Doutora Andressa Guimarães Torquato Fernandes pela iniciativa e convite, e ao acaso, que me permitiu conhecer o produto do pensamento consistente dos ex-Alunos que dão corpo à presente obra.

Petrópolis, abril de 2018.

*João Henrique Chauffaille Grognet*

Procurador da Fazenda Nacional

# APRESENTAÇÃO

Nos últimos anos, o recém-criado curso de Direito da Universidade Federal Fluminense de Volta Redonda tem alcançado resultados que vêm notabilizando-o como centro de excelência no ensino jurídico.

Com apenas sete anos de existência, o Curso já alçou o primeiro lugar em aprovação no Exame da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) no Estado do Rio de Janeiro e o terceiro lugar em todo o Brasil. Além disso, o destaque de seus egressos tem propiciado que o Curso de Direito da UFF de Volta Redonda se tornasse também referência no Exame Nacional do Ensino Médio (ENEM), tendo alcançado, por mais de uma vez, a maior nota de corte para ingresso em universidades públicas do país, por meio do Sistema de Seleção Unificada (SISU).

No campo da pesquisa, os resultados não têm sido diferentes. Exemplo disso, a presente obra, que tive o prazer de coordenar e agora tenho a enorme satisfação de apresentar à comunidade acadêmica, bem como ao público em geral, consiste em uma seleção de monografias primorosas que tive o prazer de orientar, as quais abordam de maneira inovadora temas umbilicalmente ligados: tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento.

A primeira parte da obra foca em temas atinentes aos direitos fundamentais dos contribuintes, analisando o princípio da capacidade contributiva e sua aplicação na tributação sobre a renda, o patrimônio e a circulação de mercadorias e serviços, relacionando-o, inclusive, a outros direitos fundamentais, como o direito à moradia e ao meio ambiente equilibrado. No que tange à tributação dita *indireta*, aborda-se, ainda, de maneira crítica, a aplicação do princípio da seletividade.

Na segunda parte do estudo, analisam-se temas importantes e atuais acerca da relação entre tributação e desenvolvimento, como: neutralidade tributária e o artigo 146-A da Constituição Federal, a responsabilidade tributária de grupos societários de fato, guerra fiscal e o protesto como alternativa na recuperação dos créditos públicos.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Trata-se, portanto, de uma obra que contribui de modo substancial para o engrandecimento da ciência jurídica brasileira, no intuito de que as luzes trazidas pelos estudos acadêmicos colaborem com a solução de problemas práticos que rotineiramente geram entraves ao desenvolvimento do país e violam direitos fundamentais dos contribuintes.

Volta Redonda, maio de 2018.

*Andressa G. Torquato Fernandes*

Professora Adjunta de Direito Financeiro e Tributário

Curso de Direito de Volta Redonda

Universidade Federal Fluminense

# SUMÁRIO

## Parte I

### TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

<b>1. A aplicação do princípio da capacidade contributiva na tributação sobre o patrimônio destinado à habitação e a concretização do direito fundamental à moradia .....</b>	<b>23</b>
<i>Larissa Firmo da Silva</i>	
Introdução.....	23
1. A aplicação do princípio da capacidade contributiva no Sistema Tributário Brasileiro.....	24
1.1. Arrecadação tributária e Justiça Fiscal.....	24
1.2. A tributação segundo os ditames da capacidade contributiva.....	27
1.3. A capacidade contributiva e os impostos pessoais .....	30
1.4. A capacidade contributiva e os impostos reais.....	32
2. A tributação sobre o patrimônio destinado à habitação e a concretização do direito constitucional à moradia.....	34
2.1. A proteção ao direito à moradia até o advento da “Constituição Cidadã” .....	34
2.1.1. Considerações gerais.....	34
2.1.2. O direito à moradia como questão de saúde pública .....	36
2.1.3. O direito à moradia como forma de estímulo ao desenvolvimento econômico do Brasil.....	37
2.1.4. O direito à moradia e a materialização do direito fundamental à dignidade humana (art. 6º CRFB/1988) .....	38
2.2. O poder de tributar e a necessária compatibilização com os direitos fundamentais .....	41

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento	
2.3. Capacidade de manutenção da renda estática pela renda dinâmica e a pessoalização dos tributos.....	47
2.4. A tributação sobre o patrimônio destinado à habitação e a preservação do mínimo vital como forma de concretização da capacidade contributiva.....	49
2.5. Tributação sobre o patrimônio e o princípio do não confisco.....	55
3. O aperfeiçoamento da aplicação da capacidade contributiva na tributação sobre o patrimônio destinado à moradia – IPTU e ITR.....	59
3.1. Noções introdutórias sobre o IPTU e o ITR.....	59
3.2. Capacidade contributiva e a progressividade de alíquotas no IPTU e no ITR.	63
3.2.1. Breves considerações sobre o <i>quantum debeat</i> dos tributos.....	63
3.2.2. Progressividade fiscal do IPTU.....	66
3.3. Importância de se proceder com cautela na individualização dos contribuintes.....	71
3.4. Concretização da capacidade contributiva no ITR: imunidade e não incidência legalmente qualificada sobre as pequenas glebas.....	72
3.4.1. Breves considerações sobre imunidade e hipótese de não incidência legalmente qualificada.....	73
3.4.2. As hipóteses de não incidência descritas no art. 153, § 4º, II, CRFB/88 e no art. 3º, II, da Lei 9.393/96.....	76
3.5. A tributação por meio do IPTU e a concretização da capacidade contributiva: análise dos aspectos aptos a maximizar a consagração deste princípio.....	80
3.5.1. Desemprego.....	80
3.5.2. Propriedade de um único imóvel.....	83
3.5.3. Delimitação do tamanho do imóvel associada ao respectivo valor venal.....	86
3.5.4. Uso residencial do imóvel.....	88
Conclusão.....	89
Referências.....	91
<b>2. Análise da desvinculação finalística das contribuições.....</b>	<b>97</b>
<i>Luís Eduardo Silva de Souza</i>	
Introdução.....	97
1. Noções gerais acerca das contribuições.....	98
1.1. Apanhado histórico.....	98

1.1.1. Contribuições no direito comparado.....	99
1.1.2. Contribuições nas Constituições brasileiras.....	100
1.2. Os tributos no Brasil.....	101
1.2.1. Os tributos em nossa história.....	101
1.2.2. As teorias sobre as espécies tributárias .....	103
1.2.2.1. A teoria tripartite .....	104
1.2.2.2. A Teoria Quinquipartite.....	106
1.3. Afinal, como definir contribuições?.....	107
2. Regra-matriz de incidência e autonomia das contribuições.....	111
2.1. Regra-matriz de incidência tributária.....	112
2.1.1 O antecedente – fato-gerador .....	112
2.1.1.1. Os critérios material, espacial e temporal.....	115
2.1.2. O conseqüente – completude da obrigação tributária .....	116
2.1.2.1. O critério pessoal.....	117
2.1.2.2. O Critério Quantitativo.....	118
2.2. Regra-matriz de incidência das contribuições.....	119
2.2.1. O antecedente .....	119
2.2.2. O conseqüente.....	120
2.3. As contribuições como espécie autônoma de tributo.....	127
2.4. Conclusões parciais.....	130
3. Os efeitos jurídicos da desvinculação do produto da arrecadação das contribuições .....	130
3.1. A desvinculação da arrecadação das contribuições e o orçamento público.....	131
3.2. A desvinculação da arrecadação das contribuições pelo poder constituinte derivado. A desvinculação de receitas da União.....	141
4. A crise na previdência social como corolário da dru. Soluções possíveis para a desvinculação finalística das contribuições.....	155
4.1. A crise na Previdência Social .....	155
4.2. Possíveis soluções para a desvinculação finalística das contribuições .....	159
4.2.1. Atuação do Poder Judiciário.....	160
4.2.2. Atuação do Poder Legislativo.....	161
Conclusão .....	163
Referências.....	165

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

**3. Tributação inconstitucional do imposto de transmissão sobre bens imóveis: o confronto entre o direito real de propriedade e o combate à evasão fiscal. 171**

*Ana Júlia Ferraz Pozo Maturano*

Introdução.....	171
1. Da regra matriz de incidência do ITBI.....	173
1.1. Critérios material, pessoal, quantitativo e espacial.....	173
1.2. Do critério temporal – momento de ocorrência do fato gerador do ITBI.....	177
2. Propriedade: conceito, posituação e limitações.....	181
2.1. Atributos da propriedade.....	186
2.2. Transferência da propriedade imobiliária e sua tributação: uma limitação ao direito de propriedade?.....	190
3. A ânsia arrecadatória dos municípios e sua manifesta inconstitucionalidade.....	193
3.1. Vias de combate à evasão fiscal.....	198
3.2. ADPF 349 e seus desdobramentos.....	206
Conclusão.....	207
Referências.....	208

**4. Tributação sobre a renda: princípio da capacidade contributiva e o limite de isenção do IRPF..... 211**

*Daniela Ovídio Fernandes*

Introdução.....	211
1. Princípio da capacidade contributiva.....	213
1.1. Conceito.....	213
1.2. Aspectos históricos da capacidade contributiva.....	215
1.3. Tratamento legal e aplicação no direito tributário brasileiro.....	217
1.4. Relação entre capacidade contributiva e demais princípios.....	219
1.5. Concepções da capacidade contributiva.....	222
1.5.1. Capacidade contributiva objetiva ou absoluta.....	222
1.5.2. Capacidade contributiva subjetiva ou relativa.....	223
1.6. Capacidade contributiva e o ideal de justiça tributária.....	223
1.7. Capacidade contributiva e direitos individuais.....	224
2. Imposto de renda pessoa física.....	226
2.1. Conceito e principais características.....	226

2.2. Aspectos históricos .....	228
2.3. Imposto de renda na Constituição Federal e no CTN.....	230
2.4. Princípios orientadores.....	231
2.5. Aspectos normativos: obrigação tributária, fato gerador da obrigação tributária, sujeito ativo e passivo, base de cálculo, alíquotas e isenção.....	235
2.6. Isenção do IR.....	237
3. Análise crítica sobre a relação da isenção e a capacidade contributiva atualmente...	239
3.1. Reflexos do princípio da capacidade contributiva sobre o limite de isenção do imposto de renda .....	239
3.2. Tabela do imposto de renda: comparação entre o valor atual de isenção e os demais .....	241
3.3. Defasagem do valor: relação com índices inflacionários e poder de compra..	243
3.4. Iniciativas em trâmite no judiciário .....	247
Conclusão .....	248
Referências.....	250
<b>5. ICMS ecológico: breve estudo acerca deste instrumento econômico ambiental aplicado aos municípios brasileiros.....</b>	<b>253</b>
<i>Camila Rodrigues de Lima</i>	
Introdução.....	253
1. Da evolução do estado moderno e a concretização do estado democrático de direito .....	259
1.1. Dos direitos humanos e suas dimensões ao longo da evolução do estado moderno .....	261
1.2. Da função do Estado para a efetivação dos direitos fundamentais.....	262
1.3. Do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.....	264
1.4. Da importância das políticas públicas ambientais .....	265
2. Da proteção do direito ao meio ambiente através de instrumentos economicos ambientais.....	267
2.1. Da tributação ambiental como instrumento de concretização do direito ao meio ambiente saudável.....	268
2.2. Das externalidades negativas ambientais.....	269
2.3. Da extrafiscalidade dos tributos ambientais.....	270

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento	
2.4. Dos fundamentos principiológicos para a implantação da tributação ambiental.....	271
3. Da tributação ambiental na experiência brasileira.....	273
Conclusão.....	303
Referências.....	307
<b>6. Uma análise crítica do princípio da seletividade no ICMS.....</b>	<b>317</b>
<i>Beatriz Silva Schiller</i>	
Introdução.....	317
1. Aspectos conceituais em Direito Tributário.....	320
1.1. Impostos diretos e indiretos.....	320
1.2. Fiscalidade e extrafiscalidade.....	321
1.3. Progressividade e regressividade.....	322
2. Princípios orientadores: capacidade contributiva e seletividade.....	323
2.1. Princípio da capacidade contributiva.....	324
2.2. Princípio da seletividade.....	330
3. Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e de comunicação – ICMS.....	333
3.1. Contexto histórico e evolução.....	333
3.2. O ICMS na Constituição de 1988.....	336
3.3. Hipótese de incidência.....	338
3.3.1. Critério Material (fato gerador).....	338
3.3.2. Critério temporal.....	340
3.3.3. Critério espacial.....	340
3.3.4. Critério pessoal.....	341
3.3.5. Critério Quantitativo.....	342
4. Análise crítica da extrafiscalidade do ICMS como instrumento para atingir a Justiça Fiscal.....	342
4.1. Propostas para minorar a incidência tributária gravosa sobre os mais pobres..	348
4.1.1. Alíquota única.....	348
4.1.2. Criação de um sistema de restituição.....	348
Conclusão.....	350
Referências.....	352

## Parte II

# TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO

<b>7. O art. 146-A da Constituição Federal e o Princípio da Neutralidade Tributária</b>	<b>359</b>
<i>Valeria Isis Suzanne Oliveira do Valle</i>	
INTRODUÇÃO.....	359
1. O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA.....	362
1.1. O princípio da neutralidade tributária como subprincípio da igualdade e sua relação com a livre concorrência.....	362
1.1.1. Limitações ao poder de tributar.....	363
1.1.2. A Ordem Econômica na Constituição Federal de 1988 e a livre concorrência.....	364
1.1.3. O princípio da igualdade.....	366
1.2. A conceituação do princípio da neutralidade tributária.....	369
1.2.1. Relação da neutralidade tributária com os Impostos Indiretos.....	373
1.3. Da tributação e o desequilíbrio concorrencial.....	374
1.3.1. Concessões de incentivos e benefícios fiscais.....	374
1.3.2. Imunidade tributária e exercício de atividade econômica.....	376
1.3.3. Tratamento tributário diferenciado para as importações.....	377
2. A Emenda Constitucional 42 de 2003 e a introdução do artigo 146-A.....	378
2.1. A Lei Complementar com condão de prevenir desequilíbrios concorrenciais..	379
2.1.1. A Lei Complementar.....	379
2.1.2. A competência legislativa.....	379
2.1.3. Critérios especiais de tributação.....	381
2.1.4. Prevenção de desequilíbrios concorrenciais.....	387
2.2. Interpretações do artigo 146-A.....	388
2.3. A consagração do princípio da neutralidade tributária.....	391
3. Os projetos de lei complementar.....	392
3.1. Projeto de Lei Complementar n. 121/2011.....	392
3.1.1. Do desequilíbrio da concorrência.....	393
3.1.2. Dos critérios especiais de tributação.....	394
3.1.3. Outras medidas do Projeto de Lei n. 121/2011.....	396

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento	
3.2. O Projeto de Lei n. 161 de 2013.....	398
3.2.1. Competência para instituir os critérios especiais de tributação.....	398
3.2.2. Critérios especiais de tributação.....	398
3.2.3. Da configuração do desequilíbrio concorrencial.....	400
3.2.4. Da justificação do Projeto de Lei.....	401
Conclusão.....	402
Referências.....	404
<b>8. A responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupos econômicos de fato: uma análise doutrinária e jurisprudencial.....</b>	<b>407</b>
<i>Gustavo Telles da Silva</i>	
Introdução.....	407
1. Os Grupos Societários.....	409
1.1. Aspectos históricos, formação e conceituação dos grupos econômicos.....	409
1.2. Disciplina da Lei n. 6.404/76 sobre os Grupos Societários: os Grupos de Direito e de Fato.....	414
1.2.1. Grupos Societários de Direito.....	415
1.2.2. Grupos societários de fato.....	418
1.3. A Estrutura das Empresas Brasileiras e o modelo da Lei n. 6.404/76.....	421
2. Paradoxo entre os Grupos Societários e o Direito Societário Tradicional.....	423
2.1. A autonomia de controle e os Grupos Societários.....	424
2.2. O poder de controle interno.....	427
2.2.1. A direção unitária.....	430
2.2.2. Conflito de interesse e abuso de poder.....	431
2.3. A (in)dependência da pessoa jurídica.....	434
3. Responsabilidade das empresas integrantes de Grupo Societário: lacuna no Direito Societário e Tributário.....	436
3.1. A responsabilidade e Grupos Societários.....	437
3.2. A legislação acerca da responsabilidade nos grupos societários e a lacuna do direito tributário.....	440
3.2.1. Teses utilizadas pelo Fisco para a proteção do crédito tributário no caso dos grupos societários.....	443
3.2.1.1. Da solidariedade de fato do art. 124, I do CTN.....	443

3.2.1.2. Da infração à ordem econômica .....	444
3.2.1.3. Da sociedade de segundo grau .....	445
3.2.1.4. Da desconsideração da personalidade jurídica.....	447
3.2.1.4.1. A não aplicação da teoria da desconsideração aos grupos societários .....	448
3.2.1.5. A jurisprudência do STJ .....	450
Conclusão .....	458
Referências.....	461
<b>9. As execuções fiscais e o protesto como alternativa na recuperação dos créditos públicos.....</b>	<b>463</b>
<i>Jéssica Lopes Pereira</i>	
Introdução.....	463
1. Créditos públicos e a inadimplência.....	464
1.1. Créditos públicos.....	464
1.1.1. Crédito tributário.....	465
1.1.2. Crédito não tributário.....	468
1.2. Inadimplência, inscrição em dívida ativa e execução fiscal .....	470
1.3. Princípios.....	471
1.3.1. Princípio da legalidade .....	472
1.3.2. Princípio da eficiência na Administração Pública .....	473
1.3.3. Princípios do devido processo legal e da duração razoável do processo	474
2. A cobrança dos créditos fiscais .....	475
2.1. Lei n. 6.830/80 .....	476
2.2. Aspectos negativos do atual modelo da Lei n. 6.830/80.....	477
2.3. Repercussão social da inadimplência dos créditos públicos.....	480
2.4. A Fazenda Pública como exequente.....	482
2.5. Práticas destinadas à diminuição do acervo das execuções fiscais no âmbito do Judiciário .....	483
3. Vias alternativas à execução fiscal .....	485
3.1. Da transação tributária .....	485
3.2. Da arbitragem tributária .....	486
3.3. Execução administrativa da dívida ativa dos entes federados (PL 5.080/2009)...	488
3.4. Outras vias já adotadas .....	490

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento	
4. A cobrança de créditos públicos por meio de protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa.....	492
4.1. O protesto na seara fiscal.....	492
4.2. A Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.135.....	495
4.3. Considerações acerca do instituto do protesto .....	497
Conclusão .....	499
Referências.....	500
<b>10. Federalismo fiscal: as implicações da competência estadual do ICMS e o problema da Guerra Fiscal.....</b>	<b>507</b>
<i>Livia Maria de Souza Santos</i>	
Introdução .....	507
1. Federalismo .....	509
1.1. O conceito e suas características.....	509
1.2. O pacto federativo fiscal e a distribuição de competências.....	511
1.3. Autonomia dos entes federados .....	518
2. O ICMS.....	520
2.1. O ICMS na Constituição Federal de 1988 .....	523
2.2. Características gerais do imposto.....	528
2.2.1. A não cumulatividade do imposto e suas consequências.....	530
2.3. O princípio da origem e do destino na tributação sobre o consumo.....	532
2.4. Os convênios.....	534
2.4.1. A problemática envolvendo os convênios.....	538
3. Operações interestaduais.....	546
3.1. Consequências da tributação interestadual no desenvolvimento regional.....	552
Conclusão .....	557
Referências.....	558
<b>11. A guerra fiscal entre os estados membros da federação em relação ao ICMS: o papel dos três poderes .....</b>	<b>563</b>
<i>Michele Cesar Espíndula</i>	
Introdução .....	563
2. A Guerra Fiscal no contexto do federalismo brasileiro e atribuições de competências tributárias .....	564

2.1. Repartição de competências tributárias na Constituição brasileira de 1988.....	567
2.2. A guerra fiscal no Brasil.....	569
3. O papel do poder executivo na guerra fiscal: a atuação do CONFAZ.....	573
3.1. Sistemática para concessão de incentivos fiscais.....	573
3.2. Convênio ICMS 42/2016, a discussão sobre constitucionalidade e legalidade destes .....	576
3.3. A contribuição do Poder Executivo na guerra fiscal.....	580
4. O papel do poder legislativo na guerra fiscal.....	581
4.1. PL n. 240 de 2006, o fim da unanimidade para a aprovação dos convênios concessivos de incentivos fiscais.....	581
4.2. O papel do Senado Federal na instituição das alíquotas do ICMS e a Resolução n. 22 de 1989.....	582
4.3. Tributação no destino e a Emenda Constitucional 87/2015.....	584
4.4. PEC/233 e a federalização do ICMS .....	586
5. O papel do poder judiciário na GUERRA Fiscal .....	590
5.1. Decisão proferida no Processo n. 0334903-24.2016.8.19.0001: a proibição do Estado do Rio de Janeiro de conceder novos incentivos fiscais .....	594
5.2. Proposta de súmula vinculante n. 69: a proibição de concessão dos incentivos fiscais de forma irregular a nível nacional.....	598
Conclusão .....	601
Referências.....	603



# **Parte I**

## **TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS**



# 1

## A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO DESTINADO À HABITAÇÃO E A CONCRETIZAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL À MORADIA

*Larissa Firmo da Silva*

### **INTRODUÇÃO**

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), inaugurando o título VI “Da tributação e do orçamento”, determina no § 1º do seu art. 145 que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”. Dessa forma, consagra o princípio da capacidade contributiva, que, por sua vez, estabelece que a tributação deve ocorrer em conformidade com o signo presuntivo de riqueza revelado por cada indivíduo.

Sendo assim, inequívoca a constatação de que, no campo tributário, o referido princípio mostra-se essencial para a consagração da isonomia em seu sentido material, sendo fator essencial, portanto, para a operacionalização da Justiça Tributária.

Nesse sentido, é possível notar que a tributação dentro dos moldes da capacidade contributiva estabelece a necessidade de a cobrança estar pautada em critérios que, embora permitam que aqueles com situação econômica privilegiada contribuam mais que os desfavorecidos economicamente, também determinam que todo contribuinte tenha o direito de ser tributado adequadamente. Ou seja, não há que se cogitar que a tributação atinja a esfera do mínimo existencial dos indivíduos (limite mínimo da capacidade contributiva) ou seja tão excessiva que acabe por atingir níveis confiscatórios (limite máximo da capacidade contributiva).

Ocorre que, se por um lado, nos impostos pessoais – v.g. Imposto de Renda – a aplicação do princípio ora em comento é aceita de forma praticamente unânime,

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

no que tange aos impostos reais, especificamente os impostos sobre o patrimônio destinado à moradia (Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – IPTU e Imposto Territorial Rural – ITR), o posicionamento dominante tem-se encontrado – equivocadamente – em sentido oposto. Nesses impostos, a utilização do princípio da capacidade contributiva acaba sofrendo restrições, em virtude do fato de eles incidirem diretamente sobre o patrimônio imobilizado (renda estática) e respectivas características, e não, sobre a pessoa do contribuinte em si, desconsiderando-se, por completo, que a manutenção da renda estática é feita pela renda dinâmica dos indivíduos.

Ressalte-se que, ao limitar o tema do presente trabalho à análise do IPTU e do ITR, busca-se destacar a necessidade de a capacidade contributiva ser considerada na tributação destes impostos para que, então, o direito fundamental à moradia seja preservado, evitando-se, com isso, que a cobrança mal calibrada desses impostos ocasione a perda do bem imóvel envolvido.

Dessa forma, no decorrer do presente trabalho, será contínua a busca por instrumentos capazes de assegurar a máxima observância da capacidade contributiva nesses impostos e o consequente respeito ao direito fundamental à moradia dos contribuintes, compatibilizando-se, por certo, com a incontestável necessidade de o Estado arrecadar impostos para a satisfação das necessidades coletivas. Para isso, mostrou-se essencial a análise, sobretudo, do texto constitucional, do CTN, de leis municipais, bem como de jurisprudências, que auxiliaram na demonstração de que o que aqui se propõe é plenamente compatível com o Ordenamento Jurídico pátrio.

A fim de melhor orientar a leitura, válido salientar que o primeiro capítulo desta monografia expõe as principais considerações sobre o princípio da capacidade contributiva e sua aplicação no sistema tributário nacional. O segundo capítulo, por sua vez, analisa a importância do direito à moradia e a necessária compatibilização desse direito fundamental com o Poder de Tributar do Estado. E, finalizando o trabalho, o terceiro capítulo dispõe sobre algumas formas de aperfeiçoamento da capacidade contributiva na tributação sobre o patrimônio destinado à moradia.

## **1. A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

### **1.1. Arrecadação tributária e Justiça Fiscal**

É inequívoco que a cobrança de tributos é essencial para o cumprimento da função arrecadatória do Estado e, conseqüentemente, essencial à realização de des-

pesas imprescindíveis à consecução do bem comum. Sendo assim, não restam dúvidas de que a arrecadação de tributos constitui-se em conduta persecutória do interesse público.

No entanto, não se deve considerar que a referida função arrecadatória pode ser exercida de toda e qualquer forma, sendo importante considerar também que o Direito Tributário deve atender aos aspectos de justiça tributária, afinal, como leciona Klaus Tipke e Douglas Yamashita<sup>1</sup>, “O legislador, que observa a teoria do Direito Tributário justo, demonstra moral tributária. O cidadão, que paga impostos segundo leis tributárias justas, demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária”.

Justiça é um valor almejado, em regra, por toda sociedade, entretanto, apesar de ser um dos direitos mais fundamentais, a amplitude e, muitas vezes, a indeterminação de seu conceito, podem conduzir a conclusões arbitrárias dotadas de subjetivismos em excesso, de modo que a cada indivíduo ou grupo de indivíduos corresponda uma significação diferente e, não raramente, contraditória do conceito – aberto – de justiça.

Dessa forma, faz-se essencial a busca por alternativas que impeçam a existência de contradição em um direito tão fundamental a todos os indivíduos. Para isso, Klaus Tipke e Douglas Yamashita<sup>2</sup>, baseando-se em privilegiada doutrina de Chaïm Perelman, dispõem sobre a necessidade da aplicação dos princípios para que se alcance um Direito efetivamente justo, afastando, com isso, as lacunas do Ordenamento Jurídico. Assim, estar-se-ia diante de medidas uniformes capazes de proporcionar tratamento igualitário a todos abrangidos pelo conteúdo aberto dos princípios aplicáveis, afastando-se, com isso, de um regime arbitrário.

No entanto, é necessário reconhecer que a mera aplicação de quaisquer princípios, por si só, não é suficiente à consecução de um direito efetivamente justo em seu aspecto material, restringindo-se à obtenção da justiça formal, que, por sua vez, mostrou-se, ao longo dos anos, insuficiente para a concretização plena da isonomia.

A isonomia em seu sentido material pressupõe a necessidade de que pessoas diferentes sejam tratadas de forma diferenciada, entretanto, os critérios de comparação, que, conseqüentemente, estabelecem as diferenças entre os indivíduos, não

---

<sup>1</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

<sup>2</sup> Ibidem, p. 19.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

podem ser instituídos a bel prazer do aplicador da norma, haja vista que, para a efetiva ocorrência de justiça, mostra-se necessária a adequação do critério à “natureza das realidades comparadas”<sup>3</sup>. Observe-se:

Posto que a aplicação do princípio da igualdade consiste em concluir o pensamento de regras da disciplina jurídica pertinente, é indispensável que o examinador de ofensas ao princípio da igualdade conheça as regras que fundamentam o sistema. O que no caso concreto é igual ou desigual se deixa constatar não abstrata ou universalmente, mas apenas com o auxílio de regras adequadas ao objeto<sup>4</sup>.

Dessa feita, é fundamental que os princípios a serem aplicados sejam adequados ao fim que se pretende alcançar, ou seja, é de suma importância que sejam aplicados princípios e critérios constitucionalmente válidos, de modo que as diferenças de tratamentos só possam ser admitidas se justificadas pela ocorrência de outro princípio justo com valor igual ou superior, sob pena de estar-se diante de um sistema arbitrário e de um tratamento discriminatório ou concessor de privilégios injustificáveis<sup>5</sup>.

Inegável que o Direito possui uma diversidade muito ampla de áreas e que a essas correspondem determinadas peculiaridades. Sendo assim, não se pode admitir que apenas um princípio baste ao objetivo comum de se alcançar uma aplicação justa do direito como um todo, sendo necessário, portanto, que a cada seara do direito corresponda um critério adequado à matéria e à finalidade específica que se pretende alcançar.

Nessa toada, válido destacar as conclusões obtidas por Klaus Tipke e Douglas Yamashita<sup>6</sup>:

O conceito indeterminado da justiça é concretizado num primeiro nível como se segue: justiça por meio de tratamento isonômico; tratamento isonômico segundo um critério adequado à matéria; justiça social – tributação socialmente justa com base num princípio adequado à matéria, que somente pode ser sacrificado por princípios de mesmo valor.

Diante disso, resta claro que o Direito Tributário deve operar de forma a garantir uma aplicação justa dos diplomas integrantes de seu regime jurídico, afinal, leis fiscais sem qualquer relação com justiça constituem meramente um “tumulto tributário”, e não, um Direito Tributário<sup>7</sup>. Assim, há que se perquirir, também,

---

<sup>3</sup> Ibidem, p. 55.

<sup>4</sup> Ibidem, p. 55-56.

<sup>5</sup> Ibidem, p. 20.

<sup>6</sup> Ibidem, p. 22.

<sup>7</sup> Ibidem, p. 28.

para o referido ramo jurídico, um critério principiológico adequado à consecução de seu principal fim, qual seja, o “de obter, de modo justo, os recursos necessários para o orçamento de cada ente federativo”<sup>8</sup>, compatibilizando-o, outrossim, com a conservação do mínimo existencial de cada um.

Dentre os princípios que poderiam ser cogitados para concretizar, no campo do Direito Tributário, a isonomia, e, conseqüentemente, a justiça, pertinente tecer comentários sobre os que se seguem: princípio do imposto “per capita” e princípio da equivalência<sup>9</sup>.

Segundo a ideia do princípio do imposto “per capita”, a cobrança da tributação ocorreria sobre cada pessoa individualmente, desconsiderando-se, integralmente, as diferenças inerentes aos indivíduos, tais como a renda que cada um auferir, bem como, as despesas necessárias à sobrevivência e conseqüente possibilidade de contribuir para as despesas estatais. Assim, os mais abastados financeiramente contribuiriam na mesma medida dos que teriam menor disponibilidade de renda.

No que tange ao princípio da equivalência, esse preceitua que o pagamento de tributos se daria como retribuição aos serviços prestados, de modo que o indivíduo ou grupo de indivíduos que mais se beneficiasse dos serviços públicos, teria que arcar, em maior quantidade, com o ônus gerado pela tributação. Estabelecer-se-ia uma situação similar às taxas, entretanto, com maior grau de prejudicialidade aos hipossuficientes, que, por necessitarem mais dos referidos serviços, teriam que arcar em maior parte com a tributação, mesmo sem ter disponibilidade de renda suficiente para tal.

É inegável que tais princípios não se mostram adequados, uma vez que definem verdadeira situação de injustiça fiscal com flagrante ofensa ao princípio da isonomia. Com isso, o princípio da capacidade contributiva vem à tona para prevalecer em face dos anteriormente referidos, haja vista que se mostrou, de fato, o mais adequado à consecução da chamada justiça fiscal, como a seguir será melhor explicitado.

## 1.2. A tributação segundo os ditames da capacidade contributiva

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 preceitua em seu art. 145, § 1º, o que se segue<sup>10</sup>:

---

<sup>8</sup> Ibidem, p. 39.

<sup>9</sup> Ibidem, p. 28-29.

<sup>10</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 5 jan. 2015.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

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.

Indubitavelmente, o texto constitucional vigente consagrou o princípio da capacidade contributiva como critério de comparação válido para a consagração do princípio da isonomia em âmbito tributário e não haveria conclusão mais lógica a se chegar, pois, tratando-se os tributos de prestações pecuniárias compulsórias, como conceitua o art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN –, a capacidade econômica, que se configura como o demonstrativo da realidade econômica do contribuinte, mostra-se intrinsecamente ligada a eles, demonstrando, consequentemente, ser o mais adequado critério de comparação<sup>11</sup>.

No entanto, inobstante a consagração constitucional da capacidade contributiva enquanto princípio mais adequado a comparar as diferenças entre os contribuintes, a expressão “sempre que possível”, utilizada no artigo constitucional supra-mencionado, faz com que a eficácia da isonomia segundo a capacidade contributiva seja posta à prova, haja vista que há entendimentos segundo os quais a expressão utilizada indica uma observância nem sempre obrigatória do referido princípio.

Ocorre que interpretações como essa mostram-se equivocadas, uma vez que o dispositivo em nada se relaciona com uma restrição de eficácia, mas, ao contrário, demonstra a maximização dessa, uma vez que apenas expressa que sua aplicação pode ocorrer de diferentes formas e em vários graus, enfatizando, ainda, que exceções são admitidas, contanto que estejam plenamente justificadas e que o princípio da proporcionalidade esteja sendo observado<sup>12</sup>, tal como na hipótese de impostos com finalidade extrafiscal.

Nesse sentido, destaca-se a conclusão feita pelo renomado autor Luciano Amaro, segundo o qual “(...) a *possibilidade* referida no texto abre campo precisamente para a conjugação com outras técnicas tributárias (como a extrafiscalidade), que precisam ser utilizadas em harmonia com o princípio ali estatuído” (grifo original)<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 56.

<sup>12</sup> Ibidem, p. 54.

<sup>13</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 163.

Superada essa discussão, o princípio da capacidade contributiva, enquanto critério apto à realização da justiça fiscal, possui como núcleo central o entendimento no sentido de que a tributação apenas poderá ser imputada àqueles que possuem condições de contribuir com as despesas do Estado, ou seja, àqueles que denotam algum signo presuntivo de riqueza, pois “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”<sup>14</sup>.

Ademais, importante também considerar que uma tributação apenas tem como fundamento o princípio da capacidade contributiva na medida em que não se atinge o mínimo existencial do indivíduo. Com isso, não há que se cogitar que a colaboração com as despesas do Estado, por meio do pagamento dos tributos, ocorra em prejuízo das necessidades vitais do indivíduo e de sua família, pois, nessa hipótese, não haveria demonstração de capacidade contributiva e, conseqüentemente, não haveria renda disponível para ser atingida.

Dessa forma, constata-se que a amplitude do princípio da capacidade contributiva vai além de caracterizá-la como um dos aspectos da isonomia, haja vista que também garante aos contribuintes detentores de capacidade contributiva que esta não seja extrapolada por uma tributação abusiva e excessiva.

Ainda, em que a pese o inequívoco entendimento acerca da adequação da capacidade contributiva como critério capaz de tornar a arrecadação de tributos mais justa, essencial destacar elementos, inerentes ao referido princípio, capazes de impedir sua aplicação distorcida e que, conseqüentemente, impedem a exigência de tributos em desacordo com os moldes da justiça fiscal.

Nessa toada, conforme asseveram Klaus Tipke e Douglas Yamashita<sup>15</sup>, a aplicação da capacidade contributiva é cabível a todos os tributos com finalidade arrecadatória, independentemente de atingirem a renda dinâmica ou estática do indivíduo. É essencial, entretanto, que se perquiria a sua renda real, haja vista que eventual imputação de um tributo com base em presunções, tais como em relação à renda que o homem médio auferiria, em regra, poderia implicar grave violação à isonomia.

Ademais, importante também o destaque feito pelos autores mencionados anteriormente no que tange à caracterização do princípio da capacidade contributiva

---

<sup>14</sup> Ibidem, p. 167.

<sup>15</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 32.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

como princípio de individualidade, que, por sua vez, não se confunde com princípio da pessoalidade – que mais a frente será explicitado. Frise-se que a capacidade contributiva deve ser aferida individualmente, não sendo adequado, em regra, a sua aferição com base na capacidade de contribuir com as despesas do Estado de um determinado grupo que eventualmente o indivíduo esteja inserido, pois “o fato de pertencer a um determinado grupo nada expressa sobre a capacidade contributiva individual”<sup>16</sup>.

Por fim, há que se enfatizar que o mandamento constitucional constante na segunda parte do § 1º, do art. 145, ao dispor sobre a necessidade de respeito a outros direitos fundamentais, bem como ao já previsto em lei, estabelece que a identificação da capacidade contributiva, garantia não só do contribuinte, mas também do próprio fisco, não pode ocorrer de qualquer forma, devendo ser aplicada de forma harmônica com outros princípios e direitos, bem como em conformidade com os limites estabelecidos em lei, sob pena de restar caracterizada flagrante inconstitucionalidade.

Válido, então, destacar o seguinte ensinamento de Luciano Amaro<sup>17</sup>:

(...) A autoridade tem, portanto, o dever de fiscalizar, mas, para isso, deve respeitar o devido processo legal e observar os direitos do indivíduo. Não pode, portanto, agir fora do que a lei previamente tenha autorizado (princípio genérico da legalidade); nem se lhe permite divulgar os dados que apure sobre o patrimônio, os rendimentos e as atividades do contribuinte, pois isso feriria o direito à privacidade; nem se admite que, para investigar o contribuinte, utilize métodos desumanos ou degradantes; não pode também pretender a obtenção de informações que não sejam necessárias à investigação fiscal etc.

### 1.3. A capacidade contributiva e os impostos pessoais

Valendo-se novamente do texto do art. 145, § 1º, da CFRB/1988, é importante notar que a expressão “sempre que possível” não se refere apenas ao princípio da capacidade contributiva, mas também à exigência de graduação pessoal dos impostos.

É inegável a importância de se considerar as características pessoais do contribuinte quando da cobrança de tributos, sob pena de restar violado o princípio da isonomia, haja vista que, conforme já demonstrado, este exige que sejam direciona-

---

<sup>16</sup> Ibidem, p. 32.

<sup>17</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 167.

dos aos contribuintes tratamentos diferenciados e adequados às condições específicas de cada um. Deve-se ressaltar que não se quer, com isso, que os impostos sejam tantos quantos forem os contribuintes, mas, sim, que seja adotado um

(...) modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do monte do imposto devido em cada situação concreta<sup>18</sup>.

Dessa feita, segundo a classificação didática comumente repassada, tem-se que imposto pessoal, em contraposição ao imposto real, é aquele mensurado de acordo com as condições pessoais dos indivíduos, tais como estado civil, idade, existência de filhos etc., sendo que o maior exemplo desse imposto é o Imposto de Renda.

Não há dúvidas da íntima relação existente entre os impostos pessoais e o princípio da capacidade contributiva, pois, na medida em que esse princípio busca uma identificação sobre a efetiva possibilidade de o contribuinte continuar gerando riqueza, mesmo com o patrimônio diminuído por força do pagamento de débitos tributários<sup>19</sup>, a consideração das características pessoais de cada sujeito passivo é essencial. Assim, inevitável constatar que a personalização do imposto, característica inerente aos impostos pessoais, “pode ser vista como umas das faces da capacidade contributiva (...)”<sup>20</sup>.

Pelo exposto, forçoso reconhecer a necessidade de aplicação plena da capacidade contributiva aos impostos pessoais, uma vez que esses pressupõem a averiguação efetiva da realidade econômica dos contribuintes para que, então, seja possível a ocorrência da tributação, ou, ainda, nas palavras de Bernardo Ribeiro Moraes apud Abel Henrique Ferreira<sup>21</sup>

(...) São, pois, os impostos que recaem sobre todos os elementos relativos à capacidade contributiva do sujeito passivo, levando em conta condições individuais do contribuinte, tais como idade, estado civil, grau de parentesco, domicílio, filhos, vulto da renda ou patrimônio, existência de dívidas passivas etc.

---

<sup>18</sup> Ibidem, p. 164.

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber apud AMARO, Luciano. Ibidem, p. 162.

<sup>20</sup> Ibidem, p. 162 e 164.

<sup>21</sup> FERREIRA, Abel Henrique. *O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos*. Disponível em: <<http://www.fesdt.org.br/artigos/06.pdf>> Acesso em: 5 jan. 2015, p. 15.

#### 1.4. A capacidade contributiva e os impostos reais

Ultrapassando a discussão acerca da possibilidade de o comando constitucional do § 1º do art. 145 tornar obrigatória a observância do princípio da capacidade contributiva em todos os tributos ou apenas em relação aos impostos<sup>22</sup>, fato é que com relação a essa espécie tributária, o dispositivo é claro. Assim, todos os impostos, independentemente de se referirem à renda dinâmica ou à renda estática do contribuinte, devem “ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, conforme define o mencionado dispositivo constitucional.

Com relação aos impostos pessoais, como já visto, não há maiores dificuldades. Entretanto, quando se atém à tributação sob a forma de impostos reais, a concretização da capacidade contributiva torna-se mais complexa, haja vista que em tais tipos de impostos o respectivo cálculo tende a ser feito com base apenas no objeto imediato a ser tributado, ou seja, a incidência do imposto recai sobre certos bens do contribuinte, desconsiderando, por completo, as características pessoais deste. Válido, então, ressaltar as considerações feitas por Bernardo Ribeiro Moraes apud Abel Henrique Ferreira ao conceituar imposto real<sup>23</sup>:

(...) Os impostos reais gravam o contribuinte tendo em vista apenas a matéria tributável, segundo seus caracteres objetivos específicos, independentemente das condições econômicas, jurídicas, pessoais ou de família relativas ao contribuinte. (...) São, pois impostos que gravam manifestações isoladas de capacidade contributiva, v.g., a posse de um bem que é tributada sem se levar em conta a situação individual do contribuinte.

No entanto, em que pese a maior dificuldade de aplicação do referido princípio aos impostos reais, imperioso constatar que a sua inaplicabilidade implicaria ofensa ao mandamento constitucional disposto no art. 145, § 1º. Além disso, configuraria clara situação de injustiça fiscal, pois como é de notório conhecimento de todos, o princípio da capacidade contributiva é “postulado universal de

---

<sup>22</sup> Para fins de informação, destaca-se o posicionamento do STF no sentido de admitir a aplicação do princípio da capacidade contributiva a outras espécies tributárias, além do imposto, conforme pode ser observado no julgamento da ADI n. 948/GO e no RE n. 232.393. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1572111>> e <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1719435>>. Acesso em: 24 set. 2015.

<sup>23</sup> FERREIRA, Abel Henrique. Op. cit., p. 15.

justiça fiscal”, o que significa dizer que, “não se pode, na criação de impostos reais (como soem ser os impostos indiretos), estabelecer critérios de quantificação do gravame em termos que ofendam a presumível capacidade econômica do contribuinte (...)”<sup>24</sup>.

Corroborando com este entendimento, válido destacar que a classificação entre impostos reais e pessoais é contestada por muitos autores, como é o caso de Augusto Becker, tendo em vista que “a tributação recairá sempre sobre um contribuinte, ou seja, sobre uma pessoa, não existindo, portanto, a referida distinção”<sup>25</sup>. Registre-se que o bem, objeto imediato da tributação, não é capaz de se auto-sustentar e, assim, por óbvio, quem arca com o ônus referente ao pagamento do imposto real é o contribuinte, por meio de sua renda dinâmica.

Isso posto, deve-se atentar que, inseridos na categoria de impostos reais estão os impostos de incidência indireta, como o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços), e os de incidência direta, hipótese da tributação sobre o patrimônio. No presente trabalho, será objeto de análise apenas este último e, mais precisamente, os impostos incidentes sobre o patrimônio destinado à habitação, caso do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) e do ITR (Imposto Territorial Rural). Note-se que, embora haja resistência em se aplicar a capacidade contributiva em todos os impostos reais, merece especial atenção o caso do IPTU e do ITR, uma vez que os referidos impostos possuem uma estreita relação com o direito à moradia, que se configura direito fundamental garantido constitucionalmente e que será visto adiante.

Logo, considerando a exigência de respeito aos direitos fundamentais disposta no art. 145, § 1º, da CRFB/1988, a inaplicabilidade da capacidade contributiva aos impostos sobre o patrimônio destinado à habitação, de forma eficaz e plena, além de soar inconstitucional, acabar por limitar ou, até mesmo, extinguir o direito de os contribuintes terem um local para habitação, como se verá no decorrer do presente trabalho.

---

<sup>24</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, op. cit., p. 164.

<sup>25</sup> PAOLIELLO, Patrícia Brandão. *O princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>> Acesso em: 6 jan. 2015.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

## 2. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO DESTINADO À HABITAÇÃO E A CONCRETIZAÇÃO DO DIREITO CONSTITUCIONAL À MORADIA

### 2.1. A proteção ao direito à moradia até o advento da “Constituição Cidadã”

#### 2.1.1. Considerações gerais

Conforme se pode observar da leitura do artigo 6º, *caput*, da Constituição da República Federativa do Brasil, após redação determinada pela Emenda Constitucional n. 26, de 2000, o direito à moradia foi alçado à categoria de direito social constitucionalmente garantido.

Não obstante tal constatação sob a ótica formal – ou seja, considerando, meramente o capítulo em que foi inserido a proteção ao direito à moradia – deve-se considerar que o referido direito não se restringe à classificação como direito social, haja vista configurar-se como um direito garantidor e gerador de outros direitos fundamentais à subsistência de todos os indivíduos, tais como o direito à segurança, à saúde, ao trabalho, dentre outros. Dessa forma, negar o caráter fundamental deste direito mostra-se uma tarefa praticamente impossível, pois “não há como dissociar a moradia da personalidade do indivíduo, pois além de servir de abrigo, a ela estão atrelados outros significantes, como a vida e a dignidade humana”<sup>26</sup>.

Nesse sentido, também se encontra o elemento basilar da já referida EC 26/2000, responsável por incluir o direito à moradia no texto constitucional. A idealização desta Emenda Constitucional ocorreu em meio a um contexto, a princípio, contraditório, uma vez que, embora fosse patente a lacuna na Carta Política brasileira, no que se refere à consagração da proteção expressa ao direito à moradia, o Brasil foi convidado a assumir a relatoria de uma das partes da Agenda do Habitat da Conferência Habitat II – convocada pela Organização das Nações Unidas (ONU) – que se propunha a discutir o tema relacionado ao “direito à moradia”. Tais circunstâncias podem ser observadas no seguinte trecho da justificativa da referida EC<sup>27</sup>:

<sup>26</sup> CARLI, Ana Alice de. *Bem de família do fiador e o direito humano fundamental à moradia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 9.

<sup>27</sup> BRASIL. Poder Legislativo. Comissão de Constituição e justiça e de redação. *Diário do Senado Federal*, Brasília, DF, 19.06.1996, p. 10244-10245. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>

(...) Coube-lhe, assim, a difícil tarefa de justificar, frente a países como Japão, Estados Unidos e Coreia (que se posicionam contra a inclusão desse termo na Agenda), a urgente necessidade de se reconhecer a moradia como um direito social.

A participação ativa brasileira em tão importante evento, de caráter mundial, coloca-nos em posição delicada, principalmente quando se verifica, em meio de uma situação eminentemente crítica das áreas urbanas brasileiras, uma lacuna na própria Constituição Federal, que não reconhece a moradia como um direito real, como a saúde, o lazer, o trabalho etc. Mais delicada, ainda, fica a situação do Brasil quando, sabedores da realização da Conferência, os “sem-teto” de todo o País, já bastante organizados, ameaçam “pipocar ocupações de terrenos” na periferia das grandes cidades – conforme se lê nos mais renomados jornais do País.

As atuais condições de moradia de milhões de brasileiros chegam a ser deprimentes e configuram verdadeira “chaga social” para grande parte das metrópoles do país. **Faz-se, portanto, urgente que se dê início a um processo de reconhecimento da moradia como célula básica, a partir da qual se desenvolvem os demais direitos do cidadão, já reconhecidos por nossa Carta Magna: a saúde, o trabalho, a segurança, o lazer, entre outros.** Sem a moradia, o indivíduo perde a identidade indispensável ao desenvolvimento de suas atividades, enquanto ente social e produtivo se empobrece e se marginaliza. Com ele, se empobrece, invariavelmente, a Nação. (Grifou-se).

Diante dessas considerações, imperiosa a constatação de que a inclusão do direito à moradia no texto constitucional foi responsável por inserir o Brasil no cenário mundial como um dos precursores da ideia de que a moradia é direito fundamental e que, portanto, deve ser objeto de atuação de todo Estado, que tem o dever de garantir tal direito a todos os indivíduos, independentemente de raça, gênero, religião etc.

Outrossim, válido destacar que, embora, atualmente, o Estado brasileiro perceba que a importância de se garantir o direito à moradia está intrinsecamente relacionada com a dignidade humana de todos os indivíduos, nem sempre tal fato justificou a proteção estatal a esse direito, haja vista que, sobretudo nos períodos em que vigoravam regimes autoritários, a dignidade da pessoa humana era claramente desprezada. Assim, considerando que no decorrer da história brasileira houve diferentes razões que justificaram a proteção do direito à moradia, conveniente fracionar o estudo dessas justificativas em três fases distintas, quais sejam: a de saúde pública; a econômica; e a atual, que considera o direito à moradia intrínseco à vida digna dos indivíduos, fases que serão abordadas a seguir.

---

arquivo/biblioteca/pec/EmendasConstitucionais/EC26/Senado/EC026\_sen\_18061996\_ini.pdf>. Acesso em: 11 out. 2014.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

### 2.1.2. *O direito à moradia como questão de saúde pública*

Em um primeiro momento, o Estado brasileiro percebeu que garantir esse direito e viabilizar instrumentos que permitissem seu exercício de forma digna relacionava-se não apenas com o interesse particular de cada um, mas principalmente com o interesse público, sendo essencial, inclusive, para manutenção da ordem pública e do equilíbrio social.

Com o crescimento populacional decorrente do êxodo rural, tornou-se evidente a questão sobre a saúde pública. Esse fator fez com que houvesse também o crescimento desordenado de casas sem qualquer infraestrutura, comumente financiadas por grupos, que viram no mercado imobiliário o melhor investimento para auferir lucros no nível máximo. Com isso, a construção de casas precárias, “com material barato e de qualidade duvidosa”, tornou-se o chamariz para a chamada “exploração imobiliária”<sup>28</sup>. Inegável que a ampliação desses tipos de construções, sem qualquer estrutura sanitária, por exemplo, tornou-se a grande preocupação do Poder Público, haja vista ser este o cenário ideal para proliferação de doenças e possíveis surtos epidêmicos que, por sua vez, poderiam gerar também graves reflexos na economia<sup>29</sup>.

Diante disso, com o objetivo de controlar a referida expansão desordenada e, assim, evitar a ocorrência de maiores prejuízos à sociedade, coube a adoção de medidas de controle, dentre às quais, preponderaram as que se seguem, conforme ensinamento de Nabil Bonduki apud Ana Alice De Carli<sup>30</sup>: “controle sanitário das habitações; edição de legislação e códigos de posturas; e a participação direta em obras de saneamento das baixadas, urbanização da área central e implantação de água e esgoto”.

No entanto, na primeira fase, em que pese uma preocupação embrionária do Estado com relação ao direito fundamental em comento, as políticas estatais de contenção das moradias precárias não se mostravam eficientes, haja vista que a destruição desses tipos de imóveis implicaria o surgimento de outro grande problema, qual seja, a ocorrência de milhares de pessoas sem abrigo, o que, por sua vez, contribuiria para a continuidade da exploração imobiliária largamente realizada. Nesse sentido, válido destacar o seguinte:

---

<sup>28</sup> CARLI, Ana Alice de. *Bem de família do fiador e o direito humano fundamental à moradia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 14.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 15.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 15.

(...) Nesse paradoxo entre norma e contingência, os proprietários-locadores se aproveitavam da situação e continuavam construindo casas de baixo custo e desprovidas de infraestrutura: de fato, havia dois cenários distintos: de um lado, o homem com poucos recursos que ansiava por um teto para morar e, de outro, o capitalista que buscava precipuamente auferir lucro com o empreendimento imobiliário, sem se preocupar com possíveis sequelas decorrentes de más construções.<sup>31</sup>

### *2.1.3. O direito à moradia como forma de estímulo ao desenvolvimento econômico do Brasil*

Percebe-se que, já na primeira fase, o fator econômico influenciou a atuação estatal frente à preocupação com a precariedade das moradias, pois os iminentes surtos epidêmicos poderiam causar séria desconfiança no Brasil frente ao cenário mundial. No entanto, apenas com o governo de Getúlio Vargas, a partir de 1930, e a intensa e oportunista preocupação com os trabalhadores, o fator econômico tornou-se determinante para justificar as políticas públicas de melhoria das condições para exercício do direito à moradia.

Durante esse período, os trabalhadores assumiram, ao menos na teoria, um papel de destaque na sociedade, pois foram considerados o público-alvo do governo Vargas, que buscou inculcar nos trabalhadores o sentimento de valorização, de modo que, como forma de estímulo a uma produção cada vez mais eficiente, a classe operária era constantemente denominada de “principal base de sustentação política”<sup>32</sup>.

Nesse sentido, como forma de concretizar o objetivo estatal de gerar estímulo à produção dos obreiros e, conseqüentemente, ao desenvolvimento econômico do país, além de o Poder Público ter subsidiado várias conquistas afetas diretamente à seara trabalhista, tais como limitação da jornada de trabalho, foram assegurados diversos direitos no intuito de proporcionar maior bem-estar à classe operária e, assim, estimulá-la a produzir melhor.

Dentre esses direitos, destaca-se o direito à moradia ou, mais que isso, o exercício desse direito em uma habitação própria – o que até então estava distante da realidade da maioria esmagadora da população – e que, por óbvio, não foi estimulado tendo por único escopo a melhoria da condição de vida do trabalhador como um fim em si mesmo, afinal, “(...)O pensamento dominante era o de que o tra-

---

<sup>31</sup> Ibidem, p. 15.

<sup>32</sup> BONDUKI, Nabil apud CARLI, Ana Alice de. Op. cit., p. 16.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

balhador, ao ter acesso à própria casa, se sentiria progredindo e, por consequência, teria maior estímulo para o trabalho”<sup>33</sup>.

Ademais, válido se atentar que, inobstante a adoção de políticas governamentais de incentivo à moradia, a solução para a grave crise habitacional ficou distante de ser alcançada, tendo em vista que, mesmo com a adoção dessas medidas, a intensa demanda por um local para o exercício da moradia contrapunha-se à baixa oferta de habitações, sobretudo com valores compatíveis aos baixos salários dos trabalhadores. Com isso, o fenômeno da autoconstrução, aliado à clandestinidade dos imóveis não contida pelo Poder Público, tornou-se a melhor alternativa para superar o grande desafio de se obter uma habitação, sendo essencial, no entanto, ter-se em mente os seguintes apontamentos:

a omissão do Poder Público na expansão dos loteamentos clandestinos fazia parte de uma estratégia para facilitar a construção da casa pelo próprio morador que, embora não tivesse sido planejada, foi se definindo na prática como um modo de viabilizar uma solução habitacional ‘popular’, barata, segregada, compatível com a baixa remuneração dos trabalhadores e que, ainda, lhes desse a sensação, falsa ou verdadeira, de realizar o sonho de se tornarem proprietários (...)”<sup>34</sup>.

#### 2.1.4. *O direito à moradia e a materialização do direito fundamental à dignidade humana (art. 6º CRFB/1988)*

Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), principal símbolo do processo de redemocratização brasileira, a dignidade da pessoa humana tornou-se um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito brasileiro, conforme disposição do art. 1º da CRFB/1988, em seu inciso III. Semelhantemente ao que ocorreu na Alemanha, Espanha e Portugal, com o fim dos respectivos regimes autoritários, no Brasil também “a tortura e toda sorte de desrespeito à pessoa humana praticadas sob o regime militar [durante mais de duas décadas] levaram o constituinte brasileiro a incluir a dignidade da pessoa humana”<sup>35</sup> como um de seus fundamentos.

Dessa forma, enquanto fundamento do Estado Democrático de Direito brasileiro, o princípio da dignidade da pessoa humana legitima a existência desse e,

---

<sup>33</sup> Ibidem, p. 16.

<sup>34</sup> BONDUKI, Nabil apud CARLI, Ana Alice de. Op. cit., p. 19.

<sup>35</sup> SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 39.

com isso, onde não houver o respeito ao referido princípio fundamental constitucional, não haverá também a concretização do Estado Democrático de Direito pátrio<sup>36</sup>.

Diante disso, faz-se essencial compreender o verdadeiro significado da garantia de proporcionar a todos uma existência digna, merecendo destaque as seguintes palavras de José Afonso da Silva: “(...)vê-se que a dignidade é atributo intrínseco, da essência, da pessoa humana, único ser que compreende um valor interno, superior a qualquer preço, que não admite substituição equivalente. Assim, a dignidade entranha e se confunde com a própria natureza do ser humano”<sup>37</sup>.

Com isso, tratando-se de atributo intrínseco a todos os indivíduos, não há que se cogitar sobre sua renúncia ou sobre uma espécie de graduação de importância e respeito a depender das condutas praticadas por cada um, não sendo admissível, portanto, “afirmar – como Santo Tomás de Aquino para justificar a pena de morte – que o homem, ao delinquir, se aparta da ordem da razão e, portanto *decai da dignidade humana* e se rebaixa em certo modo à condição de besta (grifo original)”<sup>38</sup>.

Ademais, válido ressaltar que a concretização do referido atributo intrínseco à pessoa humana exige a presença de requisitos mínimos de existência que garantam a todos o direito a uma vida digna. Ainda, importante atentar-se que tais requisitos não se restringem à esfera individual do sujeito, sendo essencial, de igual modo, a coexistência de fatores que garantam o bem-estar da família, assim como, um bom relacionamento com outros membros da sociedade, concluindo, então, que a realização dos direitos pessoais não é suficiente à caracterização da vida digna, devendo-se considerar imprescindível que também haja o respeito aos direitos sociais, econômicos e culturais.

Dessa forma, imperioso destacar lição de Gomes Canotilho e Vital Moreira apud José Afonso da Silva<sup>39</sup>:

(...) Concebido como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais, o conceito de dignidade da pessoa humana obriga a uma densificação valorativa que tenha em conta o seu amplo sentido normativo-constitucional e não uma qualquer ideia apriorística do homem, não podendo reduzir-se o sentido da dignidade humana à defesa dos direitos pessoais tradicionais, esquecendo-a nos casos de

---

<sup>36</sup> Ibidem, p. 37.

<sup>37</sup> Ibidem, p. 40.

<sup>38</sup> Ibidem, p. 40.

<sup>39</sup> Ibidem, p. 40.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

direitos sociais, ou invocá-la para construir ‘teoria do núcleo da personalidade’ individual, ignorando-a quando se trate de direitos econômicos, sociais e culturais.

Nesse ponto, com a devida vênia, em consonância com o tema do presente trabalho, merecem destaque, especificamente, os comentários a respeito da relação entre a dignidade da pessoa humana e o direito social – e fundamental, como já visto – à moradia.

Quando se fala em moradia ou habitação, em regra, tem-se em mente um local onde o indivíduo permaneça, por tempo indeterminado, para ali constituir uma família e satisfazer suas necessidades básicas – tais como dormir e comer – ou, ainda, pode-se considerar, que ter uma moradia significa ter um refúgio de tudo aquilo que não diz respeito à sua privacidade.

Diante disso, forçoso reconhecer que o direito à moradia não deve ser considerado direito meramente social, como já visto, uma vez que se constitui como requisito essencial para a concretização de outros direitos, sendo, ainda, conforme preleciona Ana Alice de Carli<sup>40</sup>, “um dos corolários da dignidade da pessoa humana, esta como norma propulsora de todos os sistemas sociais (...)”, afinal, não se pode imaginar que um indivíduo viva dignamente sem um local, próprio ou não, para permanecer habitualmente e satisfazer suas necessidades privadas.

Outrossim, admitir possível uma vida digna sem um local para morar significa clara violação aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil previstos no art. 3º da Carta Política, destacando-se os incisos que preveem a erradicação da pobreza e da marginalização e a promoção do bem de todos<sup>41</sup>, tendo em vista que, além de uma moradia digna ser pressuposto para realização do bem de todos, “(...) não há marginalização maior do que não se ter um teto para si e para a família”<sup>42</sup>.

Com isso, chega-se à conclusão de que o dever do Estado, ao garantir a todos o direito à moradia, não se restringe a, meramente, proporcionar um local para habitação, mas, principalmente, proporcionar um local de moradia onde o indivíduo e sua família possam satisfazer suas necessidades básicas de forma digna.

---

<sup>40</sup> CARLI, Ana Alice de. Op. cit., p. 10.

<sup>41</sup> CRFB/1988: Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>42</sup> SILVA, José Afonso da. Op. cit., p. 190.

Tal constatação, inobstante não estar expressa no texto constitucional, como ocorre nas Constituições portuguesa e espanhola, à luz do princípio da dignidade humana – que como já visto é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito brasileiro –, é ínsito ao ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que, conforme lição José Afonso da Silva<sup>43</sup>.

(...) Se nossa Constituição prevê, como um princípio fundamental, a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), assim como direito à intimidade e à privacidade (art. 5º, X), e que a casa é um asilo inviolável (art. 5º, XI), então tudo isso envolve, necessariamente, o direito à moradia. Não fosse assim, seria um direito empobrecido.

Ainda, complementa o mencionado autor ao tecer comentários sobre a eficácia do referido direito:

Esse [o direito à moradia] é daqueles direitos que têm duas faces: uma *negativa* e uma *positiva*. A primeira significa que o cidadão não pode ser privado de uma moradia, nem impedido de conseguir uma, no que importa abstenção do Estado e de terceiros. A segunda que é a nota principal do direito à moradia consiste no direito de obter uma moradia digna e adequada, revelando-se como um direito positivo de caráter prestacional, porque legitima a pretensão do seu titular à realização do direito por via de ação positiva do Estado (...) (grifos originais)<sup>44</sup>.

Pelo exposto, imprescindível considerar que, inexistindo, efetivamente, o exercício do direito à moradia, depara-se com inequívoca afronta ao princípio da dignidade humana, que, por sua vez, é um dos requisitos que torna possível a existência do Estado Democrático de Direito. Assim, qualquer conduta de particulares ou do Estado no sentido de impedir ou limitar o exercício do direito à habitação pelo indivíduo, tais como a cobrança de tributos excessivamente onerosos em dissonância com a capacidade contributiva do contribuinte, configura inegável violação a preceito constitucional, como será visto no decorrer do trabalho.

## 2.2. O poder de tributar e a necessária compatibilização com os direitos fundamentais

Dispõe o art. 3º do Código Tributário Nacional brasileiro (Lei n. 5.172/1966)<sup>45</sup>: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se

---

<sup>43</sup> Ibidem, p. 190.

<sup>44</sup> Ibidem, p. 190.

<sup>45</sup> BRASIL. *Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966* (Código Tributário Nacional). Brasília, Distrito Federal: Senado, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 5 set. 2014.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Abstraindo-se do conceito de tributo os demais elementos – que, não obstante serem essenciais para o referido conceito, não serão objeto deste tópico – destaca-se o fato de ele ser compulsório, bem como ter que ser instituído por lei, uma vez que, não fossem essas características, tal espécie de prestação pecuniária poderia ser confundida com tantas outras.

Desta feita, deve-se atentar para o fato de que a compulsoriedade dos tributos, aliada à necessidade de sua instituição ser por meio de lei, pode ser considerada como um fator determinante para que o poder de instituí-los tenha sido exclusivamente direcionado aos entes políticos integrantes da República Federativa do Brasil – conforme art. 145 da CRFB/88 – pois trata-se de um elemento que impõe uma obrigação aos particulares independentemente de suas manifestações de vontade. Nesse sentido, merece destaque lição de Luiz Eduardo Shoueri:

O tributo não é pago por um ato de vontade, mas em estrito cumprimento de uma determinação legal. Já se disse, jocosamente, que se o imposto fosse voluntário, então ele mudaria de nome: de “imposto” para “voluntário”. É nesse sentido que se deve compreender a natureza compulsória do tributo: não se deve questionar seu mérito, uma vez surgida a obrigação. Ao contribuinte não resta outra opção, senão cumprir sua obrigação e o Fisco, por outro lado, deve recebê-la<sup>46</sup>.

Diante das referidas características, torna-se inequívoca a impossibilidade de se cogitar acerca da delegação deste poder a quem quer que seja, tendo em vista que, além de constituir-se como profunda limitação à liberdade dos indivíduos, em última análise, “é manifestação do poder constituinte, que o outorga, pela Constituição, [art. 145 CRFB/88] e nos limites nela estabelecidos, às entidades estatais”<sup>47</sup>. Sendo assim, faz-se indispensável, primeiramente, perquirir o motivo pelo qual o Poder Constituinte, expressão máxima da soberania do povo, entendeu necessária a autorização constitucional para a cobrança de tributos.

Forçoso reconhecer que, apesar de implicar limitação à liberdade dos indivíduos, a tributação é uma forma essencial de salvaguardar as necessidades dos membros da sociedade, sobretudo em um país como o Brasil, onde ainda impera “imensa

---

<sup>46</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, ISBN 978-85-02-16120-7, item 4.3 – capítulo III, e-book.

<sup>47</sup> SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 666.

desigualdade, má distribuição de renda e elevado índice de pobreza”<sup>48</sup>, circunstâncias essas que fazem com que parcela significativa da população não tenha condições de, por si só, satisfazer suas necessidades vitais, necessitando, então, que o Estado proporcione a eles recursos que os permitam sobreviver.

Dessa forma, indubitavelmente, o Estado necessita das receitas geradas por meio da cobrança de tributos para que, assim, seja possível não apenas a sua conservação como máquina administrativa pública, mas, sobretudo, para garantir a todos a proteção dos direitos fundamentais. Nesse sentido, válido destacar posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>49</sup>:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

Com isso, pode-se perceber que a tributação possui um aspecto dúplice, tendo em vista que, ao mesmo tempo em que caracteriza um poder do Estado com aptidão para limitar a liberdade dos indivíduos – direito fundamental garantido constitucionalmente no *caput* do art. 5º –, é também um dever fundamental do contribuinte, necessário à garantia dos seus direitos fundamentais assegurados constitucionalmente. Nesse sentido, válido destacar o seguinte:

É verdade que a receita tributária é condicionada à existência da economia privada e também à garantia dos direitos dos particulares. Por outro lado, o contrário também é verdade, pois é a receita obtida com a tributação que possibilita a existência e manutenção do direito à propriedade, ao patrimônio privado, à livre iniciativa etc.<sup>50</sup>.

Diante disso, como forma de justificar o dever de pagar tributos dos contribuintes, válido invocar o disposto no *caput* e no inciso I do art. 3º da CRFB/1988: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir

---

<sup>48</sup> NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. O Estado fiscal e o poder de tributar. *Revista Jurídica da Presidência da República*, Brasília, v. 9, n. 84, abr./maio 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_84/Artigos/PDF/AndreMurilo\\_rev84.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_84/Artigos/PDF/AndreMurilo_rev84.pdf)>. Acesso em: 20 jan. 2015, p. 198.

<sup>49</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 39.

<sup>50</sup> PROCHALSKI, Daniel. *Solidariedade social e tributação*. Disponível em: <<http://sisnet.aduanairas.com.br/lex/doutrinas/arquivos/270607a.pdf>>. Acesso em: 24 jan. 2015, p. 8.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

uma sociedade livre, justa e solidária (...)”. Embora tal dispositivo não esteja inserido no capítulo dedicado à regulamentação do Sistema Tributário Nacional, não há dúvidas de que tal objetivo, sobretudo no que tange à construção de uma sociedade solidária – que será objeto de estudo neste tópico – é de observância obrigatória em todas as searas do ordenamento jurídico brasileiro.

Com isso, depreende-se que não apenas o dever de pagar impostos tem como corolário o cumprimento do referido objetivo constitucional. O próprio poder de tributar não mais se justifica, exclusivamente, em razão de disposição legal que prevê a tributação como forma possível de geração de receitas, mas principalmente em virtude de a tributação ser considerada como um instrumento de auxílio na construção de uma sociedade solidária. Assim, “(...) na ponderação de valores constitucionais, o peso do valor ‘arrecadação’ (por estar circunscrito ao âmbito tributário) é menor do que o peso do valor ‘solidariedade social’ (por ser um objetivo fundamental)”<sup>51</sup>.

Ainda, necessário acrescentar que, considerando o novo fundamento precípua da tributação, o poder de tributar tornou-se “poder juridicizado funcionalmente justificado”, o que significa dizer que apenas terá legitimidade

na medida em que, além de atender aos requisitos formais e materiais de sua emanção, os preceitos por ele editados estejam no plano concreto efetivamente direcionados à busca da construção da sociedade livre, justa e solidária ou, pelo menos, que não neguem o valor solidariedade social nem prejudiquem, dificultem ou discriminem as formas sociais de cooperação<sup>52</sup>.

Dessa feita, imperioso constatar que a chamada solidariedade fiscal deve pautar a atuação dos dois polos da relação jurídica tributária – contribuinte e fisco – pois a construção de uma sociedade solidária mostra-se essencial para a sustentação do Estado brasileiro. Inequivocamente, tal fato é imprescindível aos interesses do contribuinte, uma vez que, como já visto, o Estado demonstra ser o maior responsável pela proteção aos direitos individuais, tais como livre iniciativa, propriedade privada etc.

Assim, mostra-se essencial uma atuação concorrente do fisco e dos contribuintes no sentido de colaborarem para realização de valores e direitos garantidos

---

<sup>51</sup> ROSSO, Paulo Sérgio. Tributação e solidariedade no Estado brasileiro. *Revista Eletrônica da OAB*. Disponível em: <[http://www.oab.org.br/editora/revista/revista\\_07/anexos/tributacao\\_e\\_solidariedade.pdf](http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_07/anexos/tributacao_e_solidariedade.pdf)>. Acesso em: 25 jan. 2015, p. 10.

<sup>52</sup> *Ibidem*, p. 7.

aos integrantes da sociedade. Válido, então, destacar os comentários feitos por Paulo Sérgio Rosso<sup>53</sup> referentes à defesa sobre a necessidade de tributação:

É a noção, amparada no raciocínio lógico, de que mesmo aquele que paga tributos sem receber o correspondente em benefícios estatais, tem interesse na manutenção do Estado, pois não haveria espaço para a propriedade privada numa sociedade instável, onde imperasse apenas a força bruta.

Outrossim, tomando-se como ponto de partida o fato de que a atividade estatal consistente em arrecadar tributos não é mero fim em si mesmo, mas sim uma forma de concretização de valores e direitos fundamentais, válido reiterar que, em virtude do abismo social e econômico existente entre os membros da população brasileira, o exercício dos direitos fundamentais, por óbvio, resta prejudicado àqueles com condições financeiras precárias. Com isso, conforme já visto, ao Estado cabe assumir o papel de extinguir ou, ao menos, amenizar as barreiras impeditivas do exercício dos referidos direitos.

Dessa forma, a redistribuição alcançada por meio da tributação emerge como um meio, em tese eficiente, de corrigir, ainda que minimamente, os males causados pela profunda desigualdade social existente no Brasil, uma vez que possibilita ao Estado reutilizar, estrategicamente, o montante acumulado em decorrência dos tributos arrecadados e, assim, garantir o seu próprio desenvolvimento, bem como das classes da sociedade<sup>54</sup>. Com isso, segue-se a lógica básica da redistribuição, que é direcionar recursos excedentes dos contribuintes para os não contribuintes<sup>55</sup>, ou seja, para aqueles que não revelem, ou revelem de maneira insatisfatória, capacidade contributiva.

Note-se, destarte, que os contribuintes nem sempre serão o alvo dos benefícios gerados pelo montante auferido por meio da tributação – o que se denomina referibilidade – haja vista que tal circunstância não se constitui como elemento essencial à cobrança de tributos, salvo nas hipóteses de tributos vinculados, o que se justifica até mesmo em razão do caráter redistributivo da tributação, que fará com que o produto da arrecadação tributária seja direcionado àqueles que efetivamente necessitem dos recursos públicos para a garantia de uma vida digna.

Com isso, é necessário excluir a noção de comutatividade como justificativa para o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos, sendo, ao contrário,

---

<sup>53</sup> Ibidem, p. 7.

<sup>54</sup> FAEDDA, Barbara apud ROSSO, Paulo Sérgio. Op. cit., p. 3.

<sup>55</sup> PROCHALSKI, Daniel. Op. cit., p. 3.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

“um dever individual de solidariedade social, pela simples razão de pertencer a uma comunidade”<sup>56</sup>.

Nesse sentido, válido a seguinte reflexão:

a partir do momento em que o estado tributa manifestações de riqueza dos mais abastados para depois redistribuí-la a quem não detém os recursos suficientes a fim de manter uma vida digna, não está apenas baseado no seu poder soberano, de império e coercitivo, mas está fundado em valores maiores que antes apenas lastreavam o campo da moral para fazerem emergir, atualmente, novos fundamentos ao direito, em especial, ao tributário<sup>57</sup>

No entanto, em que pese o fato de o caráter redistributivo da tributação exsurgir como um dos principais objetivos dessa, necessário compreender que, mesmo com este escopo, o poder de tributar não pode ser feito de toda e qualquer maneira, devendo sofrer limitação para que, assim, esteja garantido o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte. Surgem, então, as denominadas “limitações ao poder de tributar”, cuja definição é sintetizada com mérito por Luciano Amaro<sup>58</sup>:

(...) as chamadas ‘limitações do poder de tributar’ integram o conjunto de traços que demarcam o *campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar* (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos) (...) O que fazem, pois, essas limitações é *demarcar, delimitar, fixar fronteiras* ou *limites* ao exercício do poder de tributar (...) (grifos originais)

Ressalte-se que, além do disposto acerca das referidas limitações em normas infraconstitucionais, a própria CRFB/1988 tratou de dispor sobre as denominadas limitações ao poder de tributar, que, ora traduzidas sob a forma de princípios orientadores da atividade estatal – tais como o da legalidade, anterioridade e da capacidade contributiva –, ora assumindo a forma de regras de delimitação de competência e aplicação de imunidades, têm por fim resguardar o contribuinte, proporcionando-lhe “uma posição jurídica constitucionalmente privilegiada diante do ente tributante, titular da potestade tributária”<sup>59</sup>, de modo a pacificar

---

<sup>56</sup> Ibidem, p. 4.

<sup>57</sup> MOTTA, Marianna Martini. *Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2252](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252)>. Acesso em: 24 jan. 2015.

<sup>58</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 129.

<sup>59</sup> PISANI, Carolina Dorneles. *O princípio da capacidade contributiva e os limites ao poder de tributar: um caminho à concretização da justiça fiscal*. Disponível em: <[http://www.anfip.org.br/publicacoes/20120726211721\\_Carolina-Dorneles-Pisani-II-Concurso-de-Monografias-](http://www.anfip.org.br/publicacoes/20120726211721_Carolina-Dorneles-Pisani-II-Concurso-de-Monografias-)

a relação entre o fisco e o contribuinte, que, a princípio, representaria interesses contrapostos<sup>60</sup>.

Destaca-se, ainda, que tamanha preocupação em proporcionar o equilíbrio de forças entre o contribuinte e o fisco resultou na previsão de um rol aberto de limitações ao exercício do poder de tributar. Assim, a CRFB/1988, em seu art. 150, além de direcionar o referido poder no sentido de coibir seu exercício em desacordo com princípios ali elencados, dispõe também sobre a impossibilidade de violação a outros direitos e garantias fundamentais, *in verbis*: “Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...)*” (grifou-se)<sup>61</sup>.

Imprescindível considerar, ademais, que as referidas limitações, além de representarem restrições ao poder de instituir e majorar tributos, demonstram, sobretudo, a necessidade de compatibilização com os direitos fundamentais dos contribuintes, que devem ficar protegidos de violações injustificadas. Diz-se violação injustificada, uma vez que, inevitavelmente, haverá mitigação, especialmente do direito à liberdade, já que esta, no que tange ao pagamento de tributos, estará restrita à opção pela prática ou não do fato gerador, que uma vez ocorrido, ensejará o pagamento obrigatório do tributo – salvo na hipótese de não incidência ou dispensa do pagamento.

Como não se pretende, com o presente trabalho, aprofundar os estudos sobre as limitações ao poder de tributar, a pormenorização das referidas limitações acabaria por desvirtuar o seu objetivo, motivo pelo qual, *data venia*, os comentários serão restritos à análise da importância da capacidade contributiva – assim como outros princípios que o tangenciem – frente aos impostos incidentes sobre o patrimônio destinado à habitação, como será visto no tópico a seguir.

### 2.3. Capacidade de manutenção da renda estática pela renda dinâmica e a pessoalização dos tributos

Como já visto, a tributação poderá incidir sobre a renda dinâmica ou renda estática dos indivíduos. Diz-se renda dinâmica aquela auferida constantemente e

---

1-Lugar\_28-04-2011\_monografia\_carolina\_dorneles\_pisani\_2011.pdf>. Acesso em: 6 set. 2014, p. 15.

<sup>60</sup> Ibidem, p. 14.

<sup>61</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, Distrito Federal: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 20 set. 2015.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

que se mostra apta à aquisição e conservação dos diversos bens pertencentes aos indivíduos. Por outro lado, renda estática constitui-se como sendo aquela consubstanciada no patrimônio imobilizado dos indivíduos e que, por sua vez, nem sempre demonstra capacidade de auto-sustento, fazendo com que tanto sua aquisição quanto sua manutenção relacionem-se diretamente com a utilização da renda dinâmica pelo indivíduo.

Desta forma, conforme já mencionado, tem-se que inobstante a tributação recair ora sobre a renda dinâmica – valor auferido continuamente sob a forma, v.g., de salário – e ora sobre a renda estática – patrimônio imobilizado – não resta dúvidas de que, em regra, será a pessoa do contribuinte que irá suportar os ônus relacionados à conservação dos seus bens, inclusive no que tange ao pagamento dos tributos incidentes sobre o patrimônio, e fará isso por meio de sua renda dinâmica.

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), o tributo é uma prestação pecuniária que deve ser paga em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, fazendo com que seja iniciada a discussão acerca da possibilidade ou não de pagamento dos tributos por meio de bens. O art. 156 do referido diploma legal, após advento da Lei Complementar 104/2001, passou a prever, em seu inciso XI, a possibilidade de extinção do crédito tributário por meio de dação em pagamento de bens imóveis, ou seja, tornou-se possível que a extinção do referido crédito ocorresse com a entrega, pelo devedor ao credor, de coisa diversa da anteriormente acordada, exigindo-se para tanto, que a coisa entregue fosse um bem imóvel.

No entanto, em que pese o ordenamento jurídico pátrio admitir a extinção do crédito tributário pela entrega de coisa – imóvel – diversa à qual o contribuinte se obrigou perante o fisco, não há que se cogitar que tal modalidade extintiva ocorra a bel prazer do devedor, uma vez que são elementos essenciais a esse instituto a concordância do credor, bem como sua ocorrência de acordo com os ditames de lei específica, sob pena de restar prejudicada sua constitucionalidade. Válido destacar, então, lição de Carlos Roberto Gonçalves<sup>62</sup>:

A dação em pagamento é um acordo de vontades entre credor e devedor, por meio do qual o primeiro concorda em receber do segundo, para exonerá-lo da dívida, prestação diversa da que lhe é devida.

Em regra, o credor não é obrigado a receber outra coisa, ainda que mais valiosa (CC, art. 313). Já no direito romano se dizia: *aliud pro alio, invito creditore, solvi non potest*

---

<sup>62</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, v. 2: Teoria geral das obrigações, item 1 – capítulo V, e-book.

(uma coisa por outra, contra a vontade do credor, não pode ser solvida). No entanto, se aceitar a oferta de uma coisa por outra, caracterizada estará a dação em pagamento (...)" (grifos originais).

Assim, considerando não ser faculdade do devedor entregar coisa imóvel diversa do valor do tributo devido em moeda, mesmo na hipótese de o bem imóvel ser de valor superior ao devido, inevitável constatar que o pagamento é a forma natural de extinção do crédito tributário, haja vista que representa a concretização da obrigação contraída pelo contribuinte quando da prática do fato gerador.

Note-se que o pagamento apenas consubstancia-se com a “entrega, ao credor, a quantia em dinheiro que corresponde ao objeto da obrigação”<sup>63</sup>, ou seja, especificamente na seara do Direito Tributário, o pagamento só ocorrerá quando houver a entrega do valor em dinheiro correspondente ao valor do tributo devido, independentemente deste ser incidente sobre a renda ou sobre o patrimônio, fato que demonstra a incontestável correlação existente entre a renda dinâmica e renda estática do indivíduo ou, ainda, mais precisamente, a profunda dependência desta em relação àquela.

Diante disso, imperiosa a constatação de que mesmo na hipótese de tributação incidente sobre o patrimônio, haverá sempre a necessidade de utilização da renda dinâmica do indivíduo, de modo que esta será determinante para a conservação de seu patrimônio. Assim, considerando a existência da referida dependência, mostra-se insuficiente a mera análise das características do bem tributado, sobretudo quando este se refere ao patrimônio destinado à habitação, sendo essencial também a averiguação de características pessoais dos indivíduos, uma vez que, do contrário, a capacidade contributiva desses poderia restar prejudicada.

#### **2.4. A tributação sobre o patrimônio destinado à habitação e a preservação do mínimo vital como forma de concretização da capacidade contributiva**

Resta claro o fato de que a tributação só poderá incidir sobre manifestações que denotem algum signo presuntivo de riqueza, haja vista não ser possível o exercício do poder de tributar em face daqueles incapazes de demonstrar capacidade contributiva ainda que temporariamente. Isso porque, como já se sabe, os indivíduos

---

<sup>63</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 417.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

nessa situação não possuiriam condições de contribuir para com as despesas do Estado sem prejuízo do próprio sustento e o de sua família.

Assim, pode-se compreender que o entendimento acima descrito retrata a situação consubstanciada na impossibilidade de se tributar o mínimo existencial dos membros da sociedade, uma vez que, conforme lição de Regina Helena Costa<sup>64</sup>, a capacidade contributiva somente restará demonstrada quando se referir à riqueza presente além do mínimo existencial dos indivíduos, sob pena de afronta à dignidade humana desses. Tributando-se o mínimo existencial, estaria prejudicada a parcela de “riqueza” correspondente, unicamente, ao custeio de despesas básicas necessárias – ou muitas vezes aquém – à garantia do exercício do referido direito fundamental. Logo, forçoso reconhecer que, “(...) a obrigação tributária não pode surgir onde falte totalmente capacidade contributiva e, somente onde esteja presente, torna-se metro de medida do saque tributário”<sup>65</sup>.

Cabe esclarecer que o presente trabalho apoia-se na ideia de que a tributação diante dessa circunstância – aquém do mínimo existencial – mostra-se impossível ante a inexistência de capacidade contributiva nas situações em que apenas se manifesta a “riqueza” suficiente à preservação do mínimo vital e, não obstante existirem posicionamentos divergentes no que se refere à fundamentação da impossibilidade de incidência desse tipo de tributação – há os que consideram hipótese de inexistência de capacidade contributiva, outros de imunidade e ainda os que consideram hipótese de isenção – fato pacífico é a impossibilidade de exercício do poder de tributar nessa hipótese.

Diante disso, resta clara a íntima relação existente entre capacidade contributiva e a preservação do mínimo existencial dos indivíduos, pois, frise-se, adotando-se o posicionamento segundo o qual não há demonstração de capacidade contributiva na “riqueza” destinada à manutenção do mínimo existencial, não há que se cogitar de tributação onde não houver manifestação de capacidade contributiva, uma vez que, do contrário, o “mínimo indispensável”<sup>66</sup> seria alcançado.

---

<sup>64</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 71.

<sup>65</sup> VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *O mínimo existencial e as espécies tributárias*. Curitiba, 2008. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, 2008. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br:8080/dspace/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Roberto%20Alves%20Valadao%20%28tese%29.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 6 set. 2014, p. 47.

<sup>66</sup> Alfredo Augusto Becker apud COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 72.

Nesse sentido, como preleciona Alfredo Augusto Becker apud Regina Helena Costa:

(...) o dever jurídico que a regra constitucional impõe ao legislador ordinário não é apenas o de escolher fatos-signos presuntivos de renda ou capital para a composição da hipótese de incidência do tributo, mas também e principalmente o dever de criar *isenções* tributárias que resguardem a imunidade tributária do mínimo indispensável de capital e renda (...) (grifos originais)<sup>67</sup>

Proteger a “riqueza” correspondente à manutenção do mínimo vital do indivíduo, de modo a fazer com que o Estado se abstenha de tributar essas situações, não se constitui meramente em limitação ao poder de tributar. Mais que isso, representa “o marco determinante da própria competência tributária do Estado”<sup>68</sup>, uma vez que, em contraponto ao poder de tributar do Estado, há o dever imposto a esse de respeitar e permitir “a toda pessoa uma porção material básica de bens que sejam voltados para a satisfação de suas necessidades elementares”<sup>69</sup>. Essa porção, embora se refira a um conceito – de mínimo existencial – que deva ser aceito universalmente, é passível de adaptações e mutações conforme a região ou país onde o indivíduo se localize<sup>70</sup> e, ainda, de acordo com tempo, sendo, portanto, um conceito que “varia no tempo e no espaço”<sup>71</sup>.

Ademais, cabe ressaltar que, embora o fundamento precípua da impossibilidade de se tributar o mínimo existencial das pessoas se encontre na preservação da dignidade humana de cada um, merece também enfoque o fato de que, admitindo-se tal hipótese, ao Estado caberia proporcionar condições de sobrevivência aos indivíduos cuja riqueza mínima foi retirada por meio da tributação, fato inadmissível, tendo em vista que “(...) Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”<sup>72</sup>.

Ainda, válido destacar que uma tributação nesses moldes acabaria por gerar ainda mais prejuízo ao erário público, uma vez que, além de gerar custos decorrentes

---

<sup>67</sup> Ibidem, p. 72.

<sup>68</sup> VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. Op. cit., p. 44.

<sup>69</sup> Ibidem, p. 30.

<sup>70</sup> Ibidem p. 31.

<sup>71</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 74.

<sup>72</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 34.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

do financiamento de despesas essenciais à sobrevivência dos indivíduos que não mais tiverem condições de custeá-la em razão da incidência da tributação, faria com que o Estado movesse a máquina pública arrecadatória. Essa, por sua vez, mostra-se excessivamente onerosa, sobretudo na cobrança de valores irrisórios e, assim, conseqüentemente, os custos necessários não seriam compensados pelos valores arrecadados. Nessa linha, complementa José Souto Maior Borges apud Regina Helena Costa<sup>73</sup>:

(...) é ditada [a impossibilidade de se tributar o mínimo existencial] por considerações sociais de diversa natureza, tais como: I – conveniência prática, dada a improdutividade do imposto em confronto com as despesas de arrecadação; II – justiça fiscal; os pequenos contribuintes em estágio de vida social inferior não deverão ter ainda mais reduzida a sua capacidade financeira; III – compensação econômico-financeira, porque os pequenos contribuintes são os que suportam mais duramente os ônus dos impostos indiretos.

No entanto, em que pese o entendimento pacificado segundo o qual a tributação incidente sobre o mínimo existencial configura-se como clara violação ao princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, mostra-se inconstitucional, válido tecer comentários acerca dos elementos identificadores do conceito de mínimo existencial, pois conforme já mencionado, tal conceito é suscetível de variação no espaço e no tempo e, assim, muitas vezes, poderá ser considerado de difícil identificação. Portanto, mostra-se necessária a análise de seus dois elementos identificadores: o objetivo e o subjetivo.

Pela análise do elemento objetivo, tem-se que é necessário examinar as características do bem a ser tributado – renda dinâmica ou estática – de modo a perquirir o quão essencial é para a satisfação das necessidades vitais dos indivíduos. Assim, identificam-se quais bens serão beneficiários da não incidência do tributo em virtude de pertencerem à porção patrimonial necessária à sobrevivência, o que, por sua vez, fará com que, v.g., não seja admitido que um bem considerado supérfluo seja enquadrado como essencial às necessidades vitais da pessoa. Com isso, para fins de identificação do mínimo existencial dos indivíduos, caracterizada está a necessidade de se aferir a essencialidade do bem, análise que pode ser feita considerando a sua natureza ou a sua destinação<sup>74</sup>.

<sup>73</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 73.

<sup>74</sup> VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. Op. cit., p. 77.

Quando a tributação incide sobre a renda dinâmica do indivíduo de forma direta, caso, por exemplo, do imposto de renda, está tributando diretamente o dinheiro auferido pela pessoa. O dinheiro não demonstra, por si só, a sua essencialidade frente à manutenção do mínimo vital dos indivíduos, sendo fundamental, portanto, analisar a destinação que o indivíduo dará para o dinheiro auferido. Dessa forma, será possível “identificar na renda a proteção existencial, já que [o elemento funcional] impõe que, no plano jurídico, o bem protegido seja afetado pelo seu titular para a satisfação elementar da pessoa ou de sua família”<sup>75</sup>.

Por outro lado, na hipótese de o fato gerador do tributo referir-se a bem adquirido pela renda dinâmica do indivíduo, o elemento funcional não será o responsável por caracterizar a proteção inerente ao mínimo existencial, pois a própria natureza do bem a ser tributado será capaz de indicar a “aptidão para a satisfação de uma necessidade elementar”<sup>76</sup>, que, por sua vez, consubstancia-se, sobretudo, no exercício dos direitos fundamentais constitucionalmente garantidos. Assim, podem-se considerar como objeto da referida proteção, v.g., os alimentos de primeira necessidade, peças de vestuário necessárias à sobrevivência, objetos fundamentais à saúde e, ainda, o local onde o indivíduo exercer sozinho ou junto à sua família, o seu direito à moradia, afinal, tal direito é fundamental à preservação da dignidade da pessoa humana.

Logo, ressalta-se que não será o preço do bem que indicará sua essencialidade. Inegável que tanto a aquisição – compra ou aluguel – quanto a manutenção do local onde se exerce o direito à habitação mostram-se extremamente custosos, no entanto, forçoso reconhecer que o alto despendimento não é feito para a manutenção de despesas supérfluas, mas sim, para a garantia do exercício de um direito constitucionalmente garantido a todos, fato capaz de justificar a proteção do mínimo existencial também referente ao imóvel destinado à moradia.

Entretanto, válido salientar que se torna fundamental uma análise casuística, haja vista que, com o até aqui exposto, não se pretende sugerir ou defender que todos os imóveis potencialmente destinados à habitação merecem a proteção do mínimo existencial. Não há que se considerar, por exemplo, que diversos imóveis destinados à moradia e pertencentes a uma mesma pessoa merecem a referida proteção, uma vez que, dessa forma, superar-se-ia em excesso o mínimo existencial.

---

<sup>75</sup> Ibidem, p. 78-79.

<sup>76</sup> Ibidem, p. 77.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Seguindo a mesma linha de raciocínio, com relação aos alimentos, não se pretende enquadrar, por exemplo, o caviar como alimento essencial à manutenção das necessidades básicas do sujeito.

No que tange ao elemento subjetivo, busca-se identificar as pessoas aptas a serem beneficiadas pela proteção ao mínimo existencial, ou seja, quem poderá ser o seu titular. Em um primeiro momento, imagina-se que apenas aos hipossuficientes caberia tal benefício, no entanto, após uma análise mais aprofundada, forçoso reconhecer que “também os ricos destinam parte de sua riqueza para a manutenção de suas necessidades básicas”, assim, por mais que soe um tanto paradoxal, não há porque privar os mais abastados de tal benefício. Nesse sentido, válido destacar lição de Ricardo Lobo Torres apud Alexander Roberto Alves Valadão<sup>77</sup>:

O *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência. Mas essa imunidade é paradoxal, eis que protege tanto o pobre quanto o rico, dentro dos limites mínimos necessários à garantia da dignidade humana.

Como já foi exposto, o fundamento precípua da impossibilidade de se tributar o mínimo existencial encontra-se na inexistência de capacidade contributiva nessa parcela de renda e, em virtude disso, “não há que se fazer distinção entre os que possuem apenas patrimônio suficiente para sua sobrevivência, e os que têm recursos sobejantes (...)”<sup>78</sup>, pois ambas as classes da sociedade consomem produtos de primeira necessidade, que, por sua vez, inequivocamente, merecem proteção.

Sendo assim, forçoso considerar que, tratando-se de bens de primeira necessidade, a proteção ao mínimo existencial deve restar garantida independentemente da quantidade de riqueza em excesso do sujeito, haja vista que a premissa predominante deve ser aquela apta a garantir a proteção do mínimo existencial a todos os bens que, pelas características de sua natureza ou por sua destinação, estejam “relacionados às condições de existência do seu titular”<sup>79</sup>, independentemente de ser esse rico ou pobre.

Por fim, imprescindível reconhecer que a proteção do mínimo existencial deve ocorrer em relação a todo e qualquer tributo, sob pena de restar inócuo o seu objetivo. Se, por exemplo, de um lado não se onerar a renda correspondente ao

---

<sup>77</sup> Ibidem, p. 169.

<sup>78</sup> Ibidem, p. 169.

<sup>79</sup> Ibidem, p. 170.

mínimo existencial do indivíduo e, noutro giro, admitir-se o gravame tributário sobre bens referentes a esse mínimo protegido, os efeitos da não tributação sobre a renda estariam anulados, uma vez que não haveria a efetiva proteção do mínimo vital do indivíduo em razão da tributação onerosa incidente diretamente sobre os bens, demonstrando-se, mais uma vez, a íntima relação existente entre a renda dinâmica e a estática dos indivíduos. Com isso, merece destaque o seguinte excerto:

(...) não há efetivamente razão para se proteger, mediante categoria jurídica tão importante, e de tão nobres finalidades, apenas a renda das pessoas, já que, sendo assim, ela se tornaria pífia, e um mero arremedo de proteção, se, na outra ponta, quando essa renda fosse transformada em bens vitais – como alimentos, v.g.-, fossem pagos integralmente os impostos correspondentes ao consumo. Não há dúvida que haveria apenas uma proteção retórica, pois essa renda, que não revela capacidade contributiva, estaria sendo tributada da mesma maneira, ainda que modo oblíquo, através dos bens vitais com ela adquiridos<sup>80</sup>.

## 2.5. Tributação sobre o patrimônio e o princípio do não confisco

Se, por um lado, como visto no tópico anterior, a tributação é limitada pelo mínimo existencial dos indivíduos – não podendo, portanto, estar aquém desse – de igual forma, não se pode admitir que a tributação incida tão excessivamente ao ponto de “subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte”<sup>81</sup>, ou seja, não se mostra admissível a ocorrência de tributação com efeito confiscatório.

Confisco, segundo lição de Regina Helena Costa, “é absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização”. A partir de tal conceituação, pode-se depreender que não se trata de uma medida a ser comumente utilizada pelo Poder Público, mas, ao contrário, deve ser excepcional, uma vez que impede ou prejudica significativamente o exercício do direito à propriedade privada – e, conseqüentemente, de outros direitos fundamentais, tais como o direito à moradia –, bem como da livre iniciativa. Nesse sentido, válido destacar entendimento de Douglas Yamashita e Klaus Tipke<sup>82</sup>, ao justificar a vedação imposta constitucionalmente à utilização do tributo com efeito de confisco:

---

<sup>80</sup> Ibidem, p. 181.

<sup>81</sup> SILVA, José Afonso da. Op. cit., p. 669.

<sup>82</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 68.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

(...) a proibição de tributo com efeito de confisco é um valor positivado como *princípio constitucional*, resultante de *três direitos fundamentais*, a saber: o *direito de propriedade* (arts. 5º, *caput*, e inciso XXII, e 170, II, da CF/1988 = direito de *uso, gozo e disposição da propriedade*), o *direito à herança* (art. 5º, *caput*, e inciso XXX, da CF/1988 = direito de *auferir* propriedade) e o *direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão* (arts. 1º, IV, e 5º, XIII, da CF/1988 = direito de *auferir* propriedade”. (grifos originais)

Outrossim, necessário considerar que o confisco, além de ser excepcional, é uma conduta que, quando adotada, está intimamente correlacionada com a ideia de punição ou sanção – que, conseqüentemente, pressupõe a prática de ato ilícito – afinal, “É cediço que a riqueza que é tributada a ponto de exaurir-se – cunho confiscatório -, e em relação à qual não é observado o princípio da capacidade contributiva, tende ou a eliminar a fonte de riqueza do sistema ou a depauperá-la até que seja totalmente inviabilizada”<sup>83</sup>.

Noutro giro, recorrendo-se novamente ao conceito de tributo disposto no art. 3º do CTN, tem-se que tributo é prestação pecuniária que não pode se constituir como sanção de ato ilícito, ou seja, o detentor do poder de tributar não pode utilizar esse instrumento precipuamente arrecadatário como forma de punição por algum ato ilícito praticado pelo contribuinte, logo, não há que se cogitar a possibilidade de tal instrumento ser utilizado para fins confiscatórios, que, conforme mencionado, caracteriza-se como forma de punição contra a prática de ato ilícito.

Em consonância com tal entendimento, a CRFB/1988 estabelece expressamente em seu art. 150, inciso IV, que a conduta dos entes políticos que implique utilização de tributo com efeito de confisco é vedada. Note-se que, embora pudessem ser possível ou lógico presumir a vigência dessa vedação no ordenamento jurídico pátrio, em virtude da consagrada proteção ao direito à propriedade privada, a CRFB/1988 optou por deixar expressa a vedação ao confisco, fato que pode ser atribuído à pretensão do constituinte de conferir aos cidadãos efetiva proteção à propriedade de cada um, tal qual preleciona Dino Jarach apud Hugo de Brito Machado<sup>84</sup>:

(...) se a constituição garante amplamente o direito de propriedade, que considera inviolável, só admite a desapropriação nos casos estabelecidos em lei e mediante prévia indenização, e veda a pena de confisco, mas não veda os impostos confiscatórios,

<sup>83</sup> VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. Op. cit., p. 53.

<sup>84</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Rio de Janeiro, n. 166, p. 93-113, jul. 2009, p. 97.

limitando-se determinar que o Congresso estabelecerá os impostos, a consequência lógica que qualquer intérprete constitucional extrairia desse texto ‘es la seguinte: que los Constituyentes han querido, en materia impositiva, salvaguardar el derecho de propiedad con una garantía meramente formal. El derecho de propiedad está a salvo, quando los impuestos sean aprobados por ley del Congreso. Eso es lo que el texto de la Constitución expresa’.

No entanto, em que pese a consagração do princípio do não confisco no texto constitucional vigente, a alta carga de indeterminação do conceito faz com que esteja longe de pacificação a questão sobre a fixação da fronteira existente entre a tributação protegida pelo texto constitucional e a eivada de inconstitucionalidade, em razão de seu caráter confiscatório.

A pretensão de fixar uma limitação imutável de valores máximos de tributos para não configuração do confisco mostra-se inalcançável, sendo necessária uma análise casuística, haja vista que a tributação não incide de maneira igual sobre todas as pessoas e, então, a partir disso, forçoso reconhecer

(...) que um imposto sobre o patrimônio pode ser, sob tal aspecto, confiscatório para uns e para outros não. O contribuinte que auferir renda elevada poderá pagar o imposto sem sacrificar parcela de seu patrimônio, enquanto outro com renda baixa ou sem nenhuma renda, terá de sofrer redução patrimonial (...) <sup>85</sup>.

Noutro plano, deve-se indagar o correto alcance da vedação ao confisco disposta no art. 150, inciso IV da CRFB/1988. Essencial considerar que embora um único tributo, com valor irrisório, incidente sobre o patrimônio, não configure sacrifício patrimonial do indivíduo, ao se analisar que sobre o mesmo patrimônio incidem diversos tributos que, considerados em conjunto, representam carga tributária excessivamente alta, estaria gerada uma situação em que a tributação seria capaz de causar diminuição significativa, ou mesmo, extinção do patrimônio do contribuinte – embora, considerados individualmente, não manifestem grande expressão econômica. Assim, faz-se necessário indagar se a análise acerca da ocorrência ou não de confisco do patrimônio por meio de tributo deve considerar a incidência desse de forma individual ou em relação à totalidade de carga tributária incidente sobre um mesmo patrimônio.

Conforme Hugo de Brito Machado assevera, é pacífico o entendimento segundo o qual a melhor interpretação a ser adotada sobre um dispositivo é aquela

---

<sup>85</sup> Ibidem, p. 95.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

que permita a máxima eficácia possível do preceito que se busca alcançar<sup>86</sup>. Com isso, reconhecer que o confisco, pela via da tributação, deveria ser analisado individualmente em cada tributo incidente sobre o patrimônio, significaria restringir a proteção pretendida pelo constituinte ao prescrever a regra constante na Carta Política, em seu art. 150, inciso IV.

Note-se que o texto constitucional dispõe ser expressamente vedado “*utilizar tributo com efeito de confisco*”<sup>87</sup>, não restringindo a vedação à mera instituição de tributo com efeitos confiscatórios, pois, se assim fosse, ao Poder Público seria autorizado instituir uma infinidade de tributos desde que, considerados isoladamente, não implicassem confisco do patrimônio, circunstância que, por óbvio, não impediria que o fisco confiscasse parcela ou totalidade do patrimônio individual. Nesse sentido, válido o seguinte posicionamento:

Note-se que a Constituição não se refere a instituição de um tributo com efeito de confisco, mas da utilização do tributo com efeito de confisco. Isto quer dizer que não é um tributo, especificamente considerado, que pode ter o efeito de confisco, e sim que qualquer tributo pode, eventualmente, em face das circunstâncias do caso concreto, ter o efeito de confisco. (...) Aliás, se o efeito de confisco fosse examinado em face de cada tributo especificamente, o Poder Público bem poderia praticar o confisco mediante a instituição e cobrança de vários tributos sem que nenhum deles, isoladamente, pudesse ser tido como confiscatório<sup>88</sup>.

Em consonância com o referido entendimento, encontra-se posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme pode ser percebido no excerto do seguinte julgado transcrito a seguir:

(...) 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 (...) não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade (...)<sup>89</sup>.

---

<sup>86</sup> Ibidem, p. 98-99.

<sup>87</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, Distrito Federal: Senado, 1988.

<sup>88</sup> Hugo de Brito Machado apud Hugo de Brito Machado. Op. cit., p. 99.

<sup>89</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 632.795/MG*. Relator Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 07 de novembro de 2011. *DJe* 14.11.2011. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22876134/recurso-extraordinario-re-632795-mg-stf>>. Acesso em: 22 set. 2015.

Assim, por todo o exposto até aqui, essencial reconhecer que o que definitivamente determina a ocorrência ou não do confisco é a correta aplicação do princípio da razoabilidade, tendo em vista que os efeitos confiscatórios dos tributos advêm, justamente, da sua incidência de forma irrazoada sobre o patrimônio dos contribuintes, culminando com a extinção integral deste ou, ao menos, com sua perda significativa.

Contudo, exatamente em razão da forte influência do referido princípio na configuração do confisco e sua conseqüente relatividade, mostra-se necessária a análise casuística das situações geradas pela tributação sobre o patrimônio dos contribuintes. Ressalte-se que o que se configura como razoável para um determinado indivíduo, pode não ser em relação a outro por conta das particularidades de cada caso. Nesse sentido, conclui Luciano Amaro<sup>90</sup>:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do *legislador* e é, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao *juiz*, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco. (grifo original).

### **3. O APERFEIÇOAMENTO DA APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO DESTINADO À MORADIA – IPTU E ITR**

#### **3.1. Noções introdutórias sobre o IPTU e o ITR**

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR) compõem a categoria dos impostos reais, o que significa afirmar que seus respectivos objetos de incidência integram o patrimônio do contribuinte. No entanto, é importante ressaltar que eles se diferenciam dos demais impostos dessa espécie, uma vez que a circunstância essencial para as suas cobranças não é a mera aquisição da propriedade, posse com *animus domini* ou domínio útil de um, mas sim a manutenção dessas qualidades no momento eleito para ocorrer a incidência tributária.

Dessa forma, pode-se compreender que o IPTU e o ITR têm como traço em comum uma hipótese de incidência capaz de refletir as relações contínuas do contribuinte com o bem imóvel, motivo pelo qual é válido destacar que os referidos impostos não se esgotam em um único pagamento, mas, ao contrário, perpetuam-se

---

<sup>90</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 168.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

enquanto perdurarem as mencionadas relações capazes de atrair a incidência do IPTU e do ITR – propriedade, posse ou domínio útil de bem imóvel.

Diante disso, forçoso reconhecer que a periodicidade no pagamento de tais impostos é um fator capaz de influir diretamente no exercício do direito fundamental à moradia, que, conforme já observado no capítulo anterior, foi alçado à categoria dos direitos inerentes à pessoa humana, com especial proteção constitucional.

Nesse sentido, destaca-se que mesmo o imóvel considerado como bem de família não estará protegido frente às dívidas relacionadas a tais impostos, tendo em vista que, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 8.009/90, os débitos de impostos, taxas e contribuições devidos em função do imóvel familiar, tais como IPTU e ITR, excepcionam a regra da impenhorabilidade do bem de família. Assim, mostra-se essencial manter o pagamento periódico dos mencionados impostos, sob pena de tal constrição atingir essa espécie de bem e, por conseguinte, afetar também o direito à moradia dos contribuintes inadimplentes.

Por oportuno, válido registrar que inobstante IPTU e ITR apresentarem similitudes, os pontos distintivos também devem ser objeto de destaque, conforme a seguir se fará.

A começar pelos comentários atinentes ao IPTU, imposto de competência municipal com previsão no art. 156, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil, tem-se que sua hipótese de incidência é a propriedade, posse ou domínio útil de um bem imóvel por natureza ou por acessão física e localizado, em regra, na área urbana do município.

Note-se que, diferentemente do que ocorre em outras áreas, para fins tributários, a zona urbana de cada município não estará caracterizada meramente pela delimitação feita pelas leis de zoneamento. Assim, mostra-se essencial também a existência de pelo menos dois dos melhoramentos constantes nos incisos do § 1º, do art. 32, do CTN<sup>91</sup>, para que, então, considere-se a área como pertencente à zona

---

<sup>91</sup> Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: *I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II – abastecimento de água; III – sistema de*

urbana da cidade. Entretanto, cabe ressaltar que, conforme assente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ)<sup>92</sup>, é possível a cobrança do IPTU em áreas que, embora não sejam beneficiadas pelos melhoramentos expostos pelo dispositivo anteriormente mencionado, tenham sido transformadas, pela lei de zoneamento urbano, em áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, tal como preleciona o § 2º do art. 32 do CTN.

Outrossim, tratando-se o IPTU de um imposto cobrado em razão de certas relações sobre um bem imóvel por natureza ou por acessão física, sua base de cálculo será o valor venal do imóvel que, sendo caracterizado como “aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário, admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos”<sup>93</sup>, abrangerá tanto o valor do terreno – bem imóvel por natureza – quanto o valor das edificações – bem imóvel por acessão física – mediante análise de diversos elementos, tais como os descritos por Leandro Paulsen<sup>94</sup>:

(...) preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário, custos de reprodução, locações correntes; características da região em que se situa o imóvel; face de quadras a quadras ou quarteirões; características da região em que se situa o imóvel; a logradouros; profundidade, terrenos encravados; de fundo interno; idade do imóvel; reconstrução, ampliação etc. (...).

Já no que tange ao ITR, trata-se de imposto de competência da União, com previsão no art. 153, inciso VI da CRFB/1988, cujo produto da arrecadação, no entanto, poderá ser revertido integralmente ao município que optar por fiscalizar e cobrar tal imposto, nos termos do art. 158, inciso II c/c art. 153, § 4º, III, ambos da CRFB/88.

---

*esgotos sanitários; IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado (...).* (Grifou-se)

<sup>92</sup> A título exemplificativo, válida a consulta dos seguintes julgados a respeito do tema em comento: AREsp 696.431/SP 2015/0080753-1; AgRg no REsp 783.794/SP 2005/0159477-5 e REsp 783.794.

<sup>93</sup> HARADA, Kiyoshi. *Valor venal. Prevalência do conceito legal*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2839](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2839)>. Acesso em: 19 jul. 2015.

<sup>94</sup> PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. In: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, ISBN 978-85-7348-786-2, item 1.4 – capítulo 1 (parte III), e-book.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Tal como assevera o art. 29 do CTN, a hipótese capaz de atrair a incidência de tal imposto é a propriedade, o domínio útil ou a posse com *animus domini* de bem imóvel por natureza localizado, como regra, na zona rural do município, de acordo com o previsto na respectiva lei de zoneamento e observadas as considerações anteriormente feitas sobre o § 1º do art. 32 do CTN.

Note-se, entretanto, que o referido critério territorial não se mostra absoluto para fins de determinar a incidência do ITR, sendo possível a sua relativização através da adoção de outro critério. Dessa forma, mostra-se plenamente aplicável o critério da destinação econômica do imóvel e, sendo assim, se esse bem, comprovadamente, for explorado com atividade agrária, o imposto que poderá ser cobrado é o ITR, ainda que tal imóvel localize-se em área qualificada como de zona urbana. Tal entendimento encontra amparo no disposto no art. 15 do Decreto-Lei 57/1966, diploma legal recebido no ordenamento jurídico pátrio como lei materialmente complementar e plenamente aplicável e apto a delimitar a incidência tributária sobre imóveis, *in verbis*:

Art. 15 DL 57/66. O disposto no art. 32 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.

Válido registrar que a utilização de ambos os critérios – territorial e destinação econômica – mostra-se essencial, uma vez que é um fator determinante para evitar a ocorrência do fenômeno da bitributação. Tratando-se o ITR e o IPTU de impostos incidentes sobre a propriedade, o domínio útil ou posse com *animus domini* de bem imóvel, as características desse bem serão as responsáveis por determinar o âmbito de abrangência de um e outro imposto.

Oportuno, ainda, ressaltar que outro fator distintivo entre ITR e IPTU é no que tange à base de cálculo, tendo em vista que, diferentemente do que ocorre com o imposto municipal imobiliário, a dimensão numérica do fato gerador do ITR desconsidera quaisquer acessões físicas edificadas sobre o imóvel por natureza. Assim, sua base de cálculo será o valor da terra nua tributável, o que, por conseguinte, diminuirá consideravelmente o valor da arrecadação dessa exação tributária.

Feitas essas considerações, forçoso reconhecer também a necessidade de se perquirir a intensidade adequada à cobrança de ambos os impostos aqui analisados para que, então, seja possível garantir aos contribuintes uma cobrança segundo os ditames da capacidade contributiva e, conseqüentemente, justa.

Frise-se que tais impostos possuem estreita relação com o exercício ao direito à moradia, conforme já explicado e, com isso, a preocupação com a fixação das alíquotas merece especial atenção. Isso porque tal elemento determinará a intensidade da tributação e, conseqüentemente, será responsável por posicionar o valor da cobrança entre o mínimo existencial e o confisco, ou seja, dentro dos limites mínimo e máximo da capacidade contributiva para que, então, seja possível a realização da justiça fiscal.

### 3. 2. Capacidade contributiva e a progressividade de alíquotas no IPTU e no ITR

#### 3.2.1. Breves considerações sobre o quantum debeat dos tributos

A base de cálculo e as alíquotas tributárias são os elementos responsáveis por determinar o *quantum debeat* (valor a ser pago) dos tributos, integrando, portanto, o critério prestacional ou quantitativo das respectivas regras matrizes de incidência. Ou seja, com a identificação de tais elementos, torna-se possível auferir “a dimensão da obrigação pecuniária, positivando o *quantum* devido”<sup>95</sup>.

Considera-se a base de cálculo como o elemento capaz de identificar a expressão numérica do núcleo do tipo dos tributos, motivo pelo qual se mostra essencial existir uma correlação entre o fato gerador e a base de cálculo dos tributos. Assim, no caso do IPTU e do ITR, as respectivas bases de cálculo deverão ser capazes de quantificar, numericamente, o imóvel urbano ou rural objeto da tributação, daí o acerto na escolha do valor venal do imóvel e do valor da terra nua tributável como critérios aptos a “quantificar o objeto da imposição fiscal”<sup>96</sup>.

Cabe ressaltar, no entanto, que a identificação da base de cálculo dos impostos e dos demais tributos não é suficiente para dimensionar o *quantum* de riqueza que deverá ser pago pelo contribuinte ao fisco competente. Há a necessidade de se utilizar as alíquotas, que, em se tratando de um elemento capaz de fornecer o percentual da riqueza manifestada a ser retirada do contribuinte, irá indicar, por conseguinte, a intensidade que poderá ser retirada do sujeito passivo integrante da relação jurídica obrigacional tributária.

---

<sup>95</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de direito tributário: material e processual*. São Paulo: Saraiva, 2012, ISBN 978-85-02-17295-1, e-book.

<sup>96</sup> *Ibidem*.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Note-se, portanto, que as alíquotas são a principal forma de promover a oscilação da carga tributária, bastando, para isso, que elas próprias sejam alteradas. Dessa forma, é essencial perceber a necessidade de se promover um controle rígido sobre as possíveis formas de fixá-las para que, então, seja possível impedir a ocorrência de uma tributação desarrazoada e que, conseqüentemente, caracterize uma situação de desrespeito à capacidade contributiva efetiva dos sujeitos passivos.

Dessa feita, válido ressaltar a correlação existente entre a necessidade de controle das alíquotas e a aplicação do princípio do não confisco, já elucidado no capítulo anterior, uma vez ser notório perceber que alíquotas imoderadas acarretam uma tributação desarrazoada e, diante disso, conseqüentemente, a cobrança será eivada de inconstitucionalidade, tendo em vista tal circunstância mostrar-se como um claro desrespeito ao comando constitucional que veda a cobrança de tributos com efeitos confiscatórios (vide art. 150, inciso IV, CRFB/1988).

Inegável reconhecer que na hipótese de se desconsiderar o mencionado princípio, quando da fixação de alíquotas, sua variação fatalmente ultrapassaria a capacidade efetiva de o sujeito passivo contribuir com as despesas do Estado em prol do interesse público e, assim, ao invés de restar caracterizada a hipótese de divisão de riqueza, demonstrar-se-ia, ao contrário, a aniquilação dessa.

Outrossim, oportuno destacar a importância de se recorrer à possibilidade de utilizar alíquotas diferenciadas como outra forma de controle do mencionado elemento. Sabe-se que as alíquotas podem ser uniformes, o que determina a aplicação de uma alíquota única independentemente do valor da base de cálculo ou de outras circunstâncias, ou diferenciadas, permitindo, como o próprio nome sugere, a aplicação de diferentes alíquotas na cobrança de um mesmo imposto.

A princípio, ao permitir que a arrecadação dos tributos ocorra com base em alíquotas diferenciadas, tem-se o entendimento no sentido de que tal cobrança aconteceria como uma forma de prestigiar a aplicação do princípio da capacidade contributiva. No entanto, a utilização desse método, sobretudo quando da análise da progressividade, merece cautela, para que, então, não haja excesso na tributação ou qualquer forma de desproporcionalidade no pagamento de impostos pelos contribuintes.

É possível diferenciar as alíquotas com base em critérios distintos, tais como o grau de essencialidade do bem – tornando as alíquotas seletivas – e a variação da base de cálculo, o que faz com que a alíquota seja elevada na medida em que a base

de cálculo também aumente, sendo que, diante desta última hipótese, encontra-se inserida uma das facetas do princípio da progressividade.

A característica principal do mencionado princípio reside no fato de que sua aplicação implica elevação da intensidade da tributação, na medida em que se demonstram existentes alguns dos critérios previamente definidos em lei, dependendo, ainda, da finalidade que se pretende alcançar.

Em uma primeira faceta do princípio da progressividade, busca-se elevar a tributação para fins de estimular ou desestimular determinados comportamentos. Nesse sentido, a CRFB/1988 prevê, em seu art. 153, § 4º, inciso I, que o ITR será progressivo na hipótese de a propriedade rural não ser produtiva, circunstância averiguada com base no disposto no art. 6º da Lei 8.629/93, ou seja, a produtividade da terra é identificada a partir do seu grau de utilização (GUT) e do grau de eficiência na exploração (GEE). Ainda, é possível observar, no texto constitucional, outra hipótese de progressividade com finalidade extrafiscal, mas em relação ao IPTU, que, conforme disposto no art. 182, § 4º, inciso II, poderá ser progressivo no tempo em caso de violação às normas do plano diretor municipal atinentes à função social da propriedade urbana. Com isso, havendo desrespeito à função social da propriedade e desde que, se possível for, tenha sido aplicada a sanção administrativa prevista no inciso I do mesmo dispositivo constitucional, a progressividade será cabível.

Por outro lado, inegável reconhecer a importância de uma segunda faceta do princípio da progressividade, que, distanciando-se da finalidade de estimular e inibir comportamentos, objetiva, precipuamente, cumprir com a finalidade arrecadatória dos tributos. Para isso, fundamenta-se na elevação da carga tributária de acordo com o aumento da capacidade contributiva dos contribuintes, fator que, por sua vez, torna incerta a possibilidade de aplicação da progressividade fiscal nos impostos reais, tais como o IPTU.

Explica-se: embora seja necessário reconhecer a importância de aplicar-se o princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, uma vez que, frise-se, a renda dinâmica do contribuinte sempre será afetada ainda que mediatamente, a jurisprudência tradicional do STF estava fixada no sentido de que a CRFB/1988 apenas teria tornado obrigatória a observância da capacidade econômica dos contribuintes nos impostos pessoais, o que, por sua vez, acabaria por impedir a aplicação de tal princípio aos impostos reais. Assim, considerando que a segunda faceta da progressividade seria caracterizada como um desdobramento do princí-

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

pio da capacidade contributiva, não seria cabível também a tributação de impostos reais progressivos, salvo expressa previsão constitucional, tal como ocorre em relação ao IPTU progressivo em razão do valor venal do imóvel, que será analisado adiante.

No entanto, inobstante tal entendimento jurisprudencial ter perdurado por longos anos, sua relativização já se mostra evidente, sobretudo após a surpreendente decisão do Pretório Excelso no sentido de admitir a constitucionalidade do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) progressivo<sup>97</sup>, mesmo diante da ausência de disposição expressa sobre a referida progressividade no texto constitucional. Embora não seja escopo do presente trabalho tecer comentários acerca desse imposto, válido salientar que o ITCMD possui natureza real, tal como IPTU e ITR, e, sendo assim, a relativização do posicionamento jurisprudencial tradicional com relação ao imposto ora em comento pode representar o início de uma nova tendência na Suprema Corte, o que, inevitavelmente, contribuirá para a concretização, cada vez mais efetiva, da capacidade contributiva nos impostos reais.

### 3.2.2. *Progressividade fiscal do IPTU*

Embora muito recentemente o STF tenha relativizado o seu posicionamento de admitir a progressividade em impostos reais apenas nos casos expressamente previstos na Carta Política brasileira, fato é que, com relação ao IPTU, a progressividade fiscal somente restou admitida após a Emenda Constitucional 29, de 2000, responsável por alterar a redação do § 1º do art. 156, incluindo seus dois incisos, cujo conteúdo indica, respectivamente, a possibilidade de o IPTU ter alíquotas progressivas, em razão do valor venal do imóvel, e diferenciadas, de acordo com a localização e o uso do bem.

---

<sup>97</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 562.045/RS*. Constitucional. Tributário. Lei estadual: progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da constituição da república. Princípio da igualdade material tributária. Observância da capacidade contributiva. Recurso extraordinário provido. Recurso Extraordinário n. 562045/RS. Estado do Rio Grande do Sul e Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Data de Julgamento: 06/02/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: *DJe* 27-11-2013, EMENT VOL-02712-01 PP-00001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+562045%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+562045%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/acyfaah>>. Acesso em: 23 set. 2015.

Diferentemente do que ocorre no art. 182, § 4º da CRFB/1988, a progressividade inserida pela EC 29/2000 representa uma hipótese de cobrança do IPTU progressivo com intuito predominantemente arrecadatário, tendo em vista que a variação das alíquotas em sentido crescente ocorre na medida em que haja elevação do valor venal do imóvel a ser tributado.

Antes do advento da referida Emenda Constitucional, embora vigorasse o entendimento que vedava a progressividade fiscal do IPTU, grande parte das leis municipais previam tal forma de tributação sobre os imóveis inseridos em suas respectivas atribuições territoriais, circunstância que acabou por incentivar diversos contribuintes, que se sentiam lesados pela referida cobrança progressiva, a instaurarem processos com o escopo de afastar a aplicabilidade de tais leis, já que eles, utilizando-se de uma interpretação radical, alegavam violação da Constituição, na medida em que esta autorizaria que a capacidade econômica dos contribuintes fosse aferida para promover apenas a gradação dos denominados impostos pessoais.

Assim, diante do Judiciário abarrotado com processos relacionados à controvérsia ora exposta, o julgamento do RE n. 153.771-0/MG tornou-se um *leading case* e, dessa forma, a decisão de considerar inconstitucional qualquer forma de progressividade fiscal do IPTU funcionou como modelo para resolver os demais processos com questão correlata. Observe-se:

EMENTA: IPTU. Progressividade. No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). – A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte<sup>98</sup>.

---

<sup>98</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. IPTU. Progressividade. *Recurso Extraordinário n. 153771/MG*. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, 20 de novembro de 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=IPTU+progre>>

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

No entanto, em que pese o referido julgamento ter pacificado a controvérsia ora exposta, ainda que apenas em âmbito jurisprudencial, a EC 29/2000 tratou de constitucionalizar entendimento diametralmente oposto ao que até então vigorava na Suprema Corte brasileira, uma vez que a referida Emenda Constitucional autorizou os diversos municípios brasileiros a inserirem nas respectivas leis instituidoras de IPTU a possibilidade de cobrar esse imposto com alíquotas diferenciadas – progressivas ou não – na medida em que haja a variação da base de cálculo, bem como considerando diferenças no uso e na localização do imóvel – fatores que, por sua vez, influenciam no valor da base de cálculo do IPTU.

Diante desse novo cenário, a controvérsia que aparentemente mostrava-se superada, ganhou novos contornos, pois, se por um lado, a modificação trazida pela EC 29/2000 tendia a pacificar definitivamente a questão, noutro giro, tal emenda acabou por ter sua constitucionalidade contestada, provocando, por conseguinte, nova manifestação do STF a respeito do tema.

Nessa toada, na tentativa de fundamentar a suposta inconstitucionalidade que estava sendo alegada, diversas vezes argumentavam no sentido de que a inovação promovida pela EC 29/2000 representaria ofensa a direitos e garantias individuais, que, por se tratarem de cláusula pétrea (vide art. 60, § 4º, inciso IV da CRFB/88), não poderiam ser suprimidas ou limitadas por força da ação do Poder Constituinte Reformador.

Contudo, forçoso reconhecer que tal argumento não merece prosperar, motivo pelo qual foi prontamente repellido pelo Pretório Excelso, sobretudo nas decisões unânimes proferidas nos julgamentos do RE 423.768/SP e RE 586.693/SP, que, por sua vez, erigiram-se como dois marcos importantes na mudança de posicionamento jurisprudencial, senão vejamos.

Conforme exposto pelo ministro Marco Aurélio, ao proferir seu voto no julgamento de ambos os Recursos Extraordinários supramencionados, o fato de a EC 29/2000 prever a progressividade fiscal do IPTU não representa qualquer violação aos direitos e garantias individuais dos contribuintes, pois há que se atentar que tanto a progressividade quanto à consideração da capacidade econômica dos contribuintes já estavam previstas no ordenamento brasileiro antes mesmo do advento

---

ssivo%28153771.NUME.+OU+153771.ACMS.%29&base=baseAcordaos>. Acesso em: 14 ago. 2015.

dessa emenda – vide art. 156, § 1º, na redação primitiva, e art. 145, § 1º da CRFB/88, respectivamente – não havendo, portanto, qualquer inovação.

Destaca-se que tal previsão constitucional não estava adstrita aos impostos denominados pessoais e, sendo assim, como já visto no primeiro capítulo do presente trabalho, não há motivos que justifiquem, adequadamente, a exclusão dos impostos reais quando da análise da capacidade econômica dos contribuintes. Registre-se que, além do fato aqui exposto insistentemente relacionado à profunda correlação entre renda dinâmica e estática, inegável considerar também que, sendo a capacidade contributiva decorrência da igualdade, um dos objetivos fundamentais da República (vide art. 3º, inciso III da CRFB/88), deve ser maximamente aplicada a todos os tributos. Nesse sentido, válido destacar o seguinte trecho do voto do ministro Luiz Fux no julgamento do RE 586.693/SP<sup>99</sup>:

(...) A tese que afasta a progressividade dos impostos reais parte de conceitos abstratos estranhos ao texto constitucional, preconcebidos em teorias que não se ajustam à totalidade normativa da Constituição brasileira de 88, uma vez que a capacidade contributiva, por ser decorrência da cláusula maior da igualdade (CF, art. 5º, *caput*, e 150, II), deve, necessariamente, incidir sobre todo e qualquer tributo, como meio de concretização do ideal de justiça fiscal (...).

Como pôde ser observado até aqui, é um equívoco atrelar a mudança trazida pela EC 29/2000 a uma inovação capaz de violar frontalmente uma cláusula pétreia. Ressalta-se que se qualquer inovação proporcionada pela atuação do Poder Constituinte Reformador representasse inconstitucionalidade, estar-se-ia admitindo a fossilização das decisões políticas tomadas no passado, o que, por sua vez, atentaria contra a democracia brasileira. Seguindo essa linha de pensamento, o eminente ministro Luiz Fux complementa seu voto:

(...) A leitura das cláusulas pétreas, inspirada no princípio democrático, impõe que se reconheça deferências às robustas manifestações democráticas expressadas por meio de Emendas à Constituição, que só podem ser declaradas inconstitucionais quando estiver em jogo o núcleo essencial dos valores protegidos pelo art. 60, § 4º, da CF, que tutelam, assim, a própria identidade do pacto constitucional de 1988 (...).

Nesse sentido, essencial considerar também o teor da súmula 668 do STF, que acabou por sedimentar o entendimento jurisprudencial ora esposado. Na medida

---

<sup>99</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. IPTU. Progressividade. *Recurso Extraordinário n. 586.693/SP*. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2617543>>. Acesso em: 20 set. 2015, p. 141-142.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

em que tal súmula expõe que qualquer progressividade fiscal do IPTU instituída por leis municipais anteriores à EC 29/2000 é inconstitucional, ao utilizar uma interpretação *a contrario sensu* do enunciado, é possível extrair o entendimento de que a progressividade do IPTU instituída após o advento da já referida Emenda Constitucional está em harmonia com a atual Carta da República.

Superada a análise da constitucionalidade da EC 29/2000 e, conseqüentemente, da possibilidade de os municípios brasileiros cobrarem IPTU de forma progressiva em razão do valor venal do imóvel, é necessário ter cautela no uso dessa forma de tributação, pois, do contrário, tal cobrança poderá se tornar inconstitucional. Conforme já aventado, alíquotas mal calibradas podem levar a uma tributação confiscatória, ultrapassando, por conseguinte, o limite máximo da capacidade contributiva. Sendo assim, tratando-se a progressividade de uma forma de cobrança com variação crescente de alíquotas, o risco de a fixação dessas ser desarrazoada é maior e, diante disso, encontrar um ponto de equilíbrio entre a concretização da igualdade material dos contribuintes e a impossibilidade de confisco adquire extrema importância, sobretudo para consagração da justiça fiscal<sup>100</sup>

(...) Certo que a alíquota progressiva pode resvalar para o desvario do confisco, mas, aí, o caso será de aferição do caráter razoável e proporcional da lei. Controle judicial sobre a atividade legislativo-tributária, então, para que esta nem descambe para a zona da gula arrecadatória nem desequipare contribuintes em situação factual de igualdade (...).

Visto isso, cabe ressaltar, ainda, que embora seja inegável reconhecer que a progressividade é uma das formas pelas quais a capacidade contributiva se manifesta, é um equívoco considerar que entre tais princípios há uma completa identidade, motivo pelo qual é errôneo assentir com a hipótese, por muitos aventada, de que a progressividade é suficiente para consagrar a capacidade contributiva nos impostos reais.

Como insistentemente analisado no presente trabalho, o patrimônio imobilizado do contribuinte, em regra, não é capaz de se auto-sustentar, ou seja, não é apto a pagar as dívidas dele decorrentes, fazendo com que, inevitavelmente, parte da renda móvel tenha que ser comprometida. Logo, embora seja uma tarefa árdua, é

---

<sup>100</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. IPTU. Progressividade. *Recurso Extraordinário n. 423.768/SP*. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 01 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2219868>>. Acesso em: 20 set. 2015, p. 322.

necessário recorrer à utilização de outros critérios que conservem a natureza real do IPTU e do ITR e, simultaneamente, proporcionem uma maior individualização da cobrança, atendendo, portanto, aos reclames da justiça fiscal.

### **3.3. Importância de se proceder com cautela na individualização dos contribuintes**

Se por um lado, a progressividade não se mostra suficiente para efetivar, de forma plena, o princípio da capacidade contributiva nos impostos reais, noutro giro, essencial considerar também que a utilização de outros critérios para mensurar a tributação exige extrema cautela, uma vez que, do contrário, a essência dessa espécie de impostos poderia ser desnaturada e a cobrança tenderia a ser preenchida com grande insegurança e incerteza dentre os contribuintes.

O IPTU e o ITR integram a categoria dos impostos reais e, mais especificamente, representam uma forma de tributação em que o fisco realiza a cobrança após a ocorrência de uma hipótese de incidência voltada a uma conduta relacionada ao patrimônio imobilizado do contribuinte. Assim, a fim de preservar a natureza desses impostos, o valor do pagamento a ser efetuado pelo sujeito passivo, na medida do possível, deve se referir ao bem imóvel envolvido na cobrança.

Ademais, é preciso notar que a ausência de correlação entre o bem imóvel e os critérios de mensuração da tributação demonstra também carência na delimitação dos motivos que justificam a relação jurídica obrigacional tributária instaurada entre a Fazenda Pública municipal e os contribuintes do IPTU e do ITR.

Inevitavelmente, tais circunstâncias fazem surgir um ambiente tomado por insegurança jurídica, tendo em vista que o fato de a tributação não ter seu conteúdo integralmente preenchido com clareza dá margem a um excesso de subjetivismo por parte do agente responsável pelo lançamento do imposto, uma vez que ele, discricionariamente, poderá se utilizar da lacuna existente para conceder privilégios indevidos. Além disso, aumentará a probabilidade de diferentes agentes administrativos aplicarem soluções distintas para contribuintes em situação similar, provocando, em ambos os casos, hipótese de violação à isonomia material.

Contudo, em que pese a necessidade de se evitar a utilização de critérios sem relação imediata com o bem imóvel, é preciso compreender que tal regra não é absoluta, motivo pelo qual deve comportar exceções. Esse entendimento adquire suma importância, na medida em que tal relativização representa uma forma de proporcionar aos contribuintes o efetivo respeito à sua capacidade de contribuir

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

com as despesas do Estado, ainda que, para isso, haja uma ligeira distorção em conceitos tributários doutrinariamente definidos.

Com efeito, a fim de alcançar a máxima aplicação da capacidade contributiva no IPTU, mostra-se patente a necessidade de conjugar, simultaneamente, fatores inerentes ao bem imóvel tributado e também elementos de ordem externa.

Primeiramente, inevitável considerar que há circunstâncias capazes de transformar expressivamente o poder aquisitivo da população, reduzindo, por conseguinte, a possibilidade de arcar com todas as dívidas existentes, inclusive e sobretudo no que tange aos impostos, que, por se tratarem de prestações compulsórias, são débitos, cujas negociações de valores, não podem ocorrer por mera opção do contribuinte, tal como já foi apontado no presente trabalho. Registre-se que, inobstante tais elementos serem afetos à análise da renda global do sujeito passivo, e não meramente do seu patrimônio imobilizado, atingem frontalmente as dívidas decorrentes desse, que, de forma inevitável, serão adimplidas pela renda dinâmica manifestada.

De igual modo, importante ressaltar também a existência de outros critérios objetivos do bem tributado que, apesar de não afetarem diretamente o cálculo das respectivas bases de cálculo dos impostos, são capazes de auxiliar na análise do *quantum* de riqueza poderá ser extraída do patrimônio do contribuinte, por meio do IPTU e do ITR. Trata-se de hipótese excepcional, contudo, não pode ser ignorada, pois considerar como absoluta a premissa que determina que a elevação da base de cálculo desses impostos revela, necessariamente, uma maior capacidade de contribuir, pode criar diversas situações de injustiça.

Diante disso, ao proceder com a fixação do *quantum* devido em dissonância com o entendimento ora esposado, estar-se-ia contribuindo para a criação de uma conjuntura que deve ser repelida do ordenamento jurídico pátrio, qual seja, a aceitação da injustiça fiscal, ainda que em casos excepcionais. Não se pode negar que tal situação ilustra uma hipótese de flagrante inconstitucionalidade, uma vez que viola comando emanado pelo Poder Constituinte originário que preceitua que a construção de uma sociedade justa deve ser um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (vide art. 3º, inciso I da CRFB/88).

### **3.4. Concretização da capacidade contributiva no ITR: imunidade e não incidência legalmente qualificada sobre as pequenas glebas**

A par da necessidade de a aplicação da capacidade contributiva ser maximizada com relação ao IPTU, conforme será analisada mais à frente, tal constatação

não pode ser feita no que tange à cobrança tributária, através do ITR. Isso porque os contribuintes do ITR são beneficiados por duas hipóteses de não incidência qualificada que, ao mesmo tempo em que sinalizam sobre o uso de aspectos do bem imóvel envolvido, também preveem a utilização de requisitos relacionados ao proprietário do bem, o que acaba por refletir o inequívoco prestígio conferido pelo constituinte ao princípio da capacidade contributiva.

Sendo assim, antes de proceder à análise dos critérios capazes de tornar a tributação do IPTU mais justa, essencial tecer breves comentários atinentes às hipóteses de não incidência já aplicáveis na cobrança do ITR, pois, dessa forma, é possível corroborar o posicionamento aqui esposado no sentido de considerar plenamente compatível a máxima concretização da capacidade contributiva com os impostos de natureza real.

### 3.4.1. *Breves considerações sobre imunidade e hipótese de não incidência legalmente qualificada*

Conforme entendimento amplamente consagrado na doutrina, há dois grupos de hipóteses capazes de gerar consequências no ordenamento jurídico, quais sejam, as hipóteses de incidência e as hipóteses de não incidência. No primeiro caso, a concretização das hipóteses implicará a atração de uma norma apta a determinar a ocorrência de algum efeito jurídico sobre aquele fato concretizado. Noutra giro, o segundo grupo caracteriza hipóteses que, se forem exauridas – ou seja, transformadas em fatos concretos –, não ensejarão a aplicação de normas jurídicas, seja por mera ausência de previsão legal ou mesmo porque o legislador expressamente vedou a incidência de certas normas sobre algumas hipóteses.

Note-se que, trazendo tais considerações iniciais para o campo do Direito Tributário, é possível perceber sua especial relevância, haja vista que a criação e incidência de tributos devem estrita observância ao princípio da reserva legal, conforme apregoa o art. 150, inciso I, da CRFB/1988. Assim, é forçosa a compreensão de que as normas tributárias apenas poderão incidir sobre as hipóteses que a lei expressamente definir como passíveis de incidência. Nesse sentido, válido destacar lição de Luciano Amaro<sup>101</sup>:

Diz-se que há *incidência* de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legal-

---

<sup>101</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 305.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

mente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo. (...) Quando se fala de *incidência* (ou melhor, incidência *de tributo*), deve-se ter em conta, portanto, o campo ocupado pelos fatos que, por refletirem a hipótese de incidência do tributo legalmente definida, geram obrigações de recolher tributos (...).

No que tange às hipóteses de não incidência tributária, é possível dividi-las em dois grupos. O primeiro engloba hipóteses de não incidência denominadas pela doutrina de pura ou simples (ou não incidência *tout court*<sup>102</sup>), que são aquelas situações que, se ocorridas, não atrairão normas de incidência simplesmente por ausência de previsão legal (“lacuna legislativa proposital”), ou seja, ao mesmo tempo em que não há autorização legal para a referida incidência, também não há qualquer vedação.

Por outro lado, no segundo grupo, há as hipóteses de não incidência qualificadas, abrangendo todas as hipóteses que não atraem incidência da norma tributária em razão de expressa vedação legal. Nesse caso, norma com conteúdo tributário expressamente restringe o Poder de Tributar do ente competente, impedindo que ele exercite sua competência em determinadas situações, seja motivado por decisões meramente políticas, seja objetivando a concretização de certos valores, tais como a proteção dos direitos e garantias individuais.

Nesse sentido, quando o comando vedatório advém de disposição infraconstitucional (constituições estaduais, leis orgânicas dos municípios e do distrito federal, leis complementares nacionais de normas gerais ou leis instituidoras do tributo), a hipótese será de não incidência tributária legalmente ou infraconstitucionalmente qualificada. No entanto, quando a proibição decorre de um mandamento constitucional, estará caracterizado o instituto da hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada, que, segundo doutrina amplamente majoritária, poderá ser denominado simplesmente como imunidade tributária.

Registre-se que, em ambos os casos de não incidência qualificada, não haverá a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, não ocorrerá também o surgimento da relação jurídica obrigacional tributária entre o ente tributante e o sujeito passivo, entretanto, apesar de tais similaridades, deve-se ressaltar que não há completa identidade entre esses institutos jurídicos.

Inegavelmente, a principal diferença entre essas hipóteses de não incidência guarda relação com a fonte legislativa da qual emanará o comando proibitivo e,

---

<sup>102</sup> Ibidem, p. 306.

sendo assim, considerando que a imunidade revela-se como um benefício fiscal gerado por força de norma com status constitucional, cabível a conclusão de que os demais traços distintivos entre os institutos serão decorrência lógica da posição de supremacia da CRFB/1988.

Válido salientar, ainda, que os benefícios fiscais ora em comento caracterizam-se como verdadeiras exceções no campo da arrecadação tributária, uma vez que irão de encontro à regra geral de que todos devem suportar os gastos gerais da coletividade, porquanto essas hipóteses de não incidência farão com que certo grupo de pessoas se liberte da incidência compulsória da norma criadora dos tributos<sup>103</sup>.

No entanto, considerando especialmente as imunidades, cabe esclarecer que, embora essas hipóteses acabem por refletir, de certa forma, um aparente privilégio, não se trata de benefício contrastante com o ordenamento jurídico pátrio, tendo em vista que sua utilização está pautada em fundamentos aptos a justificar o *discrimen* e, por conseguinte, consagrar a harmonia do sistema tributário. Apesar de não ser possível exigir que o constituinte tenha agido com coerência, quando da elaboração dos dispositivos integrantes da Carta Política brasileira, natural a presunção de que o seu trabalho não resultou em comandos dotados de arbitrariedade<sup>104</sup>.

É inegável reconhecer que parte das imunidades está fundamentada em decisões meramente políticas, bem como em razões de ordem técnica, nas quais o constituinte justificou a utilização do instituto para uniformizar o tratamento conferido por todos os entes em determinadas circunstâncias para, assim, manter a coerência de todo o ordenamento jurídico<sup>105</sup>.

No entanto, cabe salientar que a maior parte dessa espécie de benefícios fiscais tem como pilar fundamental a proteção de valores constitucionalmente relevantes, que acabará por conferir maior alcance a essas normas imunizantes, uma vez que o benefício gerado será decorrência natural da confluência de diversas normas, fazendo pressupor que a norma imunizante viria apenas para reforçar os enunciados constantes nos demais dispositivos constitucionais relacionados à garantia que se visa proteger<sup>106</sup>.

---

<sup>103</sup> SHOURI, Luís Eduardo. Op. cit., item 1.1 – capítulo IX.

<sup>104</sup> Ibidem, item 1.2 – capítulo IX.

<sup>105</sup> Ibidem, item 1.2 – capítulo IX.

<sup>106</sup> Ibidem, p. item 1.2 – capítulo IX.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Por outro lado, a proteção a esses valores fundamentais, muitas vezes, terá sua essencialidade elevada a um patamar tão superior, que poderá fazer com que a própria capacidade contributiva seja ignorada. Observe-se<sup>107</sup>:

O fundamento das imunidades é a preservação de *valores* que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes. Yonne Dolácio de Oliveira registra ‘o domínio de um verdadeiro esquema axiológico sobre o princípio da capacidade contributiva’. (grifo original)

Contudo, em que pese essa possível constatação, há imunidades que, diferentemente do disposto no enunciado supra, além de não desprezarem a capacidade contributiva do sujeito passivo, terão como objetivo precípua assegurar a sua máxima consagração e a proteção de outros valores fundamentais, conforme se verá na hipótese a seguir analisada.

### 3.4.2 *As hipóteses de não incidência descritas no art. 153, § 4º, II, CRFB/88 e no art. 3º, II, da Lei 9.393/96*

A par das imunidades de impostos constantes no art. 150, inciso VI, da CRFB/1988, nas quais o ITR também é englobado, o constituinte previu outra hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada específica para esse imposto no art. 153, § 4º, inciso II. Tal dispositivo constitucional determina que a propriedade de imóveis, inseridos no conceito de pequena gleba, não atrairá a incidência da norma instituidora do ITR, contanto que o próprio proprietário promova a exploração do bem e não possua qualquer outro imóvel.

Nesse sentido, é possível reconhecer que os requisitos exigidos pelo artigo supracitado pertencem a três ordens distintas, que, entretanto, devem ser cumulativamente cumpridos. No que tange à limitação do tamanho do imóvel (pequenas glebas), trata-se de uma condicionante relacionada intrinsecamente ao bem; já em relação à necessidade de exploração da terra pelo proprietário, é possível vislumbrar que o constituinte prestigiou o aspecto econômico existente na relação entre o indivíduo e o bem de sua propriedade; e, por fim, ao limitar o número de imóveis, o

---

<sup>107</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 174-175.

constituinte confere especial relevância a uma condição relacionada ao proprietário do bem. Passa-se, portanto, à análise de cada um desses elementos.

Ao dispor sobre a necessidade de o imóvel ter suas dimensões enquadradas no conceito de pequena gleba, a norma imunizante demonstra que, para o seu conteúdo ser integralmente revelado, é imprescindível recorrer ao conteúdo de outra norma, que, dispondo sobre o significado de pequena gleba, será responsável por complementar o seu verdadeiro sentido. Tal incumbência ficou a cargo do parágrafo único do art. 2º da Lei 9.393/96 (Lei instituidora do ITR)<sup>108</sup>, que, além de reiterar o conteúdo expresso na norma imunizante em comento, trata de fixar os limites territoriais correspondentes ao conceito de pequena gleba, *in verbis*:

Art. 2º Nos termos do art. 153, § 4º, *in fine*, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a:

I – 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II – 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III – 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

Como é possível observar com a leitura do dispositivo supra, os critérios espaciais nele delimitados representam a tentativa de fixar os parâmetros aptos a caracterizar uma propriedade rural que, embora seja de dimensões módicas, possa ser efetivamente explorada por seu proprietário, o que incentiva a manutenção de terras produtivas e, conseqüentemente, inibe o surgimento de novos latifúndios improdutivos. Nesse sentido, parte-se para a análise do segundo requisito exigido para concessão da imunidade, qual seja, exploração das terras.

Conforme já mencionado, é requisito de ordem econômica, no entanto, é preciso salientar que sua relevância é elevada, em virtude de ser, notadamente, um elemento apto a representar a concretização do aspecto econômico da função social

---

<sup>108</sup> BRASIL. Lei 9.393 de 19 de dezembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/civil\\_03/Leis/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/civil_03/Leis/L9393.htm)>. Acesso em: 21 set. 2015.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

da propriedade, tal como apregoa o inciso I, do art. 186, da CRFB/1988<sup>109</sup>, c/c com o *caput* do art. 6º da Lei 8.629/1993<sup>110</sup>.

Trata-se de uma exigência que objetiva fazer com que o proprietário promova o aproveitamento racional e adequado do solo, permitindo, com isso, que a propriedade ali situada concretize o direito fundamental à habitação dos que ali residem e, ao mesmo tempo, torne-se capaz de promover o sustento do proprietário e de sua família, seja com o aproveitamento de tudo aquilo que for cultivado, seja com a realização de pequenos negócios que auxiliem na aquisição de outros elementos necessários à sobrevivência.

Há que se notar, ainda, que, ao exigir que a exploração da terra seja feita pelo próprio proprietário, a norma imunizante ora analisada esclarece que um de seus objetivos é incentivar a criação de economias de subsistência, beneficiando, portanto, os detentores de pequenas terras que possuem a necessidade de prover seu sustento dos frutos gerados pelo próprio solo.

Por último, o constituinte exige que, para o proprietário se beneficiar da imunidade sobre as pequenas glebas, o imóvel seja o único de sua propriedade. Devido à clareza do enunciado imunizante, a princípio, não haveria motivação que justificasse dúvidas a respeito desse requisito. No entanto, surgiu o debate acerca da possibilidade de a imunidade se estender àqueles que, embora possuam dois ou mais imóveis, comprovem que a soma das dimensões desses bens não ultrapassa o conceito de pequena gleba.

Sendo assim, é inegável a constatação de que beneficiando tais proprietários, não se estaria diante de uma hipótese de injustiça fiscal, pois poderia haver situações que eles demonstrassem mais necessidade de usufruir desses benefícios do que aqueles detentores de um único imóvel. Contudo, estender a imunidade a eles ocasionaria ofensa ao comando constitucional imunizante, que, inequivocamente, restringiu a hipótese de não incidência aos que não possuíssem outros imóveis.

Diante desse impasse, a solução adveio de comando normativo do legislador ordinário, que, ao elaborar a redação do art. 3º, inciso II, da Lei 9.393/1996,

---

<sup>109</sup> Art. 186 da CRFB/1988: A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I – aproveitamento racional e adequado; (...)

<sup>110</sup> Art. 6º, *caput* da Lei n. 8.629/1993: Considera-se propriedade produtiva aquela que, explorada econômica e racionalmente, atinge, simultaneamente, graus de utilização da terra e de eficiência na exploração, segundo índices fixados pelo órgão federal competente. (...)

definiu que a propriedade de um conjunto de imóveis rurais, cujas dimensões somadas não ultrapassassem os limites territoriais característicos da pequena gleba, não atrairia a incidência do ITR, ainda que tais bens pertencessem a um mesmo indivíduo. Assim, embora os proprietários que se encontram nessa situação não possam gozar da imunidade do ITR sobre pequenas glebas, a incidência desse imposto não ocorrerá sobre eles, por força da hipótese de não incidência legalmente/infraconstitucionalmente qualificada constante no dispositivo supracitado – erroneamente denominado de isenção pelo legislador ordinário<sup>111</sup>.

Importante salientar, no entanto, que, na hipótese de o proprietário dos bens imóveis rurais, enquadrados no conceito de pequena gleba, deter um imóvel urbano, além de estar impedido de se beneficiar da imunidade em análise, também não poderá usufruir da hipótese de não incidência legalmente qualificada ora em comentário, em razão de expressa vedação legal emanada de seu dispositivo regulamentador (vide art. 3º, inciso II, alínea ‘b’, da Lei 9.393/1996).

Diante do exposto, analisando todos os requisitos essenciais à concessão dos benefícios fiscais supracitados, é inegável admitir que tanto o constituinte, quanto o legislador ordinário, optaram por utilizar, simultaneamente, elementos de ordem externa e interna do bem imóvel envolvido. Com isso, mostrou patente o prestígio conferido ao princípio da capacidade contributiva, porquanto, inegavelmente, ambas as hipóteses de não incidência procuraram beneficiar a parcela da população que teria seu sustento prejudicado, caso fosse exigido dela o pagamento do montante devido a título de ITR.

Note-se que, embora o princípio da capacidade contributiva tenha sido plenamente aplicado na tributação do ITR, não houve qualquer alteração na natureza

---

<sup>111</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., item 5 – capítulo V. Conforme lição do autor, “Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída, no art. 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado, por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento. A doutrina tradicional, apoiada nas lições de Rubens Gomes de Sousa, entende que haveria dois momentos cronologicamente não coincidentes: incidência da norma tributária num primeiro momento e incidência da norma isentiva num segundo, daí a conclusão de que ‘a isenção pressupõe a incidência [da norma tributária], porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido”.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

real desse imposto, uma vez que as características do bem imóvel também foram consideradas. Com isso, é possível perceber a ratificação do entendimento, defendido no presente trabalho, no sentido de que tal princípio deve ser de observância obrigatória também nos impostos reais, sobretudo os que se relacionam diretamente com o direito à moradia dos cidadãos.

Nesse sentido, a concretização do princípio da capacidade contributiva também deve ser percebida quando da cobrança do IPTU, ainda mais considerando que tal imposto, além de atingir um número superior de contribuintes – se comparado ao ITR –, também é capaz de atingi-los com maior intensidade, afinal, como já visto, sua base de cálculo tende a representar um valor mais elevado. Frise-se que não se está a defender, necessariamente, a criação de outras hipóteses de não incidência, no entanto, independentemente da técnica legislativa escolhida, mostra-se de extrema importância considerar diferentes elementos para que, então, alcance-se uma tributação mais justa, conforme se verá adiante.

### **3.5. A tributação por meio do IPTU e a concretização da capacidade contributiva: análise dos aspectos aptos a maximizar a consagração deste princípio**

#### *3.5.1 Desemprego*

Conforme conceituação disponibilizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)<sup>112</sup>, a taxa de desocupação ou de desemprego aberto define, numericamente, a parcela da população economicamente ativa – indivíduos com idade entre 10 e 65 anos de idade – que, embora esteja disponível para exercer funções laborais e tenha, de alguma forma, tentado se inserir no mercado de trabalho, não alcançou tal objetivo, mantendo-se, portanto, desocupada no período de referência da pesquisa.

Diante disso, pode-se compreender que aqueles que se encontram em situação de desocupação ou desemprego têm sua capacidade contributiva efetiva reduzida a zero, uma vez que, estando ausentes do mercado de trabalho, tais indivíduos não conseguirão obter recursos financeiros para arcar com as despesas necessárias a sua sobrevivência.

---

<sup>112</sup> IBGE. *Indicadores sociais mínimos*: conceitos. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/condicaodevida/indicadoresminimos/conceitos.shtm>>. Acesso em: 27 set. 2015.

Nesse sentido, tratando-se o desemprego de uma situação de inegável indisponibilidade de renda, necessário pressupor que a provisoriedade seria uma característica inerente a ele. Entretanto, é possível observar o enfraquecimento desse caráter provisório, uma vez que é cada vez maior o índice de desempregados que buscam por uma realocação no mercado de trabalho há um período superior a 1 ano, atingindo, em abril de 2014, 17,4% do total de desempregados então existentes<sup>113</sup>.

Forçoso reconhecer que, inevitavelmente, o dever de pagar impostos também restará prejudicado, especialmente quando o contribuinte se deparar com a cobrança de impostos reais, como IPTU e ITR. Isso porque, diferentemente do que ocorre com os impostos pessoais – v.g. o Imposto de Renda –, o cálculo do montante devido a título de IPTU e ITR não sofre influência de fatores que promovem variações na renda dinâmica dos contribuintes.

Entretanto, sobretudo quando se está diante de uma situação de desemprego, concordar com o posicionamento anteriormente esposado, em última análise, implica admitir uma tributação inconstitucional por ofensa aos ditames da capacidade contributiva. Como já visto, a manifestação de riqueza tributável por IPTU é a propriedade, domínio útil ou posse com *animus domini* de imóvel urbano, e, sendo assim, presume-se que o contribuinte inserido em uma dessas hipóteses de incidência é capaz de adimplir com as obrigações tributárias decorrentes do imóvel.

Trata-se de uma presunção, a princípio, adequada, uma vez que, efetivamente, é esperado que aqueles capazes de adquirir um bem imóvel, também sejam capazes de mantê-lo. No entanto, não se pode tratar tal presunção como absoluta, havendo necessidade de se considerar também os aspectos imprevisíveis da vida em sociedade – como é o caso do desemprego – que, inevitavelmente, afetarão a possibilidade de cumprimento das obrigações tributárias.

Nesse sentido, o IPTU merece especial atenção, haja vista ser um imposto cujo inadimplemento poderá acarretar a perda do imóvel envolvido na referida relação jurídica obrigacional tributária. Ou seja, ao se deparar com a impossibilidade de pagamento do mencionado imposto, os contribuintes se verão obrigados a alienar seu imóvel para, então, adquirirem o montante necessário ao cumprimento da obrigação.

---

<sup>113</sup> BRASILEIROS ficam mais tempo na fila do desemprego: tendência revela fraqueza da economia e antecede achatamento de salários, avaliam especialistas. *Época Negócios*, 25 de julho de 2014. Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Informacao/Resultados/noticia/2014/07/brasileiros-ficam-mais-tempo-na-fila-do-desemprego.html>>. Acesso em: 11 set. 2015.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Registre-se que tal alienação poderá ser feita espontaneamente pelo sujeito passivo, como meio de evitar a inscrição do débito em dívida ativa, ou, ainda, poderá ocorrer de forma coercitiva, pois, frise-se, o IPTU devido em função do imóvel é uma causa apta a excepcionar a impenhorabilidade do bem de família, como assevera o já citado art. 3º, inciso IV, da Lei 8.009/1990.

De qualquer forma, seja preventivamente ou no curso de execução fiscal, a alienação do bem imóvel indicará inevitável violação ao direito fundamental à moradia. Tal fato ocasionará, por conseguinte, o surgimento de um novo problema, qual seja, o de alojar as famílias que, em prol do adimplemento da obrigação tributária, tiveram que abdicar do direito a uma habitação. Assim, configurada está mais uma hipótese contraditória em que o Estado, por meio da cobrança desarrazoada e inadequada de IPTU, contribui de forma determinante para a violação dos direitos fundamentais que ele mesmo deveria garantir aos cidadãos.

Válido salientar, no entanto, que as reflexões feitas até aqui não representam argumentos em prol de um entendimento no sentido de que os desempregados deveriam se abster de pagar IPTU, uma vez que, dessa forma, o interesse público existente na arrecadação desse imposto restaria prejudicado. Contudo, defende-se que tal circunstância seja considerada, de modo a permitir uma cobrança mais adequada aos preceitos fundamentais da capacidade contributiva, recorrendo-se, por exemplo, à utilização da moratória.

A moratória está prevista no art. 151, inciso I, do CTN, como uma das hipóteses que geram a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Com a utilização desse instituto, observando-se os requisitos constantes nos artigos 152 e seguintes do mesmo diploma legal, é possível determinar a prorrogação do prazo para pagamento de tributos, em caráter geral ou individual, mediante a ocorrência de situações catastróficas que provocam notórias dificuldades financeiras. Sobre o tema, válido destacar a preciosa lição de Luiz Eduardo Shoueri<sup>114</sup>:

Não se trata a moratória de criação recente do direito. Relata-se que já em Roma, no tempo de Constantino, podia o pretor ou o príncipe decidir pela concessão da moratória quando assim o exigissem as circunstâncias. Tal moratória atingia a generalidade dos credores, que ficavam, assim, impedidos de exigir o cumprimento das obrigações, desde que os devedores oferecessem garantias. Nota-se, daí, que a moratória protegia o devedor de um desastre financeiro, assegurando a sobrevivência do negócio. A moratória em matéria tributária era de uso frequente para os casos em que a

---

<sup>114</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., item 1 – capítulo XIV.

colheita fosse insuficiente. No período do Império Romano, o Imperador declarava moratória e diferia a cobrança de impostos por alguns anos (...).

Ao conceder a moratória em caráter individual, o ente tributante permite que a suspensão de certo crédito tributário seja efetuada em favor de um grupo específico da população, que, comprovadamente, deverá cumprir os requisitos exigidos em lei. Dessa forma, não há dúvidas de que o referido benefício poderia ser concedido à parcela dos contribuintes que se encontra desempregada, pois trata-se de um grupo que, embora busque a reinserção do mercado de trabalho, não consegue se livrar da condição de indisponibilidade econômica.

Contudo, inobstante a análise ora efetuada, é necessário ressaltar que se trata de hipótese, cuja utilização merece cautela. O desemprego é uma circunstância que, apesar de influenciar na possibilidade de pagamento do IPTU, não guarda relação direta com as características do bem tributável.

Assim, com o objetivo de evitar a insegurança jurídica na tributação, bem como o desrespeito à natureza do referido imposto, essencial reconhecer a necessidade de considerar o desemprego como um critério que, somado a outros relacionados diretamente ao bem imóvel tributável – a seguir analisados –, será capaz de concretizar, de maneira mais efetiva, a capacidade contributiva no IPTU.

### *3.5.2. Propriedade de um único imóvel*

Se por um lado é usualmente reconhecido que os detentores de bem imóvel demonstram ter aptidão para arcar com o pagamento do IPTU dele decorrente, forçoso reconhecer também que a quantidade de imóveis pertencentes a um mesmo contribuinte, inevitavelmente, revela a maior ou menor possibilidade de ele contribuir. Nesse sentido, pode-se compreender, de forma presumida, que a capacidade contributiva do sujeito passivo do IPTU é diretamente proporcional ao número de imóveis que ele detém.

Seguindo essa linha, o contribuinte de IPTU, proprietário de dois ou mais imóveis, não merece se beneficiar de uma atenuação do valor da cobrança do referido imposto, em razão de uma situação de desemprego, por exemplo. Nesse caso, o contribuinte não se encontraria em uma situação de completa indisponibilidade de renda, nem mesmo se veria diante de um risco iminente de perda do direito fundamental à moradia.

Na hipótese descrita anteriormente, ao se deparar com a cobrança de IPTU, o sujeito passivo, ainda que desempregado, teria a possibilidade de saldar o débito

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

tributário com a utilização do outro bem, seja alienando-o ou transformando-o em fonte geradora renda – v.g. realizando a locação do bem. Desse modo, é possível constatar que, com o uso de um bem para manutenção de um outro, o contribuinte, ao mesmo tempo em que garante a manutenção do seu direito ao ambiente residencial, também permite a continuidade da sua participação frente às despesas públicas.

A *contrario sensu*, o detentor de apenas um bem imóvel não possui outros meios, senão a própria renda dinâmica, para arcar com o débito decorrente da cobrança de IPTU, demonstrando que, ausente essa espécie de renda, o pagamento do imposto restará prejudicado. Com isso, mostra-se adequado presumir a reduzida capacidade contributiva desses proprietários, sobretudo se comparados aos que possuem outros imóveis, que, de alguma forma, poderão utilizar os bens sobejantes para geração de renda, como anteriormente mencionado.

Diante do exposto, válido, então, proceder à análise do teor da súmula 589 do Supremo Tribunal Federal. O preceito dela emanado adverte sobre a impossibilidade de se fixar adicional progressivo em virtude da quantidade de imóveis do contribuinte, ou seja, trata-se de um enunciado que veda ao fisco municipal, quando da cobrança do IPTU, atingir os contribuintes com carga tributária mais intensa simplesmente em decorrência do fato de possuírem mais de um bem imóvel urbano.

Expor uma análise esmiuçada do teor da súmula em comentário desviaria o foco do presente trabalho, contudo, forçoso reconhecer que o entendimento nela esposado acaba por permitir um favorecimento daqueles que, a princípio, seriam detentores de maior capacidade contributiva. No entanto, em que pese tal constatação, é possível compreender que o posicionamento ora esposado não viola frontalmente o entendimento jurisprudencial – ultrapassado – do Pretório Excelso sobre tema.

Em consonância com o que o STF preceitua neste verbete, os argumentos aqui apresentados não sugerem um endurecimento da carga tributária dos possuidores de patrimônio imobilizado mais valioso. Ao contrário, a defesa aqui apresentada é no sentido de revelar a necessidade de se gerar benefícios fiscais a certos contribuintes de IPTU que se encontram, ainda que transitoriamente, em situação de vulnerabilidade econômica, evitando-se, dessa forma, que futuras execuções fiscais ocasionem a perda de seu único imóvel.

Nesse sentido, a fim de corroborar a harmonia do critério exposto ao ordenamento jurídico pátrio, válido atentar-se para o conteúdo da súmula 539 do STF, *in*

*verbis*<sup>115</sup>: “É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”.

Diante da leitura dessa súmula, é possível depreender que seu conteúdo privilegia uma tributação segundo os ditames da capacidade contributiva, haja vista que permite a cada município diminuir o valor da cobrança em prol daqueles com capacidade reduzida para arcar com as despesas relacionadas ao IPTU.

No entanto, em que pese estar ratificada a constitucionalidade da referida redução de carga tributária, trata-se de uma medida cuja adoção representa uma faculdade conferida a cada município. Isso porque, considerando inexistir quaisquer mandamentos advindos de lei complementar capazes de limitar e uniformizar o *modus operandi* da cobrança do IPTU, os municípios, individualmente, teriam aptidão para definir a forma mais adequada de exercer a competência atribuída a eles pela CRFB/1988, desde que, obviamente, haja consonância com os valores protegidos por essa, tal como ocorre no caso em tela.

Embora a ausência de uniformização legislativa sobre o tema revele a desnecessidade de os municípios tributarem de acordo com a possibilidade indicada pela súmula 539 do STF – e que ora está sendo defendida –, é possível observar a existência de municípios seguindo a linha do posicionamento ora defendido, sendo válido destacar, exemplificativamente, a legislação tributária de Barra Mansa, município situado no interior do Estado do Rio de Janeiro. Conforme o dispositivo a seguir transcrito, tal município, por meio da Lei Complementar Municipal n. 57/2009 (Código Tributário Municipal de Barra Mansa), isenta contribuintes de IPTU que sejam proprietários de um único imóvel, *in verbis*<sup>116</sup>:

Art. 30. São isentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:

(...)

IX – O proprietário de **um único imóvel no Município**, com **no máximo 70 (setenta) metros quadrados de construção**, desde que **nele resida** e que **perceba até 3 (três) salários mínimos mensais**, vigentes na região; (grifou-se)

Importante observar que, no trecho do dispositivo supra, não se trata de utilizar exclusivamente o critério ora exposto. Trata-se de uma hipótese de isenção

<sup>115</sup> BRASIL. *Códigos 3 em 1: Tributário; Processo Civil e Constituição Federal*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1036.

<sup>116</sup> BARRA MANSA. *Lei Complementar Municipal n. 57 de 21 de dezembro de 2009*. Código Tributário Municipal. Disponível em: <<http://prefeituradebarramansa.com.br/web/conteudo/downloads/LivroPrimeiro2402.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2015.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

tributária que combina a aplicação de quatro critérios distintos, que, se observados, ensejariam a concessão do referido benefício fiscal, a saber: restrições na quantidade de imóveis (um único imóvel), na renda percebida pelo contribuinte (máximo de três salários mínimos), no tamanho do bem (até setenta metros quadrados) e no seu uso (residência do proprietário).

Conforme insistentemente se expõe no presente trabalho, o objetivo fundamental deve ser a máxima concretização do princípio da capacidade contributiva na cobrança do IPTU, o que pode ser percebido na utilização conjunta de vários critérios, como fez o Município de Barra Mansa. Registre-se que a combinação de restrições ora defendida mostra-se muito importante para fortalecer a presunção de riqueza manifestada pelo contribuinte, permitindo-se, conseqüentemente, um tratamento fiscal mais adequado e isonômico.

### 3.5.3. *Delimitação do tamanho do imóvel associada ao respectivo valor venal*

É inegável constatar que restringir, exclusivamente, a quantidade de imóveis a fim de determinar os requisitos necessários para o contribuinte usufruir de benefícios fiscais, pode gerar situações de inequívoca injustiça fiscal. Note-se que o referido aspecto nem sempre revelará uma hipótese de fragilidade econômica do contribuinte, que poderá, por exemplo, ter uma única propriedade com um imóvel de amplas dimensões e destinado ao desenvolvimento de atividades comerciais com grande atuação no mercado nacional, o que, notavelmente, revela, a princípio, significativa capacidade de contribuir com os débitos tributários.

Diante disso, mostra-se necessário estabelecer outras restrições para que, então, seja possível observar o verdadeiro grau de essencialidade do imóvel para o sujeito passivo e, mais que isso, verificar a efetiva relação de dependência entre o exercício do direito à moradia do contribuinte e o imóvel a ser tributado. Nesse sentido, a delimitação no tamanho do imóvel e a restrição no uso do respectivo bem demonstram ser capazes de complementar os aspectos já analisados, permitindo, conseqüentemente, uma cobrança tributária mais justa.

A começar pela delimitação nas dimensões do bem tributável, trata-se de critério que permite criar uma presunção de que os proprietários de imóveis menores terão menor possibilidade de saldar débitos de IPTU e, assim, mereceriam gozar de benefícios fiscais a serem concedidos pelo município da localidade do bem. Dessa

forma, a princípio, concedidos os benefícios a esses proprietários, estar-se-ia diante de uma situação de justiça fiscal.

No entanto, em que pese essa possível compreensão, é preciso considerar que, sobretudo em grandes cidades, o tamanho do imóvel tem adquirido cada vez menos importância para apuração da capacidade contributiva do sujeito passivo. Note-se, que, embora as dimensões do imóvel sejam um fator responsável por influenciar a fixação da base de cálculo do IPTU – valor venal do imóvel – em diversas hipóteses, a localização do bem tem sido um critério determinante para o referido cálculo, uma vez que se mostra capaz de elevar exponencialmente o seu valor, ainda que o bem tenha dimensões reduzidas e, *a contrario sensu*, diminuir seu valor, mesmo tratando-se de imóvel com grandes dimensões.

Com isso, é possível observar a possibilidade de contribuintes residentes em imóveis com grande extensão espelharem menor capacidade contributiva do que aqueles proprietários de bens com dimensões reduzidas. Sendo assim, considerar também o valor venal atribuído ao imóvel, adquire suma importância, pois, dessa forma, seria possível compatibilizar o binômio dimensões/localização e, conseqüentemente, possibilitar a melhor aferição do quanto seria razoável e adequado cobrar do sujeito passivo.

Nesse sentido, deve ser objeto de destaque a legislação do Município de Campinas, referente à cobrança de IPTU, tendo em vista que, através da Lei n. 11.111/2001 – após algumas alterações legislativas –, o referido município passou a conceder o benefício fiscal por ele denominado de “Isenção para habitação popular”. Tal benefício garante aos indivíduos proprietários de imóveis enquadrados nas dimensões e valores venais constantes no dispositivo regulamentador, a dispensa do pagamento do IPTU e, assim, contribui também para a melhor distribuição da carga tributária, dentre os contribuintes. A saber, válido a transcrição do art. 4º, inciso III, alínea ‘a’ da supracitada Lei Municipal de Campinas n. 11.111/2001, com nova redação dada pela Lei Complementar Municipal n. 181/2017<sup>117</sup>:

Art. 4º São isentos do imposto:

(...)

III – os imóveis destinados a habitação popular nos seguintes casos: (nova redação de acordo com a Lei Complementar n. 181, de 11/10/2017)

---

<sup>117</sup> CAMPINAS. *Lei Municipal n. 11.111 de 26 de dezembro de 2001*. Disponível em: <<https://bibliotecajuridica.campinas.sp.gov.br/index/visualizaratualizada/id/126521>>. Acesso em: 1 abr. 2018.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

a) cujos contribuintes possuam em seu patrimônio um único imóvel, situado no município, no qual efetivamente residam e que não ultrapasse os limites de área construída e valor venal relacionados nos itens 1 e 2 desta alínea: (nova redação de acordo com a Lei Complementar n. 181, de 11/10/2017)

1. cadastrado na categoria Residencial Horizontal (RH) com área total construída não superior a 80,00m<sup>2</sup> (oitenta metros quadrados) ou na categoria Residencial Vertical (RV) com área total construída não superior a 50,00m<sup>2</sup> (cinquenta metros quadrados), sem área territorial excedente, cujo valor venal não ultrapasse 60.000 UFICs (sessenta mil Unidades Fiscais de Campinas) no mês de janeiro de cada exercício financeiro;

2. cadastrado na categoria Residencial Vertical (RV) com área construída de até 55,00m<sup>2</sup> (cinquenta e cinco metros quadrados) e que cumulativamente:

2.1. tenha valor venal, no mês de janeiro de cada exercício financeiro, de até 30.000 UFICs (trinta mil Unidades Fiscais de Campinas);

2.2. tenha o valor do metro quadrado do terreno tomado para cálculo do valor venal do imóvel de que trata o item 2.1 de até 150 UFICs/m<sup>2</sup> (cento e cinquenta Unidades Fiscais de Campinas por metro quadrado); (...)

### 3.5.4. *Uso residencial do imóvel*

Conforme aqui se expõe, todos os critérios, cuja utilização conjunta está sendo proposta no presente trabalho, revelam aptidão para proporcionar aos contribuintes do IPTU uma tributação de acordo com os ditames da justiça fiscal. Contudo, mostra-se imperiosa a constatação de que o critério atinente à forma de utilização do bem imóvel merece especial atenção, pois é esse o aspecto que poderá se relacionar mais diretamente com o direito fundamental à moradia dos contribuintes.

Os bens imóveis podem ser utilizados por seus proprietários de forma residencial ou não. Na primeira hipótese, o bem adquire singular importância na vida digna do contribuinte, pois sendo ele o local onde o sujeito passivo e, eventualmente, sua família, estabelecerão residência fixa, será através desse imóvel que o direito fundamental à moradia, previsto abstrata e genericamente no art. 6º, da CRFB/1988, será concretizado àquele determinado contribuinte.

Noutro giro, na hipótese de o sujeito passivo não utilizar o bem para fins de fixar a sua própria habitação, é possível concluir que, ainda que tal bem seja essencial ao seu sustento – *v.g.* uso do bem para prática de atividades empresariais – a relação firmada entre ele e o direito fundamental à moradia é meramente tangencial ou indireta, pois sendo o imóvel destinado a fins não residenciais, a concretização do direito fundamental à habitação se faria por outra maneira.

Note-se que, quando o contribuinte utiliza o bem de sua propriedade para fixar a sua própria residência, surge uma relação de profunda dependência entre esse imóvel e o direito fundamental em comento, motivo pelo qual a oneração excessiva do bem acarretará, diretamente, a frustração do direito fundamental correspondente. Não por acaso, as legislações municipais tributárias colacionadas a título exemplificativo – Município de Barra Mansa, sul do Estado do Rio de Janeiro, e Município de Campinas, interior do Estado de São Paulo –, embora não prevejam isenções com idênticos requisitos, trataram de condicionar as respectivas hipóteses isentivas de IPTU à necessidade de o bem ser utilizado como residência do proprietário.

Ratificando esse entendimento ora esposado, válido ressaltar que, conforme já mencionado neste capítulo, o uso do bem imóvel é causa, prevista na Constituição Federal, que possibilita a diferenciação de alíquotas (art. 156, § 1º, inciso II, CRFB/1988) pelos municípios instituidores do imposto em comento, o que, por sua vez, confirma a sua importância frente a uma cobrança tributária de acordo com os moldes da justiça fiscal e com demais valores protegidos pela Carta Política brasileira.

Diante do exposto, essencial depreender que, quanto maior e direta for a relação do bem imóvel com o direito fundamental à moradia de seu proprietário, maior deverá ser a preocupação em se adotar medidas razoáveis capazes de preservar a continuidade desse direito constitucionalmente garantido, ainda que, para isso, o ente municipal tenha que renunciar parte de sua arrecadação tributária. Não se trata de prevalência do interesse individual sobre o público, mas, ao contrário, pois, se é o próprio Estado Federal que deveria zelar pela preservação dos direitos fundamentais por ele garantidos aos cidadãos, onde estaria o interesse público se ele mesmo, sob a justificativa de manter a arrecadação dos tributos, contribuísse para a aniquilação desses direitos?

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, é possível constatar que arrecadar impostos é um poder-dever estatal essencial para a satisfação das despesas públicas geradas e, consequentemente, para manutenção de toda a coletividade. No entanto, inobstante isso, não se pode considerá-lo como um poder-dever a ser exercido de qualquer forma, sendo imprescindível, ao contrário, a observância de certos limites, que, por sua

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

vez, impedirão que o Estado tribute os que não revelem qualquer signo presuntivo de riqueza ou absorva toda a riqueza manifestada pelos contribuintes.

Dessa forma, a capacidade contributiva surgiu como o principal limitador à atuação estatal quando da cobrança tributária, uma vez que, integrada ao texto constitucional (art. 145, § 1º da CRFB/1988), impõe aos entes que, “sempre que possível”, os impostos sejam graduados em conformidade com a capacidade econômica dos indivíduos. Ora, trata-se de uma garantia que requer sua máxima concretização para ser cumprida, sob pena de a cobrança tributária figurar como inconstitucional.

Nesse sentido, não há cabimento em excluir da abrangência do referido mandamento constitucional, a tributação incidente sobre o patrimônio, sobretudo os impostos que se relacionam diretamente aos bens destinados à moradia dos contribuintes, caso do IPTU e do ITR. A cobrança desses impostos, que possuem natureza real, deve, inevitavelmente, guardar relação com as características do imóvel envolvido, contudo, se a fixação do valor a ser cobrado ficar restrita a esses fatores, tratar-se-ia de uma hipótese de injustiça fiscal. Afinal, ao considerar que a manutenção do patrimônio imobilizado do contribuinte tem sua gênese na renda dinâmica dele, forçoso reconhecer que a pessoa do contribuinte sempre será atingida.

Sendo assim, ainda que o agente responsável pelo lançamento considere as características do imóvel a ser tributado, devem ser considerados, conjuntamente, outros aspectos que, embora não se relacionem diretamente com a coisa, influenciam, significativamente, na possibilidade de o sujeito passivo da relação tributária arcar com as despesas e, mais que isso, refletem de forma mais satisfatória a capacidade contributiva do sujeito.

Conforme visto, o que fora esposado no presente trabalho representa um posicionamento plenamente compatível com o Ordenamento Jurídico pátrio, o que pôde ser comprovado com a análise das hipóteses de não incidência tributária (vide art. 153, § 4º, inciso II da CRFB/1988 e art. 3º, inciso II da Lei 9.393/1996) relativas ao ITR. Tais hipóteses demonstram a completa adequação entre uma tributação de impostos incidentes sobre o patrimônio e a aplicação de critérios imediatamente relacionados ao bem imóvel envolvido e, ao mesmo tempo, fatores aptos a demonstrar a essencialidade dele para o respectivo proprietário exercer o seu direito fundamental à moradia.

Aplicar à cobrança do IPTU a mesma lógica – ainda que por meio de outros instrumentos – é de suma importância para que nesse imposto possa haver a plena justiça fiscal. Registre-se que, tal como proposto, considerar a situação de desemprego do contribuinte, o número de imóveis de sua propriedade, as dimensões do bem, assim como o seu uso residencial, adquire especial importância para aferir a efetiva capacidade contributiva dos indivíduos, pois ora esses fatores representarão a completa indisponibilidade de renda para arcar com os débitos, ora demonstrarão o alto grau de essencialidade do bem para a sobrevivência do contribuinte e de sua família.

Com isso, fazer com que o Estado – mais especificamente os municípios, competentes para instituição do IPTU – impute aos seus administrados uma cobrança plenamente de acordo com os moldes da capacidade contributiva é essencial, sobretudo nesse imposto intimamente relacionado com o direito à moradia dos proprietários e cuja inadimplência poderá ocasionar a perda do bem único do contribuinte e, por conseguinte, a extinção do direito fundamental a ele correspondente. Necessário perceber que, agindo dessa forma, o Estado não atenderá meramente os interesses particulares de cada contribuinte beneficiado por uma tributação mais adequada, mas, principalmente, atuará em prol na concretização de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, qual seja, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BARRA MANSA. Lei Complementar Municipal n. 57 de 21 de dezembro de 2009. *Código Tributário Municipal*. Disponível em: <<http://prefeituradebarramansa.com.br/web/conteudo/downloads/LivroPrimeiro2402.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2015.
- BONOMO, Carla. A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social. *Revista do Direito Público* (Londrina), v. 4, p. 29-42, maio/ago.2009. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/index>>. Acesso em: 24 ago. 2014.
- BRASIL. *Códigos 3 em 1: Tributário, Processo Civil e Constituição Federal*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. 1067p.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Constituição (1988). Brasília, Distrito Federal: Senado, 1988.
- BRASIL. *Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966* (Código Tributário Nacional). *Código Tributário Nacional*. Brasília, Distrito Federal: Senado, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 5 set. 2014.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

BRASIL. *Lei 8.629 de 25 de fevereiro de 1993*. Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal. Brasília, Distrito Federal: Senado, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8629.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8629.htm)>. Acesso em: 20 de agosto de 2015.

BRASIL. *Lei 9.393 de 19 de dezembro de 1996*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9393.htm)>. Acesso em: 21 set. 2015.

BRASIL. Poder Legislativo. Comissão de Constituição e Justiça e de Redação. *Diário do Senado Federal*, Brasília, DF, 19.06.1996. p. 10244-10245. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/pec/EmendasConstitucionais/EC26/Senado/EC026\\_sen\\_18061996\\_ini.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/pec/EmendasConstitucionais/EC26/Senado/EC026_sen_18061996_ini.pdf)>. Acesso em: 11 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. IPTU. Progressividade. *Recurso Extraordinário n. 153.771/MG*. Relator Ministro Carlos Velloso. Brasília, 20 de novembro de 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=IPTU+progressivo%28153771.NUME.+OU+153771.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 14 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. IPTU. Progressividade. *Recurso Extraordinário n. 586.693/SP*. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2617543>>. Acesso em: 20 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. IPTU. Progressividade. *Recurso Extraordinário n. 423.768/SP*. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 01 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2219868>>. Acesso em: 20 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 632.795/MG*. Relator Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 07 de novembro de 2011. *DJe* 14.11.2011. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22876134/recurso-extraordinario-re-632795-mg-stf>>. Acesso em: 22 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei estadual: progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos. Constitucionalidade. Art. 145, § 1º, da constituição da república. Princípio da igualdade material tributária. Observância da capacidade contributiva. Recurso extraordinário provido. *Recurso Extraordinário n. 562045/RS*. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 06 de fevereiro de 2013, Tribunal Pleno, *DJe* 27.11.2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+562045%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+562045%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/acyfaah>>. Acesso em: 23 set. 2015.

BRASILEIROS ficam mais tempo na fila do desemprego: tendência revela fraqueza da economia e antecede achatamento de salários, avaliam especialistas. *Época Negócios*, 25 de julho de 2014. Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Informacao/Resultados/noticia/2014/07/brasileiros-ficam-mais-tempo-na-fila-do-desemprego.html>>. Acesso em: 11 set. 2015.

CAMPINAS. Lei Municipal n. 11.111 de 26 de dezembro de 2001. Disponível em: <<https://bibliotecajuridica.campinas.sp.gov.br/index/visualizaratualizada/id/126521>>. Acesso em: 1 abr. 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

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

CARLI, Ana Alice de. *Bem de família do fiador e o direito humano fundamental à moradia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

DIAS, Daniella S. O direito à moradia digna e a eficácia dos direitos. Revista Eletrônica do CEAF, n. 1, p. 1-15, out. 2011/jan. 2012. Disponível em: <[http://www.mprs.mp.br/areas/biblioteca/arquivos/revista/edicao\\_01/vol1no1art1.pdf](http://www.mprs.mp.br/areas/biblioteca/arquivos/revista/edicao_01/vol1no1art1.pdf)>. Acesso em: 24 ago. 2014.

FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. *Fórum de Direito Tributário*, v. 6, p. 71-105, 2003.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 2: Teoria geral das obrigações (e-book).

GRECO, Marco Aurélio. IPTU – Progressividade – Função social da propriedade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n. 52, p. 110-121, abr./jun. 1990.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *IPTU, ITBI e capacidade contributiva: diversidade de bases de cálculo e critérios para a progressividade*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <[http://www.ibet.com.br/download/Betina%20Treiger%20Gruppenmacher\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Betina%20Treiger%20Gruppenmacher(2).pdf)>. Acesso em: 23 ago. 2014.

HARADA, Kiyoshi. *Valor venal. Prevalência do conceito legal*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2839](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2839)>. Acesso em: 19 jul. 2015.

IBGE. *Indicadores sociais mínimos: conceitos*. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/condicaodevida/indicadoresminimos/conceitos.shtm>>. Acesso em: 27 set. 2015.

IBGE. *PNAD – Contínua mostra desocupação de 8,3% no 2º tri de 2015*. Disponível em: <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias?view=noticia&id=1&idnoticia=2968&busc>>

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

a=1&t=pnad-continua-mostra-desocupacao-8-3-2%C2%BA-tri-2015>. Acesso em: 11 set. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Rio de Janeiro, n. 166, p. 93-113, jul. 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de direito tributário: material e processual*. São Paulo: Saraiva, ISBN 978-85-02-17295-1, 2012 (e-book).

MOTTA, Marianna Martini. *Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2252](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252)> Acesso em: 24 jan. 2015.

NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. O Estado fiscal e o poder de tributar. *Revista Jurídica da Presidência da República*, Brasília, v. 9, n. 84, p. 195-207, abr./maio 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_84/Artigos/PDF/AndreMurilo\\_rev84.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_84/Artigos/PDF/AndreMurilo_rev84.pdf)>. Acesso em: 20 jan. 2015.

OLIVEIRA, Yonne Donácio de. Progressividade do IPTU e princípios da capacidade contributiva e da redistribuição. *Cadernos de Direito Tributário de Finanças Públicas*, São Paulo: RT, n. 17, p. 40-45, out./dez. 1996.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. *O princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>>. Acesso em: 6 jan. 2015.

PASQUALON, Maicon Girardi. *A aplicabilidade de alíquotas progressivas ao ITCMD sob a luz do princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/37513/a-aplicabilidade-de-aliquotas-progressivas-ao-itcmd-sob-a-luz-do-principio-da-capacidade-contributiva>>. Acesso em: 29 ago. 2015.

PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ISBN 978-85-7348-786-2, 2012 (e-book).

PISANI, Carolina Dorneles. *O princípio da capacidade contributiva e os limites ao poder de tributar: um caminho à concretização da justiça fiscal*. Disponível em: <[http://www.anfip.org.br/publicacoes/20120726211721\\_Carolina-Dorneles-Pisani-II-Concurso-de-Monografias-1-Lugar\\_28-04-2011\\_monografia\\_carolina\\_dorneles\\_pisani\\_2011.pdf](http://www.anfip.org.br/publicacoes/20120726211721_Carolina-Dorneles-Pisani-II-Concurso-de-Monografias-1-Lugar_28-04-2011_monografia_carolina_dorneles_pisani_2011.pdf)>. Acesso em: 6 set. 2014.

PROCHALSKI, Daniel. *Solidariedade social e tributação*. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/270607a.pdf>>. Acesso em: 24 jan. 2015.

ROSSO, Paulo Sérgio. Tributação e Solidariedade no Estado brasileiro. *Revista Eletrônica da OAB*. Disponível em: <[http://www.oab.org.br/editora/revista/revista\\_07/anexos/tributacao\\_e\\_solidariedade.pdf](http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_07/anexos/tributacao_e_solidariedade.pdf)>. Acesso em: 25 jan. 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, ISBN 978-85-02-16120-7, (e-book).

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

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

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *O mínimo existencial e as espécies tributárias*. Curitiba, 2008. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, 2008. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br:8080/dspace/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Roberto%20Alves%20Valadao%20%28tese%29.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 6 set. 2014.

VESQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 11, p. 23-61, set./out. 2004. Disponível em: <[http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade\\_Contributiva\\_Rendimento.pdf](http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade_Contributiva_Rendimento.pdf)> Acesso em: 23 de agosto de 2014.



## 2

# ANÁLISE DA DESVINCULAÇÃO FINALÍSTICA DAS CONTRIBUIÇÕES

*Luís Eduardo Silva de Souza*

### **INTRODUÇÃO**

Em que pese não ser difícil chegar-se a conclusão de que, no Ordenamento Jurídico Brasileiro, considerando a destinação finalística das contribuições, estas são espécie autônoma do gênero tributo – visão esta que se assemelha a de ordenamentos jurídicos estrangeiros –, existem estudiosos que questionam o caráter autônomo dessa espécie tributária.

Destarte, é necessário analisar a regra-matriz de incidência das Contribuições, sobretudo para averiguar se a afetação da arrecadação compõe algum dos critérios formadores da regra-matriz, não obstante seja plenamente inteligível que, de qualquer forma, é a destinação vinculada das Contribuições que confere constitucionalidade a esta espécie tributária e a distingue das demais.

Como se verá, no entanto, o ponto peculiar às contribuições que lhes atribui autonomia, qual seja, a destinação finalística, suscita debate de extrema relevância quando se pensa, então, na desvinculação finalística do produto arrecadado pela Fazenda Pública.

Por conseguinte, é inevitável imaginar que, quando o Estado, através da manifestação do Poder Legislativo e do Poder Constituinte Derivado Reformador, pretende fazer nascer norma que permita aplicação de receita oriunda de arrecadação das Contribuições à finalidade diversa da originalmente pretendida pela Constituição, a norma inovadora estará maculada de inconstitucionalidade.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

É nesse sentido que não se pode admitir que uma lei que institua um contribuição, estabeleça destinação da arrecadação à finalidade não disposta na Constituição como capaz de justificar o recolhimento do tributo. De igual modo, Lei Orçamentária de modo algum está autorizada a desvincular contribuição do fim a que se refere a Constituição e sua lei instituidora. Ainda, não pode ser concedida ao constituinte derivado a faculdade de autorizar a tredestinação do produto das contribuições.

A despeito disso, a desvinculação finalística das Contribuições vem sendo legitimada por Emendas Constitucionais que, desde 1994, por meio de norma inserida no texto do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, autorizam a destinação do produto arrecadado à finalidades estranhas ao seu mandamento original.

A aludida norma de desvinculação atinge principalmente as Contribuições Sociais, cuja receita deve ser destinada ao custeio da seguridade social e contribui para a famigerada crise na Previdência Social, um tanto quanto questionável, já que o montante arrecadado anualmente com as Contribuições criadas para serem destinadas a tais despesas é suficiente para custear todo o gasto e, mais ainda, realizar investimentos.

Desse modo, é cediço buscar no Poder Judiciário uma solução para toda a problemática envolvendo normas em vigor no Ordenamento. E, não apenas isso, será demonstrado que a atuação do legislativo pode auxiliar o custeio das despesas gerais da União sem que seja necessária a desvinculação das contribuições, além de evitar um Sistema Tributário obscuro, sem transparência para os contribuintes.

## **1. NOÇÕES GERAIS ACERCA DAS CONTRIBUIÇÕES**

No fito de inserir o leitor no contexto do presente trabalho de modo a criar-se uma base para melhor compreensão das contribuições e porque a discussão acerca da desvinculação de seus recursos é tão importante, faz-se mister apresentar noções gerais acerca desse tributo.

### **1.1. Apanhado histórico**

De início, traz-se uma síntese de como as contribuições são entendidas e normatizadas em outros países, bem como da regulação que receberam em nossas Constituições anteriores.

### 1.1.1. Contribuições no direito comparado

Diversos países ao redor do mundo preveem as contribuições especiais em seus ordenamentos. Como será exposto a seguir, não há uma uniformidade no tratamento concernido a esta espécie tributária, mas, ao contrário, sempre são verificados elementos característicos em cada Pátria.

Na Itália, por exemplo, esse tributo vem sendo considerado pela doutrina predominante e pelas Cortes de Justiça como uma espécie de imposto. O ponto nevrálgico do debate está na tese sustentada por doutrinadores que defendem a autonomia das contribuições: eles apontam que estas se diferem dos demais tributos por conta da afetação do produto da arrecadação<sup>1</sup>.

De modo diverso do Sistema Italiano e do Sistema Brasileiro – que será estudado aos pormenores no presente trabalho –, a Espanha, apesar de ter reconhecido a autonomia das contribuições, definiu-as como tributos existentes quando há atividade específica do Poder Público que proporcione benefício ao contribuinte<sup>2</sup>, assemelhando-se com as taxas no Ordenamento Brasileiro.

Na Alemanha, compõem o Sistema Tributário quatro espécies tributárias. São elas: contribuições especiais, taxas, impostos – estes últimos com categoria especial de impostos vinculados, relacionados a prestações ou finalidades específicas da Administração – e, nas palavras de Andrei Pitten Velloso e Leandro Paulsen “exações destinadas a satisfazer necessidades financeiras especiais e não compreendidas no orçamento geral do Estado, sendo cobradas de grupos específicos de obrigados tributários”<sup>3</sup>.

Para o Ordenamento Jurídico Alemão, as contribuições especiais possuem a finalidade primordial de custear as despesas da Administração Pública que ensejem direta ou potencialmente benefício a determinado contribuinte. Trata-se de tributo que deve ser usado para custeio de ações específicas do Poder Público, exigido temporariamente de grupos específicos que estejam em situação que os coloquem na posição de responsável pelas despesas em questão<sup>4</sup>.

É interessante destacar, por fim, que Portugal é adepto da tripartição das espécies tributárias em impostos, taxas e contribuições especiais, com algumas destas

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral*. Contribuições em espécie. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 13.

<sup>2</sup> Ibidem, p. 14.

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 16.

<sup>4</sup> Ibidem, p. 17.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

incluídas na categoria de impostos sempre que beneficiarem o contribuinte ou aumentar valor de seus bens por obra pública ou ampliação de serviço público<sup>5</sup>.

Nota-se que a destinação do produto da arrecadação das contribuições é corriqueiramente levado em conta para classifica-las. No Brasil, esse ponto passou a ser mais relevante com o advento da Constituição da República de 1988. Antes disso, as contribuições especiais eram tratadas de modo bem diferente pelas Cartas anteriores, conforme será exposto abaixo.

### 1.1.2. Contribuições nas Constituições brasileiras

Em nosso Ordenamento Jurídico, afirma-nos Andrei Pitten Velloso e Leandro Paulsen que as contribuições – *lato sensu*, não se referindo especificamente as contribuições especiais – foram claramente previstas no texto constitucional somente com a Constituição de 1934, que permitiu a cobrança de contribuição de melhoria, apresentando a mesma ideia que se tem atualmente desta espécie tributária, que é devida quando o contribuinte auferir benefício decorrente da realização de obra pública por ser proprietário de imóvel nos entornos da obra<sup>6</sup>. As Cartas de 1824 e 1891, impregnadas dos ideais e estruturas do Império e da República Velha, respectivamente, não trouxeram as contribuições em seu bojo<sup>7</sup>.

A Constituição de 1937, contudo, foi a pioneira no que tange à previsão de contribuições especiais, ao dispor sobre as contribuições que poderiam ser cobradas por sindicatos devidamente reconhecidos pelo Estado e também sobre a contribuição previdenciária – em benefício da maternidade, vítimas de doenças, idade avançada e morte<sup>8</sup>.

Todas estas marcaram presença também na Carta de 1946, assim como na de 1967, que somou as já existentes às contribuições para custeio dos gastos com a intervenção da União Federal no domínio econômico<sup>9</sup>.

Observa-se que em 1967 já tínhamos delineadas na base de nosso Direito contribuições especiais existentes atualmente, tanto as de cunho social como as de

---

<sup>5</sup> Ibidem, p. 18.

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 190.

<sup>7</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 19.

<sup>8</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 90.

<sup>9</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 19.

intervenção no domínio econômico. A Constituição dos primeiros anos do Regime Militar, inclusive, tratou de maneira mais expressiva das contribuições de interesse das categorias profissionais ao determinar a delegação da arrecadação da contribuição destinadas a financiar as atividades de entidades de classe, que seria a estas entregue pelo Poder Público<sup>10</sup>.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 1 de 1969 – não adentrando aqui na discussão acerca de sua natureza, se foi uma nova Constituição ou apenas uma Emenda que trouxe mudanças expressivas –, passaram a figurar no Texto Constitucional também as contribuições previdenciárias, completando o quadro que se manteve no Sistema Tributário trazido pela Carta Política de 1988<sup>11</sup>.

A previsão expressa das contribuições especiais nas Constituições Brasileiras desde a Carta de 1937, de modo algum significa que durante todo esse interregno elas foram vistas em absoluto como espécie tributária autônoma, como será demonstrado a seguir.

## 1.2. Os tributos no Brasil

A falta de clareza sobre a autonomia das contribuições como espécie tributária pairou sobre a doutrina e a jurisprudência até a promulgação da Constituição Federal de 1988. Inobstante, ainda hoje a questão não é totalmente pacificada. Vejamos, para compreender melhor a temática, os tributos na história brasileira e as teorias que permeiam as espécies tributárias.

### 1.2.1. Os tributos em nossa história

Nos primórdios da história brasileira, a exploração da Colônia protagonizada por Portugal incluiu intensa arrecadação tributária, que em grande parte era direcionada à Coroa. Esta encontrou na tributação da Colônia uma forma de se livrar das dificuldades e arcar com seus prejuízos, como ocorreu quando o Reinado Português se livrou da Espanha entre os séculos XVIII e XIX e a indenização paga pelos portugueses, que foi custeada através do *quantum* arrecadado no Brasil-Colônia<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Ibidem, p. 20.

<sup>11</sup> Ibidem, p. 20.

<sup>12</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: RT, 2013, p. 88-89.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Os proprietários de terras, sobretudo os que se beneficiavam do cultivo de produtos naturais, eram alvo de tributação pesada, como é o caso dos produtores de pau-brasil, estavam obrigados a pagar *concessões* ao Império Português, sob pena de não mais exercerem suas atividades<sup>13</sup>.

Assim também era ao tempo das Capitânicas Hereditárias, em que os ditos *controladores* deveriam recolher certo montante à Portugal a fim de garantir autorização para explorar a terra. A mesma ideia de arcar com tributos para obter chancela da Coroa quanto à exploração dos produtos extraídos da natureza seguiu com a exploração da cana-de-açúcar, da pesca e da mineração<sup>14</sup>.

Até a Independência, a tributação continuou a ocorrer de forma desorganizada, sem observância de qualquer regramento sólido que regulasse a arrecadação da Coroa. Ao contrário, em consonância com o sistema político-jurídico da época, muito se desviava e pouco se preocupava em criar tributos que não fossem completamente arbitrários e injustos. Para se ter uma ideia, até mesmo a passagem dos rios era tributada por meio da *barcagem*<sup>15</sup>.

Somente com a outorga da primeira Constituição Brasileira em 1824 os tributos ganharam organização positivada<sup>16</sup>. É certo que as diversas Constituições de nossa história são marcadas pelas mudanças de contexto sócio-político que permearam diversas gerações de direitos. Nesse diapasão – e não poderia ser diferente –, a Ordem Tributária Nacional apresentou vultosa transformação de 1824 a 1988, ensejando a aplicação de diferentes teorias a respeito das espécies tributárias.

Ao tempo de nossa primeira Carta Política, inobstante estarem minimamente organizados constitucionalmente, os tributos não estavam traçados de modo mais preciso, cada um com os atributos que lhe são peculiares. Durante o período imperial, o que se via eram impostos divididos entre Receitas Nacionais e Receitas Municipais – estas últimas referentes às Administrações Provinciais – que, como já afirmado acima, eram habitualmente subvertidas pelo Governo Central<sup>17</sup>.

---

<sup>13</sup> Ibidem, p. 89.

<sup>14</sup> Ibidem, p. 89.

<sup>15</sup> Ibidem, p. 90.

<sup>16</sup> Ibidem, p. 92.

<sup>17</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 295.

Juntamente com a Proclamação da República, estabeleceu-se a ordem federalista e, conseqüentemente, as competências tributárias foram melhor delineadas, embora os Municípios só tenham ganhado seu lugar na repartição de competências para tributar com a Constituição de 1937<sup>18</sup>.

A redemocratização do País que sucedeu o Estado Novo, fez nascer a Constituição de 1946 e nela os tributos eram, de acordo com a teoria tripartite, distinguidos em três espécies, quais sejam, impostos, taxas e contribuição de melhoria<sup>19</sup>.

Essa tese, estimulada pela febre de estudos do fato gerador como centro da ciência jurídico-tributária<sup>20</sup>, atravessou todo o período de Governo Militar e inspirou a edição da Lei n. 5.172/1966, nosso Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 e vigente até hoje<sup>21</sup>.

### 1.2.2. *As teorias sobre as espécies tributárias*

Quando falamos em espécies tributárias, estamos nos referindo sempre a um mesmo gênero, qual seja, os tributos. A diferenciação se dá, como é possível inferir do que já fora exposto no presente trabalho, por características específicas de cada tributo, que vão ensejar tratamento jurídico diferenciado dentro de um mesmo regime jurídico geral dos tributos<sup>22</sup>.

Assim sendo, é imperioso trazer um conceito de tributo. Nos dizeres de Paulo Ayres Barreto<sup>23</sup>, trata-se de “prestação pecuniária compulsória, *ex lege*, que não constitui sanção de ato ilícito, cobrada mediante atividade administrativa vinculada”. No mesmo sentido, preconiza Velloso e Paulsen<sup>24</sup>, ao afirmar que, se nos referirmos a “prestações pecuniárias compulsórias que não derivam de fatos ilícitos”, estamos falando de tributos.

De igual modo, o Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 3º, o conceito legal de tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou

<sup>18</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Op. cit., p. 93-94.

<sup>19</sup> Ibidem, p. 94.

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 162.

<sup>21</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Op. cit., p. 95.

<sup>22</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 157.

<sup>23</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 73.

<sup>24</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 28.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”<sup>25</sup>.

Nesse diapasão, são inúmeras as teses que tratam da espécies tributárias existentes e de modo algum o tema será esgotado no presente trabalho – afinal, nem mesmo uma obra doutrinária seria capaz de tamanha façanha. Inobstante, frise-se que qualquer classificação dos tributos, deve ser consectário das normas e princípios constitucionais contemporâneos.

Sobre a questão, Schoueri enuncia que:

Não há uniformidade quanto ao número de espécies e seus critérios. Podem-se identificar, conforme o critério, apenas duas espécies de tributos (vinculados ou não vinculados); três (impostos, taxas e contribuições); quatro (acrescentando os empréstimos compulsórios); cinco (identificando as contribuições de melhoria).<sup>26</sup>

O aludido autor traz, ainda, uma sexta possibilidade ao defender a existência de “seis espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais e contribuições especiais”<sup>27</sup>.

Entretanto, sem diminuir a importância e a inteligência das diferentes correntes doutrinárias acerca do tema, o presente trabalho se limitará a expor de modo mais minucioso as duas principais teorias que são extraídas do Código Tributário Nacional e da Constituição da República de 1988, respectivamente: a teoria tripartite e a teoria quinquipartite.

### 1.2.2.1. A teoria tripartite

de acordo com a teoria tripartite, predominante na América Latina<sup>28</sup>, existem, logicamente, conforme já exposto acima, três espécies tributárias em nosso Ordenamento: impostos, taxas e contribuições.

Essa tese parte da premissa de que existem (i) tributos vinculados a uma ação do Poder Público, (ii) tributos não vinculados a uma ação do Poder Público e (iii) tributos que, embora vinculados a uma atuação estatal, esta não é dirigida especi-

---

<sup>25</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*. Distrito Federal, 27 de Outubro de 1966.

<sup>26</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 157.

<sup>27</sup> Ibidem, p. 157.

<sup>28</sup> Ibidem, p. 158.

ficamente ao contribuinte que efetuou o pagamento ao Estado. No primeiro caso, temos as taxas, no segundo os impostos e, por fim, as contribuições<sup>29</sup>.

O Código Tributário Nacional, influenciado pela contexto da época de sua edição, consagrou a teoria tripartite ao dispor em seu artigo 5º que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”<sup>30</sup>.

Como se observa na leitura do aludido texto legal, em que pese a teoria tripartite fazer referência às contribuições de modo geral, o *codex* tributário positivou como espécie tributária apenas as contribuições de melhoria – muito inspirada nas contribuições alemãs destinadas ao cuidado com ruas e praças –, não tratando das demais<sup>31</sup>.

No viés de incompletude da teoria tripartite, o CTN dispôs sobre os critérios que devem ser utilizados para distinguir uma espécie tributária das demais, nos termos de seu artigo 4º<sup>32</sup>. Estes critérios trazidos pelo CTN suscitam discussões interessantes, conforme bem aponta Schoueri. O autor destaca que a irrelevância da “denominação” no inciso I, por exemplo, é excelente para ajudar delinear a distinção dos tributos, haja vista que impede os Entes de usurparem competências que não lhe foram atribuídas criando tributos que são, essencialmente, outra espécie tributária, apenas com nome diverso para se esquivar da inconstitucionalidade<sup>33</sup>.

Por outro lado, desconsiderar a “destinação” significa dizer, a título exemplificativo, que os empréstimos compulsórios são taxas ou impostos restituíveis ao contribuinte e não uma espécie tributária autônoma<sup>34</sup>.

Nesse diapasão, como se percebe, a insuficiência da teoria em comento está, sobretudo, no fato de que os traços distintivos não são muito precisos para estabe-

<sup>29</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 158.

<sup>30</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*. Distrito Federal, 27 de outubro de 1966.

<sup>31</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 159.

<sup>32</sup> Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação. BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*. Distrito Federal, 27 de outubro de 1966.

<sup>33</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 159.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 162.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

lecer o tratamento jurídico dado aos contribuintes pela Constituição da República diante das espécies tributárias trazidas intencionalmente pelo constituinte<sup>35</sup>, de modo que não dá azo à individualização das contribuições e dos empréstimos compulsórios, identificados pela vinculação finalística e pelo compromisso de restituição, respectivamente<sup>36</sup>.

### 1.2.2.2. A Teoria Quinquipartite

Posteriormente ao advento do Código Tributário Nacional, foi outorgada a Constituição de 1967, que seguiu com a Emenda Constitucional n. 1 de 1969. Nessa época, já discutia-se muito se a classificação proposta pelo CTN deveria ser mantida ou se era necessário tecer novos critérios<sup>37</sup>.

A divisão doutrinária consistia, basicamente, em duas correntes: uma que entendia suficiente a classificação das espécies tributárias como era até então, por estar de acordo com a Ordem Constitucional vigente. A outra corrente doutrinária, sustentava uma nova proposta calcada em aspectos diferenciadores importantes e mais apropriados, tais como a destinação do produto da arrecadação e a previsão de restituição do valor recolhido pelo contribuinte aos cofres públicos<sup>38</sup>.

Interessante destacar observação feita por Paulo Ayres Barreto, simpatizante da corrente defensora da insuficiência da teoria tripartite, segundo o qual a destinação é um critério capaz de particularizar um tributo, considerando que compõe o regime jurídico próprio deste<sup>39</sup>.

A Constituição de 1988 foi promulgada ultrapassando a classificação estrita trazida pela teoria tripartite. Com a nova Ordem trazida por nossa atual Carta Política, não há conclusão mais acertada do que aquela que entende existirem cinco espécies distintas do gênero tributo, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

A aludida tese é facilmente verificável numa análise simples do texto constitucional, de que o artigo 145 traz os impostos as taxas e contribuições de melhoria e o artigo 148 e 149, no mesmo capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, tratam

---

<sup>35</sup> Ibidem, p. 162.

<sup>36</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 42.

<sup>37</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 55.

<sup>38</sup> Ibidem, p. 55.

<sup>39</sup> Ibidem, p. 55.

dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, todos com competência para instituição bem delineada<sup>40</sup>.

Cumprе ressaltar que, segundo destaca Barreto, mesmo diante do que parece ser uma obviedade da Constituição, existem doutrinadores que negam a autonomia das contribuições, como faz Marco Aurélio Greco, que as considera uma figura *sui generis*, considerando para tanto que, se o constituinte quisesse incluí-las no grupo dos tributos, as teria colocado ao lado dos impostos, taxas e contribuições de melhoria no artigo 145<sup>41</sup>.

Certo é, como visto, que não existe apenas uma única maneira de se chegar à teoria quinquipartite. A verdade é que é possível adotar premissas distintas alcançadas a partir do estudo do Ordenamento Jurídico, sobretudo do Sistema Tributário em cotejo com a Ciência das Finanças, tendo como resultado critérios que variam bastante. Nos próximos tópicos, a questão será retomada.

### 1.3. Afinal, como definir contribuições?

Atualmente, conforme interpretação sistemática da Constituição Federal nos termos já expostos acima, temos que as Contribuições são uma espécie tributária autônoma, com traços próprios que as distinguem das demais. Subsistem, contudo, inúmeras correntes doutrinárias que caminham em sentido contrário.

Curiosamente, nomes exponenciais do Direito Tributário sustentam teorias tripartidas ou bipartidas dos tributos. É o caso de Roque Antônio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, para os quais os tributos se dividem em impostos, taxas e contribuição de melhoria<sup>42</sup>. Alfredo Augusto Becker, por seu turno, assim como Aliomar Baleeiro, entendem que os tributos serão sempre taxas ou impostos, ainda que com suas peculiaridades<sup>43</sup>.

Desde as primeiras décadas do século passado, mesmo quando ainda eram imprecisas as qualidades das Contribuições e estas ainda não estavam delineadas como atualmente, um importante atributo que sempre foi a elas atribuído e merece ser brevemente comentado é a parafiscalidade<sup>44</sup>.

<sup>40</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 160-161.

<sup>41</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 93.

<sup>42</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 28.

<sup>43</sup> Ibidem, p. 29.

<sup>44</sup> BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 288.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

No âmago da ciência das finanças, Aliomar Baleeiro nos mostra que a para-fiscalidade representa, tradicionalmente, tributos com destinação especial a um fim, que ora se aproximam de taxas – quando são exigidas de indivíduos que se beneficiam de contraprestação do Estado – ora se assemelham a impostos – nos casos em que não há conexão entre o contribuinte e a finalidade a que se direciona a arrecadação<sup>45</sup>.

O termo, empregado originalmente na França em 1946, no famoso Inventário *Schuman*<sup>46</sup>, designa fenômeno no qual há “(i) delegação de capacidade tributária ativa a pessoas jurídicas de direito público ou privado; (ii) atribuição, aos delegatários, da receita arrecadada, que resta excluída do orçamento geral e se vincula às finalidades próprias da entidade beneficiária”<sup>47</sup>.

Inobstante haja proibição expressa da Constituição da República quanto à existência de orçamento diversos, exigindo apenas um único orçamento geral, conforme artigo 164, § 5º, a doutrina moderna ainda se utiliza do termo, sobretudo para aludir às contribuições que não são recolhidas pelos entes federativos de modo direto, mas sim por outras pessoas jurídicas através de delegação da capacidade tributária ativa, como é o caso das contribuições do Sistema S e de entidades de classe<sup>48</sup>, como o Conselho Federal de Medicina.

A ideia parece muito interessante se considerarmos que as Contribuições, em que pese não serem sempre recolhidas através de delegação da capacidade tributária ativa, possuem – ou pelo menos algumas delas, como é o caso das de interesse das categorias profissionais – um aspecto para-fiscal e, no entanto, assumiram papel importante no orçamento público geral nas últimas décadas, se prestando até mesmo ao custeio de gastos com fins não relacionados àquele que deveria ser o correto, em consonância com a Constituição.

Desse modo, a para-fiscalidade, embora etimologicamente indique algo que está à margem da fiscalidade, na verdade, liga-se intimamente às finanças públi-

---

<sup>45</sup> Ibidem, p. 288.

<sup>46</sup> Trata-se de relatório coordenado pelo Ministro das Finanças francês, no ano de 1946, que listou as diversas receitas públicas existentes, conforme afirmado por: DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, jul./dez. 2004, p. 384.

<sup>47</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 21.

<sup>48</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 520.

cas, já que impregna diversas contribuições instituídas em nosso Ordenamento Jurídico atual.

Chegar a um conceito rígido de Contribuições, mesmo partindo da premissa de que temos em nosso Ordenamento atualmente cinco espécies tributárias, é uma tarefa que permeia diversas construções teóricas acerca das classificações dos tributos.

Apenas para que se vislumbre as divergências, Fernando F. Castellani salienta que os tributos são classificados com base em três critérios extraídos da Constituição da República, quais sejam, “(i) vinculação obrigatória da materialidade a uma atividade estatal, (ii) destinação obrigatória do produto e (iii) previsão de restituição obrigatória dos valores”<sup>49</sup>.

Nesse viés, Castellani sustenta que as contribuições são tributos não vinculados, destinados e não restituíveis, isto é, não se relaciona com qualquer atividade estatal específica em contraprestação ao valor pago pelo contribuinte, o produto de sua arrecadação deve ser necessariamente destinado à manutenção da atividade estatal que autoriza a cobrança do tributo e não há obrigatoriedade de que o produto arrecadado seja restituído ao contribuinte em momento posterior – como ocorre com os empréstimos compulsórios<sup>50</sup>.

De modo muito semelhante, porém um pouco mais complexo, Paulo Ayres Barreto propõe uma classificação sucessiva, analisando-se a classificação dos tributos necessariamente em fases, sempre partindo para a fase seguinte após esgotar-se a anterior, sendo a subsequente subordinada a anterior<sup>51</sup>.

Por essa ideia, inicialmente estuda-se se o tributo é vinculado ou não, sendo vinculado quando tem hipótese de incidência que se refere a uma ação estatal específica e não vinculado sempre que não se referir a atuação específica do Poder Público. Concluindo-se pela vinculação ou não vinculação do tributo, conforme enuncia o autor em comentário, passa-se a análise do segundo atributo, qual seja, a destinação<sup>52</sup>.

Nesse ponto, reflete-se se o produto da arrecadação obtida com o tributo está atado a um fim específico determinado por sua lei instituidora. No primeiro caso

<sup>49</sup> CASTELLANI, Fernando F. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 43.

<sup>50</sup> CASTELLANI, Fernando F. Op. cit., p. 48.

<sup>51</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 73-74.

<sup>52</sup> Ibidem, p. 75.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

tem-se um tributo destinado e no segundo um tributo não destinado. Seguindo-se, na terceira etapa da classificação proposta por Barreto, cumpre verificar se o tributo é restituível ou não. Ou seja, essa fase cuida de analisar se o tributo deve ser devolvido ao contribuinte em momento posterior<sup>53</sup>.

Depois de todo esse processo classificatório, infere-se que o doutrinador em questão classifica as contribuições como tributo não vinculado, destinado e não restituível. Isso quer dizer que, para Barreto – chegando, finalmente, a um conceito expresso – contribuições consistem em tributos que não se relacionam a uma atuação estatal específica, mas sim a um fato estranho a isso. Além disso, são tributos cujo produto da arrecadação deve ser aplicado a uma finalidade específica prevista na Constituição e não são passíveis de restituição ao contribuinte em momento algum<sup>54</sup>.

Comungam dessa mesma conceituação – que também é a qual se filia o presente trabalho – Velloso e Paulsen. Salientam estes autores que as contribuições tem como hipótese de incidência fatos ou atos relacionados ao contribuinte e a vinculação à atividade estatal está, na verdade, na afetação da arrecadação, que obriga a aplicação dos recursos às finalidades estabelecidas quando instituídas<sup>55</sup>.

Diante disso, tem-se que as contribuições devem sempre estar atreladas a finalidade específica e esta deve estar em consonância com o que dispõe a Constituição Federal. Ou seja, o legislador, para instituir uma contribuição social, por exemplo, deve estabelecer a finalidade específica da contribuição que pretende criar nos limites do campo de custeio da seguridade social<sup>56</sup>.

Dessa forma, não é permitido instituir uma contribuição social estabelecendo finalidade que se distancie do custeio da seguridade social, afinal, a vinculação da destinação dos recursos angariados é requisito de validade, de constitucionalidade das contribuições. Não é aceitável a instituição de contribuições em desacordo com a norma constitucional de competência<sup>57</sup>.

Interessante destacar que o conceito trazido acima, surpreendentemente, não significa que todos os autores defendem que qualquer desvio na destinação é in-

---

<sup>53</sup> Ibidem, p. 73-77.

<sup>54</sup> Ibidem, p. 69-71.

<sup>55</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 45.

<sup>56</sup> Ibidem, p. 41.

<sup>57</sup> Ibidem, p. 41.

constitucional. Ao contrário, sustentam que a destinação diversa, pelo menos em alguns casos, não abalam a constitucionalidade das contribuições<sup>58</sup>. Este tema, contudo, será melhor discutido mais a frente.

Superada a conceituação, são necessárias outras reflexões para o desenvolvimento do presente trabalho na análise da constitucionalidade da destinação das contribuições. É o caso da análise da regra-matriz de incidência das contribuições, abordada no próximo capítulo.

## 2. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA E AUTONOMIA DAS CONTRIBUIÇÕES

Conforme vimos até aqui, a vinculação do produto da arrecadação das contribuições especiais faz parte do próprio conceito dessa espécie tributária. Esta é a conclusão à qual nos leva o atual Ordenamento Jurídico Brasileiro, sobretudo por conta de nossa Carta Política em vigor. No entanto, a relação jurídico-tributária vai além de construções conceituais doutrinárias e se expressa por meio de obrigações assumidas entre um sujeito ativo – geralmente, o contribuinte – e um sujeito passivo – via de regra, o Estado<sup>59</sup>.

As aludidas obrigações que exprimem a relação jurídico-tributária, como é sabido, podem ser principais ou acessórias<sup>60</sup>, sendo estas decorrentes da lei e aquelas corolários do fato-gerador do tributo – estas últimas, sobretudo, provocam os efeitos jurídicos próprios de cada tributo e criam deveres e direitos a ambos os polos da relação<sup>61</sup>. Temos a ocorrência de um fato, previsto em lei – diga-se, *stricto sensu* – que por sua mera verificação fática, cria uma relação jurídico-tributária expressa na obrigação<sup>62</sup>.

A situação prevista como fato-gerador do tributo, e seus contornos consubstanciam a regra-matriz de incidência tributária<sup>63</sup>, que será objeto do presente capítulo, sobretudo para, em seguida, alcançar a regra-matriz de incidência das

<sup>58</sup> Ibidem, p. 66.

<sup>59</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 459.

<sup>60</sup> MACHADO, Hugo Brito de. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 122.

<sup>61</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 460.

<sup>62</sup> MACHADO, Hugo Brito de. Op. cit., p. 122.

<sup>63</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 469.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

contribuições e verificar, se a vinculação do produto da arrecadação ocupa posição dentro dela.

## 2.1. Regra-matriz de incidência tributária

Em linha de princípio, deve-se registrar a lição que nos deixa Schoueri, segundo o qual para tratar da regra-matriz de incidência tributária é preciso ter em mente o seguinte: “se há uma relação jurídica que vincula Estado e particular, esta surge sob o império de uma norma jurídica que a prevê como consequência da concretização de uma hipótese”<sup>64</sup>. Desse modo, nota-se que a regra-matriz de incidência prevê uma hipótese, uma situação, chamada de fato gerador, que, se praticada pelo contribuinte, dá origem à relação jurídico-tributária estabelecida entre o sujeito ativo – o contribuinte – e o sujeito passivo, normalmente o Estado<sup>65</sup>.

A regra-matriz de incidência de um tributo representa uma norma de comportamento que descreve a obrigação jurídico-tributária e os direitos e deveres que dela são corolários, além de apresentar o núcleo do respectivo tributo<sup>66</sup>.

A composição da regra-matriz se dá por um antecedente conjugado com um consequente. São momentos diversos, mas interligados que enunciam fatores da relação jurídico-tributária<sup>67</sup> e se complementam através da conjugação entre os critérios material, temporal e espacial no antecedente e pessoal e quantitativo no consequente<sup>68</sup>.

O consequente representa, como o próprio termo já indica, uma consequência do antecedente, isto é, do fato gerador do tributo decorre a incidência do tributo, ou seja, a tributação, como consequência lógica<sup>69</sup>. Tanto o antecedente quanto o consequente serão melhor analisados a seguir.

### 2.1.1 O antecedente – fato-gerador

O fato gerador é o núcleo do antecedente da regra-matriz de incidência tributária consiste no fato gerador da obrigação tributária, isto é, a situação – que pode

---

<sup>64</sup> Ibidem, p. 470.

<sup>65</sup> Ibidem, p. 470.

<sup>66</sup> MOURA, Carolina Maria Melo de; GON, Diego Souza. Desvio de finalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre combustíveis. *Revista do Direito Público*, v. 2, n. 1, p. 63-74, 2007, p. 64.

<sup>67</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 470.

<sup>68</sup> MOURA, Carolina Maria Melo de; GON, Diego Souza. Op. cit., p. 64.

<sup>69</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 470.

ser um fato, conjunto de fatos, situação de fato ou situação jurídica<sup>70</sup> – trazida pela lei como ensejadora da tributação<sup>71</sup>. Deve-se atentar, contudo, para o fato de que a expressão “fato gerador” no Direito Tributário Brasileiro é vista sob duas acepções, conforme afirma Schoueri: sob uma ótica temos o fato gerador concreto – fato que se verifica no mundo real – e o sob outra temos o fato gerador abstrato – que consubstancia a hipótese de incidência prevista na lei<sup>72</sup>.

Nosso Código Tributário Nacional dedicou o Título II, do Capítulo II ao fato gerador dos tributos, inclusive dispendo sobre o momento em que se considerado ocorrido o fato gerador, conforme se observa nos artigos transcritos abaixo, que são alguns dos dispostos no referido capítulo:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

(...)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária<sup>73</sup>.

Na leitura do artigo 116, notamos que o mesmo trata dos momentos em que considera-se ocorrido o fato gerador. No primeiro inciso, define o momento tendo por conta uma situação de fato e, inciso II, considera uma situação jurídica. A diferença está, de acordo com Schoueri, no fato de que a situação jurídica, mais do que um fato jurídico pura e simplesmente, é uma situação à qual o Ordenamento

<sup>70</sup> MACHADO, Hugo Brito de. Op. cit., p. 122.

<sup>71</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 473.

<sup>72</sup> Ibidem, p. 474.

<sup>73</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*. Distrito Federal, 27 de Outubro de 1966.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Jurídico já atribuiu juridicidade como, por exemplo, um tributo que incide sobre um contrato celebrado entre sujeitos<sup>74</sup>. Neste caso, o direito civil atribui determinados efeitos jurídicos ao contrato, mas também é relevante para o direito tributário por ensejar a tributação<sup>75</sup>.

Ademais, Schoueri destaca e faz interessante observação quanto ao artigo 116, I. O autor afirma que daí se depreende a possibilidade de ser o fato gerador não um fato isolado, mas sim um conjunto de fatos e, assim sendo, cada fato é imprescindível para que ocorra o fato gerador, ou seja, impede a formação perfeita da relação jurídico-tributária<sup>76</sup>.

O fato gerador – concreto, quando ocorrido, materializando o abstrato – é, essencialmente, um ato jurídico que representa uma expressão de vontade do contribuinte, porém, graças à disposição legal – norma jurídica instituidora de tributo – dá origem à relação jurídico-tributária automaticamente, sem que seja necessária, para a produção de efeitos jurídicos, a manifestação de vontade das partes – contribuinte e Estado. Em outras palavras, o fato gerador é fato jurídico *stricto sensu* que adquire essa natureza por força legal<sup>77</sup>.

No que tange ao exposto no parágrafo anterior, contudo, é preciso ter em mente que a vontade do contribuinte é imprescindível para o ato que se transforma em fato jurídico *stricto sensu*, inobstante não tenha relevância para a obrigação de pagar o tributo própria e isoladamente, porque ainda que não queira pagar o tributo, o contribuinte está obrigado a recolher o valor aos cofres públicos<sup>78</sup> – abstraindo-se, aqui, as hipóteses de isenção ou imunidade.

Em entendimento que parece somar algumas das exposições conceituais feitas até agora no presente trabalho, Gabriel Demetrio Domingues aponta que a hipótese de incidência das contribuições é formada levando-se em conta uma atuação determinada do Poder Público em relação a um grupo social, ação esta indivisível, razão pela qual não se aufere o benefício de cada membro do respectivo grupo, mas inclui uma situação que informa a capacidade contributiva dos contribuintes para,

---

<sup>74</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 489.

<sup>75</sup> MACHADO, Hugo Brito de. Op. cit., p. 127.

<sup>76</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 487-488.

<sup>77</sup> Ibidem, p. 483

<sup>78</sup> MACHADO, Hugo Brito de. Op. cit., p. 127.

então, repartir entre eles o custo da atividade<sup>79</sup> – essa questão da capacidade contributiva e da solidariedade será vista mais a frente.

Superados os esclarecimentos acima, cumpre abordar os elementos – também chamados critérios ou aspectos – que compõem o fato-gerador dos tributos e nos permitem identificar a hipótese ensejadora da relação jurídico-tributária<sup>80</sup>, temática imprescindível para analisar se a afetação do produto da arrecadação das contribuições compõem a regra-matriz e, caso positivo, que posição ocupa.

### 2.1.1.1. Os critérios material, espacial e temporal

O critério material representa, em síntese, a situação descrita pela lei que gera a obrigação tributária<sup>81</sup>. De modo mais objetivo, pode-se dizer, como leciona Paulo de Barros Carvalho, que o critério material é sempre consubstanciado por um verbo – e seu respectivo complemento – que é o núcleo do antecedente da regra-matriz e pode indicar um “fazer”, um “dar” ou um “ser”<sup>82</sup>. Ou, ainda, pelas célebres lições de Schoueri, o critério material pode estar expresso em um acontecimento, um ato ou negócio jurídico, por um estado de uma pessoa ou até mesmo pela titularidade de direitos<sup>83</sup>.

Do aspecto espacial do antecedente da regra-matriz, extrai-se duas acepções: a primeira, o âmbito territorial em que a lei instituidora do tributo é aplicada, bem como o espaço em que pode ocorrer o fato-gerador. Trata-se de critério que pode estar explícito na norma ou não, mas, neste caso, estará implícito no dispositivo legal e será perceptível ao intérprete<sup>84</sup>.

Conforme a segunda acepção, o critério espacial pode indicar precisamente o âmbito de aplicação da norma, caso em que o fato gerador só ocorrerá nesse espaço delimitado. Se a norma silenciar sobre este aspecto, o campo em

<sup>79</sup> DOMINGUES, Gabriel Demetrio. *Uma contribuição à teoria das contribuições*. 2013. 96f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013, p. 64.

<sup>80</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 266.

<sup>81</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 484-485.

<sup>82</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 268-269.

<sup>83</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 494-495.

<sup>84</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 270– 272.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

que pode ocorrer a tributação será imitado pelos limites de aplicação da própria norma<sup>85</sup>.

Já o critério temporal se refere ao momento, definido pela lei, em que considera-se ocorrido o fato-gerador da obrigação-jurídico tributária, nascendo, portanto, o vínculo obrigacional entre as partes – Estado e contribuinte<sup>86</sup>. Nessa senda, destaca Schoueri que os fatos-geradores podem ser instantâneos ou periódicos, sendo que, no primeiro caso, ocorrerá dentro de um período de tempo certo por sua própria natureza e, no segundo caso, será necessário que a lei estabeleça precisamente quando considerar-se-á ocorrido o fato-gerador<sup>87</sup>.

Essas são as linhas gerais dos aspectos componentes do antecedente da regra-matriz de incidência tributária. *Prima facie*, é de se registrar que não parece ser possível alocar a afetação da arrecadação das contribuições em algum dos critérios já vistos, afinal, não representa a situação ensejadora da tributação, tampouco se refere ao território no qual pode ocorrer o tributo ou ao momento em que se considera ocorrido o fato gerador.

Infere-se, então, que, caso a questão em comento de fato faça parte da regra-matriz de incidências contribuições, estará inserida no consequente. Por conseguinte, cumpre, agora, analisá-lo.

### 2.1.2. O consequente – completude da obrigação tributária

Como visto acima, o antecedente da regra-matriz indica o fato-gerador do tributo, com a situação que o origina, o campo territorial em que pode ocorrer e o momento em que o considera ocorrido. Forma-se, então, a relação obrigacional decorrente de lei e por ela regulada, isto é, o consequente, como o próprio termo já propõe, é composto por aspectos que somente são alcançados com o antecedente formado<sup>88</sup>.

Ato contínuo à tributação e definição das partes da relação jurídico-tributária – consequentemente, forma-se a obrigação tributária, chega-se ao sujeito ativo, sujeito passivo – formadores do critério pessoal –, base de cálculo e à alíquota do tri-

---

<sup>85</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 498.

<sup>86</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 274– 277.

<sup>87</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 496.

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 500.

buto – formadores do critério quantitativo<sup>89</sup>. Nos dizeres de Carvalho, o antecedente atua como “descritor” e o conseqüente como “prescritor”, já que um delinea o reconhecimento do fato-gerador e o outro traça o vínculo jurídico formado<sup>90</sup>.

### 2.1.2.1. O critério pessoal

Temos aqui parte importante da regra-matriz de incidência, representada pelos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

O sujeito ativo é o credor da obrigação da tributária, é quem tem o direito de exigir o tributo do contribuinte e pode ser tanto uma pessoa jurídica de direito público quanto de direito privado<sup>91</sup>. As de direito público, via de regra, são os entes da Federação que detém a competência constitucional para instituir o tributo – é o que afirma a doutrina<sup>92</sup> e o Código Tributário Nacional, em seu artigo 119<sup>93</sup>. Será, no entanto, de direito privado, quando houver delegação da capacidade tributária ativa<sup>94</sup>, como ocorre, por exemplo, com os sindicatos que recolhem contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas<sup>95</sup>.

No outro lado da relação obrigacional, está o sujeito passivo que é por excelência o contribuinte<sup>96</sup>. Os requisitos legais para ser sujeito passivo da obrigação tributária estão dispostos no artigo 126 do Código Tributário Nacional<sup>97</sup> e são amplamente aceitos pela doutrina<sup>98</sup>.

Poderá o sujeito passivo ser, contudo, terceira pessoa, denominada responsável tributário<sup>99</sup> – vide artigo 121 do Código Tributário Nacional. O responsável tribu-

<sup>89</sup> Ibidem, p. 499-503.

<sup>90</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 295.

<sup>91</sup> Ibidem, p. 311.

<sup>92</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 519.

<sup>93</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 312.

<sup>94</sup> MOURA, Carolina Maria Melo de; GON, Diego Souza. Op. cit., p. 66.

<sup>95</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 520.

<sup>96</sup> Ibidem, p. 521.

<sup>97</sup> Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

<sup>98</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 319-320.

<sup>99</sup> MOURA, Carolina Maria Melo de; GON, Diego Souza. Op. cit., p. 67.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

tário não incidu na hipótese prevista no antecedente, mas é obrigado a efetuar o pagamento do tributo<sup>100</sup>. Pode, ainda, haver solidariedade entre mais de um responsável ou contribuinte<sup>101</sup>, nos termos do artigo 124 do Código Tributário Nacional, que traz as pessoas que tenham interesse comum na situação do fato gerador e as que são solidariamente responsáveis por força de lei.

A identificação do sujeito ativo se dá a partir da hipótese de incidência prevista no antecedente<sup>102</sup>— o que corrobora, inclusive, a ligação entre antecedente e conseqüente da regra-matriz.

### 2.1.2.2. O Critério Quantitativo

Nesse critério, conforme dito anteriormente, identificamos a base de cálculo e alíquota do tributo, que dirão o montante a ser pago pelo contribuinte ao Estado-credor.

Sinteticamente, pode-se dizer, conforme preceitua Schoueri, que a base de cálculo consiste na quantificação do fato gerador do tributo, embora nem sempre seja assim, considerando que a base de cálculo pode ser estimada<sup>103</sup>, como ocorre no ICMS recolhido por estimativa fiscal, em que não se analisa a ocorrência do fato gerador para tributação, já que há uma presunção ocorrência do fato gerador, como acontece com o IPVA em alguns Estados<sup>104</sup>.

A alíquota, por sua vez, em apertada síntese, se conjuga com a base de cálculo do tributo de forma que uma não tem fundamento de existência sem a outra. Nas palavras de Carvalho, a alíquota “dá a postura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nasceu pelo acontecimento do fato típico”, e o autor continua, dizendo que da alíquota se extrai “um componente aritmético para a determinação da quantia que será objeto da prestação tributária”<sup>105</sup>.

Tanto o critério quantitativo quanto critério pessoal, bem como os critérios do antecedente da regra-matriz, foram tratados de modo superficial no presente traba-

---

<sup>100</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 162.

<sup>101</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 525.

<sup>102</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 315.

<sup>103</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 503-504.

<sup>104</sup> *Ibidem*, p. 506.

<sup>105</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 352.

lho, uma vez que aprofundar sobre o tema fugiria à temática proposta. O objetivo de registrar considerações gerais a respeito de antecedente e consequente é trazer uma noção do que consiste cada um para facilitar a exposição da regra-matriz de incidência das contribuições.

Cumpramos ressaltar que, à primeira vista, não parece ser possível encaixar a destinação vinculada do produto da arrecadação das contribuições no consequente da regra-matriz. Isto porque o aspecto quantitativo, ao trazer a base de cálculo e a alíquota se distancia da aplicação dada ao produto arrecadado. Do mesmo modo, o critério pessoal, com sujeito passivo e sujeito ativo da relação jurídico-tributária não trazem a aplicação do dinheiro que ingressa aos cofres públicos para a regra-matriz. De qualquer forma, passamos à regra-matriz das contribuições.

## 2.2. Regra-matriz de incidência das contribuições

De início, é importante registrar que as contribuições, como espécie tributária que são, possuem regra-matriz de incidência com a exata estrutura apresentada acima, assim como os demais tributos<sup>106</sup>. Vejamos.

### 2.2.1. O antecedente

Temos no antecedente – e não poderia ser diferente – o critério material com a descrição da hipótese que enseja a ocorrência do fato gerador quando ocorrida no plano fático, o critério espacial com o limite espacial em que pode ocorrer o fato gerador e o critério temporal, que representa o momento a partir do qual pode considerar-se ocorrido o fato gerador<sup>107</sup>.

O antecedente das contribuições não tem atributos próprios que permitam uma identificação de pronto da espécie tributária a partir de uma análise estrita dessa parte da regra-matriz<sup>108</sup>, eis que poderá se referir tanto a fato gerador de taxa como de imposto<sup>109</sup>.

Para melhor ilustrar a questão, temos, no primeiro caso, o clássico exemplo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que em nada se difere da re-

<sup>106</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 159.

<sup>107</sup> Ibidem, p. 159.

<sup>108</sup> Ibidem, p. 159.

<sup>109</sup> RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes et al. *contribuição previdenciária à luz da regra matriz de incidência tributária*. 2015, p. 36.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

gra-matriz do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)<sup>110</sup>. A diferença entre os dois tributos está no fato de que a contribuição social é constitucionalmente direcionada ao custeio da seguridade social, nos termos do artigo, 195 da CRFB, ao passo que o IRPJ é de livre destinação, como qualquer imposto, consoante artigo 167, IV da CRFB.

Este exemplo é muito elucidativo e, ao lê-lo, é inevitável não suscitar o seguinte questionamento: se o que difere a CSLL e o IRPJ é a afetação do produto da arrecadação da CSLL, se o montante arrecadado com esta não for destinado à seguridade social, é possível afirmar que temos, na verdade, um segundo IRPJ sendo cobrado do contribuinte? Veremos melhor essa questão adiante.

Cumpramos ressaltar que o legislador ao estabelecer o antecedente deve-se atentar que as contribuições se submetem ao princípio da irretroatividade da lei tributária, isto é, não pode ser aplicada a fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor, ainda que tenha o objetivo de apenas majorar contribuição já existente<sup>111</sup>.

### 2.2.2. O consequente

Temos, também, o consequente, com os mesmos critérios apresentados no tópico anterior, quais sejam, o pessoal – com identificação do sujeito passivo e do sujeito ativo da obrigação jurídico-tributária, ligando-se de modo especial com o critério material do antecedente, já que figurará no polo passivo da obrigação, via de regra, quem incidir na hipótese de incidência<sup>112</sup> – e o critério quantitativo – composto por alíquota e base de cálculo<sup>113</sup>.

No entanto, há, conforme salienta Gabriel Demetrio Domingues, corrente minoritária a qual se filia Luciano Dias Bicalho Camargo, que defende a tese de que a regra-matriz das contribuições, além de todos os critérios presentes na regra-matriz de incidência tributária dos demais tributos, tem em seu consequente o critério finalístico<sup>114</sup>. Isto é, a finalidade justificadora da contribuição e para a

---

<sup>110</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 160.

<sup>111</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 130.

<sup>112</sup> CUNHA, Carlos Renato. Análise do arquétipo da regra-matriz de incidência tributária da contribuição para o custeio da iluminação pública. *Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina*, v. 1, n. 1, p. 33-56, 2012, p. 49.

<sup>113</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 160, 164.

<sup>114</sup> DOMINGUES, Gabriel Demetrio. Op. cit., p. 70.

qual o produto de sua arrecadação será destinado faz parte do consequente da regra-matriz.

Dentre as principais críticas dessa corrente, Domingues destaca que ela reúne uma regra-matriz tributária e outra financeira, já que acabaria inserindo na regra-matriz questões orçamentárias e, além disso, sustenta que a obrigatoriedade de destinação do produto arrecadado surge apenas com o pagamento e não decorre da mera instituição do tributo o que, portanto, torna o critério finalístico incongruente<sup>115</sup>.

Seguindo-se adiante, quanto ao critério pessoal, Barreto faz observações que merecem destaque. A primeira delas é a alusão à parafiscalidade, que acompanha diversas contribuições<sup>116</sup>, como é o caso das Contribuições do Sistema S. Isso implica delegação da capacidade tributária ativa e, por conseguinte, o ente responsável pela instituição do tributo não figura no polo ativo da obrigação, mas a entidade para a qual foi feita a delegação<sup>117</sup>. Demais disso, ao sujeito ativo da obrigação tributária das contribuições se aplica o exposto sobre o contribuinte e o responsável ou substituto tributário<sup>118</sup>.

O legislador, na construção da regra-matriz de incidência das contribuições, ao tratar do critério pessoal, deve definir o contribuinte levando em conta que a referibilidade permeia essa espécie tributária e, assim sendo, deve-se cotejar o custo da atividade a qual se destina a arrecadação com o grupo que se beneficia disso<sup>119</sup>.

A orientação do parágrafo anterior se aplica mesmo quando a contribuição tenha antecedente típico de imposto, defende Barreto, dada a marcante função da referibilidade, devendo esta ser conjugada com o princípio da capacidade contributiva, implacavelmente aplicável aos impostos<sup>120</sup>.

Nota-se assim, que, sob este ponto de vista, dar ao produto arrecadado com as contribuições destinação diferente da que deveria ser dada por força da Constituição Federal e da lei instituidora – exceto nos casos das contribuições para custeio da seguridade social, às quais se aplica o princípio da solidariedade<sup>121</sup> –, afeta a

---

<sup>115</sup> *Ibidem*, p. 71 apud CAMARGOS, 2006.

<sup>116</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, p. 160.

<sup>117</sup> CUNHA, Carlos Renato. *Op. cit.*, p. 53.

<sup>118</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, p. 161.

<sup>119</sup> *Ibidem*, p. 144, 163-164.

<sup>120</sup> *Ibidem*, p. 164.

<sup>121</sup> RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes et al. *Op. cit.*, p. 22.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

própria referibilidade, afinal, não parece ser possível dividir o ônus apenas entre um grupo sendo que, na verdade, o montante percebido pelo Estado foi gasto em outra atividade, não raramente em prol de toda a sociedade e não de um grupo específico.

Discussão interessante diz respeito a aplicação ou não do princípio da capacidade contributiva às contribuições. De acordo com esse princípio, o tributo deve ser instituído tendo por conta o poder financeiro, a riqueza do contribuinte que revelem suas condições para arcar com o tributo<sup>122</sup>.

Parcela da doutrina, sendo esta a corrente a qual se filia Barreto, entende que as contribuições podem se submeter ao princípio da capacidade contributiva, mas nem sempre isso ocorrerá, tendo em vista que predomina o objetivo de ratear o custeio da atuação do Poder Público que representa a finalidade das contribuições entre todos os que estão no grupo que dela aproveita. Para fixar se é a capacidade contributiva que imperará, defende o autor em comentário que diversos fatores devem ser levados em conta, tais como “a espécie de contribuição instituída, a específica situação de cada contribuinte dentro do grupo, a correlação entre a atividade estatal desenvolvida, de uma perspectiva genérica” ou de cada membro isoladamente<sup>123</sup>.

Inobstante, sustenta o aludido autor que traço o característico das contribuições é que a finalidade por ela observada sempre se refere a um grupo econômico ou social<sup>124</sup>.

Há, contudo, juristas que entendem que a capacidade contributiva está afastada das contribuições. É este o posicionamento de Velloso, segundo o qual a responsabilidade dos beneficiados de serem os obrigados a suportar o pagamento do tributo, ou seja, a referibilidade, poderá ser entendida de duas formas diferentes: por um lado, como (i) benefício auferido pelos contribuintes e por outro (ii) como pertinência que significa relação entre a finalidade perseguida e os contribuintes, sendo esta visão a mais coerente às contribuições brasileiras<sup>125</sup>.

A segunda acepção da referibilidade supramencionada, toca até mesmo no princípio da igualdade, tão valioso ao Sistema Tributário Nacional, que tem dispo-

---

<sup>122</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 44.

<sup>123</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 143.

<sup>124</sup> Ibidem, p. 124.

<sup>125</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 56-57.

sitivo próprio para tratar do assunto na Constituição Federal, qual seja, o artigo 150, II. De certa forma, o aludido princípio é diminuído quando tratamos das Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais e de Intervenção no Domínio Econômico. Isto porque, apesar de continuar sendo aplicada a igualdade trazida pelo artigo 5º, I da CRFB/88, há certa discriminação para definir o contribuinte do tributo, já que justamente sua posição dentro de determinada categoria profissional ou no campo econômico é que serão determinantes<sup>126</sup>.

Contudo, a referibilidade não vem sendo vista pela jurisprudência como componente sem o qual as contribuições estariam em absoluto eivadas de inconstitucionalidade ou invalidade. O Supremo Tribunal Federal se posiciona no sentido de que existem referibilidades indiretas e diretas, sendo esta última irrelevante às contribuições, conforme se observa no julgado abaixo, que fixou a possibilidade de cobrar a contribuição ao SEBRAE, um tipo de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), até mesmo das empresas de médio e grande porte, que não se beneficiam da atuação de intervenção no domínio econômico promovida pela SEBRAE:

Recurso Extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de Lei Complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados.<sup>127</sup>

O argumento que embasou o aludido julgado é de que a finalidade da contribuição deve se relacionar ao contribuinte e não a atuação estatal em si, isto é, prescinde-se de uma referibilidade direta, narrada no primeiro caso, bastando a indireta, a que se refere a outra hipótese, para chancelar sua constitucionalidade<sup>128</sup>.

<sup>126</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 336-337.

<sup>127</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 635682/RJ*. Relator: Min. Gilmar Mendes. Data de Julgamento: 25.04.2013. Data de Publicação: 24.05.2013. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23308019/recurso-extraordinario-re-635682-rj-stf/inteiro-teor-111675582>>. Acesso em: 29 out. 2016.

<sup>128</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 54 e 58.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Vejam os trechos do voto proferido pelo relator Ministro Gilmar Mendes, em que, inclusive, se reporta a vários outros julgados que adotam o mesmo posicionamento:

De fato, as contribuições de intervenção no domínio econômico não exigem contraprestação direta em favor do contribuinte. Infundada, portanto, a alegação de que a contribuição somente deveria ser cobrada das categorias empresariais por ela beneficiadas. De acordo com a jurisprudência desta Corte, tratando-se de empresa que exerce atividade econômica, é devida a cobrança de contribuição para o SEBRAE. Por fim, registre-se novamente que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre as questões discutidas no presente recurso extraordinário em diversas oportunidades. Cito, além do já mencionado RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado pelo Plenário desta Corte, os seguintes precedentes: AI 650.194 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, *DJe* 28.8.2009; AI 604.712 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, *DJe* 19.6.2009; RE 389.849 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, *DJe* 12.6.2009; RE 576.659 ED, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, *DJe* 17.4.2009; RE 452.493 AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, *DJe* 25.4.2008; RE 401.823 AgR, Rel. Min. Ayres Britto, Primeira Turma, *DJ* 11.2.2005.<sup>129</sup>

Contudo, notadamente em relação às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, quem assume papel de destaque é o princípio da solidariedade, dada a redação do artigo 195 da CRFB/88, segundo o qual “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei (...)”<sup>130</sup>. O dispositivo sugere que a seguridade social, sobretudo quanto à saúde e assistência social, é universal, possui uma referibilidade ampla, atinge a totalidade da população e, por isso, deve ser custeada por todos, mesmo as pessoas jurídicas que nunca se utilizarão dos serviços da seguridade<sup>131</sup>.

Barreto, contudo, ressalva que, para aplicação da solidariedade nas contribuições sociais, deve-se analisar “se aqueles traços mínimos reconhecidos para essa espécie tributária estão presentes” e se “a fonte de custeio total é compatível com o benefício ou serviço”, sob pena de se aplicar a solidariedade até mesmo nos casos

---

<sup>129</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 635682/RJ*, Relator: Min. Gilmar Mendes. Data de Julgamento: 25/04/2013. Data de Publicação: 24.05.2013 Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23308019/recurso-extraordinario-re-635682-rj-stf/inteiro-teor-111675582>>. Acesso em: 29 out. 2016.

<sup>130</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 53.

<sup>131</sup> *Ibidem*, p. 103.

em que ela não se revela adequada e, pior, instituir contribuição em dissonância com o Ordenamento Constitucional<sup>132</sup>.

O aludido autor registra o que salta aos olhos: a solidariedade nas contribuições sociais substitui a referibilidade típica das contribuições de modo geral pela capacidade contributiva, já que toda a sociedade contribuirá, inobstante nem toda ela se beneficiar da atuação do Estado na Seguridade Social<sup>133</sup>.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a questão e consolidou o entendimento de que, pela solidariedade impregnada nas Contribuições Sociais, é legítimo figurar como contribuinte mesmo quem não está sujeito a se beneficiar da ação estatal. Merece destaque, nesse sentido, trecho do voto do Ministro Ricardo Lewandowski, relator no julgamento do RE 227.832/PR, *in verbis*:

De outra parte, anoto que o financiamento da Seguridade Social encontra arrimo no princípio da solidariedade. Esse fundamento foi bem explorado no RE 227.832/PR, cujo relator, o Ministro Carlos Velloso, valeu-se de uma interpretação sistemática para restringir o alcance do § 3º do artigo 155 da Constituição, em sua redação original, concluindo pela incompatibilidade entre o mencionado princípio e a concessão de imunidade no tocante a contribuições sociais, no caso de empresas de grande porte, de mineração, de eletricidade, de telecomunicações e distribuidoras de derivados de petróleo. (...) Isso significa que, quando se cuida de reconhecer a imunidade relativamente a contribuições sociais, é preciso sempre sopesar valores, sendo escusado dizer que o valor solidariedade prepondera sobre qualquer outro de cunho econômico, visto estar ele diretamente referenciado ao postulado da dignidade humana, pilar sobre o qual se assenta o próprio arcabouço republicano.<sup>134</sup>

Passando-se adiante, no critério quantitativo da regra-matriz das contribuições, também encontramos uma base de cálculo muito semelhante à dos impostos<sup>135</sup>, devendo sempre estar em acordo com o que a Constituição Federal permite que seja tributado, a exemplo dos artigos 149, § 2º, III e 195, I a IV<sup>136</sup>.

<sup>132</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 133-136.

<sup>133</sup> *Ibidem*, p. 134.

<sup>134</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 227.832/PR*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 12.08.2010. Data de Publicação: 24.09.2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614536>>. Acesso em: 29 out. 2016.

<sup>135</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, p. 163-164.

<sup>136</sup> PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 54.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Quando analisamos a base de cálculo de uma contribuição isolando esse ponto específico do critério quantitativo de todos os demais componentes da regressão-matriz, não é possível vislumbrar qualquer relação de quantificação dos gastos com a atividade para a qual foi instituída a contribuição<sup>137</sup>.

Se, contudo, o estudo da base de cálculo é aliado à lei instituidora que defina uma finalidade ao produto da arrecadação, infere-se que o montante cobrado é o dispêndio do Poder Público com a finalidade em questão equitativamente distribuída entre todos os contribuintes<sup>138</sup>.

Seguindo-se, ainda na exposição do critério quantitativo, sem nada de diferente em relação aos demais tributos, a alíquota das contribuições limita-se a dizer o quanto da base de cálculo representará a fatia subtraída pelo tributo<sup>139</sup>. Via de regra, em homenagem ao consagrado princípio da legalidade, os tributos – dentre eles, claro, as contribuições – só podem ter suas alíquotas majoradas através de lei promulgada com este fim<sup>140</sup>.

A Carta da República, no entanto, sobretudo vislumbrando a possibilidade de intervenção na economia, trouxe exceções ao princípio da legalidade, como ocorre com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico prevista no artigo 177, § 4º, que pode ter sua alíquota diminuída e reestabelecida por ato do Executivo – resguardando-se que antes tenha a alíquota sido estabelecida por lei –, nos termos do artigo 177, § 4º, I, *b* da CRFB/88<sup>141</sup>.

Nessa toada, é importante salientar que todas as contribuições, assim como os demais tributos, se submetem ao princípio da legalidade quanto à todos os critérios, considerando a importância deste na Ordem Constitucional vigente<sup>142</sup> e até mesmo por força do artigo 149, que faz alusão expressa ao artigo 150, I<sup>143</sup>, ambos da CRFB/88. O princípio em comento implica, em síntese e principalmente, no fato de que somente podem ser exigidas contribuições previstas em lei e jamais de modo arbitrário pelo Poder Público.

---

<sup>137</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 165.

<sup>138</sup> Ibidem, p. 165.

<sup>139</sup> Ibidem, p. 165.

<sup>140</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 80.

<sup>141</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 306-307.

<sup>142</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 80.

<sup>143</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 127.

O raciocínio de que a regra-matriz de incidência de tributo deve estar integralmente prevista na lei instituidora, por óbvio, se aplica às contribuições<sup>144</sup>. A importância da legalidade está, também, em seu papel perante a finalidade a qual deve estar atrelada à instituição das contribuições, pois se a afetação da arrecadação da contribuição não estiver prevista em sua lei instituidora, haverá lesão ao princípio da legalidade, eis que restará proibido o recolhimento da contribuição por inexistir finalidade precisamente estabelecida – não estaremos diante de uma contribuição<sup>145</sup>.

Como é de se observar, a vinculação do produto da arrecadação, com base nos autores utilizados para exposição deste ponto específico, não encontra espaço na regra-matriz de incidência das contribuições. Inobstante, é possível observar que a afetação influi no critério pessoal, sobretudo para definir o contribuinte, tendo em vista a referibilidade e a solidariedade estão intimamente relacionadas com a finalidade para a qual se cria a respectiva contribuição.

Nesse diapasão, voltaremos agora o olhar para a contribuição como espécie autônoma de tributo por força da vinculação do produto de sua arrecadação e, em seguida, veremos as consequências jurídicas da desvinculação da arrecadação.

### 2.3. As contribuições como espécie autônoma de tributo

Conforme já exposto exaustivamente no presente trabalho, grande parte da doutrina, à luz da atual Ordem Constitucional, entende que as contribuições são espécie tributária autônoma, distinta das demais sobretudo pela finalidade específica para a qual deve ser instituída, com a vinculação do produto de sua arrecadação a este fim particular.

Como bem salienta Barreto, há uma relação de causa e consequência entre o fim ao qual deve ser aplicada a arrecadação e o efetivo controle da destinação<sup>146</sup>. Sem a verificação de uma finalidade constitucional autorizativa e a previsão expressa da destinação do produto da arrecadação a essa finalidade, parte da doutrina entende que a regra-matriz – e, conseqüentemente, a própria contribuição – seria inválida, com efeito *ex tunc*, ensejando, inclusive, a restituição ao contribuinte<sup>147</sup>.

<sup>144</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 292.

<sup>145</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 129.

<sup>146</sup> Ibidem, p. 167.

<sup>147</sup> Ibidem, p. 168-214.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

De modo semelhante, Velloso sustenta que a afetação do produto da arrecadação a uma finalidade específica é requisito de existência das contribuições. Se o legislador ao instituir um tributo estabelece que o numerário com ela arrecadado deve ser aplicado em determinada ação ou setor, estaremos diante de uma contribuição. A partir daí, considerando-se que a contribuição já existe, passa-se a análise de sua validade e constitucionalidade partindo-se da premissa de que os mandamentos constitucionais quando a competência e a finalidade devem, obviamente, ser observados<sup>148</sup>.

Significa dizer que, sem uma finalidade específica atrelada ao produto da arrecadação, não estaremos diante de uma contribuição. É possível que estejamos diante de um imposto ou de uma contribuição inconstitucional, mas não de uma contribuição válida<sup>149</sup>.

Não há, portanto, como concluir que a destinação da arrecadação é irrelevante para particularizar as contribuições. Se de um lado a afetação do produto da arrecadação não integra a regra-matriz das contribuições, por outro vimos que o que diferencia esta espécie tributária das demais é justamente a vinculação do montante arrecadado, de forma que a desvinculação abala a própria natureza das contribuições<sup>150</sup>.

Defende Velloso que, quando desafetadas, as contribuições passam por uma metamorfose jurídica e transformam-se em impostos. Tal conclusão é alcançada, segundo o autor, tendo em vista que a desafetação, em que pese não interferir em nada na regra-matriz de incidência das contribuições, acaba eliminando o ponto divergente entre esta espécie tributária e os impostos, fazendo que deixe de existir qualquer dissimelhança<sup>151</sup>.

A destinação do produto da arrecadação se revela de suma importância não apenas para dar autonomia às contribuições, mas também para diagnosticar a qual classe específica dentro da espécie contribuições pertence aquela em especial – se

---

<sup>148</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 49-50.

<sup>149</sup> Ibidem, p. 34.

<sup>150</sup> GOMES, Flávia Helena. Das implicações tributárias do desvio de finalidade na destinação do produto arrecadado com a CIDE-Combustíveis. *Revista do Direito Público*, v. 3, n. 3, p. 144-162, 2008.

<sup>151</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 61.

social, de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categoria profissional ou econômica<sup>152</sup>.

Isso porque as contribuições não são unas, mas se dividem em categorias diversas, conforme apregoa Velloso, de forma que temos as contribuições sociais, cujo produto da arrecadação é direcionado à atuação do Poder Público na área social, sobretudo na seguridade social; as contribuições de intervenção na economia, destinadas à atuação do Estado no domínio econômico, e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, cuja vinculação da arrecadação é direcionada a proteção dos interesses de categoria profissional ou econômica específica<sup>153</sup>.

Não são apenas os autores utilizados no presente trabalho que defendem a autonomia das contribuições. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou nesse sentido, como no voto do Ministro Joaquim Barbosa, relator no julgamento conjunto das ADI's 2.556 e 2.558, cujo trecho merece ser transcrito:

(...) esta Suprema Corte considera constitucionais ambas as contribuições criadas pela LC 110/2001 (...). Os dois tributos tinham por objetivo custear os dispêndios da União decorrentes de decisão do STF, que considerou devido o reajuste dos saldos do FGTS (RE 226.855, rel. min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 13-10-2000). As restrições previstas nos arts. 157, II, e 167, IV, da Constituição são aplicáveis aos impostos, e, no caso em exame, trata-se da espécie tributária contribuição, nitidamente caracterizada pela prévia escolha da destinação específica do produto arrecadado.<sup>154</sup>

Adentrando-se ainda mais na afetação do produto da arrecadação, Velloso salienta que as contribuições devem ser necessárias. Isto é, se a União institui uma contribuição no pretexto de aplicar a arrecadação em determinado fim, se esse fim se extingue ou se torna desnecessária, a continuação da cobrança permitiria ajuizamento de ação de repetição de indébito<sup>155</sup>.

Apresentando tese inovadora, Domingues sustenta que a vinculação finalística das contribuições, além de garantir a elas autonomia, é um encargo do Poder Público, sendo este entendido como um norma acessória à regra-matriz de incidência,

<sup>152</sup> Ibidem, p. 34.

<sup>153</sup> Ibidem, p. 59.

<sup>154</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.556 e ADI 2.568*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Data de Julgamento: 13.06.2012. Data de Publicação: 20.09.2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=1634>>. Acesso em: 26 nov. 2016.

<sup>155</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 52.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

que também possui um antecedente – o ingresso do tributo aos cofres públicos – e um conseqüente – dever de aplicação da arrecadação na finalidade a que é vinculada a contribuição. Assim, esse encargo também seria um acessório, no plano fático, da relação jurídico-tributária formada no caso concreto<sup>156</sup>.

## 2.4. Conclusões parciais

De todo o exposto até o momento, é forçoso concluir que (i) as contribuições possuem regra-matriz de incidência com a mesma estrutura dos demais tributos que pode, inclusive, ser idêntica à de algum imposto ou até mesmo de taxa; (ii) são espécie tributária autônoma que se diferenciam dos impostos apenas pela afetação do produto de sua arrecadação à finalidade específica prevista na Constituição Federal e na lei instituidora, motivo pelo qual mesmo que (iii) a vinculação finalística do produto arrecadado, segundo entendimento majoritário, não compoñha a regra-matriz de incidência das contribuições, inobstante influenciar na sua formação – como no caso de definir quem serão os contribuintes tendo por conta a referibilidade –, (iv) macula de inconstitucionalidade a lei que instituir uma contribuição sem observar finalidade estabelecida pela Constituição Federal.

A matéria, contudo, não se esgota com essas conclusões. Ao contrário, nos leva a refletir quais os efeitos da destinação do produto arrecadado à finalidade diversa daquela que é constitucional e legalmente pretendida por intermédio de previsão em lei orçamentária ou ainda pelo Poder Constituinte Derivado, com destaque para a Desvinculação de Receitas da União (DRU), cuja principal receita advém da desvinculação finalística das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Tudo isso será tratado a seguir.

## 3. OS EFEITOS JURÍDICOS DA DESVINCULAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

A desvinculação finalística das contribuições produz efeitos variados. Conforme exposto anteriormente, se a norma instituidora da contribuição justifica sua cobrança com destinação da arrecadação à finalidade não prevista na Constituição, a norma instituidora estará eivada de inconstitucionalidade e a contribuição será inválida.

---

<sup>156</sup> DOMINGUES, Gabriel Demetrio. Op. cit., p. 73.

O orçamento público, que prevê receitas e despesas da Administração, é submetido a controle, este encarregado pela Constituição Federal ao Poder Legislativo, nos termos de seu artigo 70. O controle orçamentário visa justamente evitar que o Administrador Público promova alocação de recursos em dissonância do que estabelece as normas orçamentárias, inclusive responsabilizando os agentes públicos pelos crimes cometidos quando são desobedecidas a Lei e a Constituição para trestinar o produto da arrecadação das contribuições<sup>157</sup>.

Nesse contexto, questão de extrema relevância é a desvinculação do produto da arrecadação das contribuições prevista em lei orçamentária ou, ainda, em norma constitucional inserida no Ordenamento por meio de Emenda Constitucional, como ocorre com a Desvinculação de Receitas da União (DRU). Isto é, o editor da norma orçamentária e o constituinte derivado desvinculam a arrecadação das contribuições da finalidade prevista na Constituição Federal e, conseqüentemente, na norma instituidora da contribuição – quando esta última é editada em consonância com a Carta Política.

É dessa desvinculação – pelo editor da norma orçamentária e pelo constituinte derivado – que nos ocuparemos agora.

### 3.1. A desvinculação da arrecadação das contribuições e o orçamento público

O orçamento público é a previsão de receitas e despesas da Administração Pública e representa uma programação de como será o quadro econômico e financeiro do ente em determinado período de tempo<sup>158</sup>, formando um todo unitário<sup>159</sup>, vinculando a atuação do administrador público<sup>160</sup>.

Mais do que isso, Oliveira salienta que, modernamente, o orçamento ganhou forte cunho político, já que através dele o Estado intervém no domínio econômico e fixa suas metas<sup>161</sup>, que representam o plano dos Governantes que ocupam o poder no momento, indicando quais setores são prioridade na alocação de recursos<sup>162</sup>.

<sup>157</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 182-193.

<sup>158</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 187.

<sup>159</sup> Ibidem, p. 189.

<sup>160</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Op. cit., p. 405.

<sup>161</sup> Ibidem, p. 401.

<sup>162</sup> Ibidem, p. 404.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

O orçamento manifesta aspecto político quando prevê o funcionamento da máquina pública de modo a atender mais a determinados grupos do que outros ou resolver problemas em escala de necessidade que varia conforme há troca de gestão e aflora o aspecto jurídico por se tratar de ato da Administração, lei cujo fundamento de validade se extrai diretamente da Constituição<sup>163</sup>. Ainda, o orçamento manifesta aspecto econômico por representar a política fiscal e refletir a conjuntura econômica, assim como apresenta aspecto técnico por necessitar de elaboração de contas e análise de normas para que seja elaborado em consonância com as determinações legais e constitucionais<sup>164</sup>.

Nos termos do artigo 165 da Constituição Federal, o orçamento público, em homenagem ao princípio da exclusividade<sup>165</sup> não pode conter matéria diversa de previsão de receitas e fixação de despesas e estas, pelo princípio da universalidade orçamentária, precisam estar todas incluídas no orçamento<sup>166</sup>, compreendendo, inclusive, o orçamento próprio da seguridade social<sup>167</sup>. A Lei Orçamentária deve ser anual, conforme artigo 165, III da CRFB/88 e deve respeito à Lei de Diretrizes Orçamentárias, que por sua vez observa o Plano Plurianual. Todos esses diplomas se relacionam intimamente e formam um sistema orçamentário<sup>168</sup>.

Sinteticamente, o plano plurianual, previsto no artigo 165, § 1º da CRFB/88, é uma lei em sentido formal, que dispõe as metas que serão perseguidas pelo Governo durante seus quatro anos de vigência, influenciando, inclusive, a produção das demais normas orçamentárias<sup>169</sup>. A Lei de Diretrizes Orçamentárias traz as prioridades do Estado; é um plano preliminar que antecede a Lei Orçamentária Anual e orienta a elaboração desta e traça disposições sobre alteração na legislação tributária<sup>170</sup>. A Lei Orçamentária, por sua vez, observa as outras duas normas orçamentárias e traz, de forma mais minuciosa os planos e metas definidas<sup>171</sup>.

O Ordenamento Constitucional converge para o equilíbrio orçamentário. Em interessante passagem, Baleeiro destaca que o ao longo da história, inclusive

---

<sup>163</sup> BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 411.

<sup>164</sup> Ibidem, p. 412.

<sup>165</sup> CASTELLANI, Fernando F. Op. cit., p. 166.

<sup>166</sup> Ibidem, p. 164.

<sup>167</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 187.

<sup>168</sup> CASTELLANI, Fernando F. Op. cit., p. 156.

<sup>169</sup> Ibidem, p. 157.

<sup>170</sup> Ibidem, p. 158.

<sup>171</sup> Ibidem, p. 159.

de países como os Estados Unidos, o orçamento público foi marcado por *déficit*, dada necessidade de gastar dinheiro do Estado para investir em diversos setores, sobretudo na prestação de serviços públicos essenciais, com vistas a atingir o desenvolvimento nacional<sup>172</sup>. Disso, extrai-se a ideia de que cabe também ao Administrador Público utilizar o orçamento para equilibrar a economia, planejando receitas e despesas de modo a contribuir para mantê-la instável. O autor ressalva, contudo, que essa interpretação é fragilizada quando observamos que ela pode ser invocada para subsidiar demagogias e más administrações, o que, por certo, não deve ser admitido<sup>173</sup>.

Feito esse adendo, aponta-se que a Constituição Federal estabelece diversas regras que devem ser seguidas pelos legisladores na elaboração das normas que versam sobre o orçamento, com vistas a manter sempre um equilíbrio orçamentário nas contas públicas, em atendimento ao princípio do equilíbrio<sup>174</sup>. É o caso, por exemplo, do artigo 167, VIII que veda a utilização de recursos da seguridade social para cobrir *déficit* de empresas, fundações ou fundos<sup>175</sup>.

Nessa mesma linha, estabelece o artigo 167, nos incisos IV e XI da CRFB/88, que não é possível vincular a arrecadação de impostos a receitas específicas<sup>176</sup>, bem como é impossível dar à arrecadação auferida com as contribuições sociais incidentes sobre remuneração paga por empregador e sobre rendimentos de trabalhadores e segurados, destinação diversa do custeio da seguridade<sup>177</sup>, respectivamente<sup>178</sup>.

O inciso IV tem claro objetivo de evitar o engesso da Administração Pública e permitir que o administrador tenha disponibilidade financeira para atuar no que

<sup>172</sup> BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 427.

<sup>173</sup> Ibidem, p. 428.

<sup>174</sup> CASTELLANI, Fernando F. Op. cit., p. 162.

<sup>175</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 191.

<sup>176</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 192.

<sup>177</sup> CASTELLANI, Fernando F. Op. cit., p. 170.

<sup>178</sup> Art. 167. São vedados: (...) IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (...) XI – a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

for necessário<sup>179</sup>. Nota-se, contudo, que, conforme afirma Castellani, a vedação se restringe aos impostos, sendo plenamente possível que as demais espécies tributárias sejam afetadas<sup>180</sup>, como são as contribuições.

Dessa forma, segundo já mostrado no presente trabalho, a arrecadação das contribuições deve ser direcionada a atuação estatal que ensejou sua instituição e a proibição de vinculação dos impostos é um contraponto à necessária vinculação das contribuições de modo a estabelecer um equilíbrio entre produto da arrecadação dos tributos não afetados e dos tributos afetados, sem engessar o Estado<sup>181</sup>.

O inciso XI veda que o produto da arrecadação de todas as contribuições sociais do empregador incidente sobre a folha de salários e do trabalhador previstas no artigo 195, I, a e II da CRFB/88, respectivamente, seja destinado a outra finalidade que não seja o pagamento de benefícios do regime geral da previdência social. Isto é, de modo algum podem figurar no orçamento fiscal, que engloba as despesas em geral da União e, menos ainda, no orçamento de investimentos, que se reporta à atuação do Estado por meio de empresas públicas e sociedade de economia mista<sup>182</sup>.

Tudo isto significa, também, que, do mesmo modo que o Estado precisa de dinheiro para atender às necessidades da população na prestação de serviços públicos e até mesmo honrar suas dívidas, o povo, que figura no polo passivo da relação jurídico-tributária, tem o direito de pagar tributos de forma razoável, com observância das limitações e vinculações constitucionais<sup>183</sup>.

O direito a uma tributação justa é elevado por alguns juristas ao patamar de direito fundamental implícito da Constituição, a exemplo do que afirma Elizabete Rosa de Mello. Segundo a autora, o contribuinte tem o direito de ser informado de forma transparente a respeito dos parâmetros utilizados para cobrança e cálculo do tributo, bem como sobre os motivos ensejadores da tributação<sup>184</sup>. Isso porque os contribuintes se desfazem de uma parte de seu patrimônio para entrega-la ao Estado a fim de obter a satisfação das necessidades públicas; é uma ideia que decorre do

---

<sup>179</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 192.

<sup>180</sup> CASTELLANI, Fernando F. Op. cit., p. 167.

<sup>181</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 192.

<sup>182</sup> Ibidem, p. 175-177.

<sup>183</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 154.

<sup>184</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013, p. 22.

próprio regime democrático, em que os representantes do povo são eleitos para servir à população e governar com sua chancela<sup>185</sup>.

A ideia do Estado Democrático de Direito exige que o Poder Público seja transparente com a população e divulgue as informações com clareza para serem compreendidas por todos, independentemente do nível de escolaridade<sup>186</sup>, bem como garante que haja reserva de receita para custeio dos serviços prestacionais do Estado referentes à consolidação de direitos fundamentais, mormente os direitos sociais<sup>187</sup>. De igual modo, os contribuintes precisam ver seu dinheiro entregue na forma de tributos sendo utilizados racionalmente em seu benefício e sobrepor os direitos fundamentais mais urgentes e que mais agonizam sobre aqueles menos urgentes<sup>188</sup>. Nesse cenário, o orçamento funciona como uma garantia da população para controle dos gastos do Estado<sup>189</sup>.

Seguindo-se essa perspectiva, Barreto destaca que, sendo a vinculação do produto da arrecadação o que faz das contribuições espécie tributária autônoma, a previsão da desvinculação em norma orçamentária é completamente incompatível com essa espécie tributária e compromete sua autonomia<sup>190</sup>, além de prejudicar seu papel de efetivação de direitos.

Muito se discutiu a possibilidade de apreciação da constitucionalidade de lei orçamentária. O STF, no julgamento da ADI 1.937-MC, decidiu que a lei orçamentária, por ser ato normativo de efeitos concretos editado pelo Poder Público sob a forma de lei, não era passível de ser objeto de controle abstrato de constitucionalidade, pois faltava-lhe abstração ou generalidade<sup>191</sup>.

Contudo, no ano de 2008, no julgamento da ADI 4.048-DF, a Suprema Corte manteve a mudança de posicionamento já ventilada no bojo da ADI 2925-DF,

---

<sup>185</sup> Ibidem, p. 22.

<sup>186</sup> Ibidem, p. 35.

<sup>187</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais. *Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena*, v. 9, n. 1, 2006, p. 216.

<sup>188</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. Op. cit., p. 41.

<sup>189</sup> CASTELLANI, Fernando F. Op. cit., p. 155.

<sup>190</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 194.

<sup>191</sup> ENCARNAÇÃO, Iasmine Souza. *O STF e o orçamento: controle de constitucionalidade das leis orçamentárias*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=14376](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14376)>. Acesso em: 4 nov. 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

julgada no ano de 2004, para acolher a possibilidade de declarar a inconstitucionalidade de lei orçamentária em sede de controle abstrato, sob o argumento de que, como extrai seu fundamento de validade diretamente da Constituição Federal, não é possível admitir que a lei orçamentária, ainda que seja lei em sentido formal, não seja objeto de controle constitucionalidade, consoante se lê na ementa jurisprudencial *in verbis*:

O Tribunal iniciou julgamento de ação direta proposta pelo Partido da Social Democracia Brasileira – PSDB em que se pleiteia a declaração da inconstitucionalidade da Medida Provisória 405/2007, que abre crédito extraordinário, em favor da Justiça Eleitoral e de diversos órgãos do Poder Executivo. Preliminarmente, o Tribunal, por maioria, conheceu da ação, por entender estar-se diante de um tema ou de uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato – independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto – de inegável relevância jurídica e política, que deveria ser analisada a fundo. Asseverou-se que os atos do Poder Público sem caráter de generalidade não se prestam ao controle abstrato de normas, eis que a própria Constituição adotou como objeto desse processo os atos tipicamente normativos, ou seja, aqueles dotados de um mínimo de generalidade e abstração. Considerou-se, entretanto, que outra deveria ser a interpretação no caso de atos editados sob a forma de lei. Ressaltou-se que essas leis formais decorreriam ou da vontade do legislador ou do próprio constituinte, que exigiria que certos atos, mesmo que de efeito concreto, fossem editados sob a forma de lei. Assim, se a Constituição submeteu a lei ao processo de controle abstrato, meio próprio de inovação na ordem jurídica e instrumento adequado de concretização da ordem constitucional, não seria admissível que o intérprete debilitasse essa garantia constitucional, isentando um grande número de atos aprovados sob a forma de lei do controle abstrato de normas e, talvez, de qualquer forma de controle. Aduziu-se, ademais, não haver razões de índole lógica ou jurídica contra a aferição da legitimidade das leis formais no controle abstrato de normas, e que estudos e análises no plano da teoria do direito apontariam a possibilidade tanto de se formular uma lei de efeito concreto de forma genérica e abstrata quanto de se apresentar como lei de efeito concreto regulação abrangente de um complexo mais ou menos amplo de situações. Concluiu-se que, em razão disso, o Supremo não teria andado bem ao reputar as leis de efeito concreto como inidôneas para o controle abstrato de normas. Vencido, no ponto, o Min. Cezar Peluso que não conhecia da ação, por reputar não se tratar no caso de uma lei, sequer no aspecto formal.<sup>192</sup>

Esse entendimento foi, inclusive, repetido pelo STF em recente julgado, cuja ementa segue abaixo:

---

<sup>192</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4048 MC/DF*. Relator: Min. Gilmar Mendes, Data de julgamento: 17.04.2008. Data de Publicação: 30.04.2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo502.htm>>. Acesso em: 23 out. 2016.

Decisão: 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, promovida pelo Partido da Social Democracia Brasileira – PSDB para impugnar a validade constitucional da Medida Provisória 402/2007, que abriu créditos extraordinários para diversos órgãos do Poder Executivo para atender às programações constantes dos Anexos I e III do referido ato normativo (fls. 11-36). (...) **O Presidente da República (...) aduziu que se trata de ato normativo de efeito concreto, não sindicável na via da ação direta de inconstitucionalidade.** (...) Em 5 de novembro de 2008, o Tribunal Pleno deferiu a medida cautelar em acórdão assim ementado: CONSTITUCIONAL. MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA N. 402, DE 23 DE NOVEMBRO DE 2007, CONVERTIDA NA LEI N. 11.656, DE 16 DE ABRIL DE 2008. ABERTURA DE CRÉDITO EXTRAORDINÁRIO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS DA IMPREVISIBILIDADE E DA URGÊNCIA (§ 3º DO ART. 167 DA CF), CONCOMITANTEMENTE. **1. A lei não precisa de densidade normativa para se expor ao controle abstrato de constitucionalidade, devido a que se trata de ato de aplicação primária da Constituição. Para esse tipo de controle, exige-se densidade normativa apenas para o ato de natureza infralegal. Precedente: ADI 4.048-MC.** (...) 3. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à prejudicialidade da ação direta de inconstitucionalidade por perda superveniente de objeto, que tanto pode decorrer da revogação pura e simples do ato impugnado como do exaurimento de sua eficácia. Precedentes. 4. Não é passível o recebimento dessa ação como ação de descumprimento de preceito fundamental, uma vez que não subsistem quaisquer efeitos jurídicos a serem regulados. 5. Agravo regimental não provido. (ADI 4041 AgR-AgR-AgR, Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/03/2011, DJe de 14/06/2011) A mesma conclusão há de se impor no presente caso. 3. Ante o exposto, julgo extinto o processo sem resolução do mérito, com base nos arts. 21, IX, do RISTF e 267, VI, do Código de Processo Civil. Publique-se. Intime-se. Brasília, 10 de março de 2016. Ministro Teori Zavascki Relator Documento assinado digitalmente.<sup>193</sup> (grifado)

Soa correto o atual entendimento, sobretudo por ser deveras temerário supor que a lei orçamentária não pode ser objeto de controle abstrato, afinal, isso seria o mesmo que dizer que essa norma está acima da Carta Política<sup>194</sup>.

Nesse contexto, sustenta Barreto que a lei orçamentária que rompe o vínculo entre causa da contribuição e produto da arrecadação “desnatura a exigência, abre ao contribuinte a possibilidade de repetir o indébito tributário”, já que o montante

<sup>193</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4049*. Relator: Min. Teori Zavascki. Data de Julgamento: 10.03.2016. Data da Publicação: 16.03.2016. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/321786934/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4049-df-distrito-federal-0001092-0320080010000>>. Acesso em: 16 out. 2016.

<sup>194</sup> CASTELLANI, Fernando F. Op. cit., p. 207.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

não foi aplicado no fim que deveria e, por isso, se tornou um pagamento indevido feito pelo contribuinte<sup>195</sup>.

O autor defende ainda, que, todo o montante que o contribuinte viria a recolher aos cofres públicos pode deixar de ser recolhido – em outras palavras, o contribuinte não precisa pagar a contribuição – caso a lei orçamentária preveja a desvinculação do produto da arrecadação. O valor em tese devido se tornaria um indébito e, assim sendo, não há que ser recolhido<sup>196</sup>.

Não apenas pelas minuciosas previsões constitucionais, o posicionamento de Barreto se respalda no artigo 8º, parágrafo único da Lei Complementar n. 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), segundo o qual os recursos públicos vinculados a finalidade específica devem, necessariamente, ser usados para este respectivo fim<sup>197</sup>.

Também por conta da vinculação da arrecadação das contribuições que é verdadeiro fator que confere autonomia a esta espécie tributária, Castellani sustenta que não é “razoável supor que um enunciado constitucional expresse determinasse a importância da destinação, para ser completamente ignorado em sua materialização na lei orçamentária”<sup>198</sup>. Se a lei orçamentária anual prever a desvinculação da arrecadação das contribuições, impossível é a cobrança do tributo<sup>199</sup>.

Prossequindo, o autor salienta que todas as normas orçamentárias devem seguir a vinculação do produto arrecadado com as contribuições, sendo, inclusive, inadmissível a justificativa de que o orçamento, como objeto de estudo mais atinente ao direito financeiro, não deve sofrer influência das normas direito tributário, uma vez que ambos os ramos do direito estão entrelaçados e os tributos, como receita pública por excelência que são, obrigam a ciência das finanças a respeitar sua regulamentação<sup>200</sup>.

Muito interessante, também, a tese suscitada por Castellani de que, com fulcro no direito fundamental a propriedade, previsto no artigo 5º, XXII da CRFB/88, os contribuintes somente podem ser privados de bem de sua propriedade, *in casu*,

---

<sup>195</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 195.

<sup>196</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 202.

<sup>197</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 201.

<sup>198</sup> CASTELLANI, Fernando F. Op. cit., p. 171.

<sup>199</sup> Ibidem, p. 193.

<sup>200</sup> Ibidem, p. 172.

o dinheiro dispendido com o pagamento das contribuições, se a finalidade que fundamenta a criação do tributo for devidamente respeitada. Caso contrário, torna-se ilegítimo o tributo<sup>201</sup>.

Destaca o autor em comentário que as contribuições de categorias profissionais ou econômicas não entram em orçamento quando recolhidas por pessoas jurídicas às quais foi delegada capacidade tributária ativa e, caso a própria União se incumbisse dessa tarefa, deveriam constar no orçamento fiscal direcionada a finalidade que lhe é própria. As contribuições de iluminação pública, por sua vez, entram no orçamento do Município e devem ser destinadas a custeio da iluminação pública<sup>202</sup>. Mesma ideia se dirige às contribuições de intervenção no domínio econômico que, segundo defende Castellani, devem compor orçamento fiscal em atividades colimadas ao fim que as fundamenta<sup>203</sup>.

Seguindo o viés doutrinário que se posiciona em desfavor da desvinculação da arrecadação das contribuições, Velloso aponta que, da mesma forma que a lei instituidora das contribuições deve respeitar a vinculação do produto da arrecadação, as normas orçamentárias também devem seguir a rigor esses parâmetros constitucionais, bem como o artigo 8º, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal, já mencionado no presente trabalho<sup>204</sup>. A contribuição e sua lei instituidora serão constitucionais, mas à norma orçamentária faltará a constitucionalidade<sup>205</sup>.

Conforme Velloso, ainda, a desvinculação é ilegítima mesmo quando a norma orçamentária prevê desvinculação apenas parcial, impedindo mesmo a própria cobrança do tributo considerando que não haverá incidência da contribuição na medida do desvio. Sustenta, também, que caso a contribuição seja recolhida aos cofres públicos, haverá indébito restituível aos contribuintes<sup>206</sup>.

O Supremo Tribunal Federal, ao se debruçar sobre a questão no julgamento da ADI 2925-DF, decidiu que a Lei Orçamentária deve sim respeitar a finalidade justificadora da criação de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico estabelecida pela Constituição Federal, conforme se observa na ementa *in verbis*:

---

<sup>201</sup> Ibidem, p. 173.

<sup>202</sup> Ibidem, p. 177.

<sup>203</sup> CASTELLANI, Fernando F. Op. cit., p. 178.

<sup>204</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 70.

<sup>205</sup> Ibidem, p. 69 e 71.

<sup>206</sup> Ibidem, p. 71.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

CIDE-Combustíveis: Destinação dos Recursos. Prosseguindo no julgamento iniciado em 11.12.2003 (v. Informativo 333), **o Tribunal, por considerar que o dispositivo impugnado admitiria interpretação abrangente ou ambígua, por maioria, julgou procedente em parte o pedido formulado em ação direta ajuizada pela Confederação Nacional do Transporte – CNT para emprestar ao art. 4º, I, a, b, c, e d, da Lei 10.640/2003, Lei Orçamentária Anual da União, interpretação conforme a Constituição, no sentido de que a abertura de crédito suplementar deve ser destinada às três finalidades enumeradas no art. 177, § 4º, II, a, b e c, da CF/88** (“*A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização do petróleo e seus derivados ... deverá atender aos seguintes requisitos: ... II – os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados ou derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes*”). **Ressaltou-se, na espécie, que o provimento parcial do pedido não implicou qualquer intervenção nos atos políticos do Poder Executivo, mas apenas a estrita observância do disposto na Constituição.** Vencidos os Ministros Ellen Gracie, relatora, Joaquim Barbosa, Nelson Jobim e Sepúlveda Pertence, que julgavam improcedente o pedido, por entenderem que a limitação decorrente do contingenciamento de recursos imposta na Lei 10.640/2003 não importou em desvio de finalidade ou ofensa à Constituição, inclusive em face da previsão expressa nela contida, no sentido da necessidade de observância do disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal — segundo o qual os recursos vinculados a finalidades específicas serão exclusivamente para atender o objeto de sua vinculação, ainda que em exercícios posteriores.<sup>207</sup> (grifado)

Apesar de ser evidente, cumpre salientar que, se uma norma orçamentária não pode dispor da desvinculação da arrecadação das contribuições, menos ainda poderá o fazer uma norma não orçamentária, que, segundo Velloso, de igual modo provocará a não incidência da contribuição eximindo o contribuinte de pagamento<sup>208</sup>. O ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Velloso já se manifestou nesse sentido quando ainda integrava a Corte no julgamento do RE 183.906, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, em trecho de seu voto que merece ser transcrito, embora o Ministro tenha sido vencido por posicionamento divergente quanto a outro ponto em análise no julgado:

<sup>207</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.925*. Relator: Rel. Orig. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ o Acórdão Min. Marco Aurélio. Data de Julgamento: 19.12.2003. Data de Publicação: 13.02.2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo334.htm>>. Acesso em: 23 out. 2016.

<sup>208</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 69.

Uma ressalva é preciso ser feita. **É que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do produto da arrecadação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, C.F., art. 149 – e aos empréstimos compulsórios (CF, art. 148).** Leciona Misabel Abreu Machado Derzi que a “Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são **as contribuições** e os empréstimos compulsórios, **dando à destinação que lhe é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente de Direito Tributário.**” E acrescenta a ilustre professora da UFMG, que **“o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; (...)**<sup>209</sup> (grifado).

Desse modo, é cediço concluir, conforme doutrina e jurisprudência predominantes atualmente, não pode a lei orçamentária desobedecer os parâmetros constitucionais de vinculação da arrecadação das contribuições, sob pena de se revelar inconstitucional e subtrair das contribuições justamente o aspecto que lhes garante autonomia.

É prudente, por via de consequência, rechaçar a desvinculação do produto da arrecadação das contribuições feita pelo legislador ordinário, inclusive o orçamentário. A questão se complica, contudo, quando a desvinculação advém do próprio texto constitucional inserido por meio de Emendas Constitucionais. É o que veremos a seguir.

### 3.2. A desvinculação da arrecadação das contribuições pelo poder constituinte derivado. A desvinculação de receitas da União.

Como visto, o legislador infraconstitucional, ao desvincular o produto da arrecadação das contribuições, descaracteriza o tributo e macula de inconstitucionalidade a norma. No entanto, o debate se enriquece ainda mais quando a desvinculação advém de texto constitucional, por conta do trabalho do constituinte derivado reformador. É o que ocorre com a Desvinculação de Receitas da União (DRU).

O cerne da pretensão de desvinculação trazida pela DRU foi instituído, originalmente, em 1994, sob a forma de um Fundo Social de Emergência (FSE), inse-

<sup>209</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 183.906*. Relator: Min. Marco Aurélio. Data de Julgamento: 18.09.1997. Data de Publicação: 29.09.1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=227617>>. Acesso em: 16 out. 2016.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

rido nos artigos 71 a 73 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias pela Emenda Constitucional de Revisão n. 1/1994, com previsão expressa no texto constitucional para vigorar durante os exercícios de 1994 e 1995, sob o argumento de que ajudaria a aumentar a margem de discricionariedade do Governo na alocação de recursos e permitir *superávit* nas contas públicas de modo a contribuir para a estabilização da economia impactada com o advento do Plano Real<sup>210</sup>.

Anos depois, em 1996, a Emenda Constitucional n. 10/1996 alterou a redação do Artigo 71 do ADCT para prorrogar a validade do FSE até junho de 1997<sup>211</sup>, além de incluir no referido dispositivo os parágrafos primeiro a terceiro, sendo que no § 2º criou o Fundo de Estabilização Fiscal, que apresentava os mesmos traços do FSE<sup>212</sup>. Nenhum dos dois fundos de fato compôs um fundo, mas foram alocados em distintas finalidades conforme a vontade do Governo Federal<sup>213</sup>.

No ano 2000, por meio da Emenda Constitucional n. 27/2000, o Legislativo Federal incluiu o artigo 76 ao ADCT<sup>214</sup>, prevendo a Desvinculação das Receitas da União entre 2000 a 2003, na razão de “vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais”<sup>215</sup>.

Quando aproximado o fim da validade da DRU, nos termos da Emenda supramencionada que a instituiu, o Congresso se apressou em aprovar a Emenda Constitucional n. 42/2003, que previu a prorrogação da possibilidade de desvinculação até o ano de 2007, acrescentando nessa ocasião a desvinculação finalística das

---

<sup>210</sup> ÁLVARES, Fernando. *Brasil, economia e governo: desvinculação de receitas da União – DRU*. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2011/12/05/o-que-e-e-para-que-serve-a-desvinculacao-de-receitas-da-uniao-dru/>>. Acesso em; 18 out. 2016.

<sup>211</sup> BRASIL. Emenda Constitucional n. 10, de 4 de março de 1996. Altera os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n. 1, de 1994. *Diário Oficial da União*, Distrito Federal, 7 de março de 1996.

<sup>212</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 172.

<sup>213</sup> DIAS, Fernando Álvares Correia; TAVARES, José Fernando Cosentino. Impacto da desvinculação de receitas da União no orçamento federal e em gastos sociais. *Cadernos As legis*, v. 3, n. 9, p. 50-77, 1999, p. 52.

<sup>214</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 172.

<sup>215</sup> BRASIL. Emenda Constitucional n. 27, de 21 de Março de 2000. Acrescenta o art. 76 ao ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo a desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União. *Diário Oficial da União*. Distrito Federal, 22 de março de 2000.

Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)<sup>216</sup>. Posteriormente, mais duas prorrogações foram objeto das Emendas Constitucionais n. 56/2007, 68/2011<sup>217</sup> e, recentemente, a Emenda n. 93/2016, além de prorrogar a DRU até o ano de 2023, aumentou o percentual desvinculado de 20% (vinte por cento) para 30% (trinta por cento)<sup>218</sup>.

Em outros termos, até 2023 a DRU permitirá ao Governo Federal subtrair 30% (trinta por cento) do produto arrecadado com as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e com as taxas, tanto as já existentes como as que vierem a ser criadas, para alocar à finalidade que bem entender, pouco importando, inclusive no caso das contribuições, a finalidade específica para as quais foram instituídas<sup>219</sup>.

Como não poderia deixar de ser, a matéria divide a opinião da doutrina. De início vale ressaltar a perspectiva de Barreto, segundo o qual a desvinculação da arrecadação das contribuições, ainda que parcial, promovida por Emendas Constitucionais, é inconstitucional por força do artigo 60, § 4º da CRFB/88, eis que viola as garantias fundamentais do contribuinte (*i*) de que o valor por ele recolhido a título de contribuição seja direcionado exclusivamente à finalidade que justifica a instituição do tributo e (*ii*) de que a respectiva contribuição não seja idêntica a outro tributo já discriminado na Constituição Federal<sup>220</sup>.

A desvinculação elimina a garantia individual de todos os contribuintes de somente recolher a contribuição aos cofres públicos se o valor por ele pago for fielmente utilizado na finalidade para a qual foi destinado, além do que, se o produto arrecadado é desvinculado, ainda que apenas parte dele, não será possível atingir a finalidade pretendida<sup>221</sup>.

<sup>216</sup> DIAS, Fernando Álvares Correia. *Desvinculação de receitas da União, gastos sociais e ajuste fiscal*. 2008. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/94273/Texto%20p%20discuss%C3%A3o%2039.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

<sup>217</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Op. cit., p. 449.

<sup>218</sup> Agência Senado. *Nova Emenda Constitucional prorroga desvinculação de receitas da União*. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/audios/2016/09/nova-emenda-constitucional-prorroga-desvinculacao-de-receitas-da-uniao>>. Acesso em: 18 out. 2016.

<sup>219</sup> Ibidem, passim.

<sup>220</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 175.

<sup>221</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 175.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Ademais, sustenta o autor que a contribuição – ou parte a dela – desvinculada se torna, em verdade, pretense imposto residual da União, previsto no artigo 154, I da CRFB/88, também maculado, contudo, de inconstitucionalidade, uma vez que tais impostos não podem ter base de cálculo e nem mesmo fato gerador de impostos já existentes<sup>222</sup>, o que não é respeitado com a DRU, que tira das contribuições seu ponto divergente dos demais tributos fazendo com que ela possa se assemelhar a imposto em vigor.

Na mesma toada de Barreto, indo, porém, mais além, Scaff defende a existência do Princípio da Afetação das Contribuições, isto é, para ele o sujeito ativo da obrigação tributária tem o dever de aplicar o produto arrecadado em atuação que compreenda a finalidade justificadora da contribuição<sup>223</sup>, não havendo margem para que seja permitido ao Poder Público promover a desvinculação<sup>224</sup>.

O autor em comento salienta que a vinculação do produto da arrecadação das contribuições é uma questão de direitos humanos, trata-se de matéria que envolve direitos difusos e controle público e social do Estado<sup>225</sup>. Isto porque, ao subtrair receita da seguridade social, por exemplo, o constituinte derivado atinge verba que seria aplicada na saúde e na previdência, que expressam direitos sociais protegidos sob o manto das cláusulas pétreas por força do artigo 60, § 4º, IV da CRFB/88<sup>226</sup>.

O enfoque da DRU em desvincular a arrecadação das contribuições sociais também leva estudiosos à interpretação de que a desvinculação vai de encontro ao artigo 167, XI da CRFB/88, que proíbe a utilização de recursos das contribuições previstas no artigo 195, I, a e II, para fim diverso do pagamento de benefícios previdenciários. Como consequência da desvinculação dessas contribuições, há violação clara e inegável ao direito social à previdência e assistência social, direitos fundamentais também protegidos pelo artigo 60, § 4º, IV<sup>227</sup>, que, afinal, são de aplicabilidade imediata capaz de configurar inadimplência do Estado perante to-

---

<sup>222</sup> Ibidem, p. 176.

<sup>223</sup> SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União. *Revista de Direito Administrativo*, v. 236, p. 33-50, 2004, p. 33.

<sup>224</sup> SCAFF, Fernando Facury. Op. cit., p. 34.

<sup>225</sup> Ibidem, passim.

<sup>226</sup> SCAFF, Fernando Facury. Op. cit., p. 47.

<sup>227</sup> BRAGA, Karen Costa. A inconstitucionalidade da DRU sob a luz do inciso xi do artigo 167 da Constituição social e a falsa ideia do *déficit* previdenciário brasileiro. *Revista Estudo & Debate*, v. 23, n. 1, 2016, p. 218.

dos os que são lesados com a ausência de prestação – ou prestação precária – do serviço ou assistência<sup>228</sup>.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, como instrumento do Estado de intervir na economia, logicamente tem o objetivo de efetivar os princípios da Ordem Econômica elencados no artigo 170<sup>229</sup> da Constituição Federal<sup>230</sup>, seja através de uma atuação direta em que a própria incidência do tributo interfira ou indiretamente, custeando o atuação do Poder Público no domínio econômico<sup>231</sup>. De uma forma ou de outra, desvincular o produto arrecadado com as CIDE's acaba dando outra finalidade à verba que deveria ser usada para efetivar os princípios da Ordem Econômica.

A desvinculação decorrente de Emenda Constitucional também é criticada por Oliveira, que sustenta ser indevida a outorga ao Poder Executivo da possibilidade de alocar o produto da arrecadação de contribuições ao seu bel-prazer, sem se importar com o motivo que justificou a criação do tributo. O autor, reconhece que a Administração Pública não pode ser engessada a vinculações orçamentárias, pois precisa de alguma discricionariedade para alocar recursos nas áreas que julgar mais necessárias conforme a realidade<sup>232</sup>. Entretanto, a liberalidade do Poder Executivo não pode ser indiscriminada, sob pena de exonerá-lo de cumprir as disposições orçamentárias<sup>233</sup>.

Também merece destaque a curiosa tese de que as Emendas Constitucionais que trouxeram as desvinculações criaram uma espécie tributária *sui generis*, parte

<sup>228</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Op. cit., p. 211.

<sup>229</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; V – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

<sup>230</sup> BASSO, Maria Elisa. *As contribuições de intervenção no domínio econômico: parâmetros para concretização de suas finalidades*, p. 10.

<sup>231</sup> Ibidem, p. 12.

<sup>232</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Op. cit., p. 449.

<sup>233</sup> Ibidem, p. 450.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

imposto, parte contribuição, considerando que, inobstante o percentual desvinculado – atualmente 30% (trinta por cento) –, 70% (setenta por cento) ainda deve ser destinado aos fins que justificaram a sua criação<sup>234</sup>.

À essa tese de tributo híbrido se opõe com veemência parcela da doutrina, como é o caso de Barreto, que sustenta a impossibilidade de um mesmo tributo existir sob a forma de duas espécies tributárias que possuem fundamento constitucional distinto, cada qual com suas peculiaridades trazidas pela Carta Política<sup>235</sup>.

Essa corrente também é rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal, que já firmou entendimento em sentido contrário, nos termos que seguem:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RECEITAS. DESVINCULAÇÃO. ARTIGO 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS N. 27, DE 2000 E N. 42, DE 2003. MODIFICAÇÃO NA APURAÇÃO DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS. **A desvinculação parcial da receita da União, constante do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas,** ausente qualquer implicação quanto à apuração do Fundo de Participação dos Municípios. **Precedente: Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.925/DF**, em que fui designado redator para o acórdão. MULTA AGRAVO ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.<sup>236</sup> (grifado)

Por outro lado, filiam-se a tese da hibridez Paulsen e Velloso, que apenas acrescentam uma peculiaridade: sustentam a manutenção da parte contribuição como espécie tributária autônoma que é, desde que a desvinculação não seja superior a 50% (cinquenta por cento) do produto arrecadado. Caso contrário, predominando a desvinculação, não há como manter a natureza de contribuição sequer ao montante não desvinculado, hipótese em que será um imposto *sui generis* dada a vinculação de pequena parcela da arrecadação<sup>237</sup>.

Inobstante se posicionarem dessa forma, destacam categoricamente que se trata de verdadeira aberração jurídica que não pertence a uma espécie tributária e nem

---

<sup>234</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 61.

<sup>235</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 176.

<sup>236</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 793564/PE*. Relator: Min. Marco Aurélio. Data de Julgamento: 12.08.2014. Data de Publicação: 01.10.2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25286560/agreg-no-recurso-extraordinario-re-793564-pe-stf>>. Acesso em: 23 out. 2016.

<sup>237</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 63.

a outra, criada com o objetivo de fraudar as regras constitucionais de repartição das receitas tributárias<sup>238</sup>.

Outro entendimento que busca dirimir a questão sustenta a cisão das contribuições existentes, que se manteriam intactas como tal no que tange à parcela da arrecadação regularmente destinada ao fim que lhe é próprio, mas se transmudariam em impostos na parte à qual se deu uma destinação oriunda da desvinculação<sup>239</sup>. Essa tese estabelece contribuições dúplices, que seriam, na verdade, impostos, já que a única diferença no caso seria a alíquota e nada mais<sup>240</sup>.

Interessante anotar que, apesar de considerarem inadmissível a tese de que as contribuições são cindidas com a DRU e se filiarem a corrente que defende um tributo *sui generis* como corolário da desvinculação, Paulsen e Velloso entendem não ser inconstitucional a desvinculação do produto da arrecadação das contribuições por meio de Emenda Constitucional<sup>241</sup>.

Expõem os aludidos autores, em linha totalmente oposta a Barreto, que carece de sentido a afirmativa de que a desvinculação em comento viola garantias individuais do contribuinte consubstanciadas na vedação à bitributação e na vedação à desfiguração das contribuições, argumentando para tanto que o Sistema Tributário trazido pela Constituição não é cláusula pétrea<sup>242</sup>.

Sob ótica diversa, Gabriel Demetrio Domingues suscita outra faceta problemática do tema ao sustentar que a desvinculação do produto da arrecadação das contribuições por Emenda Constitucional será inconstitucional sempre que abalar o Federalismo Fiscal e, *ipso facto*, a forma federativa de Estado, cláusula pétrea nos termos do artigo 60, § 4º, I da CRFB/88. Ou seja, se, por força da desvinculação, a União agigantar ainda mais suas receitas e concorrer com os demais entes por tributar em campo que seria de competência desses ou, ainda, deturpar a natureza da contribuição desvinculada, de modo que ela se assemelhe a um imposto já existente cuja arrecadação seria repartida com os demais entes – que registra-se, é o que acontece com a DRU nos termos da EC n. 93/2016 –, a Emenda Constitucional deverá ser declarada inconstitucional em sede de controle de constitucionalidade

---

<sup>238</sup> Ibidem, p. 61.

<sup>239</sup> Ibidem, p. 62.

<sup>240</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 63.

<sup>241</sup> Ibidem, p. 66.

<sup>242</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 66.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

exercido pelo Supremo Tribunal Federal, salvo se trouxer previsão de compensar o desequilíbrio por ela provocado<sup>243</sup>.

Com a nova redação dada ao artigo 76 do ADCT pela EC 93/2016, o § 1º, que antes impedia que a DRU afetasse a repartição constitucional de receitas tributárias, foi revogado<sup>244</sup>, levando a crer que a vedação da redução da base de cálculo da aludida repartição poderá sim ser diminuída, inclusive quanto à diminuição do repasse para os Estados e Distrito Federal de parte do produto da arrecadação das CIDE's prevista no artigo 159, III da Constituição. Desse modo, sob a perspectiva de Domingues mencionada no parágrafo anterior, a EC 93/2016 está maculada de inconstitucionalidade, por desrespeito ao Federalismo Fiscal e consequente ofensa direta ao Princípio Federativo.

A respeito da análise da constitucionalidade da DRU, acredito ser de suma importância, também, a problemática suscitada por José Afonso da Silva, qual seja, a sua instituição e constante renovação por meio de Emenda ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>245</sup>, que, como a própria nomenclatura já sugere, tem o objetivo de cuidar de questões específicas, excepcionais, por lapso temporal determinado<sup>246</sup>; as normas do ADCT nascem para, em algum momento, exaurirem sua eficácia<sup>247</sup>. Nesse sentido argumentou o Ministro Moreira Alves do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 830-7. Destacou que, “sendo o ADCT integrado por normas transitórias às regras da parte permanente da Constituição, decorre da natureza mesma dessa transitoriedade a impossibilidade de vir a tornar-se perene por sucessivas alterações de prazo”<sup>248</sup>.

---

<sup>243</sup> DOMINGUES, Gabriel Demetrio. Op. cit., p. 77.

<sup>244</sup> BRASIL. Emenda Constitucional n. 93, de 21 de Março de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. *Diário Oficial da União*. Distrito Federal, 9 de setembro de 2016.

<sup>245</sup> SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 961.

<sup>246</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 78-79.

<sup>247</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1665.

<sup>248</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 830/DF*. Relator: Min. Moreira Alves. Data de Julgamento: 14.04.1993. Data de Publicação: 16.09.1994. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266554>>. Acesso em: 26 out. 2016.

A essência do ADCT é a transitoriedade. Destaca Uadi Lammêgo Bulos, que as normas transitórias visam garantir harmonia entre dois regimes constitucionais nos anos supervenientes ao advento de uma nova Constituição, impedindo que seja abalada a segurança jurídica<sup>249</sup>. O autor sustenta, também, que as normas do ADCT não podem ser objeto de Emendas reiteradamente para reavivar sua eficácia, sob pena de desvirtuar a natureza das disposições e agredir diretamente o corpo fixo da Constituição. Inclusive, se a eficácia da disposição transitória está próxima de seu fim, entende Bulos que ela não pode ser objeto de Emenda, pois isso caracterizaria igualmente as violações nos termos acima aludidos<sup>250</sup>.

A DRU, no entanto, contando com o interregno de vigência Fundo Social de Emergência, foi essencialmente instituída no ano de 1994, por meio da Emenda Constitucional de Revisão n. 1/1994, sob a forma do Fundo Social de Emergência e, ao invés de exaurir seus efeitos até o final do exercício financeiro de 1995, conforme previsto no texto da Emenda, vem sendo renovada consecutivamente e, por força da última renovação, vigorará até 2023.

Abstraindo-se todas as demais implicações da desvinculação em comento já ventiladas, pode até se pensar em considerar que ao tempo da edição da Emenda mencionada no parágrafo anterior havia razão para a inserção no Ordenamento de norma transitória para harmonizar o impacto do Plano Real, considerando-se, ainda, que a Constituição de 1988 era muito recente.

Entretanto, a partir do ano de 2000, com a Emenda Constitucional n. 27, até o ano de 2015 e, agora com a EC n. 93/2016, até o ano de 2023, todas alterando e estendendo a eficácia de normas que nasceram para ser transitórias, a DRU representa violação à natureza do ADCT, bem como inova – e, *ipso facto*, agride – matéria já prevista no corpo fixo da Constituição, qual seja, a vinculação finalística que caracteriza e autonomiza as contribuições.

Novamente abstraindo as outras questões que abalam a constitucionalidade da DRU, deve-se ponderar que, ou há uma real necessidade transitória, que durará certo lapso temporal, ou há uma necessidade permanente. Uma alegada necessidade que se arrasta por mais de 20 (vinte) anos – e chegará quase aos 30 (trinta) com a nova prorrogação – não pode ser considerada transitória e, por conseguinte, não autoriza a utilização do ADCT.

<sup>249</sup> Ibidem, p. 1667.

<sup>250</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. Op. cit., p. 1668.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Apesar de toda a robusta manifestação contrária à DRU, há quem a defenda. No ano de 2011, a então Ministra de Estado do Planejamento Miriam Belchior declarou que desvincular as receitas da União é imprescindível para a promoção de políticas sociais e manutenção dos investimentos do Governo Federal, bem como sustentou que o orçamento Federal é fortemente engessado pela Constituição e a desvinculação abre ao Executivo a possibilidade de alocar recursos em áreas estratégicas<sup>251</sup> – sem precisar, contudo, quais seriam essas áreas.

Mais recentemente, em 2015, o ex-Ministro de Estado do Planejamento Nelson Barbosa também defendeu a necessidade de prorrogação da DRU – o que, como já exposto, se concretizou com a aprovação da EC n. 93/2016 – para aliviar o engessamento orçamentário do Governo Federal trazido pela Constituição Federal e sugeriu que a desvinculação permite maior conforto à Administração para pagamento da dívida pública, por exemplo, e evita seu crescimento sem a necessidade de emissão de títulos da dívida pública, além de possibilitar aplicação de mais recursos em áreas como a previdência social<sup>252</sup>.

Nesse mesmo sentido, Fernando Álvares Correia Dias sustenta que, sem a DRU, não seria palpável ao Governo buscar *superávit* nas contas públicas<sup>253</sup>. Além disso, afirma que os serviços necessários à efetivação dos direitos sociais não deixaram de ser atendidos por causa da desvinculação<sup>254</sup>, tanto que nem seria possível identificar precisamente qual setor a que seria destinada a arrecadação total das contribuições foi mais impactado com a DRU<sup>255</sup>.

Uma crítica à essa perspectiva, além de todas as razões expostas no presente trabalho, como a violação de direitos sociais, situa-se, mormente, no fato de que o freio ao aumento da dívida pública, mesmo colocado como uma questão primordial de interesse público pela a gestão do Executivo em exercício, não justifica o desrespeito à supremacia da Constituição e dos direitos por ela preservados. Se há

---

<sup>251</sup> BRASIL. *Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão: Prorrogação da DRU é Fundamental para Políticas Sociais e de Investimento*. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento/noticias/prorrogacao-da-dru-e-fundamental-para-politicas>>. Acesso em: 23 out. 2016.

<sup>252</sup> BRASIL. *Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão: Prorrogação da DRU*. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/noticias/barbosa-defende-prorrogacao-da-dru-durante-audiencia-publica-na-camara-federal>>. Acesso em: 23 out. 2016.

<sup>253</sup> DIAS, Fernando Álvares Correia. *Op. cit.*, p. 12.

<sup>254</sup> *Ibidem*, p. 13.

<sup>255</sup> *Ibidem*, p. 17.

previsão constitucional de vinculação das receitas, não cabe ao constituinte derivado mitigar essa determinação<sup>256</sup> como se a Carta Política fosse uma norma inconveniente que perturba a administração do País<sup>257</sup>.

O Supremo Tribunal Federal não se sensibilizou com as teses que sustentam a inconstitucionalidade de Emenda à Constituição que promova a desvinculação do produto da arrecadação das contribuições. Analisando a DRU, a Corte por vezes declarou que a desvinculação não viola a Constituição, como se observa abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDO SOCIAL DE EMERGÊNCIA. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 10/1996. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. **A destinação da arrecadação integra a norma tributária impositiva de uma contribuição, exceto se a desvinculação com relação ao fim originalmente previsto provém da própria Constituição Federal. A vinculação não assume, portanto, caráter de cláusula pétrea (RE 537610, Rel. Min. Cezar Peluso). O fato da arrecadação da CSLL ter sido destinada ao custeio de um fundo, por força de determinação constitucional transitória, não fez com que o tributo fosse convertido em imposto.** Reconhecido o dever de observância ao princípio da anterioridade mitigada, não há que se falar, na hipótese, de incidência sobre fatos geradores pretéritos. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>258</sup> (grifado)

Neste caso, decidiu a Primeira Turma da Corte, por unanimidade, seguir o voto do Ministro-relator Luís Roberto Barroso, que rechaçou a inconstitucionalidade da DRU sob o argumento de que somente pode ser considerada inconstitucional a desvinculação que advém de normas infraconstitucionais. Quando o próprio texto constitucional excepciona a norma vinculatória, não há que se falar em inconstitucionalidade e nem mesmo pode-se afirmar que há alteração da natureza jurídica do tributo. Vejamos:

A parte agravante sustenta que: (i) a aplicação da receita tributária das contribuições em finalidades diversas daquelas desejadas pela Constituição configura inconstitucionalidade; (ii) o agravamento da alíquota do tributo não pode atingir períodos de apuração já iniciados quando da entrada em vigor da norma majorante. (...) **O agravo não pode ser provido, tendo em vista que a parte recorrente limita-se a reiterar**

<sup>256</sup> SCAFF, Fernando Facury. Op. cit., p. 48-49.

<sup>257</sup> Ibidem, p. 50.

<sup>258</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 805.477/ES. Relator: Min. Roberto Barroso. Data de Julgamento: 07.10.2014. Data de Publicação: 30.10.2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25300805/agreg-no-recurso-extraordinario-re-805477-es-stf>>. Acesso em: 23 out. 2016.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

argumentos já rechaçados, o que confirma a necessidade de manutenção da decisão. Tal como constatou a decisão agravada, se a legislação passa a atribuir destinação diversa daquela que fornece suporte à instituição da contribuição, restará evidenciada a falta de correspondência entre a cobrança e a finalidade que a justifica, de modo que a referida redestinação poderá invalidar a exação. A exceção a esta conclusão ocorre quando as modificações provêm da própria Constituição Federal. Emergindo diretamente da Carta, a alteração opera-se diretamente na regra de competência. Dessa forma, a descaracterização da vinculação não afeta a validade de uma contribuição e, por conseguinte, não interfere no seu regime jurídico. O fato de a arrecadação da CSLL estar voltada momentaneamente a fim diverso, por determinação constitucional, não faz com que tal contribuição seja trasladada ao regime dos impostos, o que faria com que a anterioridade aplicável ao caso fosse a anual (art. 150, III, b). **A desvinculação da receita das contribuições por força disposição constitucional já teve a sua possibilidade reconhecida.** Confira-se, a propósito a ementa do RE 537.610, julgado sob a relatoria do Ministro Cezar Peluso. (...) As contribuições destinadas ao Fundo instituído pelo constituinte reformador devem ser mantidas híginas e inalteradas sob o enfoque tributário, de modo que o deslocamento dos recursos auferidos será, na hipótese, mera implicação financeira<sup>259</sup> (grifado).

Outro julgado expressivo acerca do tema é o RE 566.007/RS, no âmbito do qual o STF, além de reforçar a constitucionalidade do artigo 76 do ADCT, fixou a impossibilidade de restituição ao contribuinte dos valores pagos a título de contribuição que foram desvinculados por conta da DRU, mesmo na hipótese de ser o aludido dispositivo ofensivo à Constituição, já que a repetição de indébito só seria autorizada se a tributação em si fosse inconstitucional ou ilegal, o que não ocorre no caso examinado, posto que a verificação fática da hipótese de incidência e a norma instituidora estariam livre de vícios, conforme se observa na ementa abaixo:

DIREITOS CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. ART. 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE A ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA DRU E O DIREITO À DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA PROPORCIONAL À DESVINCULAÇÃO. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. **1. A questão nuclear deste recurso extraordinário não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria a ter a Recorrente**

<sup>259</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 805.477/ES. Relator: Min. Roberto Barroso. Data de Julgamento: 07.10.2014. Data de Publicação: 30.10.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7085838>>. Acesso em: 23 out. 2016.

**direito à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas. 2. Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária. 3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011. Ausente direito líquido e certo para a impetração de mandados de segurança. 4. Negado provimento ao recurso extraordinário.<sup>260</sup> (grifado)**

Este julgamento ocorrido no ano de 2014 traz, também, peculiaridade interessante. Em seu voto, o Ministro Luiz Fux destaca que a DRU, por força do disposto no § 1º do artigo 76, não provoca alteração na base de cálculo das transferências feitas pela União aos Estados, Distrito Federal e Municípios, previstas no § 5º do artigo 153, no inciso I do artigo 157, nos incisos I e II do artigo 158 e nas alíneas “a”, “b” e “d” do inciso I e no inciso II do artigo 159 da Constituição Federal, nem na base de cálculo das destinações a que se refere a alínea “c” do inciso I do art. 159 da Constituição Federal. Assim sendo, não haveria violação a cláusula pétrea, já que, negada a violação a direitos e garantias fundamentais, também não há violação à forma federativa de Estado. Vejamos trecho do voto do i. Ministro:

Senhor Presidente, eu também acompanho a eminente Ministra-Relatora, mas não sem antes consignar que o eminente Advogado especialista do tema trouxe algumas questões que merecem ser sinteticamente rechaçadas. É que, em um primeiro momento, aduziu que essa desvinculação retira uma parte da verba da seguridade social, o que geraria, de alguma maneira, uma ruptura do pacto federativo, até porque também influenciaria naquela repartição das receitas da União para os Estados. Aí eu verifico aqui, Senhor Presidente, que o próprio art. 76 – e até comentava com o Ministro Teori Zavascki, que me revelou a sua inteligência sobre o dispositivo –, apesar da desvinculação, não há nenhuma alteração na base de cálculo das transferências, então, o disposto no artigo não reduzirá base de cálculo das transferências aos Estados.

<sup>260</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 566.007/RS*. Relator: Min. Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 02/04/2014. Data de Publicação: 24.04.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719221>>. Acesso em: 23 out. 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Assim, não há efetivamente nenhuma violação ao pacto federativo e, a fortiori, não há também nenhuma violação de cláusula pétrea.<sup>261</sup>

Das palavras do i. ministro, pode-se extrair que, caso a Emenda Constitucional em análise no julgado, qual seja, EC n. 68/2011, previsse a redução da base de cálculo das transferências que são obrigatórias a União, muito possivelmente o voto seria no sentido oposto, para reconhecer o vício de inconstitucionalidade por conta da violação ao Pacto Federativo.

Ocorre que a recente Emenda Constitucional n. 93/2016, que prorrogou a DRU até o ano de 2023, revogou o aludido dispositivo que vedava a redução nas bases de cálculo das transferências da União aos demais Entes Federativos. Logo, por mais que o foco do presente trabalho não seja os efeitos da DRU sobre os impostos, mas apenas sobre as contribuições e, considerando que poderá ser diminuído até mesmo o repasse para os Estados e Distrito Federal de parte do produto da arrecadação das CIDE's prevista no artigo 159, III da Constituição, não há como passar pelo voto do Ministro Fux sem se perguntar se, a partir de agora, permanecerá o entendimento que dele se extrai, qual seja, o de que a permissão para alterar a base de cálculo das transferências em comento seria capaz de eivar a DRU de inconstitucionalidade. Resta-nos aguardar o pronunciamento da Corte sobre a questão em eventual demanda.

Por fim, ousou me posicionar pela inconstitucionalidade da DRU por estar convencido de que (i) as Emendas Constitucionais que vêm a prorrogando por tanto tempo afrontam a finalidade precípua de transitoriedade das normas do ADCT, pois, ainda que se considere que não havia qualquer vício ao tempo de sua instituição, a desvinculação perdeu seu caráter temporário e foi adotada como medida comum nos Governos para sanar deficiências na administração dos recursos públicos.

Ainda, (ii) direitos fundamentais – sobretudo direitos sociais, nos termos suscitados no presente trabalho – são violados por conta das desvinculações das contribuições sociais e a efetivação dos princípios norteadores da Ordem Econômica é prejudicada com a desvinculação das contribuições de intervenção do domínio econômico.

---

<sup>261</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 566.007/RS*. Relator: Min. Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 02/04/2014. Data de Publicação: 24.04.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719221>>. Acesso em: 23 out. 2016.

A inconstitucionalidade se revela, também, pela (iii) desvinculação finalística, ainda que parcial, que subtrai das contribuições o traço que lhes é peculiar em relação aos demais tributos. Simplesmente não há possibilidade lógica de que uma contribuição cuja arrecadação não é aplicada no fim que lhe justifica continue sendo contribuição e não faça da Constituição letra morta quanto à finalidade específica que dispõe para o tributo. Para criar tributos desvinculados, a Carta Política já trouxe os impostos residuais de competência da União, sendo completamente incongruente – por conseguinte, inconstitucional – a desvinculação das contribuições.

Além disso, ao desvincular tributo com finalidade certa e determinada pela Constituição (iv) a DRU representa verdadeiro óbice à tributação transparente e honesta a que tem direito os contribuintes, em dissonância com o tão caro Princípio Democrático que permite ao povo eleger seus representantes para que governem com transparência e eficiência buscando satisfazer os direitos básicos e as reais prioridades da sociedade.

#### **4. A CRISE NA PREVIDÊNCIA SOCIAL COMO COROLÁRIO DA DRU. SOLUÇÕES POSSÍVEIS PARA A DESVINCULAÇÃO FINALÍSTICA DAS CONTRIBUIÇÕES.**

Derradeiramente, traz-se à baila um assunto que tem ligação direta com a desvinculação de receitas das contribuições no plano constitucional: a questionável crise na previdência social. Em seguida, serão ventiladas sugestões para resolver a problemática lançada no trabalho.

##### **4.1. A crise na Previdência Social**

Como é de sabença comezinha, nossa atual Constituição tem marcante caráter garantista e adotou uma política bastante protetiva quanto à seguridade social, que garante à sociedade a prestação de serviços de saúde, previdência e assistência social pelo Estado de modo, no mínimo, satisfatório, reservando verba orçamentária para tanto<sup>262</sup>.

As contribuições sociais, previstas nos artigos 149 e 195 da CRFB/88, têm justamente o objetivo de custear a implementação desses serviços tão importantes

<sup>262</sup> BRAGA, Karen Costa. Op. cit., p. 218.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

para a sociedade, de forma que não deixem de ser prestados eficientemente em hipótese alguma<sup>263</sup>. Tanto é esse o propósito, que a Constituição traz expressa vedação à destinação do produto da arrecadação das contribuições do empregador e do empregado, previstas no artigo 195, I e II da CRFB/88, respectivamente, à finalidade diversa do pagamento de benefícios previdenciários, nos termos do artigo 167, IX da CRFB/88, significativo de uma proibição que, nas palavras de José Afonso da Silva, “é inerente à natureza das contribuições sociais”<sup>264</sup>.

Tal conclusão é alcançável se refletirmos, ainda que brevemente, sobre o fato de que, se a essencialidade de manter intacta a seguridade não prescindisse de qualquer situação, não teria o constituinte sido tão específico, por exemplo, em preservar verba para o pagamento de benefícios previdenciários – como mencionado no parágrafo anterior – que possuem inegável natureza assistencial. Ainda, se a seguridade não fosse de importância ímpar, não teria o constituinte, também, elencado a seguridade como direito social no artigo 6º da CRFB/88, que traduz verdadeira garantia fundamental a todas as pessoas.

Entretanto, muito tem-se ouvido hodiernamente sobre a crise que atinge a previdência social, com previsão de *déficit* cada vez maior nos próximos anos<sup>265</sup>. A *contrario sensu*, não se verifica uma queda na arrecadação das contribuições sociais capaz de justificar a falta de dinheiro para bancar a seguridade<sup>266</sup>. Mesmo com constante *superávit*, a seguridade está sempre em meio a problemas financeiros e enfrenta grande dificuldade para sobreviver de forma eficiente e satisfatória para os segurados<sup>267</sup>. Até mesmo o Sistema Único de Saúde poderia ser mais fortalecido e eficaz se não houvesse desvinculação de verbas da seguridade<sup>268</sup>.

A DRU, consoante já exposto no presente trabalho, abocanha fatia generosa da arrecadação que acaba fazendo toda a diferença para o suporte da previdência.

---

<sup>263</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Op. cit., p. 304.

<sup>264</sup> SILVA, José Afonso da. Op. cit., p. 713.

<sup>265</sup> SALOMÃO, Alexandre. *O Estadão*: recessão antecipa a crise na previdência. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,recessao-antecipa-a-crise-na-previdencia,1769666>>. Acesso em: 25 out. 2016.

<sup>266</sup> BRAGA, Karen Costa. Op. cit., p. 224.

<sup>267</sup> MARQUES, Rosa Maria M.; MENDES, Áquilas. Os dilemas do financiamento do SUS no interior da seguridade social. *Economia e Sociedade*, v. 14, n. 1, p. 159-175, 2016, p. 162.

<sup>268</sup> *Ibidem*, p. 165.

Para melhor elucidar e aquecer o debate, cumpre transcrever texto de Karen Braga Costa, que aduz a questão com hialina clareza:

Segundo um estudo divulgado pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip), apenas no ano de 2014 a receita da Seguridade Social totalizou R\$ 686,1 bilhões, o que se pode considerar uma boa arrecadação, pois superou em R\$ 35,1 bilhões a arrecadação de 2013. Desse valor, foi desvinculado do Orçamento da Seguridade Social o montante de R\$ 63,161 bilhões a título de DRU. O total de despesas da Seguridade Social somou R\$ 632,2 bilhões. Incluem-se neste conceito os pagamentos efetuados pelo Regime Geral de Previdência Social – RGPS que, no ano paradigma de 2014, somaram R\$ 394,2 bilhões. Os gastos com a Saúde totalizaram R\$ 94,2 bilhões de reais e, por fim, o pagamento dos benefícios da Assistência Social (LOAS) atingiu R\$ 37,6 bilhões. Deve ser acrescentado nessas despesas o desembolso de R\$ 51,8 bilhões para o pagamento de dois significativos programas sociais: o seguro-desemprego e o abono salarial pago pelo Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT). Para o Bolsa Família foram destinados R\$ 26.162 bilhões e as demais despesas, que totalizaram R\$ 121.883 bilhões, foram destinadas para o custeio de funcionários ativos do Ministério da Saúde, do Ministério do Desenvolvimento Social e Ministério da Previdência Social, bem como despesas relativas ao custeio e investimento nos programas sociais. Portanto, o total de despesas somou R\$ 632,199 bilhões, deixando um saldo superavitário de R\$ 53,9 bilhões de reais “em caixa” para a Seguridade Social, segundo o Estudo da Anfip divulgado em 2015. Apenas a título de comparação: os valores desvinculados pela DRU seriam capazes de pagar todos os benefícios previdenciários concedidos durante o ano de 2014 no Estado de Minas Gerais, que totalizaram R\$ 5.048.983.841,00; do Estado do Rio de Janeiro, que totalizaram R\$ 39.251.904.280,00; do Distrito Federal em que R\$ 3.833.609.110,00 em benefícios foram concedidos, e ainda restaria saldo remanescente, segundo Anuário publicado pelo Ministério da Previdência Social em 2015.<sup>269</sup>

Como é possível acatar a suposta crise na previdência diante do exposto acima? É forçoso afirmar que a má gestão do Governo Federal ou, ainda, o desinteresse em manter fortalecida a previdência social conjugado com prioridades diversas das que representam a essência constitucional, estão sendo mascarados por um *déficit* que não existe<sup>270</sup>.

É pertinente registrar a fragilidade do argumento de que a Constituição prevê um orçamento público com pouca margem para o administrador, porque isso não justifica a desvinculação de receitas das contribuições, *a fortiori* das contribuições sociais, diante dos direitos essenciais à dignidade humana que elas visam proteger<sup>271</sup>.

<sup>269</sup> BRAGA, Karen Costa. Op. cit., p. 224.

<sup>270</sup> BRAGA, Karen Costa. Op. cit., p. 225.

<sup>271</sup> Ibidem, p. 226.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

O rombo existe nas contas do Governo, mas não na Previdência. É o que diz a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (ANFIP), segundo a qual o *déficit* na previdência é uma falácia criada pelo Executivo, que exclui das receitas da seguridade a arrecadação angariada com a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e outras mais. O dinheiro que não é aplicado na seguridade é, através da DRU, desvinculado para ser aplicado a finalidades estranhas, mormente para amortização da dívida pública<sup>272</sup>.

Percebe-se que, na verdade, se falta dinheiro para a previdência, o principal motivo é a desvinculação de receitas proporcionadas pela DRU, já que parte da arrecadação das contribuições sociais sequer entra no orçamento da seguridade social. Só há crise na previdência por causa da DRU. Se ela não existisse e o Administrador Público alocasse os recursos em comento no fim que lhe é próprio, não só não haveria crise, como a previdência – e a seguridade de modo geral – teriam reserva para os momentos de queda na arrecadação e os serviços não deixariam de ser prestados de modo eficiente.

Há, contudo, estudiosos do tema que entendem haver sim uma crise na previdência e atribuem essa crise a fatores históricos. É o caso de Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além, que destacam que a Constituição Federal de 1988 é primorosa em elencar direitos mas é deficiente em dispor deveres e orçamento para consubstanciar os direitos previstos<sup>273</sup>. Não me parece, contudo, ser exigível do Constituinte postura menos garantista na época, já que o país estava saindo de um período de duas décadas sob regime ditatorial com corriqueiras violações de direitos fundamentais.

Os autores sustentam que o regime previdenciário calcado no sistema solidário, que funciona com o custeio dos aposentados pelos ativos conjugado com a precoce faixa etária apta para se aposentar (mulheres de 55-60 e homens de 60-65), acaba gerando um número grandioso de beneficiários e criando um sistema maior de despesas do que de receitas<sup>274</sup>.

---

<sup>272</sup> LEMOS, Alfredo Miranda. *Como o governo fabrica o falso déficit da previdência?* ANFIP. Disponível em: <[http://www.anfip.org.br/informacoes/artigos/Como-o-governo-fabrica-o-falso-deficit-ou-falso-rombo-da-Previdencia-Alfredo-Miranda-de-Lemos\\_03-10-2016](http://www.anfip.org.br/informacoes/artigos/Como-o-governo-fabrica-o-falso-deficit-ou-falso-rombo-da-Previdencia-Alfredo-Miranda-de-Lemos_03-10-2016)>. Acesso em: 1 nov. 2016.

<sup>273</sup> GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 285.

<sup>274</sup> GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. Op. cit., p. 284-285.

Esse cenário, segundo os autores em comento, engrandece os gastos com previdência e diminui o numerário destinado, por exemplo, à saúde, justificando, portanto, a adoção de medidas como a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras, instituída no ano de 1997 e cobrada até o ano de 2007 sob o argumento de arrecadar dinheiro para aplicação no aludido setor<sup>275</sup>.

O argumento, contudo, enfraquece, quando nos deparamos com a constatação de que menos da metade dos mais de R\$ 223.000.000.000,00 (duzentos e vinte e três bilhões de reais) arrecadados com a CPMF foi de fato destinado à saúde, mas sim a outros fins definidos pela livre vontade do Governo Federal, conforme dados apurados pela Receita Federal e divulgados pelo Senado Federal<sup>276</sup>.

Mais frágil ainda se revela o argumento, tendo em vista que, como dito exaustivamente, as contribuições destinadas ao custeio da previdência – e também da seguridade como um todo – são capazes de arcar com os custos que ela ocasiona hoje, bastando para tanto que o produto de sua arrecadação não seja desvinculado.

Enfim, não me parece aceitável que setor tão importante para a concretização de direitos sociais tenha seu orçamento enfraquecido por conta da desvinculação de receitas que lhe são próprias por garantia constitucional. A propagação da notícia de que a previdência está em crise soa como uma tentativa de construir um ambiente propício para que o Governo Federal sofra menos pressão da sociedade em futuras modificações na legislação que toca em direitos sociais, sobretudo questões previdenciárias.

Por esse e outros inúmeros motivos suscitados no presente trabalho que fazem da DRU, ou outro modelo semelhante de desvinculação das contribuições que venham a ser estabelecidas, um problema, cumpre apresentar a seguir algumas possíveis soluções para a questão.

## 4.2. Possíveis soluções para a desvinculação finalística das contribuições

A desvinculação do produto arrecadado com as contribuições pode ser combatida através da atuação do Poder Judiciário no exercício do controle repressivo de constitucionalidade das normas, bem como por meio da atuação do Poder

<sup>275</sup> Ibidem, p. 285.

<sup>276</sup> BRASIL. Agência Senado: *CPMF*. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>>. Acesso em: 2 nov. 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Legislativo no exercício de sua função legiferante, se efetivamente necessário, consoante exposto abaixo.

#### 4.2.1. *Atuação do Poder Judiciário*

No presente trabalho, a desvinculação finalística das contribuições foi analisada nas hipóteses em que decorre de lei, inclusive de lei orçamentária, bem como nos casos em que deriva de norma inserida no Texto Constitucional.

Em ambas as hipóteses, como forma de impedir que a nova norma jurídica inconstitucional permaneça em vigor no Ordenamento Jurídico, cabe aos legitimados ativos para propositura das ações do controle concentrado de constitucionalidade, elencados no artigo 103, I a IX da CRFB, sobretudo os legitimados universais, quais sejam, o Presidente da República, as Mesas do Senado e da Câmara dos Deputados, o Procurador-Geral da República, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ou, ainda, qualquer partido político com representação no Congresso Nacional<sup>277</sup>, exercer a faculdade que lhes é atribuída e ajuizar uma Ação Direta de Inconstitucionalidade para impugnar a norma viciada.

Como é de amplo conhecimento, a Ação Direta de Inconstitucionalidade tem por objeto a análise da validade de lei ou ato normativo federal ou estadual em face da Constituição da República<sup>278</sup>. Isto é, todas as espécies normativas de origem estadual ou federal que extraíam seu fundamento da validade diretamente da Constituição, podem ser objeto de controle, inclusive Emendas constitucionais<sup>279</sup> e leis orçamentárias<sup>280</sup>.

Com isso, caso o legislador pretenda editar lei que institua a destinação finalística das contribuições, esse ato normativo, após entrar em vigor, deve ser objeto do controle repressivo de constitucionalidade em ADI própria para tanto, proposta por ao menos um dos legitimados universais supramencionados. De igual modo devem estes proceder quando o constituinte derivado tencionar inserir no texto constitucional norma com a mesma finalidade através de Emenda à Constituição.

---

<sup>277</sup> BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 188.

<sup>278</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Op. cit.*, p. 198.

<sup>279</sup> *Ibidem*, p. 200.

<sup>280</sup> *Ibidem*, p. 199.

Uma vez ajuizada a ADI, se espera que o STF, exercendo sua função precípua de guardar a Constituição da República, decida pela procedência da ação declarando inconstitucional a norma impugnada, que deixará, então, de ser aplicada.

#### 4.2.2. Atuação do Poder Legislativo

No Ordenamento Brasileiro, o Poder Judiciário, via de regra, exerce o controle repressivo de constitucionalidade das normas e, desse modo, obviamente, somente impede a aplicação de norma inconstitucional depois que a mesma entra em vigor, conforme exposto acima.

Assim sendo, para que uma norma que preveja a desvinculação finalística das contribuições sequer seja discutida, é preciso que o Poder Legislativo se policie e não inaugure processo legislativo com finalidade de aprová-la.

No entanto, como mostrado no presente trabalho, a principal justificativa para que a desvinculação do produto arrecadado com as contribuições aconteça é a crise nas finanças públicas aliada a diversas vinculações de receita previstas na Constituição da República, que representariam um engessamento do Poder Executivo, dificultando a superação do *déficit* orçamentário.

A análise profunda da real necessidade do Executivo de dispor livremente da verba desvinculada das contribuições não está inclusa no objetivo central do presente trabalho, até mesmo por fugir de um estudo estritamente jurídico. Mas, abstraindo-se a qualidade dos planos e pretensões do Governo Federal, caso a União precise de fato do dinheiro desvinculado da arrecadação das contribuições para alocá-lo em outros setores, outros meios de obtenção de receitas devem ser utilizados para que seja afastada a medida inconstitucional.

Nesse diapasão, serão ventiladas duas possíveis soluções de *lege ferenda* para substituir a desvinculação finalística das contribuições. São elas (i) uma exploração maior da seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados e (ii) o exercício da competência da União para instituir impostos residuais.

A Constituição da República atribui, por força de seu artigo 153, IV, à União, a competência para instituir o IPI que incide, em linhas gerais, sobre operações com produtos industrializados, isto é, recai sobre as operações em que participa o industrial que promoveu a industrialização e não sobre a operação entre comerciante e consumidor<sup>281</sup>. Um dos principais critérios constitucionais para a instituição do

<sup>281</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 7. ed. rev e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 92.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

IPI é a seletividade, que lhe é concedida pelo § 3º do artigo 153 da CRFB/88. Isto significa que a tributação deve ser diferenciada em função da qualidade do produto objeto da operação tributada<sup>282</sup>, em outras palavras, conforme seja esse produto mais ou menos essencial para a sociedade, a alíquota do imposto será fixada em percentual maior ou menor<sup>283</sup>.

Com isso, se constatada uma crise nas contas do Governo Federal, este pode, utilizando-se da norma de competência supracitada e da autorização para alteração de algumas alíquotas, respeitando-se a anterioridade nonagesimal, com fulcro no artigo 153, § 1º c/c artigo 150, § 1º da CRFB, majorar a alíquota do IPI quanto a produtos não essenciais, como é o caso do cigarro e produtos relacionados ao fumo, de bebidas alcoólicas, produtos de beleza puramente estéticos, a exemplo de cremes para rejuvenescimento da pele, e joias.

Não há dúvidas de que a União já explora a seletividade do IPI sobre esses produtos, mas não parece haver prejuízo em aumentar ainda mais as respectivas alíquotas para aumentar a arrecadação em momentos de crise, posto que tratam-se de produtos totalmente dispensáveis que, via de regra, são consumidos pelas classes mais altas da sociedade que não deixarão de consumi-los pelo aumento do preço – no caso do cigarro e das bebidas alcoólicas há ainda os malefícios que podem causar à saúde.

Além da seletividade do IPI, para aumentar a arrecadação a União pode também utilizar-se da competência para instituição de impostos que ainda não existem e não estão no âmbito de competência de outro Ente da Federação, respeitadas a não cumulatividade, bem como fato gerador e base de cálculo de imposto já previsto no Texto Constitucional, nos termos do artigo 154, I da CRFB/88.

Uma possibilidade, é instituir imposto sobre a propriedade de veículos aquáticos, a fim de que os proprietários de iates, lanchas e outras embarcações contribuam mais para os cofres públicos. Além disso, também é possível instituir imposto sobre a propriedade de veículos aeronáuticos, para que os proprietários de todos os tipos de aeronaves também ajudem a alavancar a arrecadação tributária da União.

Cumprir destacar que os aludidos impostos representariam aumento da arrecadação com observância da capacidade contributiva, uma vez que somente são

---

<sup>282</sup> Ibidem, p. 98.

<sup>283</sup> Ibidem, p. 99.

proprietários de veículos aquáticos ou aeronáuticos pessoas pertencentes às classes mais altas da sociedade, que não sofrerão impacto financeiro expressivo com a nova tributação.

Essas medidas, aliadas a uma administração competente, certamente ajudariam a União a diminuir o *déficit* nas contas e, talvez, até mesmo alcançar *superávit* sem que, para tanto, seja admitida a desvinculação finalística das contribuições.

## CONCLUSÃO

De todo o refletido no presente trabalho, diversas premissas são alcançadas e todas convergem para a conclusão de que é insustentável a constitucionalidade da desvinculação finalística das contribuições, seja no plano infraconstitucional, seja no plano constitucional com a manifestação do Poder Constituinte Derivado.

A certa autonomia das contribuições, inegável por conta de uma interpretação sistemática da Constituição Federal que expressa a teoria quinquipartite, corroborada pela característica própria de vinculação do produto arrecadado, estabelece uma inquebrável relação de causa e efeito entre o fim ao qual deve ser aplicada a arrecadação e a permissividade para sua instituição. Se subtraída das contribuições sua vinculação finalística, impossível é afirmar que o tributo se mantém intacto, já que poderá estar-se diante de um caso em que nada haverá de diferente entre a contribuição em questão e imposto já existente.

Em outros termos, pode-se dizer que, mesmo que as contribuições tenham regra-matriz de incidência com a mesma estrutura dos demais tributos e que a vinculação finalística não seja elemento componente da regra-matriz das contribuições, a lei que institui contribuição sem respeitar finalidade estabelecida pela Constituição Federal, está incontestavelmente eivada de inconstitucionalidade, assim como norma posterior que seja editada unicamente para desvincular o produto arrecadado com contribuição já existente, cuja lei instituidora foi editada em consonância com o Texto Constitucional.

Nesse diapasão, diferente não é o tratamento dispendido às leis orçamentárias que, inobstante serem lei em sentido formal e representarem a vontade do Governo na alocação de recursos, também não têm permissão para prever a tredestinação das contribuições e, *ipso facto*, será inconstitucional se o fizer.

Nem mesmo o constituinte derivado tem a liberalidade de editar Emenda Constitucional com o objetivo de inserir no Texto Constitucional norma para

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

autorizar a desvinculação finalística das contribuições. A DRU, manifestação autêntica da tredestinação introduzida por Norma Constitucional, ao prever a desvinculação do produto de Contribuições Sociais e de Intervenção do Domínio Econômico, mostra essa flagrante invalidade por violar direitos fundamentais, mormente os direitos sociais – cláusulas pétreas conforme artigo 60, § 4º, IV da CRFB/88 – e prejudicar a efetivação dos princípios norteadores da Ordem Econômica.

A Seguridade Social – e principalmente a Previdência Social – vem sofrendo com a falta de recursos quando, em contrapartida, a arrecadação das Contribuições Sociais cresce. A desvinculação ocasionada pela DRU, ao mesmo tempo em que entrega nas mãos do Administrador Público poder para alocar como bem entender recursos com finalidade certa, provoca na Seguridade e, repita-se, principalmente na Previdência, crise que não existe.

A tredestinação das contribuições prejudica, ainda, a consecução de uma tributação transparente aos contribuintes, em desacordo com o Estado Democrático de Direito, no qual o povo elege seus representantes com o objetivo de que exerçam uma gestão transparente e eficiente, procurando satisfazer os direitos mínimos e as reais necessidades da sociedade.

Há ainda o fato de que as Emendas Constitucionais que têm por objeto a prorrogação da DRU vão de encontro ao caráter essencialmente transitório das normas do ADCT, afinal, nada há de transitório em uma norma que, com o advento da EC 93/2016, completará quase 30 (trinta) anos de vigência contadas as sucessivas renovações.

Se a Constituição da República fosse favorável à desvinculação da arrecadação das contribuições em alguma hipótese ou entendesse que tal vinculação é prescindível para garantir a atuação do Poder Público nos setores atingidos, não teria dado à União a faculdade de criar tributos com arrecadação afetada em concomitância com a competência para instituição de impostos residuais.

É lamentável que todas essas razões ainda não tenham sido acolhidas pelo Supremo Tribunal Federal, que insiste em negar a inconstitucionalidade da DRU. A substituição da receita desvinculada com a DRU e aplicada em setores diversos pode ser compensada, se realmente necessária, com o exercício da competência residual da União para instituir impostos prevista no artigo 154, I da CRFB/88. Não há outra saída, contudo, para deixar de ser aplicada norma inconstitucional em vigor, sem revogá-la, que não seja a declaração de sua inconstitucionalidade pelo

STF, razão pela qual se espera que a questão ainda seja levada a julgamento muitas vezes para que os Ministros sejam convencidos a mudar o entendimento da Corte.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

BASSO, Maria Elisa. *As contribuições de intervenção no domínio econômico: parâmetros para concretização de suas finalidades*. 2007. 34f. Artigo extraído do Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2007.

BRAGA, Karen Costa. A inconstitucionalidade da DRU sob a luz do inciso XI do artigo 167 da Constituição Social e a falsa ideia do *déficit* previdenciário brasileiro. *Revista Estudo & Debate*, v. 23, n. 1, 2016.

BRASIL. *Barbosa defende prorrogação da DRU durante audiência pública na Câmara Federal*. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/noticias/barbosa-defende-prorrogacao-da-dru-durante-audiencia-publica-na-camara-federal>>. Acesso em: 23 out. 2016.

BRASIL. *A Constituição e o Supremo*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=1634>>. Acesso em: 26 nov. 2016.

BRASIL. *Como o governo fabrica o falso déficit (ou falso rombo) da Previdência?* Disponível em: <[http://www.anfip.org.br/informacoes/artigos/Como-o-governo-fabrica-o-falso-deficit-ou-falso-rombo-da-Previdencia-Alfredo-Miranda-de-Lemos\\_03-10-2016](http://www.anfip.org.br/informacoes/artigos/Como-o-governo-fabrica-o-falso-deficit-ou-falso-rombo-da-Previdencia-Alfredo-Miranda-de-Lemos_03-10-2016)>. Acesso em: 1 nov. 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*. Distrito Federal, 5 de outubro de 1988.

BRASIL. *CPMF*. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>>. Acesso em: 2 nov. 2016.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 10, de 4 de março de 1996. Altera os arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n. 1, de 1994. *Diário Oficial da União*. Distrito Federal, 7 de março de 1996.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 27, de 21 de março de 2000. Acrescenta o art. 76 ao ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituindo a desvinculação de arrecadação

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

de impostos e contribuições sociais da União. *Diário Oficial da União*. Distrito Federal, 22 de março de 2000.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 93, de 21 de março de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. *Diário Oficial da União*. Distrito Federal, 9 de setembro de 2016.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 93, de 21 de março de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. *Diário Oficial da União*. Distrito Federal, 9 de setembro de 2016.

BRASIL. *Informativo STF*, Brasília, 15 a 19 de dezembro de 2003, n. 334. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo334.htm>>. Acesso em: 23 out. 2016.

BRASIL. *Informativo STF*, Brasília, 14 a 18 de abril de 2008, n. 502. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo502.htm>>. Acesso em: 23 out. 2016.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Distrito Federal, 27 de outubro de 1966.

BRASIL. *Nova Emenda Constitucional prorroga Desvinculação de Receitas da União*. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/audios/2016/09/nova-emenda-constitucional-prorroga-desvinculacao-de-receitas-da-uniao>>. Acesso em: 18 out. 2016.

BRASIL. *O que é e para que serve a desvinculação de receitas da União (DRU)?* Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2011/12/05/o-que-e-e-para-que-serve-a-desvinculacao-de-receitas-da-uniao-dru/>>. Acesso em: 18 out. 2016.

BRASIL. *Prorrogação da DRU é fundamental para políticas sociais e de investimento, afirma ministra*. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento/noticias/prorrogacao-da-dru-e-fundamental-para-politicas>>. Acesso em 23 out. 2016.

BRASIL. *Recessão antecipa a crise na Previdência*. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,recessao-antecipa-a-crise-na-previdencia,1769666>> Acesso em: 25 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 635682/RJ*. Relator: Min. Gilmar Mendes. Data de Julgamento: 25.04.2013. Data de Publicação: 24/05/2013. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23308019/recurso-extraordinario-re-635682-rj-stf/inteiro-teor-111675582>>. Acesso em: 29 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4048 MC/DF*. Relator: Min. Gilmar Mendes, Data de julgamento: 17.04.2008. Data de Publicação: 30.04.2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo502.htm>>. Acesso em: 23 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 227.832/PR*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 12.08.2010. Data de Publicação: 24.09.2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614536>>. Acesso em: 29 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.556 e ADI 2.568*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Data de Julgamento: 13.06.2012. Data de Publicação: 20.09.2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=1634>>. Acesso em: 26 nov. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4048 MC/DF*. Relator: Min. Gilmar Mendes. Data de julgamento: 17.04.2008. Data de Publicação: 30.04.2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo502.htm>>. Acesso em: 23 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4049*. Relator: Min. Teori Zavascki. Data de Julgamento: 10.03.2016. Data da Publicação: 16.03.2016. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/321786934/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4049-df-distrito-federal-0001092-0320080010000>>. Acesso em: 16 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2925*. Relator: Rel. Orig. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ o Acórdão Min. Marco Aurélio. Data de Julgamento: 19.12.2003. Data de Publicação: 13.02.2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo334.htm>>. Acesso em: 23 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 183.906*. Relator: Min. Marco Aurélio. Data de Julgamento: 18.09.1997. Data de Publicação: 29.09.1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=227617>>. Acesso em: 16 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 793564/PE*. Relator: Min. Marco Aurélio. Data de Julgamento: 12.08.2014. Data de Publicação: 01.10.2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25286560/agreg-no-recurso-extraordinario-re-793564-pe-stf>>. Acesso em: 23 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 830/DF*. Relator: Min. Moreira Alves. Data de Julgamento: 14.04.1993. Data de Publicação: 16.09.1994. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266554>>. Acesso em: 26 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 805477/ES*. Relator: Min. Roberto Barroso. Data de Julgamento: 07.10.2014. Data de Publicação: 30.10.2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25300805/agreg-no-recurso-extraordinario-re-805477-es-stf>>. Acesso em: 23 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 805477/ES*. Relator: Min. Roberto Barroso. Data de Julgamento: 07.10.2014. Data de Publicação: 30.10.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7085838>>. Acesso em: 23 out. 2016.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 566007/RS*. Relator: Min. Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 02/04/2014. Data de Publicação: 24.04.2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719221>>. Acesso em: 23 out. 2016.

BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da desvinculação das receitas da união (DRU) quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais. *Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena*, v. 9, n. 1, 2006.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTELLANI, Fernando F. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009.

CUNHA, Carlos Renato. Análise do arquétipo da regra-matriz de incidência tributária da contribuição para o custeio da iluminação pública. *Revista de Direito Público da Procuradoria-Geral do Município de Londrina*, v. 1, n. 1, p. 33-56, 2012.

DE MOURA, Carolina Maria Melo; GON, Diego Souza. Desvio de finalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre combustíveis. *Revista do Direito Público*, v. 2, n. 1, p. 63-74, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, jul./dez. 2004.

DIAS, Fernando Álvares Correia. Desvinculação de receitas da União, gastos sociais e ajuste fiscal. 2008. *Consultoria Legislativa do Senado Federal*. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/94273/Texto%20p%20discuss%C3%A3o%2039.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 30 nov. 2016.

DIAS, Fernando Álvares Correia; TAVARES, José Fernando Cosentino. Impacto da desvinculação de receitas da União no orçamento federal e em gastos sociais. *Cadernos Aslegis*, v. 3, n. 9, p. 50-77, 1999.

DOMINGUES, Gabriel Demetrio. *Uma contribuição à teoria das contribuições*. 2013. 96f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

ENCARNAÇÃO. Iasmine Souza. *O STF e o orçamento: controle de constitucionalidade das leis orçamentárias*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=14376](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14376)>. Acesso em: 4 nov. 2016.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 4. ed. rev e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GOMES, Flávia Helena. Das implicações tributárias do desvio de finalidade na destinação do produto arrecadado com a CIDE-combustíveis. *Revista do Direito Público*, v. 3, n. 3, p. 144-162, 2008.

- MACHADO, Hugo Brito de. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MARQUES, Rosa Maria M.; MENDES, Áquilas. Os dilemas do financiamento do SUS no interior da seguridade social. *Economia e Sociedade*, v. 14, n. 1, p. 159-175, 2016.
- MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: RT, 2013.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 7. ed. rev e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral*. Contribuições em espécie. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes et al. *Contribuição previdenciária à luz da regra matriz de incidência tributária*. 2014. 120f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.
- SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União. *Revista de Direito Administrativo*, v. 236, p. 33-50, 2004.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.



# 3

## TRIBUTAÇÃO INCONSTITUCIONAL DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO SOBRE BENS IMÓVEIS: O CONFRONTO ENTRE O DIREITO REAL DE PROPRIEDADE E O COMBATE À EVASÃO FISCAL

Ana Júlia Ferraz Pozo Maturano

### INTRODUÇÃO

O presente trabalho discorrerá acerca da cobrança antecipada do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e sua manifesta inconstitucionalidade. A Constituição Federal garantiu aos Municípios a faculdade de tributar a transmissão *inter vivos* de bens imóveis a qualquer título: por ato oneroso, por natureza ou acessão física, bem como de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, e a cessão de direitos a sua aquisição, nos termos do artigo 156 da Carta Magna, *in litteris*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre (...)

II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Ocorre que na ânsia de garantir o pagamento do referido tributo, alguns municípios acabam por exigir que este seja recolhido quando da celebração do negócio jurídico de compra venda – em alguns casos a exigência do pagamento alcança ainda as promessas de compra e venda.

Não obstante ser pacificado o momento em que ocorre a transferência da propriedade – a saber, com o registro do imóvel no Registro Geral de Imóveis, alguns municípios cobram o aludido tributo de forma antecipada em razão de presumirem que quando da celebração do negócio jurídico há capacidade contributiva futura do adquirente do imóvel. Contudo, tal presunção é indevida em virtude da celebração do negócio jurídico não possuir o condão de – lê-se, não ser eficaz para

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

– transferir a propriedade do bem, porquanto se dá em momento prévio ao do referido registro e, por conseguinte, com ele não se confunde.

Ao instituir o ITBI antecipadamente os municípios visam a combater fraudes e evasão fiscal.

No entanto, tal combate é realizado de maneira equivocada por ignorar e burlar o momento correto de ocorrência do fato gerador do ITBI, o que torna a cobrança eivada de vício de constitucionalidade, vez que se tem por violado o que estabelece o artigo 156 da Constituição Federal supracitado.

A principal e mais gravosa consequência desta violação é a afronta ao direito real por excelência, o direito de propriedade, exarado no inciso XXII do artigo 5º da Carta Maior, que, muito embora não seja direito absoluto – já que estes inexistem no Estado Democrático, não pode sofrer limitações ou restrições sem que estas sejam alicerçadas em outros princípios constitucionais, de forma que nunca por interesses econômico-financeiros dos entes políticos e dos poderes públicos.

Sabe-se que é de suma importância o planejamento tributário dos entes políticos no sentido do combate às fraudes e sonegação de impostos, práticas endêmicas que maculam o erário e sua destinação. No entanto, em alguns casos as vias utilizadas em tal combate não se coadunam com as normas preceituadas pela Constituição Federal, bem como pela legislação infraconstitucional, razão pela qual o presente estudo se justifica.

Recolher o Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis em momento anterior à ocorrência do seu fato gerador é uma notória tentativa de evitar que os adquirentes de bens imóveis deixem de pagar o tributo devido. Porém, ao ignorar que a efetiva transferência da propriedade do imóvel ainda não se perfez, vez que esta se concretiza apenas com o registro do bem no Registro Geral de Imóveis, como já dito alhures, faz com que a ordem de cobrança do referido imposto se torne inconstitucional.

Neste sentido, é necessário que os Municípios apliquem formas diversas de combater as fraudes, e que sejam eficazes, sem que seja preciso apelar para a inconstitucionalidade e afronta ao direito real de propriedade, formas estas das quais os contribuintes precisam estar cientes com vistas a poderem evitar a violação de um de seus principais direitos fundamentais.

Objetiva-se, então, constatar que o combate às fraudes fiscais pelos Municípios deve ser realizado de outras maneiras por meio do estudo das práticas incons-

titucionais que por estes entes da federação vêm sendo utilizadas para que a cobrança do ITBI se dê da forma devida e prevista e lei, sem que haja afronta ao direito de propriedade.

## 1. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ITBI

### 1.1. Critérios material, pessoal, quantitativo e espacial

A Constituição Federal no inciso II do art. 156 outorga aos Municípios a competência tributária para instituição do chamado Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis e de Direitos Reais a eles relativos, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

A transmissão *inter vivos*, conforme Leandro Paulsen “é a transferência do direito de uma pessoa a outra por força de um negócio jurídico. Não se confunde com a aquisição originária da propriedade, que não se sujeita à incidência deste imposto porque não implica transmissão.”<sup>1</sup> Por disposição do art. 1227 do Código Civil, a transmissão ora tratada se perfaz com o registro do respectivo título (como a escritura de compra e venda) no Cartório de Registro de Imóveis.

Desta forma, quanto ao critério material do ITBI, o legislador ordinário pode erigir como hipótese de incidência três situações, quais sejam, a) a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física; b) a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; c) a cessão de direitos à sua aquisição. Assim, a transmissão deve ocorrer por ato oneroso, isto é, sem o qual estar-se-ia diante de doação (salientando que, em regra, a cláusula de encargo nas doações não é suficiente para caracterizar um ato oneroso); o bem deve ser imóvel por natureza ou ter se aderido ao imóvel (a propriedade do solo abrange o solo, o espaço aéreo e o subsolo) e, por fim, deve-se estar diante de um ato *inter vivos*, porquanto o ato *causa mortis* é tributado por competência estadual pela instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação – ITCMD.

---

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito tributario completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 245.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Quanto à primeira hipótese de incidência, esta ganhará enfoque neste trabalho. Tal hipótese versa acerca da transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, salientando que os direitos reais caracterizam-se pela existência de uma obrigação passiva universal que tem efeito *erga omnes*, isto é, válida de forma indistinta a toda a sociedade. Nos termos do art. 1.225 do Código Civil de 2002

Art. 1.225. São direitos reais:

I – a propriedade;

II – a superfície;

III – as servidões;

IV – o usufruto;

V – o uso;

VI – a habitação;

VII – o direito do promitente comprador do imóvel;

VIII – o penhor;

IX – a hipoteca;

X – a anticrese.

XI – a concessão de uso especial para fins de moradia;

XII – a concessão de direito real de uso.

XIII – a laje. (*Incluído pela Lei n. 13.465, de 2017*).

Cumpra apontar que os direitos reais de garantia, sejam estes o penhor, a hipoteca e a anticrese, previstos nos incisos VIII, IX e X não são tributáveis pelo ITBI, estando fora de seu critério material.

Em seu aspecto pessoal o sujeito ativo do tributo é o Município de situação do bem, como é colocado pelo artigo 156 da Carta Maior retrotranscrito, correspondendo ao território da pessoa política tributante. O critério pessoal quanto ao sujeito ativo coincide com o critério espacial, neste também presente o município. Isto porque a extraterritorialidade da tributação municipal acarretaria em invasão da competência dos demais municípios, o que é defeso por lei, ainda que não haja critérios razoáveis para dirimir conflitos de competências horizontais – nos quais há bens que se situam em mais de um município. Ademais, é de suma importância a afirmação de Aires Barreto no sentido de que “diversamente do que ocorre com o IPTU e ITR, no ITBI não há distinção entre zona urbana e rural, valendo, pois, para todo e qualquer imóvel situado no território do Município”. O art. 41 do CTN faz previsão semelhante ao 156, § 2º, II da Carta Maior.

Quanto ao sujeito passivo, o art. 42 do Código Tributário Nacional define que “contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”, o que significa que há para os sujeitos passivos a possibilidade de discutir quem irá cumprir com a obrigação tributária principal. O cenário mais comum que se observa na prática, em se tratando de compra e venda, é que o polo passivo da obrigação seja assumido pelo adquirente permutantes ou cedentes, *mutatis mutandis*, isto é, em regra, quem dispõe do direito ou bem assume o encargo de pagar o tributo. Todavia, isso pode ser alterado em conformidade com o disposto no CTN.

O critério quantitativo encontra sua base de cálculo no art. 38 do CTN, o qual estabelece que o cálculo do tributo será efetuado sobre o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Aqui se faz oportuna a indagação a respeito do valor do IPTU. Em virtude de o CTN instituir a mesma base de cálculo para ambos os impostos, não haveria razões para que seus valores fossem diferentes. Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça reformou acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo o qual considerou que o artigo 33 do Código Tributário Nacional, que trata do IPTU, e ainda o artigo 38 do mesmo código, que cuida dos impostos sobre transmissão de bens (ITBI e ITCMD), ao definirem o valor venal como base de cálculo, alijam, por conseguinte, a coexistência de dois valores venais – um para o IPTU e outro para o ITBI. Em sede de recurso ao STJ, o município de São Paulo sustentou que a decisão estadual violou o artigo 38 do CTN, já que o valor venal, base de cálculo do ITBI, equivale ao de venda do imóvel em condições normais do mercado.

Isto porque os municípios estabelecem Plantas Genéricas de Valores – PGVs as quais orientam-se por critérios gerais que delineiam quais serão os valores de cada imóvel de acordo com suas características, ou ainda valem-se de Plantas Fiscais de Valores, essas utilizadas com vistas a calcular, além do IPTU, o ITBI. A súmula 110 do STJ preconiza que “o Imposto de Transmissão *Inter Vivos* não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno”, o que é válido, desde que não implique base de cálculo superior ao real valor de cada imóvel.<sup>2</sup>

As alíquotas são fixadas pela legislação municipal, de modo que a Constituição Federal deixou de prever a fixação de limite por Resolução do Senado (hoje

---

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 246.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

previsto apenas para o ITCMD). No tocante à sua progressividade, duas correntes versam a respeito. A primeira admite ser possível a progressividade das alíquotas do ITBI com fundamento no princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, § 2º da Constituição Federal. Entende com muita acuidade a primeira corrente que o princípio da capacidade contributiva autoriza, ainda que de forma genérica, a progressão dos impostos. Em se tratando de um tributo de natureza real assim como o ITBI, o IPTU e o ITR também possuem alíquotas progressivas, o que afasta o argumento de que tributos reais não admitem progressividade.

A segunda corrente considera impossível haver progressividade nas alíquotas do ITBI, sob o fundamento de que a Constituição Federal já delimitou o arquetipo de cada tributo, prevendo, quando cabível, a progressividade, e destacando que o princípio da capacidade contributiva não se opera pela progressividade, mas pela proporcionalidade. Neste diapasão, a progressividade apenas seria admitida em se tratando de impostos reais, para o cumprimento de uma função extrafiscal como era o caso do IPTU, que em ode à função social da propriedade é instituído de forma progressiva, conforme explicitado neste trabalho, aos contribuintes que mantiverem suas propriedades em desconformidade com o plano diretor do município, não lhe dando destinação adequada, nos termos do artigo 182, § 4º, II da Constituição Federal.

Todavia, com a redação dada ao § 1º e incisos do artigo 156 da Lei Maior pela Emenda Constitucional n. 29/2000, passou-se a admitir a progressividade até mesmo fiscal do referido tributo Municipal em razão do valor do imóvel, de sua localização e de seu uso.

A progressividade do ITBI foi entendida como inconstitucional no ano de 2003, com a edição da Súmula 656 do STF, que tem por lógica a não aplicação aos impostos reais do princípio da capacidade contributiva, nos seguintes termos: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis – ITBI, com base no valor venal do imóvel.” Ocorre que o STF, em recente decisão que versava acerca do ITCMD (RE 562045/RS), alterou a interpretação do artigo 145, 1º, da Constituição Federal, passando a dispor que a capacidade contributiva é aplicável a todos os impostos, pessoais ou reais, porquanto seja possível aferir a capacidade econômica do contribuinte, não havendo motivos que obstem a progressividade desta última categoria de impostos.

A votação não fora unânime. Contudo, a posição que prevalecera tomou por fundamento interpretação contrária ao que até então vinha sendo consolidado pela jurisprudência, preconizando que:

O entendimento de que a progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD seria inconstitucional decola (...) da suposição de que esse § 1º do artigo 145 a admite exclusivamente para os impostos de caráter pessoal”. A redação dada traria duas proposições distintas no referido artigo: I) que os impostos deveram sempre que possível ter caráter pessoal e II) os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade contributiva (todos eles). Para Eros Grau, ainda, em voto vencedor “o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido”.<sup>3</sup>

Assim, conclui-se que, a súmula 656 do STF ainda se aplica ao ITBI. No entanto, a mudança do entendimento da Corte acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os impostos, torna constitucional a progressividade dos impostos reais, de modo que o objeto e redação da referida súmula restam prejudicados.

## 1.2. Do critério temporal – momento de ocorrência do fato gerador do ITBI

Aqui se encontra um dos celeumas deste trabalho, em razão do qual se apresenta necessária uma análise apartada em relação aos demais critérios da regra matriz de incidência do ITBI. O momento em que ocorre a hipótese de incidência do tributo (por melhor dizer, quando a situação elencada pelo legislador como passível de incidência de determinado tributo se materializa e ocorre no mundo fático, passando a ser denominado fato gerador, ou na melhor terminologia adotada pelo professor Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>, fato jurídico tributável).

O art. 114 do CTN preleciona que “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” de modo que é possível inferir que a hipótese de incidência tributária encontra-se no campo abstrato, sendo necessária e suficiente a descrição legal da situação em que o tribu-

<sup>3</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 562045/RS. Publicação DJe 27/11/2013. Rel. Min Ricardo Lewandowski.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 255.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

to é devido, enquanto o fato gerador representa a ocorrência no mundo concreto de tal situação descrita na lei.<sup>5</sup>

Uma vez praticado o ato jurídico legalmente disposto ou celebrado o negócio erigido na lei em fato gerador, surge a obrigação para com o Fisco, e esta que subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato praticado, porquanto o direito tributário emprega a interpretação objetiva do fato gerador, nos termos do art. 118, II do CTN, traduzida no brocardo *pecunia non olet* – dinheiro não tem cheiro.<sup>6</sup>

Como exemplo de tal máxima, tem-se a legislação brasileira do Imposto de Renda, segundo a qual todos aqueles que auferem renda ou de proventos de qualquer natureza poderão ser chamados a integrar o polo passivo da relação tributária, abstraindo-se a denominação jurídica de seus rendimentos, títulos ou direitos. O art. 26 da Lei n. 4.506/64 dispõe que: “os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidas com infração à lei, são sujeitos à tributação sem prejuízo das sanções que couberem”.

A jurisprudência corrobora com o entendimento consagrado pelo CTN, admitindo ser possível a tributação sobre rendimentos provenientes de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal, porque se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação, surgirá com a obrigação tributária as consequências que lhe são inerentes. A propósito do assunto, a Suprema Corte entendeu ser legítima a tributação de produtos financeiros resultantes de atividades criminosas, nos termos do abalizado dizer do art. 118, I, do CTN, conforme a ementa abaixo:

**Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa:** non olet. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultuosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: **caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal**, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: **irrelevância da origem ilícita**, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética<sup>7</sup> (Grifos nossos).

<sup>5</sup> Ibidem, p. 258.

<sup>6</sup> SABBAG, EDUARDO. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 1396.

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus 77530/RS*. Publicação DJe 18/09/1998. Rel. Min. Sepúlveda Pertence.

Neste sentido, no instante em que se dá a materialização da hipótese de incidência, nasce o liame jurídico entre o Fisco e o contribuinte, que torna este último obrigado a pagar a prestação pecuniária. Assim, discorre a respeito Hugo de Brito Machado<sup>5</sup>

Não dispondo a lei de modo diferente, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, (a) em se tratando de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos geralmente, ou ordinariamente, delas decorrentes, e (b) em se tratando de situação jurídica, desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Logo, tratando-se de situação de fato, o fato gerador se perfaz desde o momento em que as circunstâncias materiais produzem seus efeitos. Assim que praticada a ação determinada no fato gerador do tributo, este já existe e impõe o pagamento de uma prestação. Porém, tratando o fato gerador de uma situação jurídica, considerar-se-á ocorrido quando presentes os requisitos legais definidos na referida situação. Na situação jurídica condicional, ensina o art. 117, incisos I e II do CTN que o fato gerador considera-se ocorrido dependendo da condição; se a condição for suspensiva, desde o momento em que a condição for implementada, produzindo os efeitos do ato ou negócio; se a condição for resolutiva, desde o momento da prática do ato ou celebração negócio.

Quanto ao ITBI, o momento de ocorrência do fato gerador gera discussões pois alguns consideram como devida a exação a partir do registro do bem imóvel no Registro Geral de Imóveis, momento apto a transferir a propriedade imobiliária, conforme disposição do art. 1245 do Código Civil, *in verbis*

**Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.**

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel (grifos nossos).

Outros entendem em sentido diverso, adotando um posicionamento que considera devido o imposto quando convencionado o negócio jurídico de compra e venda (efetivado o pagamento e a escritura pública), alegando que neste momento já foram produzidos os efeitos econômicos e já se revelou a capacidade contributiva do sujeito passivo, pois este tinha ciência, quando da celebração do negó-

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

cio, da carga tributária à qual incidiria sobre o ato, e aperfeiçoou o negócio da mesma maneira.

Os doutrinadores que defendem a interpretação econômica e que acreditam que no Direito Tributário o importante é a realidade dos fatos econômicos entendem como o momento da ocorrência do fato gerador do ITBI o da escritura de compra e venda acabam por derrubar o princípio da segurança jurídica, pois defendem o a arrecadação deste tributo como um método de captação de riqueza vez que elegem como momento da ocorrência do fato gerador aquele que expressa a manifestação de riqueza.

É inescapável a constatação de que neste caso o Direito Tributário, no que tange à legislação do ITBI deve ser interpretado esvaziando-se a manifestação da capacidade contributiva, dado que já existe uma precisão jurídica acerca da transferência da propriedade plasmada na norma cível e de necessária aplicação à interpretação do critério temporal da regra matriz de incidência do tributo em estudo. Antecipar esta cobrança para o momento de convenção da compra e venda significa obrigatoriamente ferir o princípio da legalidade.

É o que está sujeito a ocorrer nos casos em que há cobrança de ITBI nos contratos de promessa de compra e venda de imóveis. Nestes, é pactuado que a propriedade será transferida ao promitente comprador, mas, não cabe a este pagar qualquer tributo no momento da promessa, tendo em vista que o negócio futuro pode não se consolidar, caso que não haverá fato imponible. É este o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Agravo Regimental em Recurso Extraordinário<sup>8</sup>, senão vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. **A obrigação tributária surge a partir da verificação de ocorrência da situação fática prevista na legislação tributária**, a qual, no caso dos autos, deriva da transmissão da propriedade imóvel. **Nos termos da legislação civil, a transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro**. Assim, pretender a **cobrança do ITBI sobre a celebração de contrato de promessa de compra e venda implica considerar constituído o crédito antes da ocorrência do fato imponible**. (Grifos nossos)..

---

<sup>8</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo 805859/RJ*. Publicação DJe 09/03/2015. Rel. Min. Luis Roberto Barroso.

Isto porque o compromisso de compra e venda não transmite direitos reais tampouco configura cessão de direitos à aquisição deles. O mesmo ocorre com leis municipais que preveem o pagamento do imposto na chamada *cessão de direitos aquisitivos*, que ocorre quando o comprador de um imóvel na planta cede a futura propriedade a outro interessado antes da entrega do bem. Como exemplo, o imóvel pode ser comprado para mero investimento, ou ainda o comprador pode descobrir que não poderá mais arcar com outros custos. O Supremo Tribunal Federal já entende que o ITBI não é devido em tais situações.

Feito o panorama a respeito do Imposto de Transmissão sobre Bens Imóveis *Inter Vivos* cabe a partir deste momento analisar os aspectos da propriedade em si, pois a ânsia do ente municipal por arrecadar o tributo em momento anterior ao disciplinado por lei fere, além dos princípios do direito já citados, o direito de propriedade abalizado pela Constituição Federal que, embora não possua caráter absoluto (como nenhum direito previsto hodiernamente), se configura como direito real por excelência cuja infração implica em ato inconstitucional. Após as explicações a respeito do instituto da propriedade, restará manifesta a inconstitucionalidade e ilegalidade na cobrança o ITBI antes do requerido Registro, assunto também abordado mais adiante.

## 2. PROPRIEDADE: CONCEITO, POSITIVAÇÃO E LIMITAÇÕES

Por obra da noção jurídica da propriedade ser complexa, dinâmica e flutuar no tempo em razão dos feitos políticos e reflexões filosóficas, o legislador não trouxe ao ordenamento jurídico atual uma definição ou um conceito hermético para a propriedade, que é verificada através da presença ou não de seus atributos. Ao proprietário é permitido usar, gozar, dispor e reivindicar o bem de quem injustamente o detenha. Estes são os atributos inatos à propriedade que, quando reunidos em determinada situação fática conferem poder jurídico ao titular do domínio para exercer a propriedade de seu bem. Tais elementos caracterizadores se encontram plasmados no *caput* do art. 1228 do atual Código Civil, abaixo transcrito:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Para tratar do tema propriedade é necessário se debruçar no estudo de uma miríade de doutrinas, ideologias e acepções históricas distintas. Malgrado a dificuldade na conceituação do instituto, a doutrina jurídica vislumbra a propriedade

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

como um direito natural<sup>9</sup> isto é, antecedente ao Estado e intrínseco à própria humanidade. Neste diapasão, leciona Caio Mário da Silva Pereira<sup>10</sup> que a “propriedade mais se sente do que se define, visto que a ideia de “meu” e “teu”, a noção do assenhoreamento de bens corpóreos e incorpóreos independe do grau de conhecimento ou do desenvolvimento intelectual”. Clóvis Beviláqua apresenta a propriedade como “o poder assegurado pelo grupo social à utilização dos bens da vida psíquica e moral”<sup>11</sup>.

Lafayette<sup>12</sup> se perde em uma definição não tão precisa a respeito da propriedade, dizendo que “Domínio é o direito real que vincula legalmente e submete ao poder absoluto de nossa vontade a coisa corpórea, na substância, acidentes e acessórios”. Ademais, não é um conceito exato, vez que incompatível com o poder de manifestar a vontade, baliza do direito civil.

Modernamente a propriedade se encontra respaldada juridicamente, pois que reconhecida pelo Estado, através de lei, na visão positivista. Neste prisma, se consolida em sua dupla função: de direito subjetivo e de instituto jurídico. Abstraindo-se das explanações teóricas que servem de fulcro para o conceito de propriedade, importa considerar que esta se configura como elemento protagonista dos sistemas jurídicos. Conforme preleciona Francesco Galgano<sup>13</sup>, cada sistema jurídico garante a sua maneira e em suas próprias medidas, a possibilidade de que alguém se aproprie de bens e os utilize em proveito próprio, o que, por conseguinte, exclui a respectiva utilização por terceiros. Para o mencionado autor, que se baseia no Código Civil Italiano, a propriedade é o direito de gozar e dispor de bens, de forma plena e exclusiva.

A propriedade tem por elemento caracterizador a necessidade de inserção temporal e local de sua problemática, isto porque se configura como um direito nota-

---

<sup>9</sup> CARDOSO, Patrícia Silva. *Função socioambiental e intervenção do Estado na propriedade: limites e possibilidades à luz da garantia constitucional da propriedade privada*. 2016. 348 f. (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2016.

<sup>10</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, v. IV: Direitos reais, p. 74.

<sup>11</sup> BEVILAQUA, Clóvis. *Direito das coisas*: prefácio de Francisco Cesar Asfor Rocha. Brasília: Imprensa, Senado Federal – Conselho Editorial, 2003.

<sup>12</sup> PEREIRA, Lafayette Rodrigues. *Direito das coisas*: prefácio de Sálvio de Figueiredo. Brasília: Imprensa, Senado Federal – Conselho Editorial, 2004.

<sup>13</sup> GALGANO, Francesco. *Diritto privato*. 6. ed. Padova: Cedam, 1990, p. 100.

damente assinalado por uma grande historicidade. O direito de propriedade foi, no decurso do tempo, justificado de maneira dessemelhante, o que positivamente o fez assumir diversas formas – individual, coletiva, fracionada, uniforme, de tal modo que um exame descontextualizado levaria a uma conclusão anacrônica.

Ao estudarmos o instituto e sua evolução história, é possível constatar que sua acepção clássica tem origem no direito romano e até hoje, a qual ainda permanece válida se analisada sob o prisma dogmático. Entretanto, no liberalismo do século XVII, ideologia nascente que impactava sobremaneira na sociedade burguesa então ascendente que este conceito começou a se aperfeiçoar.<sup>14</sup>

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, legado da Revolução Francesa prezava por um direito de propriedade absoluto através da concepção *sacré et inviolable*. Seu art. 17 preconizava que:

Art. 17º Como a propriedade é um direito inviolável e sagrado, ninguém dela pode ser privado, a não ser quando a necessidade pública legalmente comprovada o exigir e sob condição de justa e prévia indenização.

No entanto, novidades são trazidas pela Constituição de Weimar, esta refletindo que a exploração desmedida do bem – outrora faculdade do titular do domínio, era considerada um ilícito. Isto porque era preciso que se compatibilizar a norma jurídica com os anseios de seus destinatários finais os quais tinham necessidades de produção, moradia e consumo a serem satisfeitas. A mensagem da Constituição de Weimar é de sociabilidade, dado que o proprietário não poderia ser árbitro absoluto das escolhas relativas à utilização do bem. Deflui desta premissa o entendimento de que, dentre as muitas posturas possíveis que o proprietário pode tomar, é considerado louvável aquela que é capaz de, sincronicamente, atender os interesses próprios sem se esquecer dos interesses coletivos.<sup>15</sup>

O direito brasileiro não se evadiu de atribuir esta tônica às suas leis. É visto na Constituição de 1934 a reprovação por condutas que sobreponham o uso da propriedade aos interesses coletivos, o que é observado na primeira parte do art. 113, § 17, conforme trecho abaixo:

<sup>14</sup> MENDES, João Augusto Ribeiro. *O conceito de propriedade*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Florianópolis, 1994, p. 4.

<sup>15</sup> OBERTO, Paula Baptista. *Direito agrário: função social da propriedade; sua evolução e história*. Disponível em: <<http://www.iuspedia.com.br>> Acesso em: 9 out. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Art. 113. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 17 É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar.

Já a Constituição de 1946 outorgou ao legislador no art. 147 competência para que os Estados e Municípios pudessem desapropriar bens desde que houvesse nesta medida interesse social, promovendo, assim, o justo repartido da propriedade. Para tanto foi editada a Lei n. 4.132, de 10-09-62 e posteriormente, a Emenda Constitucional 10, de 09-11-64, que foi mais além instituindo a possibilidade de desapropriação por interesse social como forma de sancionar o proprietário remisso a adequar a utilização dos imóveis rurais a sua função social, procedendo-se ao pagamento da indenização mediante títulos especiais da dívida pública. Referida modalidade expropriatória, com algumas variantes, foi mantida pela Constituição de 1967 (art. 157, §§ 1º a 6º) e pela Emenda Constituição 01/69 (art. 161, §§ 1º a 5º).<sup>16</sup>

Todavia, esta nuance não foi refletida no Código Civil de 1916 o qual não impunha quaisquer restrições ao exercício do direito de propriedade, pois o proprietário era considerado senhor de sua coisa e a ela poderia destinar o tratamento que julgasse apropriado.

Com o decorrer dos anos e diante de dos anseios sociais que surgiam pugnando por uma distribuição de riquezas que se operasse de maneira mais justa e, ainda, em razão da necessidade de intervenção estatal em tal demanda foi que o caráter absoluto e inviolável do direito de propriedade se esvaiu para abrir espaço à sua relativização trazida pelo Código Civil de 2002.

O atual Código carrega consigo uma acepção de propriedade que não se desvincula dos compromissos econômicos e sociais que o proprietário deve ter em relação ao bem. O direito de propriedade sob o prisma hodierno refletido em nosso diploma legal é condicionado ao cumprimento de sua função social. Isto porque a Carta Maior especificou nos incisos XXII e XXIII de seu art. 5º acerca da indispensabilidade do exercício do *jus proprietatis*, que sempre obedecerá à missão social, senão vejamos:

---

<sup>16</sup> A POSSE e a propriedade no novo Código Civil. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/7992-7990-1>> -PB.htm. Acesso em: 23 set. 2017.

Art. 5º 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, nos termos seguintes:

XXII – é garantido o direito de propriedade;

XXIII – a propriedade atenderá a sua função social;

Em virtude da disposição constitucional toda a legislação precisou ser amoldada para se tornar consentânea à Constituição Federal, vez que restou comprovada a adoção do princípio da função social por todo o ordenamento jurídico. Ensina o art. 1228 do Código Civil de 2002, *litteris*:

Art. 1.228. (...)

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido **em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais** e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas. (Grifos nossos).

(...)

§ 2º São defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade, ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem.

Nota-se que o § 1º retomado traz à baila mais uma condicionante do direito de propriedade, qual seja, o respeito ao meio ambiente equilibrado – direito fundamental consagrado no art. 225 da Carta Magna. É de suma importância a previsão do dispositivo para que seja possível abarcar os direitos fundamentais de terceira geração.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> De acordo com Paulo Bonavides os direitos de terceira geração “são aqueles dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade, os direitos da terceira geração tendem a cristalizar-se no fim do século XX enquanto direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Tem primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta.” A concepção constitucional de meio ambiente reconhece a necessidade de harmonia entre os seres sociais e sua convivência no meio em que estão inseridos. Pode-se dizer que há na garantia constitucional um caráter metaindividual (característico dos direitos fundamentais de 3ª geração), de modo que os direitos das gerações futuras também são alvo de proteção – por meio da sustentabilidade. Neste diapasão, a Conferência de Esotcolmo de 1972 preconiza: “O homem é ao mesmo tempo criatura e criador do meio ambiente, que lhe dá sustento físico e lhe oferece a oportunidade de desenvolver-se intelectual, moral, social e espiritualmente. A longa e difícil evolução da raça humana no planeta levou-a a um estágio em que, com o rápido progresso da Ciência e da Tecnologia, conquistou o poder de transformar de inúmeras maneiras e em escala sem precedentes o meio ambiente.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Consectário do reconhecimento da função social da propriedade o § 2º, além das limitações tradicionais inerentes ao direito de vizinhança constantes nos artigos 1277 a 1313, o atual Código estatuiu a proibição de atos eivados de intenção do proprietário em prejudicar terceiros. Este enunciado hauriu arrimo no art. 833 do Código Civil da Itália que no que tange aos atos emulativos disciplina: “O proprietário não pode praticar atos que não tenham outro escopo senão aquele de lesar ou trazer moléstia a outrem.”<sup>18</sup> O Código Civil de 2002, diversamente do Código de 1916, optou por reduzir os vocábulos “domínio” e “propriedade” a sinônimos. No antigo diploma, ambos guardavam diferentes significados<sup>19</sup>, embora hoje sejam usados com igual consideração.

Assim, a transição do significado de propriedade – de direito exercido pelo sujeito sobre a coisa, a relação jurídica com complexidades e pormenores, relativizou sua essência e quebrou a estrutura asséptica e formal de uma sociedade estagnada. Dona de contornos atualmente funcionalizados, a propriedade tem por balizas a supremacia dos valores de solidariedade e igualdade, estes sempre interpretados conforme a Constituição Federal.

## 2.1. Atributos da propriedade

É curial apontar que a propriedade, apesar de definida pelos seus atributos, não é atada ao Código Civil, pois assume diversos perfis de acordo com as transmutações inclusive sociais que o ambiente experimenta. A respeito de tal máxima comentam os mestres Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald<sup>20</sup> nos seguin-

---

Natural ou criado pelo homem, é o meio ambiente essencial para o bem-estar e para gozo dos direitos humanos fundamentais, até mesmo o direito à própria vida.

<sup>18</sup> No original: *Il proprietario non può fare atti i quali non abbiano altro scopo che quello di nuocere o recare molestia ad altri*”.

<sup>19</sup> Entende-se domínio como a ingerência direta sobre o bem, não havendo que se falar em obrigações ou em terceiros. Recai o domínio unicamente sobre o campo dos direitos reais. É sabido que, em tendo o domínio, tem o proprietário as faculdades de usar, gozar, dispor e reivindicar. Contudo, a propriedade tem um conceito muito mais expandido, indo além da equação “usar, dispor, reivindicar e gozar”. Ter a propriedade significa ter a titularidade do bem, enquanto ter o domínio é ter a submissão da propriedade em seu conteúdo. Um se dá em decorrência do outro. Deste modo, é sentida certa atecnia do legislador do Código Civil de 2002 ao reduzir as diferentes terminologias a sinônimos, porquanto um instituto guarde maior amplitude do que outro.

<sup>20</sup> FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil*. 12. ed. conforme Novo CPC. Rio de Janeiro: Juspodivm, 2016, v. V: Reais, p. 269.

tes termos: “O sistema de direito civil não é refém do Código Civil. Com ele, convivem microssistemas de propriedades, que retratam todos os impactos da ordem econômica e social no fenômeno da propriedade”. Leciona, ainda, a respeito Francisco Loureiro<sup>21</sup> que “Houve uma transformação do direito de propriedade em poder econômico sobre o mercado. Em outras palavras a propriedade passou de poder sobre coisas a poder de comando”. Desta feita, é consenso que é inerente ao indivíduo a apropriação de bens como forma de concretização de seus próprios interesses.

É em virtude desta elasticidade contida no conceito de propriedade, isto é, da capacidade deste direito se transfigurar que a Constituição Federal visa a cingir os vários tipos de relações que se desenvolvem no entorno da propriedade, compreendendo a propriedade pública, privada, empresarial, urbana, rural, e delineando uma diretriz mínima para exploração econômica do bem. Por conseguinte, o conjunto “usar, gozar, dispor, reivindicar” deverá ser diversamente interpretado de acordo com a propriedade *in casu*. Cumpre destacar que os atributos da propriedade não se perdem pelo seu não uso. São faculdades concedidas ao proprietário, isto é, tem o proprietário a aptidão, o poder ou capacidade para exercê-los, a liberdade de agir, o que não se confunde com imposições ou obrigações predeterminadas pelo ordenamento para que se veja caracterizada a propriedade.

Para que se esclareça qual é a relação existente entre a função social da propriedade a sua tributação, é necessário compreender que, de modo geral, os poderes estatais constituem uma decorrência da soberania, um dos elementos caracterizadores para a formação de um Estado. As relações de poder entre o Estado e os particulares sinalizam a posição de independência e supremacia daquele sobre estes. Nas palavras de Hans Kelsen “A afirmação de que a soberania é uma qualidade essencial do Estado significa que o Estado é uma autoridade suprema. A “autoridade” costuma ser definida como o direito ou poder de emitir comandos obrigatórios. O poder efetivo de forçar os outros a certa conduta não basta para constituir uma autoridade”.<sup>22</sup> A soberania, em outras palavras, é a capacidade jurídica e territorial de autodeterminação, fixando competências dentro do território *estatal* e limitando a *invasão* de outro Estado.

---

<sup>21</sup> LOUREIRO, Francisco Eduardo. *A propriedade como relação jurídica complexa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 57-58.

<sup>22</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luis Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 544.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Todavia, uma exegese mais moderna aponta que o poder não enseja exatamente uma relação de força do Estado sobre os indivíduos. A Administração Pública orienta-se pelos princípios da supremacia e indisponibilidade do interesse público os quais privilegiam o bem comum em detrimento dos interesses individuais, razão pela qual é justificada a privilegiada posição estatal.

A implicação direta disso é que, em certos momentos, alguns interesses particulares precisarão ser sacrificados em prol do bem estar social. Da soberania estatal aliada aos referidos princípios extrai-se a legitimidade do poder de tributar, que uma vez configurada faz nascer a necessidade de enquadrar o tributo nesse contexto, o que não se mostra uma tarefa complexa em razão do silogismo de que se o poder de tributar se presta a atender às preocupações grupais, por consequência, o mesmo se dá com relação ao tributo.

A respeito do termo “função”, aponta brilhantemente Celso Antônio Bandeira de Mello que “existe função quando alguém está investido no dever de satisfazer dadas finalidades em prol do interesse de outrem: a coletividade”<sup>23</sup>. Assim, torna-se possível afirmar que o tributo tem por função social a colaboração com o bem estar da sociedade; Esta é uma ideia que se liga intimamente à de justiça tributária e distributividade.

A função social do tributo encontra arrimo na Constituição Federal que em seu artigo 3º determina os objetivos da República Federativa do Brasil, nos seguintes termos:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Por conseguinte, a justiça social, no sentido de oferecer benefícios indistintamente a todos e custear os direitos sociais constitucionalmente previstos apenas é possível de ser concretizada se contar com a arrecadação das exações impostas aos particulares. Mediante a correta aplicação das receitas públicas é possível promover o desenvolvimento nacional.

---

<sup>23</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 68.

Essa compreensão conduz ao vislumbre de diversas nuances do instituto da função social, que possibilitam novos patamares de reflexão. Por certo o tributo é a via pela qual se concretiza a participação social no bem comum – objetivo previsto no supracitado artigo 3º da Carta da República como solidariedade. Se por um lado o particular tem o dever de pagar o tributo, o Estado, em contrapartida, tem o dever de empregar o que arrecada em benefícios coletivos.

A solidariedade e a propriedade são princípios justificadores da tributação. O tributo é capaz de estimular a realização da função social da propriedade e de limitar a sua utilização sem que ofenda o direito constitucional do direito à propriedade, na medida em que o tributo se forma para garantir a solidariedade, expropriando-se parte do patrimônio dos indivíduos em prol das necessidades públicas.

Conforme Regina Helena Costa<sup>24</sup>, o direito urbanístico “compreende o conjunto de normas jurídicas reguladoras da atividade do Poder Público destinado a ordenar espaços habitáveis” e, vale lembrar, que o princípio que informa o direito urbanístico é o da função social da propriedade. Neste diapasão, a autora afirma, ainda, que a intersecção entre o direito urbanístico e direito tributário é a extrafiscalidade.

A extrafiscalidade, segundo Geraldo Ataliba<sup>25</sup>, consiste em uma forma não arrecadatória de tributar, uma vez que sua finalidade não visa à geração de recursos para o Estado, mas estimular, induzir ou inibir comportamentos, tendo em vista a realização de valores consagrados pela Constituição. É desta maneira que a tributação se revela um instrumento eficaz para persecução de finalidades sociais e promoção de políticas urbanas, e, por conseguinte, para realizar a função social da propriedade.

Exemplo que comprova o entendimento acima explanado é a progressividade das alíquotas do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU. Esta progressividade possui um caráter dúplice, posto que assume feição da chamada *progressividade simples* ou ainda da *progressividade no tempo*. A primeira consiste na adoção de alíquotas variáveis proporcionais à base de cálculo do imposto encontra previsão constitucional nos arts. 153, § 4º, II e 156, § 1º, enquanto a segunda é

---

<sup>24</sup> COSTA, Regina Helena. Instrumentos tributários para implementação da política urbana (art. 7º). In: DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (Coord.). *Estatuto da cidade: comentários à lei federal 10.257/01*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 102.

<sup>25</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

caracterizada pelo uso de alíquotas crescentes com o passar do tempo e está prevista no art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal. De acordo com esta progressividade, em não sendo dada destinação ao bem imóvel cuja propriedade é tributada, o imposto passará a ter alíquotas mais gravosas.

Assim, o IPTU ganhou com a atual Constituição um papel de destaque na implementação da política urbana, ao passo que pode ser utilizado para estimular os proprietários a cumprir o estabelecido no Plano Diretor do Município e, desarte, garantir o atendimento da função social da propriedade. O legislador utilizou a tributação como ferramenta de política estatal, prática que se revela altamente eficaz, pois atinge o indivíduo em um de seus pontos mais vulneráveis – suas finanças.

Neste deslinde ocorre a desmistificação do tributo apenas como meio de angariar receitas a serem injetadas na máquina pública é de suma importância para que o fenômeno da tributação não seja visto pela sociedade apenas pelo prisma da dominação ou da espoliação, mas como via de atendimentos dos efeitos buscados pela Administração, estes inseridos em uma visão macro da política econômica.

## **2.2. Transferência da propriedade imobiliária e sua tributação: uma limitação ao direito de propriedade?**

Seguindo a ideia do subitem anterior, qual seja, o uso do tributo como instrumento de política social, é questionável o alcance da tributação da transferência da propriedade imobiliária. Assim, em se tratando de Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, tributo estudado no presente trabalho, cumpre analisar se este se trata de uma exação que fere o direito de propriedade plasmado na Constituição Federal. Por tal razão, vale a realização de um breve esboço histórico dos sistemas de transferências de bens até o momento corrente.

Os direitos reais e obrigacionais guardam distinções inclusive em seu modo de aquisição. Os direitos reais possuem modos de aquisição previamente consubstanciados na lei. Muitos foram os sistemas de transferências de bens imóveis ao longo do tempo. Conforme ensinamento de Eugênio Klein Dutra<sup>26</sup>, o mais antigo é o sistema de Roma, advindo do chamado Antigo Testamento judaico, que continha

---

<sup>26</sup> DUTRA, Eugênio Klein. *Sistemas de transferência da propriedade imóvel*. Disponível em: <<http://domtotal.com/direito/pagina/detalhe/33189/sistemas-de-transferencia-da-propriedade-imovel>>. Acesso em: 20 set. 2017.

as *10 Tábuas da Lei*, porque foi encampado pelo *Direito Justinianeu*, qual seja, a codificação do Direito – *Corpus Juris Civilis* elaborada durante o reinado do Imperador Justiniano. A codificação enfatizava a tradição solene, baseada no brocardo *traditionibus, non nudis pactis, dominia rerum transferuntur*, que diz: *pela tradição e não por simples contrato transfere-se o domínio das coisas*. O mais antigo exemplo que contém os requisitos ainda hoje indispensáveis a uma escritura pública legítima, é a passagem bíblica de Abraão adquirindo uma sepultura para sua mulher, Sarah, no qual havia identificação das partes, na presença de testemunhas perante um tabelião em local público.<sup>27</sup>

Contou-se também com o sistema francês, este instituído pelo código napoleônico e adotado em quase toda a Europa. Tal sistema primou pela simplificação do procedimento, no qual a transferência da propriedade decorria do próprio contrato ou da escritura; vem dessa época o costume de se consignar que a transferência do domínio, posse, direito e ação se davam por força da escritura, esta se configurando como elemento probatório do domínio.<sup>28</sup>

Finalmente surgiu o “sistema germânico”. Na Alemanha era permitido que a escritura fosse lavrada em qualquer lugar, o que dificultava a obtenção de dados seguros acerca do domínio dos imóveis ou da existência de possíveis ônus que gravavam os bens. Por esta razão, foi instituído o registro imobiliário, que era realizado sempre no foro de situação da coisa. O registro era destinado a operar a transferência do domínio e a tornar os ônus que gravavam o imóvel oponíveis a terceiros – assegurando sua publicidade. O elemento probatório passou a ser a certidão do registro da escritura.<sup>29</sup>

Na codificação do Direito Civil brasileiro, o Código Civil de 1916 compatibilizou os sistemas francês e alemão. O direito pessoal decorre da escritura pública, de caráter obrigatório, sendo esta a substância do ato. Já o direito real – a transferência do domínio – fica condicionado ao registro dessa escritura no Registro Imobiliário competente. Desta forma, o Código Civil insere na categoria dos registros públicos o REGISTRO DE IMÓVEIS, este com o fito de materializar a transmissão da propriedade imobiliária e de garantir a oponibilidade *erga omnes* dos direitos reais.

---

<sup>27</sup> Idem.

<sup>28</sup> Idem.

<sup>29</sup> Idem.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A princípio, os direitos e os bens circulam entre as pessoas pela via do contrato. O contrato é o instrumento que possui o condão de firmar a responsabilidade assumida em uma transação a fim de produzir os efeitos obrigacionais decorrentes do negócio celebrado. Todavia, tais efeitos são considerados *res inter alios acta*, isto é, são válidos exclusivamente entre quem os celebra, não alcançando terceiros. Ocorre que, apesar do contrato consistir em um instrumento regido pela liberdade negocial e autonomia da vontade, deve haver segurança na transferência do patrimônio no sentido de proteger os interesses de terceiros para que não se perca a estabilidade negocial.

Neste sentido preleciona Francisco Landim<sup>30</sup> que o contrato deverá respeitar

Sua função econômica de promover a circulação e riquezas por ato do próprio dono da coisa (liberdade), com a devida visibilidade para terceiros (aparência), e a necessidade de segurança jurídica para o adquirente do bem circulante (segurança da circulação). Harmonizam-se com estas providências os interesses de cada uma das partes e de terceiros na transferência de propriedade.

Quando é lavrada uma escritura de compra e venda de bem imóvel, o beneficiário adquire um título, isto é, se torna credor de uma obrigação de dar – prevista no art. 237 do Código Civil, porém, ainda não ostenta o *status* de proprietário. Para que se perfaça a obrigação o negócio jurídico deve ser depositado junto ao Registro Geral de Imóveis a fim de que se transfira de fato a propriedade do bem, vez que o art. 1245 do referido diploma civilístico, *in verbis*

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o **registro do título translativo no Registro de Imóveis. (Grifos nossos).**

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

Desta forma, o registro pode ser considerado como garantia do direito da propriedade particular, pois é uma atividade instrumental com vistas a satisfazer o exercício pleno da propriedade privada e, sobretudo, da segurança jurídica. Afinal, para que recursos sejam atraídos e para que haja bem estar social, o direito de propriedade deve estar encampado em uma posição segura, com contornos nitidamen-

---

<sup>30</sup> LANDIM, Francisco. *A propriedade imóvel na teoria da aparência*. São Paulo: CD Livraria e Editora, 2001, p. 33.

te delineados. É necessária a existência de um instrumento capaz de delimitar o que pertence a quem, função precípua do registro.

Portanto, tanto a progressividade tratada no item anterior, como a tributação incidente na transferência imobiliária devem ser implementadas em estrita consonância aos ditames constitucionais, sob pena de incorrerem em violação ao princípio da vedação de tributo com efeito de confisco, insculpido no art. 150, IV da Lei Maior. Este princípio determina que não pode haver cobranças que acarretem a perda substancial ou total do patrimônio do contribuinte, de forma que o valor da exação deve respeitar a capacidade contributiva destes, isto porque configura-se como uma limitação ao poder de tributar do Estado que, por conseguinte, oferece uma garantia fundamental ao sujeito passivo.

### 3. A ÂNSIA ARRECADATÓRIA DOS MUNICÍPIOS E SUA MANIFESTA INCONSTITUCIONALIDADE

Inobstante a importância do combate à evasão e sonegação fiscal, não se pode acreditar que esta contenda deva se dar de modo absoluto e irrestrito, porquanto não guardam relação com o Estado Democrático de Direito premissas absolutas e irrestritas, e, para tanto é que a Carta da República brinda o ordenamento jurídico com princípios os quais não são de nenhuma forma engessados, mas afiguram-se como norteadores e encaminhadores, além de possibilitarem respiração no momento de interpretar os dispositivos legais.

Diz-se isto, pois, em razão do anseio de determinados municípios por evitar o não pagamento do ITBI, estes se equivocam em suas leis orgânicas ao disciplinarem o momento de recolhimento do tributo de forma antecipada. Assim, legislam caracterizando o momento de ocorrência de uma das hipóteses de incidência do ITBI diversamente de sua previsão legal, a qual se encontra no artigo 35 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

**I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;** (grifos nossos)

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II. Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Ademais, a Carta de República ao outorgar aos municípios o poder de instituir os impostos de sua competência o faz com a devida inteligência e não causa dúvida quanto ao momento em que se perfaz no mundo concreto a hipótese descrita, qual seja, a transferência de propriedade. A previsão constitucional reside no inciso II do art. 156, senão vejamos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

**II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;** (grifos nossos)

Neste dispositivo a CRFB carrega a hipótese de incidência do ITBI, e, se combinados o preceito constitucional com a hipótese prevista no Código Tributário Nacional, por certo a interpretação resultante não deve dar azo à dúvidas ou erros acerca do critério material da regra matriz de incidência do imposto aqui tratado. Isto porque malgrado os dispositivos transcritos não apresentem o conceito de “transmissão de bem imóvel” o Código Civil o faz no *caput* de seu art. 1245 nos seguintes termos:

**Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.**

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel. (Grifos nossos)..

Contudo, em razão da competência municipal para instituição do tributo ora estudado, algumas leis orgânicas disciplinam como devido o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* antes de verificado no mundo prático o fato imponível, *exempli gratia*, a incidência de ITBI nos compromissos de compra e venda. O contrato de promessa de compra e venda não tem o condão de transferir a titularidade do bem imóvel ao promitente– comprador, porquanto não efetiva o registro da escritura de compra e venda na matrícula do imóvel. Sem a escrituração não há transferência de propriedade.

A promessa de compra e venda consiste em espécie contratual por intermédio da qual uma pessoa, física ou jurídica, denominada promitente ou compromitente vendedora, assume a obrigação de vender a outra, denominada promissária ou compromissária (ou promitente) compradora, bem imóvel por preço, condições e

modos previamente pactuados. Na preleção de Orlando Gomes, “Ao celebrá-lo, [as partes] não visariam modificar diretamente sua efetiva situação, mas, apenas, a criar a obrigação de um futuro contrato”<sup>31</sup>. Nos dizeres do mestre Caio Mário da Silva Pereira: “Originariamente a promessa de compra e venda há de ser um pré-contrato, que, como toda avença desta espécie, tem por objeto a celebração de outro, que será então o contrato definitivo”<sup>32</sup>. Francisco Muniz, dotado de muita didática, referindo-se ao contrato de compra e venda afirma que

pelo contrato de promessa de compra e venda, uma das partes se obriga a comprar e a outra se obriga a vender. As partes se obrigam a celebrar o contrato definitivo. A promessa gera, pois, uma obrigação de contratar: emitir uma declaração de vontade de acordo com o contrato prometido.<sup>33</sup>

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de afastar a incidência do ITBI dos contratos de promessa de compra e venda, na observância do da não ocorrência do fato jurídico tributário do referido imposto em tais situações, senão vejamos os seguintes precedentes:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DEVIDO PROCESSO LEGAL. ITBI. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. 1. A jurisprudência do STF se consolidou no sentido de que suposta ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e dos limites da coisa julgada, quando a violação é debatida sob a ótica infraconstitucional, não apresenta repercussão geral. Precedente: RE-RG 748.371, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJe 1º.8.2013. 2. **A transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro público, momento em que incide o Imposto Sobre Transferência de Bens Imóveis (ITBI), de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Logo, a promessa de compra e venda não representa fato gerador idôneo para propiciar o surgimento de obrigação tributária. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (Grifos nossos).**<sup>34</sup>

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR

<sup>31</sup> GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 318. Registra-se que Orlando Gomes entende que a promessa de compra e venda, por sua eficácia real, não pode ser considerada espécie de contrato preliminar, mas contrato típico.

<sup>32</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Op. cit.*, p. 446.

<sup>33</sup> MUNIZ, Francisco José Ferreira. *Embargos de terceiros à penhora. A questão da posse do promitente comprador*. In: *Textos de Direito Civil*. Curitiba: Juruá, 1998, p. 121.

<sup>34</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE 807.255 AgR/RJ*. Publicação DJe 03/11/2015. Rel.: Min. Edson Fachin,

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. **A obrigação tributária surge a partir da verificação de ocorrência da situação fática prevista na legislação tributária, a qual, no caso dos autos, deriva da transmissão da propriedade imóvel. Nos termos da legislação civil, a transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro. Assim, pretender a cobrança do ITBI sobre a celebração de contrato de promessa de compra e venda implica considerar constituído o crédito antes da ocorrência do fato imponible.** Agravo regimental a que se nega provimento” (grifos nossos).<sup>35</sup>

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PRELIMINAR DE REPERCUSSÃO GERAL. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. ÔNUS DO RECORRENTE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. TRIBUTÁRIO. **ITBI. CONTRATOS DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. COBRANÇA INDEVIDA.** PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO”<sup>36</sup> (grifos nossos).

Incontáveis municípios<sup>37</sup> na ânsia de arrecadar o tributo praticam uma conduta abusiva ao preverem em suas leis orgânicas a sua cobrança antes de ocorrido o fato gerador. Isto se dá em virtude de uma equivocada presunção de capacidade contributiva daqueles que realizaram o negócio jurídico da promessa de compra e venda a qual pode no futuro não se concretizar, conforme hipótese em que restará para o promitente comprador buscar na seara cível a reparação de seu prejuízo, haja vista serem inoponíveis à esfera tributária os contratos particulares, conforme estabelecido no artigo 123 do CTN, *in verbis*

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo 805859/RJ*. Publicação DJe 09/03/2015. Rel. Min. Luis Roberto Barroso.

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE 798.004/RJ*. Publicação DJe 07/05/2014. Rel. Min. Teori Zavascki.

<sup>37</sup> Vide legislações de determinados municípios como o Rio de Janeiro, que dispõe no art. 20 da lei municipal 1348/88 “O promitente comprador e o promitente cessionário, na hipótese de haver quitação contratual, ficam obrigados a apresentar à repartição fazendária o respectivo título, acompanhado da prova de pagamento do imposto, efetuado na forma do caput deste artigo, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da data prevista no instrumento para o efetivo pagamento total do preço, sob pena de aplicação da multa prevista no art. 23, inciso IV desta lei, sem prejuízo das demais penalidades cabíveis”. Em 1984 foi julgada a Representação de Inconstitucionalidade 1121-6/GO, a qual abriu precedentes para os julgados posteriores por considerar inconstitucional o inciso I do parágrafo único do artigo 114 da Lei n. 7.730, de 30 de outubro de 1973, do Estado de Goiás (à época, o imposto era de competência estadual), que dispunha ser legítima a cobrança do ITBI nos compromissos de compra e venda. Ademais, conforme tópico apropriado a seguir, o município de Uberlândia também teve declarada a inconstitucionalidade dos dispositivos de lei municipal que impunham o pagamento da taxa em estudo nos momentos anteriores à ocorrência do respectivo fato gerador.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Dada a inconstitucionalidade da cobrança, os tribunais superiores já têm pacificado que a propriedade imobiliária transmite-se exclusivamente com o respectivo registro no Cartório de Registro de Imóveis competente, conforme já explicitado no presente trabalho. Contudo, não era o firmado nas decisões antigas, a exemplo do Recurso Extraordinário n. 75.124-DF, de 1981. À época, o entendimento consolidado definia o negócio jurídico como fato gerador da transmissão do imóvel. Ao votar o recurso, o Relator cita Aliomar Baleeiro na 9ª edição de sua obra “Direito Tributário Nacional”, que descrevia o fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis na seguinte inteligência:

Juridicamente, tem por fato imponible, ou “fato gerador” da obrigação fiscal, a transferência de domínio, isto é, o contrato de compra e venda, a doação, o ato da arrematação etc., a transmissão por óbito – e não a transcrição do instrumento no registro público.<sup>38</sup>

No entanto, é mister lembrar que nessa ocasião o imposto ainda estava sob a competência estadual e incidia sobre bens transmitidos *causa mortis* e por ato oneroso.

Ementa: 1. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BEM IMÓVEL DEVE SER PAGO NA CONSIDERAÇÃO DO VALOR QUE TENHA O IMÓVEL NO MOMENTO DO NEGÓCIO JURÍDICO PELO QUAL FOI ELE TRANSFERIDO. 2. SÚMULA, VERBETE 108 PRECEDENTE DA CORTE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO FISCO LOCAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.<sup>39</sup>

No voto do presente Recurso, o Relator aponta o fato gerador do tributo como sendo o negócio jurídico. A seguir, é citada a súmula 108, de 13/12/1963, que pacifica a divergência quanto ao elemento quantitativo do fato gerador: se o valor do imóvel à época da promessa de compra e venda ou se no momento da lavratura da escritura definitiva, nos seguintes termos: “É legítima a incidência do imposto de transmissão *inter vivos* sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação, e não da promessa, na conformidade da legislação local”.

<sup>38</sup> BALEEIRO, 2010 apud RE 75124.

<sup>39</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 75124/DF*. Publicação DJe 04/05/1981. Rel. Min. Antonio Neder.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Nos dizeres de Nogueira<sup>40</sup>, se a base de cálculo do ITBI deve ser o valor do imóvel ao tempo da alienação, depreende-se da Súmula 108 que o fato gerador do ITBI considera-se ocorrido com a celebração do contrato de compra e venda. Caso o fato gerador ocorresse apenas no registro do imóvel, a base de cálculo seria o valor do imóvel naquele momento.

Apesar dos Tribunais não mais demonstrarem divergência no que tange ao momento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre transmissão, a Súmula 108 continua sendo utilizada. O Recurso Especial abaixo teve seu acórdão produzido já sob a égide da Constituição atual. É este o sentido para o qual rumam os acórdãos dos Tribunais, que não têm entendimento contrário à ocorrência do fato gerador do ITBI no momento do registro imobiliário, caracterizando-o como único momento possuidor do condão de transferir a propriedade do imóvel.

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – FATO GERADOR – REGISTRO IMOBILIÁRIO – (C. CIVIL, ART. 530). A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA APENAS SE TRANSFERE COM O REGISTRO DO RESPECTIVO TÍTULO (C.CIVIL, ART. 530). O REGISTRO IMOBILIÁRIO.<sup>41</sup>

A partir do exposto, e uma vez constatada a inconstitucionalidade das leis municipais que exigem o pagamento antecipado do ITBI, torna-se interessante uma breve análise acerca das eventuais soluções combatentes à evasão fiscal, instituto tão (necessariamente) evitado pelas Fazendas Públicas.

### 3.1. Vias de combate à evasão fiscal

A Constituição Federal, no bojo de seu artigo 3º, traz os objetivos fundamentais da República, quais sejam:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

---

<sup>40</sup> NOGUEIRA, R. W. L. N. *Fato gerador da obrigação tributária*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6128>>. Acesso em: 3 out. 2017.

<sup>41</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 12546/RJ*. Publicação DJ 2110/1992. Rel. Min. Humberto Gomes de Brarros.

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

No entanto, tais propósitos não são alcançados sem o devido custeio dos direitos sociais que lhes são peculiares, isto é, a prossecução dos objetivos tipificados no art. 3º retro, o qual tem por fim a manutenção da democracia, não é possível sem a arrecadação de receitas, porquanto seja o sistema fiscal área nuclear na alimentação do desenvolvimento pátrio.

Os eixos basilares em que se assentam a arrecadação tributária têm suas nuances evidenciadas quando da criação das leis infraconstitucionais que a regem, observando a existência da correta repartição do esforço fiscal para que a determinação das exações a serem pagas se dê nos limites legais e constitucionais. Neste sentido, quando da concretude da hipótese de incidência se perfaz o fato jurídico tributário, nasce a obrigação tributária a qual resultará em crédito tributário por meio do lançamento, surgindo então para o contribuinte o dever de recolher a exação tipificada em razão de uma exigência legal. No entanto e em contrapartida, atualmente a Administração tem o dever de aplicar de forma vinculada o produto da arrecadação tributária<sup>42</sup>, ressalvadas as hipóteses legais, como no caso dos impostos, cujo vínculo de receita é vedado, conforme artigo 167, IV, da CRFB/88.

---

<sup>42</sup> Diz-se “atualmente” em razão do Código Tributário Nacional adotou a posição da chamada Teoria Tripartite, enquadrando os tributos, de acordo com a tipologia do artigo 5º, em impostos, taxas e contribuição de melhoria, como reflexo do entendimento predominante à época e seguido pelo legislador. Nesta senda, o artigo 4º do referido diploma legal determinava que a natureza dos tributos deveria ser definida em razão do fato gerador correspondente à respectiva obrigação, excluindo a destinação da arrecadação tributária dos elementos determinantes para classificá-los. Ocorre que em 1988, quando da promulgação da presente Constituição Federal, o poder constituinte originário trouxe à baila novas espécies tributárias, estas previstas nos artigos 148 e 149, quais sejam, os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Sociais, incluindo as de Intervenção no Domínio Econômico – CIDEs e as de Interesse das Categorias Profissionais. As novas modalidades tributárias evidenciam a superação do critério legal presente no artigo 4º do CTN, tendo em vista que outros elementos da relação jurídico-tributária – como a destinação legal do produto da sua arrecadação e ainda, sua base de cálculo – passam a fazer parte, de maneira relevante, da identificação de ambas as espécies. O empréstimo compulsório tem sua instituição permitida unicamente para atender às finalidades constitucionais que justificaram sua instituição (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento de relevante interesse nacional). O mesmo é percebido nas contribuições, que além de serem caracterizadas pela sua finalidade, atuam como instrumento de atuação da União nas respectivas áreas, reforçando a assertiva de que a correta destinação dos recursos arrecadados é fundamental para regular a exigência da indigitada exação. As contribuições não têm um fim em si mesmas, dado que resta para a Administração Pública o

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Os vultosos gastos com a máquina pública desaguam na elevada carga tributária existente na contemporaneidade do país, e, para tanto, é necessário que os contribuintes, sobretudo as pessoas jurídicas, vejam o planejamento tributário como opção preventiva aos eventuais conflitos fiscais que podem ocorrer. Planejar o pagamento de tributos é uma atividade precípua para a permanência de sociedades empresárias em um mercado altamente competitivo e de todo o cidadão cujas finanças são organizadas.

Ocorre que este planejamento não pode se dar de forma ilícita, de forma a burlar as disposições ou vedações legais disciplinadoras do pagamento dos tributos exigidos pelo Estado. Aqui reside a chamada evasão tributária, prática ilegal que se utiliza de institutos defesos por lei, quais sejam, simulação, fraude e sonegação, a fim de se escusar do pagamento de tributos. Por serem afetos ao direito civil, a simulação e a fraude merecem o devido reparo.

Na inteligência de Silvio Venosa<sup>43</sup>:

Simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a **prática de ato ou negócio que esconde a real intenção**. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes. As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade. (Grifos nossos).

Com a mesma inteligência, discorre acerca da fraude:

A fraude é vício de muitas faces. Está presente em sem-número de situações na vida social e no Direito. Sua compreensão mais acessível é a de **todo artifício malicioso que uma pessoa emprega com intenção de transgredir o Direito ou prejudicar**

---

dever de aplicar os referidos produtos nos campos ensejadores de sua criação. Contudo, todo o exposto acima não é válido para receitas provenientes de impostos, em razão no disposto no artigo 167, IV da Constituição Federal de 1988. Os impostos não podem ter suas arrecadações afetas a órgãos, fundos ou despesas. A vedação é afastada apenas nas hipóteses expressamente ressalvadas pelo dispositivo, as quais tratam do Sistema Único de Saúde e da manutenção e desenvolvimento do ensino. A matéria em comento já foi objeto de diversas ações do controle concentrado de constitucionalidade, dentre elas a que julgou inconstitucional a vinculação de parte da receita do ICMS do estado do Paraná a um programa implementado pelo estado visando ao incentivo da cultura. Por tal motivo também é considerada inconstitucional a majoração de impostos com vinculação a uma finalidade específica. Assim, a destinação legal do produto da arrecadação dos tributos deve ser considerada de acordo com a espécie tributária em análise, contudo, em virtude das determinações constitucionais mencionadas, não mais pode ser excluída do rol de elementos relevantes para classificar os tributos.

<sup>43</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*: parte geral. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 515.

**interesses de terceiros.** (...) Na fraude, o negócio jurídico é real, verdadeiro, mas feito com o intuito de prejudicar terceiros ou burlar a lei.<sup>44</sup>

Imperioso mencionar que a evasão tributária reverbera na esfera penal, ao passo que, quando da prática da sonegação fiscal – esta sendo configurada como uma conduta transgressora – o contribuinte comete crime contra a ordem tributária. Nos dizeres de James Marins<sup>45</sup>, o sujeito ativo dos crimes tributários é definido nos seguintes termos:

Pratica o crime tributário quem suprime ou reduz tributo por meio de supressão de informações ou por meio de informação falsa, ou através de inserção de dado inexato em livros ou documentos fiscais, ou mesmo pela falsificação ou alteração de nota fiscal ou negar-se a emití-la, ou através de outras condutas consideradas fraudulentas.

A evasão fiscal está tipificada na Lei nº 8137/90 – Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo, que disserta em seus arts. 1º e 2º:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertida em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso “V”.

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

---

<sup>44</sup> Ibidem, p. 445.

<sup>45</sup> MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 31.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Na evasão a prática deve ser notadamente ilícita, podendo sê-la tanto por omissão, como por ação. À luz do ensinamento de Sampaio Dória<sup>46</sup>, a evasão pode ser classificada como imprópria, quando se caracterizar pela abstenção à incidência e assim evitar que ocorram os atos tributários ou pela transferência econômica; e por inação, que poderia ser vista tanto na modalidade dolosa (pela via da sonegação, da falta ou ainda do atraso de recolhimento), como na modalidade não dolosa (por ignorância do dever fiscal ou desconhecimento sobre a legislação). Classifica também a evasão comissiva da seguinte forma: atitude ilícita (por meio de fraude, simulação e conluio); e atitude lícita ou legítima (elisão ou economia fiscal).

Roque Carrazza<sup>47</sup> elenca uma miríade de comportamentos omissivos e comissivos que se praticados pelo contribuinte, resultam na evasão fiscal, nos termos do fragmento abaixo:

A imaginação criadora do homem tem, ao longo do tempo, urdido vários comportamentos que levam ao não pagamento do tributo, a uma tributação menos onerosa ou, quando pouco, à procrastinação do cumprimento da obrigação tributária. Facilmente podemos dar exemplos típicos destas condutas reprováveis. Um deles é o da venda de mercadoria sem emissão da imprescindível nota fiscal (venda a descoberto de nota fiscal), levada a efeito com o evidente intuito de deixar de documentar a operação mercantil realizada e, assim, com maior facilidade, ilaquear o Fisco. Outro, é o da não declaração de rendimentos, que leva à sonegação do imposto respectivo (o imposto sobre a renda). Outro, ainda, é o da lavratura de escritura de venda e compra de imóvel, nela fazendo consignar preço menor do que o efetivamente praticado, com o propósito de diminuir o *quantum* de ITBI a pagar. Enfim, os exemplos de práticas

<sup>46</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo, RT, 1977, p. 20.

<sup>47</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 349.

dolosas, omissivas ou comissivas, que levam à evasão fiscal, poderiam ser multiplicados, já que são legião.

Controlar a evasão é uma tarefa árdua que encontra obstáculos no sentimento generalizado da coletividade de que os recursos arrecadados pelo Estado não são devidamente aplicados nas atividades que significam a contraprestação pelo pagamento dos tributos. No entanto, quanto maior a evasão, maiores os prejuízos sofridos pelos próprios contribuintes.

Alícia Bárcena, Secretária Executiva da “Comisión Económica para América Latina y Caribe” da Organização das Nações Unidas divulgou no artigo intitulado *Paraísos fiscales y el financiamiento de la Agenda 2030* dados provenientes da América Latina, território em que a estimativa de evasão de Imposto de Renda no ano de 2015 (de pessoas físicas e jurídicas) foi da ordem de 220 milhões de dólares equivalentes a 4,3% do PIB, conforme trecho a seguir:

En América Latina la CEPAL ha estimado que la evasión al impuesto a la renta de empresas y personas físicas es del orden de 220.000 millones de dólares, equivalente a 4,3% del producto interno bruto (PIB) regional en 2015. Si a esto sumamos la evasión del impuesto al valor agregado (IVA) – de 120.000 millones de dólares– la cifra de evasión total llega a 340.000 millones de dólares, equivalente a un monto cercano a 6,7% del PIB.<sup>48</sup>

Na direção tomada, emerge o planejamento tributário como possibilidade de ordenar e sistematizar a repartição financeira e obrigações fiscais dos sujeitos passivos, por consistir em uma ferramenta de atuação legal. Leciona James Marins<sup>49</sup> acerca do planejamento tributário:

Denomina-se planejamento fiscal ou tributário lato sensu a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível. O planejamento tributário pode se dar através da adoção de variadas formas. Pode ser meio do uso de mecanismos administrativos próprios como o redirecionamento de atividades, a reorganização contábil e a reestruturação societária, ou por intermédio de mecanismos fazendários de elisão induzida ou permitida, como a utilização de opção para regimes fiscais mais benéficos, e também o aproveitamento de

<sup>48</sup> COMBATE à sonegação fiscal é essencial para financiar metas da ONU, diz CEPAL. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/combate-a-sonegacao-fiscal-e-essencial-para-financiar-metas-da-onu-diz-cepal/>>. Acesso em: 24 jul. 2017.

<sup>49</sup> MARINS, James. Op. cit., p. 33-34.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

prerrogativas e incentivos fiscais gerais ou setoriais, como imunidades, isenções, zonas francas, incentivos estaduais ou municipais, ou até mesmo através da escolha de tratados internacionais.

Quando o contribuinte busca realizar um planejamento tributário, poderá se deparar com a elisão fiscal que, em seu gênero, sempre se atentará para a licitude dos atos praticados na busca pela melhora dos ônus incidentes em suas atividades sempre antes de praticado o fato imponible. A elisão encontra juridicidade no planejamento tributário e se coaduna com o atual degrau da ciência jurídica pátria, principalmente sob o prisma do constitucionalismo moderno, vez que este rechaça interpretações que se abstenham da realidade fática, subjacente às formas jurídicas. Assim, os contribuintes adotam determinadas medidas estritamente jurídicas ou econômicas com o fito de reduzir seus custos fiscais e, uma vez minoradas estas parcelas, seu saldo ao final do período de apuração será melhor do que aquele no qual a carga tributária recairia com todo seu peso.

Andrade Filho<sup>50</sup> aponta que a elisão fiscal “envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica”.

Logo, condutas que aparentemente se enquadrariam nos moldes da elisão fiscal, podem ser consideradas inadequadas, merecendo atenção. O contribuinte, ao lançar mão de planejar suas finanças, não transgrediu qualquer regra positivada, – ao contrário, demonstrou inteligência e precaução, de forma que não caberia caracterizar as práticas por ele adotadas como evasão fiscal, *ab initio*. Contudo, caso abuse dos mecanismos a ele disponíveis para tanto e de seu direito de economizar no pagamento de impostos, adotando operações desprovidas de finalidade fático-econômicas a elas inatas, através da utilização de negócio jurídico indireto ou de abuso de forma, terá o seu planejamento deslocado para a prática evasiva. Desta feita, uma das formas de combater a evasão fiscal é a interpretação jurídica, que com os influxos da abertura de valores da justiça e igualdade, denotados pelos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Ademais, o ITBI conta como modalidade de lançamento o lançamento por declaração, previsto no art. 147 do CTN. Nesta forma de lançar o tributo o sujeito passivo possui a obrigação acessória de prestar à autoridade Administrativa infor-

---

<sup>50</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 128.

mações acerca da matéria fática, indispensáveis para a consagração da constituição do crédito. No caso em tela, seria esta a modalidade ideal para evitar abusos por parte do Fisco municipal em relação ao contribuinte, visto que caso este não declare a alienação do imóvel e o respectivo registro, o lançamento não se aperfeiçoará *in totum*. Pode, ainda, ocorrer a sub-rogação do lançamento por declaração pelo lançamento de ofício, caso o fato imponible ocorra e o imposto não seja pago, conforme a doutrina.

Sobrevém, contudo, a notada ânsia dos municípios em evitar o não pagamento do imposto, de modo que acabam por eivar de inconstitucionalidade suas leis municipais que disciplinam o tributo ora em estudo. Desta feita, outra via de combate à evasão passível de adoção pelo município seria o próprio lançamento de ofício por primeiro, excluindo-se o lançamento por declaração. Isto porque, além das obrigações dos notários e cartorários previstas na lei 8935/94, está a contribuição com a fiscalização municipal, corroborando com o argumento segundo o qual se demonstra mais justo e correto que o cartório de registro de imóveis estabeleça comunicação direta com a Administração Municipal a fim de informá-la acerca da ocorrência do fato gerador da exação para que então se proceda ao lançamento de ofício ao invés de ser editada uma lei municipal tributária maculada pela inconstitucionalidade por exigir o pagamento do tributo em momento prévio ao da ocorrência de seu fato gerador.

A razão pela qual existe a possibilidade do município lançar o ITBI de ofício nos casos da verificação do fato gerador sem pagamento é justamente evitar que se opere o fenômeno da decadência tributária, pois, conforme o art. 174 do CTN, o lapso temporal para a constituição definitiva do crédito tributário é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Em sendo puramente o lançamento por declaração, caso o sujeito passivo não declare o tributo extingue para o fisco o direito de constituir o crédito. Não havendo constituído o crédito, não há o objeto para inscrição em dívida ativa que enseje a possível execução fiscal. Se, pois, é este o fundamento basilar da cobrança do imposto de maneira inconstitucional e antecipada, observa-se no lançamento de ofício *prima facie*, solução mais correta até mesmo para evitar que as leis municipais precisem ser submetidas ao controle difuso de constitucionalidade pela via da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, caso ocorrido com o município de Uberlândia que será discorrido no tópico abaixo.

### 3.2. ADPF 349 e seus desdobramentos

A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF 349) ajuizada no Supremo Tribunal Federal, cuja relatoria foi do Ministro Marco Aurélio, questionou dispositivos da Lei n. 4.871/1989 do município de Uberlândia – MG, que disciplinava a cobrança do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis em âmbito municipal. Os artigos 12 e 14 da norma tornam obrigatória a cobrança de ITBI pela Fazenda Pública do Município de Uberlândia antes da transmissão dos bens imóveis e dos direitos a eles relativos.

De acordo com o então procurador-geral da República, Rodrigo Janot, autor da demanda, os dispositivos legais foram impugnados em razão de apresentarem contrariedade aos preceitos fundamentais dispostos no artigo 156, inciso II, da Constituição Federal (o qual estabelece que o fato gerador do tributo é a **transmissão do domínio dos referidos bens**) e no artigo 5º, *caput* e inciso XXII, da CF, que consagra o direito de propriedade.

O procurador afirma ser inviável a cobrança do ITBI antes da ocorrência do seu fato gerador, que se procede, conforme todos os capítulos acima estruturados, de acordo com o Código Civil, no momento do registro do título no Registro de Imóveis. Na inteligência de Janot: “Não havendo o registro da escritura definitiva em cartório, inexistente transmissão da propriedade e, por conseguinte, não ocorre o fato gerador, elemento imprescindível para a exigibilidade do tributo, na forma do ordenamento jurídico brasileiro”<sup>51</sup>

Além da cobrança antecipada, a norma vai além e também impede que escriturões, tabeliães, oficiais de notas, de registro de imóveis e de títulos e documentos, assim como serventuários da Justiça, pratiquem quaisquer atos de transmissão de bens imóveis sem a prévia apresentação dos comprovantes originais do pagamento do referido tributo, constituindo uma flagrante afronta ao direito de propriedade constante da Carta Magna. Rodrigo Janot explicou que

Embora o objetivo do legislador municipal de Uberlândia tenha sido claramente o de garantir o pagamento de ITBI por parte dos contribuintes, sua ânsia arrecadatória acabou por incorrer em manifesta inconstitucionalidade, inclusive por haver resultado em reprovável violação ao direito de propriedade, o qual, embora não seja direito fundamental absoluto, não pode sofrer restrições senão com fundamento em outros

---

<sup>51</sup> Ação questiona lei municipal de Uberlândia que estabelece a cobrança de ITBI antes da transmissão dos bens. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=293135>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

princípios constitucionais, jamais com base exclusiva em interesses tributários e financeiros.<sup>52</sup>

Por fim, o procurador-geral sustentou a inconstitucionalidade dos dispositivos mencionados por usurpação de competência privativa da União ao disciplinar matéria afeta ao direito civil brasileiro preconizada no artigo 22, inciso I, da Lei Maior. Requereu, portanto, assistido de razão, a procedência do pedido para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 12 e 14 da Lei n. 4.871/1989, do município de Uberlândia.

## CONCLUSÃO

Em arremate, conclui-se o presente estudo no sentido de discordar com a cobrança do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* por parte da Fazenda Pública Municipal quando da celebração do negócio jurídico de compra e venda, situação reiteradamente observada no país. Isto porque, ao cobrar o ITBI de forma antecipada o Fisco municipal viola frontalmente a Constituição da República cujas normas – responsáveis por inspirar todo e qualquer dispositivo infraconstitucional – garantem o exercício do direito real de propriedade. Para tanto, deslindou-se acerca da propriedade, seu conceito e seus atributos.

Muito embora este não seja direito absoluto, não se pode convir que sofra limitações ou restrições não corroboradas em outros princípios constitucionais, isto é, não pode haver inobservância do que preconiza a Carta da República para atender interesses econômico– financeiros dos poderes públicos.

Estudou-se, pois, a importância do planejamento tributário dos entes políticos como possível via utilizada no combate à evasão e fiscal, e proposta a alternativa de instituição do lançamento de ofício como primeira modalidade de constituição do crédito do ITBI, o que poderia ser possível através de comunicação entre cartório e fisco municipal, a fim de se evitar que fosse cobrado o tributo em momento prévio ao da concretização de sua hipótese de incidência, tendo em vista que o Cartório de Registro de Imóveis é o local onde ocorre o fato imponible do imposto.

Recolher o Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis em momento anterior à ocorrência do seu fato imponible é uma notória tentativa Contudo, ao ignorar que a efetiva transferência da propriedade do imóvel ainda não se perfez vicia a ordem de cobrança do referido imposto de inconstitucionalidade.

---

<sup>52</sup> Idem.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Neste sentido, é necessário que os Municípios utilizem formas diversas de combate às indesejadas fraudes tão prejudiciais ao erário, mas que sejam eficazes, sem que seja preciso macular suas leis tributárias de inconstitucionalidade e por em xeque o direito real de propriedade.

O núcleo em torno do qual volveu este trabalho foi a legalidade, o cumprimento do que está efetivamente disposto em lei. É real a necessidade do recolhimento do imposto ora estudado, bem como de todos os outros tributos sem os quais é impossível o custeio de qualquer medida ou direito social postos à sociedade. O que se deve priorizar não é nem a desoneração completa do contribuinte, nem o pagamento a qualquer custo dos tributos, mas a cobrança destes em momento correto conforme disciplinado em lei, sem práticas viciadas por qualquer das partes envolvidas na relação jurídico-tributária. Se há prejuízo fiscal causado pelo não pagamento do tributo, providências legais necessitam ser tomadas. Ir até a lei tributária municipal e alterar o momento de ocorrência do fato gerador de um imposto o qual já encontra previsão na Constituição não irá resolver o problema, apenas torná-lo maior, pois ao cobrar o tributo antecipadamente a Fazenda Municipal crê solucionar a perda da receita não arrecadada outrora, ao passo que edita uma lei inconstitucional por violar o direito de propriedade, por usurpar competência privativa da União, e por ignorar a hipótese de incidência já prevista para o ITBI.

Por esta razão, este trabalho foi escrito em atenção à primazia da Constituição Federal, único caminho pelo qual é possível se atingir o mínimo de desenvolvimento para o país, não apenas, mas principalmente, em âmbito fiscal.

## REFERÊNCIAS

A posse e a propriedade no novo Código Civil. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/7992-7990-1>> -PB.htm. Acesso em: 23 set. 2017.

Ação questiona lei municipal de Uberlândia que estabelece a cobrança de ITBI antes da transmissão dos bens. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=293135>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. São Paulo: Atlas, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)*. Disponível em: <[https://disciplinas.stoa.usp.br/pluginfile.php/365113/mod\\_resource/content/1/Aula%2004%20-%20DEF0516%20-%20ITBI.pdf](https://disciplinas.stoa.usp.br/pluginfile.php/365113/mod_resource/content/1/Aula%2004%20-%20DEF0516%20-%20ITBI.pdf)>. Acesso em: 8 nov. 2017.

BEVILAQUA, Clóvis. *Direito das coisas*: prefácio de Francisco Cesar Asfor Rocha. Brasília: Imprensa, Senado Federal – Conselho Editorial, 2003 (Coleção história do direito brasileiro. Direito civil 7).

BRASIL. *Código Civil*. Lei 10.406 de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>.

BRASIL. *Código de Tributário Nacional*. Lei n. 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 12546 /RJ*. Publicação DJ 2110/1992. Rel. Min. Humberto Gomes De Barros.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo 805859/RJ*. Publicação DJe 09/03/2015. Rel. Min. Luis Roberto Barroso.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo 805859/RJ*. Publicação DJe 09/03/2015. Rel. Min. Luis Roberto Barroso.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE 807.255 AgR/RJ*. Publicação DJe 03/11/2015. Rel.: Min. Edson Fachin.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE 798.004/RJ*. Publicação DJe 07/052014. Rel. Min. Teori Zavascki.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus 77530/RS*. Publicação DJe 18/09/1998. Rel. Min. Sepúlveda Pertence.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 562045/RS*. Publicação DJe 27/11/2013. Rel. Min Ricardo Lewandowski.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 75124/DF*. Publicação DJe 04/05/1981. Rel. Min. Antonio Neder.

CARDOSO, Patrícia Silva. *Função socioambiental e intervenção do Estado na propriedade: limites e possibilidades à luz da garantia constitucional da propriedade privada*. 2016. 348 f. (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

Combate à sonegação fiscal é essencial para financiar metas da ONU, diz CEPAL. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/combate-a-sonegacao-fiscal-e-essencial-para-financiar-metas-da-onu-diz-cepal/>> Acesso em: 24 jul. 2017.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

COSTA, Regina Helena. Instrumentos tributários para implementação da política urbana (art. 7º). In: DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (Coord.). *Estatuto da cidade: comentários à lei federal 10.257/01*. São Paulo: Malheiros, 2003.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo, RT, 1977.

DUTRA, Eugênio Klein. *Sistemas de transferência da propriedade imóvel*. Disponível em: <<http://domtotal.com/direito/pagina/detalhe/33189/sistemas-de-transferencia-da-propriedade-imovel>>. Acesso em: 20 set. 2017.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil*. 12 ed. conforme novo CPC. Rio de Janeiro: Juspodivm, 2016. v. V: Reais.

GALGANO, Francesco. *Diritto privato*. 6. ed. Padova: Cedam, 1990.

GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luis Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LANDIM, Francisco. *A propriedade imóvel na teoria da aparência*. São Paulo: CD Livraria e Editora, 2001.

LOUREIRO, Francisco Eduardo. *A propriedade como relação jurídica complexa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo. Dialética, 2002.

MENDES, João Augusto Ribeiro. *O conceito de propriedade*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Florianópolis, 1994.

MUNIZ, Francisco José Ferreira. *Embargos de terceiros à penhora. A questão da posse do promitente comprador*. In: Textos de Direito Civil. Curitiba: Juruá, 1998.

NOGUEIRA, R.W.L.N. *Fato gerador da obrigação tributária*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6128>>. Acesso em: 3 out. 2017.

OBERTO, Paula Baptista. *Direito agrário: função social da propriedade; sua evolução e história*. Disponível em: <<http://www.iuspedia.com.br>> Acesso em: 9 out. 2017.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. v. IV: Direitos reais.

PEREIRA, Lafayette Rodrigues. *Direito das coisas*: prefácio de Sálvio de Figueiredo. Brasília: Imprensa, Senado Federal – Conselho Editorial, 2004 (Coleção história do direito brasileiro. Direito civil 8).

SABBAG, EDUARDO. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*: parte geral. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

# 4

## TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA: PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O LIMITE DE ISENÇÃO DO IRPF

*Daniela Ovídio Fernandes*

### **INTRODUÇÃO**

O Estado é uma sociedade politicamente organizada que serve à representação um povo, assume compromissos e tem por obrigação o oferecimento de garantias mínimas estabelecidas pela Constituição Federal (CF) aos verdadeiros titulares do poder. Para que esta finalidade seja cumprida, torna-se necessário o estabelecimento de fontes, ou entradas, para que seja possível custear todos aqueles gastos consequentes das obrigações por ele assumidas. As entradas são consideradas originárias quando são frutos da utilização dos bens que o próprio Estado possui, e são chamadas derivadas as oriundas das prestações patrimoniais impostas aos cidadãos. O montante obtido por meio de ambas deve ser suficiente para o custeio das despesas, pois do contrário, há o surgimento da dívida pública.

A fim de regular essas entradas derivadas é que a CF estabelece que a manutenção das finanças públicas se dará em parte por meio da cobrança de tributos, conferindo aos entes públicos o poder de instituir tributos, cada qual delimitado por sua competência, para que desta forma possam auferir receitas suficientes ao fornecimento de bens e serviços essenciais à população, como o acesso à educação, saúde, moradia, saneamento básico, obras de infraestrutura, dentre outros.

A Constituição estabelece em seu Título VI, “Da Tributação e do Orçamento”, os princípios norteadores, as limitações do poder de tributar, a competência conferida a cada um dos entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e as regras atinentes à repartição das receitas tributárias. O art. 145, da CF,

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

institui que os entes terão a faculdade de instituir as diferentes espécies de tributos, ou seja, poderão impor aos cidadãos o pagamento de taxas e contribuições de melhorias, que são tributos vinculados a uma atividade estatal prestada ou colocados à disposição do contribuinte, conforme dispuser a lei; ou ainda, a cobrança de impostos, os quais não se vinculam a nenhuma prestação estatal, podendo ser cobrados a partir de sua instituição legal, devendo sempre que possível ter caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, conforme § 1º, art. 145, CF.

Também neste sentido podemos citar o Art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN) que traz a definição da espécie tributária chamada Imposto da seguinte forma: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Além disso, a CF, o CTN e a legislação ordinária faz a classificação dos impostos segundo critérios diferenciados, distinguindo-os e conferindo a cada um efeitos tributários próprios.

Os impostos são regidos pela Carta Magna nos arts. 153 e seguintes, merecendo destaque o instituído pelo inc. III deste mesmo artigo, cuja instituição compete à União, sobre renda e proventos de qualquer natureza, mais conhecido como Imposto de Renda, exigido tanto da pessoa física (IRPF), quanto da pessoa jurídica (IRPJ). Este será o tema do presente trabalho, em que serão abordadas diversas questões atinentes ao Imposto de Renda, relacionando estudos que envolvam o Princípio da Capacidade Contributiva, que orienta o direito tributário, consagrado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, com as normas relativas ao limite de isenção do Imposto de Renda instituído em face do contribuinte pessoa física, com o objetivo geral de discutir a relação entre tais aspectos e analisar as consequências que podem surgir da não obediência aos princípios fundadores da justiça fiscal.

O presente trabalho tem como objetivos específicos analisar o Princípio da Capacidade Contributiva de forma pormenorizada, associando-a tributação sobre a renda da pessoa física; analisar o Instituto do Imposto de Renda, definir o conceito de isenção, sua finalidade, os índices determinantes de seu valor, bem como a necessidade de correção e reajuste, por meio do qual se tornaria possível uma melhoria na distribuição da carga tributária imposta à população, e por fim, mostrar a repercussão do tema no cenário judicial brasileiro. Em sua elaboração, foi utilizado o método de revisão bibliográfica, também conhecido como revisão de literatura, cujo objetivo é analisar os estudos e pesquisas já realizados na área, ser-

vindo de base a uma visão crítica sobre o tema, considerando a abordagem científica explorada por meio da publicação de livros, revistas, artigos acadêmicos, jurisprudência, dentre outros, que foram suficientes ao embasamento de uma conclusão inovadora.

## 1. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Capacidade Contributiva é um dos mais relevantes princípios orientadores do direito tributário brasileiro, por meio do qual se busca estabelecer uma tributação justa e de acordo com os valores constitucionais, cujo fim principal é o desenvolvimento social e a redução das desigualdades econômicas, conforme se verá adiante.

### 1.1. Conceito

A fim de melhor compreender o propósito da presente pesquisa é importante que se inicie pelo próprio conceito do Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no § 1º do Art. 145 da Carta Magna, Cap. I, que trata do Sistema Tributário Nacional, da seguinte forma: “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”.

Conforme depreendido do texto constitucional, o Princípio da Capacidade Contributiva determina ao Estado que no momento de estabelecimento da obrigação tributária existe a necessidade de se observar a realidade social do sujeito passivo da relação. O legislador deve procurar fatos que demonstrem signo de riqueza, por esta razão faz referência à identificação do patrimônio e atividades econômicas do contribuinte. Isto ocorre porque o Princípio da Capacidade Contributiva tem por objetivo estabelecer que as despesas públicas sejam custeadas por todos os cidadãos, mas que sejam respeitados determinados parâmetros, devendo cada um contribuir com o Fisco de acordo com sua capacidade econômica, ou seja, o pagamento do imposto é determinado de acordo com o montante de renda auferido pelo sujeito, quanto maior a sua renda, mais alto será o imposto cobrado.

Ao respeitar o Princípio da Capacidade Contributiva, o Estado realiza uma tributação equilibrada e justa, pois faz a captação de parcelas do patrimônio suficiente

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

para custear seus gastos e distribui a carga tributária de modo uniforme, atendendo também o princípio da igualdade. Paulo Barros de Carvalhos consagra o seguinte entendimento:

Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionalmente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram. (CARVALHOS, 2014, p. 175).

Por esta lógica de pensamento, a garantia da igualdade, consagrada no ordenamento jurídico brasileiro, é assegurada pelo Princípio da Capacidade Contributiva na medida em que a tributação não é aplicada com a cobrança de valores iguais, mas ao contrário, o cidadão contribui de acordo com a sua capacidade. Desta forma, a distribuição do encargo tributário é igualitária por causar impactos de mesmo nível na vida de pessoas com diferentes situações econômicas. Seguindo esta linha de raciocínio, percebe-se que o tributo deverá respeitar determinados limites, como respeito ao mínimo existencial e vedação ao confisco, temas que serão abordados adiante, e deve incidir apenas onde há Capacidade Contributiva.

Importante lembrar que a expressão Capacidade Contributiva não pode ser confundida com Capacidade Tributária ou Capacidade Econômica. Segundo Edilson Pereira Nobre Júnior, a diferença entre as duas primeiras consiste no seguinte:

Capacidade tributária passiva quer dizer, então, a aptidão de alguém em ser sujeito passivo de uma relação obrigacional tributária. Não se confunde com capacidade contributiva. Enquanto a primeira representa uma noção estritamente jurídica, a segunda, ao invés, denota noção jurídico- econômica. (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 32).

Portanto, a Capacidade Tributária refere-se à capacidade que as pessoas naturais têm de se tornarem sujeito passivo de uma obrigação tributária, independentemente de sua capacidade civil, conforme art. 126, CTN. Ao passo que a Capacidade Econômica é traduzida como aptidão que todos os indivíduos, ou a grande maioria, têm de gerar renda, consumir ou formar patrimônio, ou seja, de produzir riqueza. Edilson Pereira Nobre Júnior também estabelece a distinção entre ambas:

Tampouco se deve confundir capacidade econômica com capacidade contributiva. A primeira, de ordem genérica, é aptidão que alguém, pessoa física ou jurídica, possui para produzir ou dispor de riqueza. Diversamente, a capacidade contributiva é específica, condizendo com a aptidão de determinado sujeito em poder ser obrigado a concorrer à satisfação das despesas públicas. (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 32).

A partir desse esclarecimento, e sabendo que a Capacidade Contributiva é a aptidão que o indivíduo tem de contribuir com as despesas públicas, contribuindo para o pagamento dos tributos, entendemos que para que isto se torne possível é indispensável a referência à base econômica, afinal, a Capacidade Econômica é condição indispensável para que o sujeito apresente Capacidade Contributiva. Em síntese, podemos dizer que Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva designam situações e condições diferentes uma da outra, porém a primeira é condição essencial à segunda.

Insta ressaltar ainda que a leitura do texto constitucional, art. 145. § 1º, em sua proposição “sempre que possível”, embora pareça abordar uma contradição, assim não deve ser entendida. A expressão citada traz certa ambiguidade em relação à qual parte do dispositivo se refere. Enquanto há quem defenda que a referência se faz em relação à possibilidade de aplicação do princípio, há uma segunda corrente, que com muita coerência, aponta estar a proposição, na verdade, relacionada com o caráter do imposto. Esta última tem o entendimento baseado no sistema de valores e princípios adotados pelo ordenamento jurídico brasileiro, dentre eles o respeito à dignidade humana, à igualdade e à vedação ao confisco, e explica que como nem todos os princípios são de caráter pessoal, pois existem aqueles de caráter real, e que, portanto, a possibilidade abarcada pela expressão dependeria da condição do imposto, de ser ou não pessoal. Carrazza assim pontua:

O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole do imposto, ele deverá obrigatoriamente ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. (CARRAZZA, 1991 apud NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 66).

Logo, uma vez que o imposto é de caráter pessoal, não há que se falar em discricionariedade na aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, pois neste caso é absoluta, consagrando os ideais constitucionais.

## 1.2. Aspectos históricos da capacidade contributiva

A partir da definição do conceito, que inicia a compreensão sobre o tema, é válido levantar de forma breve alguns aspectos históricos do Princípio da Capacidade Contributiva, que permitirá aprofundar o conhecimento e fazer a devida contextualização.

Desde as primeiras civilizações pode-se notar uma relativa preocupação com a cobrança dos tributos, cada uma a seu modo peculiar, mas as sociedades antigas

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

já buscavam exigir os tributos de forma justa. Observa-se que com o desenvolvimento e organização dos Estados, essa noção de justiça se transforma de acordo com as diferentes concepções sobre a forma de compreender a capacidade do indivíduo de contribuir. Nos tempos medievais, por exemplo, existiam os impostos justos, decorrentes do cometimento de pecado, eram penas, e por isso, considerados obrigatórios, e os injustos, que representavam arbitrariedade por parte dos soberanos, por conta disso eram combatidos. (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 17).

Com o passar dos séculos, em um cenário de menor intervenção do Estado, e conseqüentemente, de menores gastos, busca-se restringir a tributação, momento em que a Capacidade Contributiva é vista como uma forma de contraprestação aos serviços prestados pelo Estado; nesta visão, a Capacidade vinculava-se ao Princípio do Benefício, ou seja, o cidadão deveria contribuir com os gastos do Estado na proporção das vantagens oferecidas, os mais beneficiados, ou mais protegidos, deveriam contribuir mais. Este entendimento começa a perder força à medida que se torna difícil mensurar o quanto o Estado beneficiou um ou outro indivíduo, sendo outro fator importante o enfraquecimento do liberalismo. (ibidem, p. 19).

Neste segundo momento, o ideal de Capacidade Contributiva tem por objeto promover a igualdade econômica e social através da progressividade dos impostos. O ideal de justiça se faz presente aqui também, tendo em vista a busca pela repressão ao confisco e à intensa intervenção do Estado na liberdade e propriedade individuais. São exemplos de constituições que adotaram este entendimento a Italiana, Portuguesa, Espanhola, Argentina, entre outras. (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 20).

A conseqüência foi uma maior conscientização por parte dos cidadãos sobre a necessidade de se aplicar aos tributos o Princípio da Capacidade Contributiva, o que acabou por gerar na Declaração dos Direitos de 1789 uma garantia de que “os impostos deveriam ser suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada um”. No ano de 1929, a Capacidade Contributiva passou a ser a preocupação da Ciência Jurídica, deixando de ser objeto apenas da Ciência das Finanças. No ano de 1930, Grizotti desenvolve a Teoria da Utilidade que busca vincular o Princípio da Capacidade Contributiva e obrigação tributária, estabelecendo uma relação de causalidade entre elas, em que a obrigação teria como causa jurídica a Capacidade Contributiva, o que gerou uma mudança de perspectiva em relação ao Princípio da Capacidade Contributiva, até então entendida apenas como desdobramento do Princípio da Justiça, passa a ser um completo material ao princípio da igualdade. (CORDEIRO, 2006, p. 98).

Atualmente, o Princípio da Capacidade Contributiva é discutido sob um novo viés, em que a Justiça Fiscal tem por objeto a garantia dos princípios do mínimo existencial e o da renda líquida disponível.

### 1.3. Tratamento legal e aplicação no direito tributário brasileiro

O ordenamento jurídico brasileiro sempre dispensou tratamento legal à capacidade do indivíduo de contribuir com os gastos públicos. Em determinados momentos históricos é possível observar uma maior preocupação por parte da legislação constituinte, ao passo que em outros, o assunto é abordado de forma mais atenuada, a depender do quadro político nacional.

A Constituição Imperial de 1824, predominantemente liberal, estabelecia que a contribuição do indivíduo às despesas do Estado deveria ser na proporção de seus haveres, e que ninguém poderia ser isento desta regra. Na Constituição de 1891 nota-se um caráter mais tímido ao abordar o assunto.

Ao passo que a próxima Carta Constitucional, de 1934, apresentou relativo avanço ao tratar do tema, determinando a progressividade dos impostos incidentes nas transmissões de bens por herança ou legado; proibindo a elevação de qualquer imposto acima dos vinte por cento do seu valor e atentando para que as multas de mora não ultrapassassem 10% do valor do imposto ou taxa, com fim de coibir um encargo injusto ao contribuinte.

A Constituição de 1937 não era expressa em seu texto quanto à adoção do Princípio da Capacidade Contributiva, porém, ao tratar da riqueza e prosperidade da nação (art. 135), afirmava serem dependentes da iniciativa individual e que, portanto, era necessário ter cuidado com os excessos fiscais para que não resultassem em prejuízo para o mecanismo de produção da iniciativa privada, o que demonstra preocupação em relação ao quantum de contribuição exercido pelo cidadão nos limites de suas possibilidades, evitando prejuízos aos cidadãos.

A retomada ao Estado democrático de Direito, com a Constituição de 1946, insculpe no art. 202 da Carta Magna o seguinte preceito: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”, declarando expressamente a adoção do princípio em um período no qual se busca garantir aos cidadãos os direitos que outrora lhes foram suspensos devido ao golpe do Estado Novo, apesar da intensa resistência quanto à inclusão do dispositivo, por parte de Mário Masagão, membro da Assembleia constituinte.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

No ano de 1965, é promulgada a Emenda Constitucional 18 que tratava, em linhas gerais, do Sistema Tributário Nacional, e revogou expressamente o art. 202 da Constituição vigente à época. A Constituição de 1967, bem como a Emenda 01/69, também permaneceu omissa, o que resultou em questionamentos se o Princípio da Capacidade Contributiva persistia no ordenamento jurídico ou se havia sido abolido. O argumento sustentado por parte da doutrina, que acreditava que o Princípio deveria ser assegurado, era o do regime democrático, fonte garantidora de outros princípios, como a igualdade, isonomia, vedação ao confisco, que por presunção lógica levaria à conclusão de prevalência da capacidade contributiva em consonância com os demais.

Por fim, é promulgada a Carta Magna de 1988, que idealiza dispositivo similar ao da Constituição de 1946. A discussão em torno do ideal de justiça tributária foi dominante durante o estabelecimento da assembleia constituinte, demonstrando grande preocupação no que diz respeito à justa distribuição do ônus tributário ao contribuinte, de modo que se pudesse estipular uma tributação mais regressiva no que toca aos setores de menor rendimento.

Importante anotar que à época em que foi promulgada a Constituição, momento no qual é implantado um sistema de governo absolutamente distinto do autoritarismo então vigente, em um contexto de busca veemente pela garantia de direitos através de um Estado Social e Democrático de Direito, muito se discutiu sobre a eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva, qual seria seu alcance e seu papel diante do novo ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista a grande tendência de se compreender os princípios apenas como fontes supletivas do sistema. Entretanto, é de notório saber, igualmente, que hoje já não se sustenta tal dúvida, pois é uníssono o entendimento por parte da doutrina e jurisprudência de que os princípios, no geral, apresentam verdadeiro caráter normativo, e que uma vez violado um princípio, a ofensa alcança não apenas uma norma, mas todo o sistema. Neste sentido, muito bem pontua Editor ao dizer “Desse modo, se a capacidade contributiva é afirmada como um princípio, o que hoje é indiscutível, possui o condão de pauta ordenadora de todas as regras do sistema tributário vigente.” (JÚNIOR, 2001, p. 59).

Não obstante a literalidade da atual Constituição (art. 145, § 1º) ao referir-se apenas aos impostos quando do respeito à Capacidade Contributiva, há divergências doutrinárias no sentido de que não se deve negar aos demais tributos a aplicação do Princípio, ainda que de modo atenuado e com critérios distintos daqueles adotados nos impostos, pois o objetivo da arrecadação tributária, independente da

espécie em questão, é arrecadar recursos particulares para manutenção do Estado, portanto, de acordo com este entendimento, seria necessário observar as possibilidades econômicas daqueles que são obrigados a contribuir. Porém de acordo com a Constituição, o Princípio não se aplica aos tributos vinculados, hipótese em que a cobrança do tributo vincula-se a uma contraprestação Estatal, e cujo objetivo é ressarcir o Poder Público dos gastos despendidos, como ocorre com as taxas e contribuições de melhoria, nestes casos não haveria discricionariedade quanto à aplicação. A Capacidade respeitadora, segundo a vontade constitucional, somente a cobrança de impostos.

No que tange aos impostos, é necessário classificá-los a fim de circunscrever as hipóteses de obrigatoriedade da aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva. O imposto pode ser direto, situação em que o ônus é suportado pelo próprio sujeito que pratica o fato gerador, assim sendo, não se questiona a aplicabilidade do Princípio, já que este se consubstancia em uma qualidade própria do contribuinte obrigado à prestação; e indireto, no qual existem duas figuras de sujeito: o contribuinte de direito, que pratica o fato gerador e recolhe o imposto, e o contribuinte de fato, sujeito seguinte da relação em cadeia, que é o responsável por suportar o encargo financeiro, neste caso, há uma reflexão quanto à possibilidade de se aferir a Capacidade Contributiva, visto que se torna difícil verificar as qualidades do verdadeiro sujeito passivo. Visando minimizar tal dificuldade, criou-se um mecanismo de graduação dos impostos indiretos que busca associá-los ao grau de essencialidade dos produtos tributados, vinculando a cobrança ao princípio da seletividade. Outra classificação dos impostos é a que os divide em impostos reais, leva em consideração os atributos da coisa, e os impostos pessoais indubitavelmente estão submetidos à Capacidade Contributiva, em que se considera a progressividade das alíquotas, nas palavras de Júnior, “Nos impostos pessoais, a aplicação do princípio da capacidade contributiva se faz mediante sua graduação em correspondência com as condições pessoais do contribuinte.” (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 68).

Ao passo que os impostos reais encontram uma maior resistência à adequação da Capacidade Contributiva, tendo em vista que neste caso leva-se consideração o bem e não a condição pessoal do contribuinte.

#### **1.4. Relação entre capacidade contributiva e demais princípios**

O Princípio da Capacidade Contributiva mantém íntima relação com outros princípios orientadores ordenamento jurídico pátrio. Dentre eles temos o princípio

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

da igualdade, consagrado no art. 5º da Constituição Federal, na medida em que afirma a igualdade de todos, garante que esta igualdade também deve prevalecer na tributação. Não se deve tratar de forma desigual aqueles que estão em situação semelhante, é neste sentido que a Capacidade Contributiva deve ser garantidora de igualdade perante os contribuintes. Senão vejamos, o Estado precisa recolher tributos suficientes ao seu custeio e manutenção, porém a divisão deste ônus não pode causar impactos diferentes na situação econômica dos contribuintes, caso a divisão ocorra de modo que todos os cidadãos contribuam com valores iguais, não se poderá falar em igualdade, pois é apenas uma igualdade aparente, tendo em vista que a sociedade é formada por diferentes classes econômicas, e com isso a parcela mais abastada teria uma diminuição do seu patrimônio, enquanto que os demais não sofreriam alteração em sua riqueza. Stuart. Mill defende a igualdade na tributação da seguinte forma:

Por que motivo a igualdade deve ser a norma em matéria de tributação? Porque esta deve ser a norma em tudo aquilo que diz respeito às coisas referentes ao governo. Já que o governo não deve fazer nenhuma discriminação, de pessoas e classes quanto à força dos direitos que as pessoas têm em relação a ele, é preciso que qualquer sacrifício que exigir delas represente, na medida do possível o mesmo ônus para todas— sendo essa, importa notar, a maneira que, no conjunto, acarreta menos sacrifício. (MILL, 1983, apud HACK, 2014, p. 84).

A Capacidade Contributiva deve dar tratamento isonômico aos contribuintes, buscando consolidar o ideal de justiça, pois seu escopo é evitar que a tributação seja em igual valor e possibilitar que cada pessoa contribua de acordo com sua capacidade. Logo, em tributação, pode-se dizer que a igualdade se faz representar pela existência ou não da Capacidade Contributiva, de acordo com Hack, “A capacidade contributiva é a capacidade que alguém tem de contribuir para as despesas públicas. O tributo, portanto, só incide onde há capacidade contributiva.” (HACK, 2014, p. 4).

A partir do princípio da igualdade, decorrem outros princípios, como o da proporcionalidade, seletividade e progressividade. O princípio da proporcionalidade determinada que o Estado deve exigir dos cidadãos com Capacidade Contributiva um valor que seja proporcional ao que ele apresenta e que se sobreponha à faixa mínima de subsistência. Esta regra torna-se evidente quando se trata do preceito constitucional de vedação ao confisco, é o que diz Júnior, ao tratar da proporcionalidade:

A premissa adquire realce em face de, na seara dos tributos, ser constitucionalmente vedado o confisco. Fixou-se, assim, um limite à imposição tributária, qual seja o de

que esta não poderá implicar na aniquilação da atividade ou do direito de propriedade do contribuinte. Constitui uma especificação da capacidade contributiva, qual seja a de não admitir uma tributação desarrazoada. (NOBREJÚNIOR, 2001, p. 38).

O princípio da seletividade é aplicado nos impostos sobre a produção e consumo, relaciona-se com essencialidade do bem, no sentido de que, sobre mercadorias e serviços mais essenciais incidirão alíquotas menores, ao passo que sobre os mais supérfluos serão cobradas alíquotas maiores. Abel Henrique Ferreira se opõe ao entendimento de Ricardo Lôbo Torres, ao considerar a seletividade um princípio de mesmo patamar do Princípio da Capacidade Contributiva, e não um subprincípio, conforme afirma o doutrinador, estando ambos na Constituição Federal. Para Abel Henrique Ferreira, a justificativa consubstancia-se no fato de que a seletividade tem como critério a essencialidade do produto ou bem, e não a condição financeira do contribuinte, deste modo, todos pagariam o mesmo tributo indiretamente, apesar de não apresentarem a mesma quantidade de riqueza. Ainda explica o autor qual o vínculo entre tais princípios:

O princípio da seletividade visa a, através de alíquotas menores ou Base de Cálculo reduzidas, propiciar o acesso, à maioria da população, a bens de consumo final, considerados essenciais, tais como “cesta básica”, em que constam produtos tais como arroz, feijão, farinhas e etc. Tal medida faz com que os preços desses produtos essenciais fiquem menores e, por conseguinte, mais acessíveis a todas as pessoas, de modo que os pobres também possam consumi-los. Tal princípio busca a igualdade do consumo mínimo e não o atendimento da capacidade contributiva dos contribuintes de dos adquirentes. Assim, quem tem maior ou menor capacidade contributiva paga, indiretamente, o mesmo valor de imposto. (FERREIRA, [200-] p. 13).

Do seu ponto de vista, portanto, a seletividade é um subprincípio da igualdade, mas não é afetada pela Capacidade Contributiva, já que a tributação leva em consideração o bem e não a capacidade. Deste entendimento, podemos concluir que a relação entre ambos é indireta, está em que o sujeito que apresenta maior Capacidade Contributiva, ou seja, maior renda, tende a consumir produtos menos essenciais, e conseqüentemente, será tributado com alíquotas ou base de cálculo mais altos, pagando mais tributo do que o sujeito em condição financeira inferior, pois este se limitará ao consumo de bens essenciais, cuja tributação será menor.

O princípio da progressividade, por sua vez, estabelece que o aumento da base de cálculo deve gerar o aumento da alíquota também. Há somente quatro tributos que sofrem a incidência deste princípio, são eles: ITR, IR, IPTU, cuja expressividade é expressa na própria Constituição Federal, e o ITCMD, que apesar de não ser exposto, o STF julgou possível a aplicação do princípio. A progressividade

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

pode ser considerada emanção do Princípio da Capacidade Contributiva ou pode representar apenas medida de extrafiscalidade, cujo intuito é somente promover determinado comportamento e não leva em consideração a realidade financeira do contribuinte. Neste ponto, Ferreira sustenta:

Pelo estudo que realizamos, podemos concluir que o subprincípio da progressividade, para efeitos de cobrança do imposto, com obediência ao princípio da capacidade contributiva, só pode ser aplicado quando haja incremento da riqueza pessoal do contribuinte, ou seja, deve ser aplicado, em princípio, ao Imposto de Renda e ao Imposto de Transmissão “causa mortis”. Nos demais casos, no máximo, poderá ser utilizado a proporcionalidade, sob pena de entrarmos na área do confisco, o que é proibido pela Carta Maior. (FERREIRA, [200-] p. 11).

Desta forma, a progressividade serviria para igualar o impacto do ônus fiscal de todos os contribuintes, pois o aumento das alíquotas do tributo deve ocorrer na medida em que for maior a riqueza do contribuinte, isto significa que quanto maior a Capacidade Contributiva, maior será o tributo pago.

## 1.5. Concepções da capacidade contributiva

Analisando a Capacidade Contributiva sob o plano jurídico– positivo, é possível observar que ela apresenta duas possíveis concepções, explicitadas a seguir.

### 1.5.1. Capacidade contributiva objetiva ou absoluta

A Capacidade Objetiva, também conhecida por Absoluta, se caracteriza diante da situação em que o legislador seleciona eventos ou fatos capazes de demonstrar riqueza. O legislador deve eleger quais serão as circunstâncias representativas de Capacidade Contributiva, e deste modo, portanto, responsáveis pelo surgimento da obrigação tributária.

Para Luís Eduardo Schoueri, a Capacidade Contributiva em sua concepção objetiva compreende o “momento que concerne à delimitação da base imponible, ou seja, as escolhas de quais elementos aferidores de economia individual formam a fonte do tributo”. (SCHOUERI, 2005, apud GREGORIO, 2007, p. 47).

A Capacidade Objetiva é muito bem definida por Gregório:

Este princípio pré-jurídico é pautador pela análise objetiva da riqueza exibida pelos contribuintes e pela eleição de seu objeto, variável ao longo do tempo: seja o patrimônio, o consumo ou a renda. (GREGORIO, 2007, p. 49).

O legislador encontra-se vinculado à Capacidade Contributiva no momento de escolha das situações presuntivas de riqueza e que futuramente servirão de fato

geradores ao tributo. Esses fatos devem ser previstos legalmente e apresentam-se de forma múltipla e variada com o passar do tempo. Ao longo da história, nota-se a eleição de diferentes objetos, tendo em vista que Capacidade Contributiva Absoluta-objetiva confere sentidos variados ao termo aptidão econômica, deixando de se referir apenas à propriedade fundiária e estendendo-se ao conjunto de bens produtivos e improdutivos relativos aos cidadãos sujeitos à tributação.

### *1.5.2. Capacidade contributiva subjetiva ou relativa*

Esta segunda modalidade de Capacidade Contributiva leva em consideração a pessoa, o sujeito apto a contribuir com o Fisco na medida de suas possibilidades econômicas, por isso denominada Subjetiva. Para Paulo Gregório, são características pertinentes à Capacidade Subjetiva duas importantes funções operacionais, a primeira é que esta serve de critério de graduação do imposto, e a segunda, porque funciona como um limite à tributação, sendo que ambas devem respeitar o sujeito, levando em consideração suas aptidões econômicas. (ibidem, p. 50).

Rodrigo Alache Cordeiro aduz que “É importante salientar que a capacidade contributiva a ser buscada é capacidade subjetiva do contribuinte, ou seja, sua real aptidão para recolher tributos.” (CORDEIRO, 2006, p. 101).

A Capacidade Subjetiva é, portanto, relativa por se relacionar às condições pessoais do sujeito, devido à sua verdadeira propensão ao pagamento impostos, pois o contribuinte não pode ser prejudicado em sua renda no que tange às despesas necessárias à manutenção de sua existência digna. Logo, é a sua conexão com a pessoa do contribuinte que a caracteriza.

### **1.6. Capacidade contributiva e o ideal de justiça tributária**

A tributação no Brasil é disciplinada pela Constituição Federal e também por leis infraconstitucionais, deve respeitar os princípios regentes, e principalmente, promover o ideal de justiça que regula todo o ordenamento jurídico brasileiro. Por esta razão é que o Sistema Tributário Nacional deve instituir a cobrança dos tributos com vistas a realizar a justiça fiscal, ou justiça tributária.

A justiça fiscal é entendida como uma justa distribuição do ônus tributário, de modo que a carga tributária recaia sobre a totalidade de contribuintes causando impactos econômicos de mesma proporção, ainda que estes apresentem situações econômico-financeiras diferentes. Sua concretização deve se pautar na busca pela equidade e isonomia, em que se tratam igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Sendo assim, a equidade na tributação significa dizer que todos sofreriam o mesmo peso na cobrança dos tributos, promovendo a justiça tributária, sendo um meio de garantir a todos uma existência digna e a promoção dos seus direitos fundamentais. Neste ponto, merece destaque o reflexo que a aplicação de uma tributação justa teria em relação à parcela mais abastada da sociedade, tendo em vista que os mais pobres são os que mais sofrem com a tributação, uma vez que há grande incidência de impostos cobrados sobre o consumo.

A justiça tributária, portanto é entendida como um limite à atuação do Estado quanto à cobrança de impostos. O sistema tributário nacional deve respeitar os preceitos constitucionais a fim de que se efetive a cobrança dos tributos em respeito a determinados limites. É nesta perspectiva que a Capacidade Contributiva se apresenta como um dos principais meios de consagrar a justa tributação, uma vez que ela representa a disponibilidade do contribuinte de recolher impostos de acordo suas possibilidades econômicas, respeitando o limite mínimo necessário à sua sobrevivência, e o máximo que é a vedação ao confisco. Neste sentido, assevera Pisani:

O princípio da capacidade contributiva tem sua relevância destacada no sistema tributário por se tratar de um instrumento que legitima os meios de discriminação na tributação, além de possibilitar a graduação dos tributos. Efetivamente, é através desse preceito que se poderá estabelecer uma tributação mais equitativa, baseada nos ideais de justiça fiscal. Isso ocorre porque ao se respeitar a real capacidade contributiva daquele que sofre a exação estará se limitando o âmbito de atuação do Estado, impondo restrições à atividade tributária. (PISANI, 2010, p. 41).

Deste modo, tendo em consideração que o tributo só pode incidir quando houver Capacidade Contributiva, ou seja, situação em que respeitadas as despesas essenciais à sobrevivência, o sujeito ainda apresenta sinal de riqueza, a qual, por sua vez permitirá a tributação de forma graduada, é possível se estabelecer a tributação equilibrada, na medida em que o respeito à Capacidade Contributiva aproxima a tributação do ideal de justiça, preservando a dignidade da pessoa humana e, ao mesmo tempo, reduz as desigualdades sociais.

## 1.7. Capacidade contributiva e direitos individuais

Conforme abordado acima, a Capacidade Contributiva é um dos meios mais eficazes à garantia da justiça fiscal, por meio do qual, busca-se uma divisão isonômica dos encargos tributários. Neste contexto de adequação ao texto constitucional, bem como a todo sistema jurídico brasileiro, é necessário apontar

outros dois principais vetores intimamente associados ao Princípio da Capacidade Contributiva.

A Capacidade Contributiva do cidadão deve ser levada em conta como meio de assegurar uma tributação justa, no entanto, para que isto se torne possível, o Princípio deve sofrer algumas limitações, como meio de assegurar o cumprimento de sua finalidade. A própria Constituição, ao estabelecer os direitos fundamentais individuais, realiza as vedações necessárias.

O art. 150, IV, CF/88, traz um dos limites ao poder de tributar conhecido como vedação ao efeito de confisco, em que é proibida a utilização do tributo com esse fim. O confisco se traduz pelo ato Estatal, seja jurídico ou administrativo, de intervir na propriedade privada a fim de satisfazer as necessidades fiscais. Para Nogueira, “A característica do confisco está exatamente em ser uma absorção coativa da propriedade, exercida pelo Poder Público ou por meio dele, ‘sem indenização e sem permissão jurídica.’” (NOGUEIRA, 1973, apud GREGORIO, 2007, p. 126).

Edilson Pereira Nobre Júnior muito acertadamente pontua:

Não basta a fixação de um limite mínimo, abaixo do qual, a tributação não poderia operar seus efeitos. Perniciosa, igualmente, será a instituição de tributo que afete parte substancial da renda ou propriedade. Uma tributação excessiva, que afete gravemente o patrimônio ou os rendimentos do contribuinte, poderá, sem dúvida ser capaz de afetar a subsistência daquele. Não é admissível carga tributária que, de tão elevada, desestime o exercício de determinada atividade econômica lícita. (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 51).

Importante salientar que não apenas o montante do tributo pode fazer com que se torne confiscatório, mas também a matéria gravada e o motivo do gravame podem ser responsáveis por tal efeito. Logo, é vedado ao Fisco estabelecer tributos confiscatórios, que intervenham de tal modo na renda do contribuinte a ponto de lhe destruir a propriedade privada ou desestimular a liberdade de iniciativa. A Capacidade Contributiva, portanto, deve ser aplicada em consonância com os demais princípios, como o da razoabilidade, por exemplo, e respeitando o limite imposto.

Ademais, é de fundamental importância a limitação constitucional ao Princípio da Capacidade Contributiva conhecida por “mínimo existencial”, que busca delimitar o poder de tributar estatal de modo que se garanta aos cidadãos, principalmente aos menos favorecidos economicamente, o acesso a tudo que se considera

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

como mínimo necessário à sobrevivência humana. Ou seja, a Capacidade Contributiva, no momento de repartir o ônus tributário, deve observar qual é a real capacidade do sujeito de contribuir com os gastos fiscais, sem que isso possa intervir na subsistência. Há um mínimo vital que deve ser respeitado e preservado, inclusive como garantia da dignidade humana.

No entendimento de Edilson Pereira Nobre Júnior, o tema é abordado do seguinte modo:

Inicialmente, há que se levar em conta a necessidade, sem dúvida intransponível, de deixar-se a salvo da tributação o mínimo vital da existência da pessoa. Trata-se de uma parcela de rendimento indisponível, em virtude de se destinar à sobrevivência do indivíduo. Esse é o patamar a ser preservado da ação fiscal. (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 49).

Assim sendo, não há que se falar em Capacidade Contributiva se esta não respeita as limitações impostas. Somente se torna possível a tributação equânime a partir do momento em que se asseguram os preceitos e valores constitucionais brasileiros.

## **2. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA**

O Imposto de Renda pode ser cobrado tanto da pessoa física quanto da pessoa jurídica. É uma das principais fontes de arrecadação do Estado, portanto, um dos tributos de maior relevância atualmente, tanto pela perspectiva econômica quanto social. Neste capítulo, serão abordados alguns dos seus aspectos, observando especialmente questões pertinentes à tributação da pessoa física.

### **2.1. Conceito e principais características**

O Estado possui diversos meios para manter-se economicamente, buscando equilibrar o quadro de receitas e despesas, e é dentro dessa perspectiva que existe a chamada receita derivada, oriunda das prestações patrimoniais impostas aos cidadãos. O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, mais conhecido por Imposto de Renda (IR), integra esse conjunto de receitas derivadas, pois é um tributo exigido do cidadão mediante determinadas situações.

O Imposto de Renda é um tributo federal, portanto, compete exclusivamente à União instituí-lo, tratado no art. 153 da CF/88, inc. III. Além da Constituição Federal, há legislação extravagante que trata do IR, o Código Tributário Nacional (CTN), as Leis n. 7.713/ 88 e 9.430/96, dentre outras.

A Constituição Federal não cria tributos, ela apenas outorga esse poder a um dos entes federativos fixando a competência tributária, sendo por este meio que a União se torna competente para instituir o Imposto sobre “rendas e proventos de qualquer natureza”. Essa expressão constitucional tem por finalidade limitar a atuação do legislador ordinário ao estabelecer o rol de situações passíveis de tributação do Imposto de Renda, isto quer dizer que a incidência do tributo só é permitida nestas hipóteses delimitadas, sob pena de se considerar inconstitucional a tributação em desacordo com a restrição legal. A fim de definir esta limitação ao Imposto de Renda é necessário conceituar tais expressões, de acordo com Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, “A renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou.” (PAULSEN, MELO, 2015, p. 56).

Roque Antonio Carrazza traz a seguinte definição:

(...) renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. (...) é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitam fazer. (...) tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa..., é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza. (CARRAZA, 2008 apud PAULSEN, MELLO, 2015, p. 57).

Vitório Cassone aduz que renda e proventos de qualquer natureza são expressões inconfundíveis, segundo sua definição:

**Renda** é termo constitucional que, em teoria econômica, expressa conteúdo de riqueza, revela incremento, acréscimo, algo de conteúdo econômico passível de tributação.

**Proventos de qualquer natureza** é expressão constitucional que pode ser dividida em:

- a) proventos em “sentido estrito” (de aposentadoria, de pensões, de infortúnio); e
- b) proventos de “qualquer natureza” (ganho de capital, ganhos ilícitos, prêmios de loteria (...)) (CASSONE, 2011, p. 255).

A partir do entendimento doutrinário é possível, portanto, compreender que a renda, cuja origem é da ciência econômica, pode ser conceituada do ponto de vista do direito tributário, em que se torna objeto do imposto, como um acréscimo de valor pecuniário no patrimônio entre dois momentos, é um acréscimo patrimonial

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

obtido entre receitas e despesas, ou seja, leva em consideração os ganhos e gastos do sujeito, o que permite associá-la também ao conceito de lucro. A tributação a título de renda não pode incidir sobre o próprio capital, espécie de renda imobilizada, acumulada, ou mesmo sobre o faturamento. É necessária a delimitação no sentido de que a renda se constitui no acréscimo de riqueza, que seja produto do capital ou do trabalho durante determinado período de tempo, tornando, deste modo, legítima a tributação.

Ao passo que os proventos de qualquer natureza são os demais acréscimos patrimoniais que não derivam do capital ou do trabalho, possuem caráter residual (CARDOSO, 2008 apud PAULSEN, MELO, 2015, p. 58).

Insta ressaltar também que a jurisprudência pátria entende que sobre verbas indenizatórias não deve incidir o Imposto de Renda, inclusive é o que consta das súmulas 215 e 498 do STJ. Paulsen e Mello apontam sobre o tema:

Está bastante sedimentada, ainda, a jurisprudência no sentido de que as verbas que, por serem indenizatórias, apenas reparam uma perda, constituindo mera recomposição do patrimônio, não ensejam a incidência do imposto de renda. Isso porque não constituem riqueza nova, capaz de ensejar acréscimo patrimonial. E o legislador ordinário não pode, discricionariamente, definir como remuneratória verba que não o seja, sob pena de inconstitucionalidade. Mas, quando não apontada expressamente pelo legislador a natureza das diversas rubricas, a análise específica de cada qual, com vista a verificar se é remuneratória ou indenizatória, não é matéria constitucional, porquanto a violação à constituição, se existente, seria indireta, sendo que o STF negou repercussão geral a questões como essa. (PAULSEN, MELO, p. 58-59).

A definição das expressões é de fundamental relevância, tendo em vista que restringe a incidência do tributo àquela parcela de rendimentos que se enquadra como renda ou como proventos de qualquer natureza, garantindo que tributação ocorra de forma justa.

## 2.2. Aspectos históricos

O IR é um imposto relativamente novo, considerado à época de sua criação um tributo irregular, visto que surgiu de maneira esporádica frente às Guerras Napoleônicas, pois era o meio que o Estado tinha de se sustentar.

O IR tem origem histórica, segundo Torres (2011, p. 379), com a criação do Estado Fiscal. As primeiras tentativas de implantação ocorreram na Inglaterra, séc. XVIII, porém sua efetivação somente ocorre no séc. XIX. Os Estados Unidos só adotam o IR mais tarde, pois foi necessária a elaboração de uma emenda constitu-

cional que autorizasse a tributação, modificando a orientação jurisprudencial. Nos demais países, o IR passou a ser cobrado a partir do ano de 1920.

O surgimento IR está relacionado ao momento de mudança do sistema econômico, fruto da Revolução Industrial, em que a acumulação de riqueza deixa de estar atrelada a terra e passa a ligar-se ao capital industrial. Essa alteração nos meios de produção foi responsável por alterar também a base tributável, pois a tributação que inicialmente incidia sobre o patrimônio e o consumo é substituída por uma cobrança de tributos baseada na renda auferida.

Castro (2014, p. 27) aponta que no Brasil o surgimento do IR está associado ao diploma legal que impôs um tributo semelhante ao Imposto de Renda, porém que não recebia este nome. O art. 23 da Lei n. 317/1843, vigente durante o segundo reinado, impôs a cobrança de um imposto progressivo sobre os vencimentos recebidos pelos cofres públicos, que devido à forte reação negativa enfrentada foi logo suprimido.

Nesse sentido, Torres aduz que “O imposto de renda e proventos de qualquer natureza adquiriu *status* constitucional em 1934, embora já fosse cobrado anteriormente. Sempre pertenceu à competência da União.” (TORRES, 2011, p. 379).

Segundo Castro (2014, p. 28), o advento da República fez surgir também o IR, que data de dezembro de 1922, por meio do art. 31 da Lei n. 4.625. Nos anos seguintes, a cobrança do imposto vai se aperfeiçoando, até que em 1943, sua arrecadação ultrapassa pela primeira vez o imposto sobre o consumo. Neste período, o IR apresentou crescentes saltos de alíquota. No ano de 1963, o limite de sua isenção foi fixado em 24 vezes o salário mínimo mensal mais elevado vigente no país e o número de alíquotas da tabela era de dezessete, o maior da história. A partir do exercício de 1976 foi instituída a declaração com desconto simplificado, por meio do Decreto-lei n. 1.493/ 1976, que dava ao contribuinte o direito de abater da renda bruta as despesas realizadas com aluguel de sua residência, de acordo com o limite anual estabelecido. No exercício de 1991, a Secretaria da Receita Federal (SRF) instituiu o preenchimento da declaração em meio magnético, e a partir de 1997 a entrega da declaração de ajuste anual passa a ser pela Internet.

Com a CF/88, a legislação do IR torna-se mais concisa, apresenta melhores estruturas de apuração quanto ao rendimento tributável e às deduções, fazendo do IR o principal imposto atual, com a maior fonte de renda para o país.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

### 2.3. Imposto de renda na Constituição Federal e no CTN

A CF/88 trata da competência tributária do IR em seu art. 153, isto quer dizer que a Constituição dá a um dos entes federativo, neste caso a União, o poder de criar, instituir ou majorar o tributo. A competência tributária não deve ser confundida com a competência para legislar o direito tributário.

Logo, a CF não cria o IR, ela outorga este poder de criar, instituir ou majorá-lo à União, do seguinte modo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III. renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º. O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II – (Revogado pela Emenda Constitucional n. 20, de 15– 12– 1998.) (CF/88)

É possível observar que a CF não estabelece profunda definição do IR, apenas aborda de modo sucinto sua competência. Não há, pelo texto constitucional, a definição de renda ou proventos de qualquer natureza, pois conforme dito anteriormente, cabe ao legislador ordinário fazê-lo, a fim de estabelecer um limite ao objeto tributável pelo IR. Ricardo Lobo Torres afirma que:

A renda e proventos são conceitos constitucionais abertos, que devem ser trabalhados pela doutrina e pela legislação. A CF não opta por qualquer das teorias elaboradas sobre a noção de renda nem define o fato gerador do tributo. O legislador tem, portanto, liberdade para a concretização normativa, respeitados os limites do sentido possível do conceito de renda, acrescido da noção residual de proventos, como acréscimo de patrimônio em determinado lapso de tempo. (TORRES, 2011, p. 379).

Torres também afirma que cabe à legislação ordinária a distinção entre Imposto de Renda das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas, pois desta forma é possível realizar os ajustamentos quanto à incidência de ambos sem que seja necessária a reforma da CF ou da lei complementar. (ibidem, p. 380).

O § 2º aborda os princípios informadores da tributação sobre o IR, tratados a seguir, estabelecendo uma relação de subordinação entre a cobrança do tributo e valores presentes no ordenamento jurídico, de modo que o respeito a tais critérios é uma adequação necessária à legislação tributária.

Ademais, a CF cita a súmula 125 do STJ, que estabelece a não incidência do Imposto de Renda sobre o pagamento de férias não gozadas por necessidade de serviço.

No que tange à matéria infraconstitucional, merece destaque a abordagem que o Código Tributário Nacional (CTN) faz sobre o IR:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica;

I – De renda, assim entendido o produto de capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – De proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimentos oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (CTN)

O tributo é tratado de forma pormenorizada, por meio da qual se estabelece o conceito de renda e de proventos de qualquer natureza. O CTN complementa a legislação ao definir que a incidência do Imposto não depende de fatores como denominação ou origem da renda, por exemplo. Além disso, determina como deve ser apurada a base de cálculo do Imposto, ou seja, qual o montante realmente foi tido como rendimento e define o sujeito passivo da relação jurídica, isto é, quem mais além do contribuinte poderá figurar no polo passivo da relação e sofrer a cobrança do IR.

## 2.4. Princípios orientadores

A CF prevê expressamente que o IR deve atender aos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, o que implica dizer que a tributação do Imposto deve ter por base tais princípios constitucionais, pois funcionam como normas fundamentais e devem ter respeitados seus valores.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Além destes, a CF prevê também, art. 145, que os impostos deverão ter caráter pessoal e sua graduação deverá observar a capacidade econômica do contribuinte. Tendo em vista o papel fundamental dos princípios no ordenamento jurídico, devido à função de orientar a criação de normas em consonância com seu sentido axiológico, é imprescindível que a legislação e a cobrança do IR obedeçam tais preceitos. Quanto à relevância dos princípios, Celso Bandeira de Mello pontua:

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 a exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (MELLO, 2010 apud HORN, 2013, p. 16).

O art. 145, § 1º, da CF, conforme já analisado anteriormente, ao dizer que os impostos deverão atender à capacidade econômica do contribuinte, na verdade, está se referindo ao Princípio da Capacidade Contributiva, segundo o qual a contribuição para com o Fisco deve ser graduada de acordo com a capacidade que cada sujeito tem de contribuir, ou seja, a cobrança do imposto deve causar impactos de iguais proporções à totalidade dos sujeitos passivos, independentemente da sua condição financeira. Deste modo, é necessário observar a capacidade econômica do sujeito passivo para que seja possível aferir qual será sua Capacidade Contributiva. Torres afirma que:

A capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais (TORRES, 2011, p. 93).

Torres assevera, portanto, que a Capacidade Contributiva está associada à ideia de justiça distributiva. Além disso, aponta que os princípios insculpidos no art. 153, I, da CF, que orientam a tributação sobre a renda, quais sejam, generalidade, universalidade e progressividade são subprincípios da Capacidade Contributiva, ou seja, estão diretamente vinculados a este, tornando ainda maior sua concretização. (ibidem, p. 87).

Também inserto ao art. 145, § 1º, da CF está o princípio da personalização. Ao se referir à necessidade que o imposto tem de atender ao caráter pessoal, o legislador

constituinte institui que a cobrança dos impostos deve levar em consideração as condições pessoais do sujeito passivo da obrigação tributária, analisando as características individuais dos contribuintes. (HORN, 2013, p. 17).

Para Aliomar Baleeiro:

(**os impostos pessoais**) são regulados por critérios que contemplam a individualidade do contribuinte. As condições personalíssimas deste são elementos que se integram à formação do fato gerador e determinam as variações para mais, ou menos, na fixação do quantum a ser reclamado pelo Fisco. (BALEIRO, 1977 apud HORN, 2013, p. 18).

Portanto, o IR deverá estar em harmonia com o art. 145, § 1º, da CF que combina os dois princípios acima detalhados, e que por consequência, se vinculam aos demais princípios, ou subprincípios, abarcados pelo art. 153, inc. I, da CF.

O princípio da generalidade tem por escopo garantir a isonomia tributária, de modo que o IR seja exigido de todos que tenham praticado seu fato gerador. Isto significa dizer que a cobrança do IR deve alcançar a generalidade de pessoas que auferirem renda. A incidência do tributo deve ocorrer sem discriminações ou exceções de natureza pessoal.

Para Roque Antonio Carrazza:

Por generalidade entendemos que o imposto há de alcançar todas as pessoas que realizam seu *fato impositivo*. E isto independentemente de raça, sexo, convicções, políticas, credo religioso, cargos ocupados etc. Noutros falares, este critério veda discriminações e privilégios entre os contribuintes. (CARRAZZA apud GUTIERREZ, 2009, p. 82).

Gutierrez aponta que:

A Constituição brasileira também veda expressamente qualquer privilégio em matéria fiscal, com especial relevo no que toca ao imposto de renda. De fato, determina o art. 153, § 2º, I, da Carta Magna que o imposto de renda será informado pelo princípio da generalidade. A introdução do referido preceito em nossa Constituição Federal visou a que fossem abolidos quaisquer privilégios em matéria de imposto de renda. (GUTIERREZ, 2009, p. 78).

Enquanto o princípio da generalidade se refere à totalidade de sujeitos passivos da obrigação tributária do IR, o princípio da universalidade, por sua vez, determina que a tributação deva incidir igualmente sobre a totalidade de rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, sendo proibida distinção quanto à sua origem ou fonte. Qualquer que seja o acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte, o IR deve necessariamente incidir. (GUTIERREZ, 2009, p. 100).

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Logo, é possível observar que pelo princípio da universalidade, o IR abrange todo o “universo” de renda, isto é, abrange a totalidade de renda auferida pelo sujeito, pessoa física ou jurídica, independentemente desta renda ser derivada de meios lícitos ou não, por exemplo. Todo e qualquer tipo de renda será tratada da mesma forma pelo tributo.

A esse respeito, Hugo de Brito Machado muito bem pontua dizendo que “ao objeto da tributação, devendo o imposto então recair sobre todos os rendimentos, independentemente da denominação que tiverem, da sua origem, da localização ou condição jurídica da respectiva fonte” (MACHADO apud GUTIERREZ, 2009, p. 101).

Por fim, resta analisar o princípio da progressividade, que sob a ótica de Vittorio Cassone é abordado da seguinte forma: “Tem-se, de regra, que **progressivo** é o imposto que, tendo duas ou mais alíquotas, o montante do imposto vai aumentando **desproporcionalmente** em função do valor tributável.” (CASSONE, 2011, p. 256).

Sérgio Vasconcellos Horn aduz que:

A justificativa jurídica do princípio da progressividade da tributação tem no juízo de equidade seu fundamento último. Dentre as proposições articuladas por Aristóteles em sua investigação da natureza e das relações recíprocas entre as virtudes morais, vertidas no tratado ético-moral intitulado *Ética a Nicômaco*, aquelas resultantes do estudo dedicado ao problema do justo, de que se ocupa o livro V, se prestam a amparar a superioridade do princípio da progressividade na formulação das leis tributárias. (HORN, 2013, p. 24).

Para Francesco Forte:

A progressividade do sistema fiscal em relação à renda foi defendida com vários argumentos: o mais notável e o mais debatido é aquele do sacrifício, que repousa sobre o princípio da utilidade decrescente da renda. Para proporcionar um sacrifício igual a dois contribuintes, um rico e um pobre, sustentou-se que (a tese é de J.S. MILL) é preciso cobrar muito mais do primeiro que do segundo, porque uma lira tirada do rico é, para ele, uma perda muito menor que uma lira tirada do pobre. Além do mais, em termos de ‘sacrifício igual’, o princípio da repartição em base ao sacrifício foi formulado em termos de sacrifício mínimo coletivo: para causar o menor sacrifício total ao grupo, alegou-se (a primeira formulação rigorosa é de EDGEWORTH) que se deve tomar o dinheiro de preferência do rico, porque para ele esse dinheiro tem menor utilidade marginal, que do pobre. Uma outra elaboração (sobretudo de COHEN STUART e, na Itália, a LIONELLO ROSSI) é em termos de sacrifício proporcional. É dito que, para que a tributação progressiva seja justificada, sob a regra do sacrifício igual ou proporcional, o decréscimo da utilidade deve ser acentuado (a demonstração é de EDGEWORTH e é claramente desenvolvida, entre outros, por PIGOU e por D’ALBERGO). (...) (FORTE, 1982 apud CASSONE, 2011, p. 259).

Portanto, conclui-se que a progressividade diz respeito ao aumento da alíquota em razão do montante tributável. Quando uma alíquota é progressiva, ela aumenta à medida que se aumenta a base de cálculo. Significa dizer que quanto maior for renda, mais progressiva será a alíquota, e o valor pago a título de imposto será mais que proporcional ao valor da renda auferida, visto que com o aumento desta, aumentar-se-á também a alíquota incidente. A justificativa para este modelo de tributação é a busca pela equidade, conforme visto, pois leva em consideração que a cobrança sob valores iguais de alíquotas causariam sacrifícios de proporções muito maiores à camada mais pobre da população.

## **2.5. Aspectos normativos: obrigação tributária, fato gerador da obrigação tributária, sujeito ativo e passivo, base de cálculo, alíquotas e isenção**

O art. 43 do CTN, que disciplina o IR, determina que seu fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. A definição do fato gerador, por sua vez, é apontada pelo art. 14 do CTN da seguinte forma: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Torres explica que “Fato gerador é a circunstância da vida— representada por um fato, ato ou situação jurídica— que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária.” (TORRES, 2011, p. 243).

Partindo desse entendimento, cabe analisar a situação jurídica que dará ensejo ao surgimento da obrigação tributária do IR, ou seja, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

O plenário do XI Simpósio Nacional de Direito Tributário assim o definiu:

Aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção de direitos de crédito, não sujeitos à condição suspensiva.

Aquisição da disponibilidade econômica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisa nele conversível, entrados para o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico.

O fato gerador do IR sobre o lucro das PJ aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração do lucro, como determinado pela lei aplicável.

O fato gerador do IR sobre a renda líquida da PF aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração das receitas e deduções cuja soma algébrica constitui a renda líquida. (XI SIMPÓSIO apud CASSONE, 2011, p. 266).

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Gutierrez explica que:

A doutrina denominou a primeira situação disponibilidade jurídica, ou seja, quando o contribuinte possui título jurídico para o recebimento da renda, e a segunda, disponibilidade econômica, ou seja, quando a renda já está nas mãos do seu titular. A disponibilidade jurídica ocorre na aquisição do direito à renda, sem que tenha havido ainda a sua percepção em dinheiro ou bens suscetíveis de avaliação em dinheiro, percepção esta que representa a disponibilidade econômica. (GUTIERREZ, 2009, p. 38).

Logo, é pertinente a compreensão do que seria a disponibilidade jurídica ou econômica para a consideração do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), que representa o critério material deste imposto. Com base nos ensinamentos doutrinários e na própria lei, pode-se considerar que a disponibilidade representa a aquisição de um direito por parte do contribuinte, um acréscimo de seu patrimônio, seja com o ingresso de receita, em que há a percepção do dinheiro ou bem suscetível de avaliação em dinheiro, caso em que caracteriza a disponibilidade econômica; ou por meio de um direito adquirido quanto à determinada receita, que apesar de ainda não ter sido percebida, seu simples registro já representa um acréscimo do patrimônio e, portanto, passível de tributação.

Com a prática do fato gerador, cujo critério temporal é o momento de aquisição da disponibilidade ou da obtenção da renda e proventos de qualquer natureza, há o surgimento da obrigação tributária, que por sua vez, gera ao sujeito passivo o dever de pagar o tributo. A relação tributária estabelecida pela obrigação do IR determina que o seu sujeito ativo, ou seja, a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento (conforme definição do art. 119 do CTN) será a União, art. 153, III, CF. Ao passo que o sujeito passivo, pessoa obrigada à prestação, ou ainda o contribuinte do imposto, será “o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou proventos de qualquer natureza” (art. 45, CTN). É possível também a atribuição, por lei, à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo Imposto, cuja retenção e recolhimento lhe caibam, isto é, ainda que o responsável não possua relação direta com a situação do fato gerador e, portanto, não se constitua como contribuinte, também será obrigado a pagar o tributo, tornando-se também sujeito passivo da relação.

No que tange ao critério quantitativo, o IR apresenta como base de cálculo “o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou de proventos de qualquer

natureza”, art. 44 do CTN. Já as alíquotas do IR, em especial do IRPF, são valores percentuais progressivos, em que se estabelece uma tributação por faixas de renda, garantindo um valor de isenção, a partir do qual há incidência do tributo sobre a renda de forma progressiva, pois o valor percentual aumenta em razão do montante da base de cálculo, respeitando o art. 153, III, § 2º da CF.

Sobre a imunidade no IRPF, Ricardo Lobo Torres brevemente diz que:

A CF declarava (art. 153, § 2º, II) a imunidade dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social a pessoa com idade superior a 65 anos, cuja renda total fosse constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. O dispositivo, que era cláusula pétrea foi revogado inconstitucionalmente pela EC 20/98; mas a imunidade sobrevive implicitamente ao lado de outras que se afirmam em homenagem ao mínimo existencial. (TORRES, 2011, p. 380).

Com as considerações apontadas, que permitem melhor compreensão sobre o Imposto, é de grande relevância a análise do instituto da isenção para os tributos, em especial para o IRPF, conforme segue abaixo.

## 2.6. Isenção do IR

A isenção tributária tem por finalidade uma atuação extrafiscal, em que a instituição do tributo se dá em consonância com princípios constitucionais, como o da justiça fiscal, da igualdade e da isonomia, e busca, dessa forma, garantir uma tributação que vise não apenas a arrecadação de receitas, mas também que promova o desenvolvimento social e que assegure os direitos individuais, como o mínimo existencial.

Ao se referir à atuação Estatal no sentido de proporcionar um beneficiamento econômico e social, Gadelha aponta que:

Com efeito, a atividade financeira do Estado passou a se voltar não ao mero incremento dos cofres públicos para posterior dispêndio custeador das necessidades públicas. A tributação não deve considerar apenas a finalidade arrecadatória; não deve perseguir o desenvolvimento social e econômico como fim da atividade impositiva. (GADELHA, 2006, p. 83).

Sob este ponto de vista, portanto, a isenção dos tributos é entendida como uma política de estímulo a políticas sociais, cujo objetivo principal é o desenvolvimento social e redução das desigualdades, pois a partir de uma aplicação pautada na razoabilidade, o Estado protege a camada mais desfavorecida da sociedade.

Ruy Barbosa traz o seguinte conceito à isenção:

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A isenção é concedida por lei tendo em vista não o interesse individual, mas o interesse público. Assim, a isenção outorgada às pessoas como aos bens é concedida em função da situação em que essas pessoas ou esses bens se encontram em relação ao interesse público, exigindo ou justificando um tratamento isencional.

Isto quer dizer que é a própria lei que descreve objetivamente essas situações e considera que essas pessoas enquadradas dentro delas estão numa situação diferente das demais e por isso devem ter também um tratamento diferente, em atenção ao princípio da isonomia ou igualdade. (NOGUEIRA, 1999 apud CASSONE, 2011, p. 127).

Ricardo Lobo Torres considera a isenção como um privilégio jurídico (privilégio não odioso), pois a lei concede uma exceção à regra geral e, ao mesmo tempo, a interpreta também como uma autolimitação do poder fiscal (TORRES, 2011, p. 308).

Neste mesmo sentido, Gadelha diz que “Assim, singelamente, a isenção tributária, como uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, é entendida como um atributo decorrente da própria competência de tributar.” (GADELHA, 2006, p. 95).

Desse modo, sem adentrar no mérito da natureza jurídica do instituto da isenção, visto que o próprio CTN revela-se neutro neste ponto, sua compreensão como uma autolimitação fundamenta-se no fato de que o próprio ente titular da competência tributária é quem estabelecerá limites à sua atuação fiscal, concedendo uma espécie de favor fiscal ao dispensar o pagamento do tributo.

De grande relevância para o entendimento da isenção dentro do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente em relação ao IRPF, Ricardo Lobo Torres assevera que há grande subordinação dela em relação aos princípios constitucionais, como o da justiça, o que permite concluir que a concessão da isenção não deve ser entendida como “privilégio– odioso”, tendo em vista que o tratamento diferenciado se fundamenta na razoabilidade quanto às desigualdades e na Capacidade Contributiva do sujeito, conforme segue:

Um dos mais importantes princípios constitucionais da isenção é o da *capacidade contributiva*. O benefício deve ser concedido a quem não tenha capacidade econômica para suportar o ônus do tributo. Aplica-se sobretudo às isenções genéricas e gratuitas, que procuram amparar as camadas da população de menor poder aquisitivo. Se os beneficiários, entretanto, possuem forte capacidade contributiva, a isenção perde o seu fundamento jurídico e se aproxima do privilégio odioso proibido pelo art. 150, II, da CF 88, a não ser que encontre justificativa no princípio do desenvolvimento econômico. (TORRES, 2011, p. 311).

O art. 150, § 6º da CF/ 88 determina que a isenção deve ser concedida mediante lei específica, como ocorre com a Lei n. 7. 713/88, que traz o rol de situações de isenção ao IRPF e a Lei n. 13. 149/ 15, a qual dispõe sobre o seu atual limite de isenção: determina as faixas de tributação com o valor da alíquota progressiva correspondente e dispõe que a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015 (art. 1º, IX), sobre a base de cálculo cujo valor não ultrapasse R\$ 1.903,98 não haverá cobrança do IRPF, limite correspondente à atual isenção.

Com base no entendimento doutrinário sobre o tema, conclui-se, logo, que as situações passíveis de isenção do IR, bem como o limite de renda sobre o qual o imposto não é cobrado, são normas orientadas pela consecução de um bem comum: o desenvolvimento social. Em decorrência desse fim e em consonância com os princípios regentes no ordenamento jurídico, a isenção deve obrigatoriamente pautar-se no ideal de justiça, levando em consideração a Capacidade Contributiva do sujeito e garantindo tratamento isonômico. Para tanto, cabe analisar se o instituto mostra-se apto a garantir os fins que lhe foram propostos, conforme segue adiante.

### **3. ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A RELAÇÃO DA ISENÇÃO E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ATUALMENTE**

A isenção do IR deve-se pautar no Princípio da Capacidade Contributiva como meio de garantir o ideal de justiça tributária. Cabível, portanto, uma análise acerca do atual limite de isenção do tributo com intuito verificar a relação entre ambos, e com isso propor uma justa atualização e correção do valor visando garantir os direitos abarcados pela Constituição Brasileira.

#### **3.1. Reflexos do princípio da capacidade contributiva sobre o limite de isenção do imposto de renda**

Com a análise do Princípio da Capacidade Contributiva e a compreensão do estreito relacionamento deste com demais princípios constitucionais, é possível observar a influência direta e orientadora que tal princípio deve manter sobre o limite de isenção do IR, senão vejamos.

Um Estado democrático de Direito se pauta por princípios como o da igualdade e da dignidade humana, cujo objetivo principal é assegurar o desenvolvimento da sociedade de forma genérica, isto é, garantir a todos os cidadãos as mesmas oportunidades, os mesmos direitos e os mesmos deveres. Os princípios constitucionais

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

brasileiros têm a finalidade de garantir os direitos fundamentais e uma existência digna a toda sociedade, sem qualquer tipo de distinção ou discriminação.

Neste ponto merecem destaque os princípios atinentes à ordem fiscal, como um dos meios de assegurar a igualdade perante os contribuintes. O Sistema Tributário tem em vista o ideal de justiça fiscal, este por sua vez, concretiza-se através dos princípios orientadores.

Conforme visto, o princípio da igualdade estabelece que aos contribuintes em situação equivalente é necessária a instituição de igual tratamento. Insculpido no art. 150, II, da CF/ 88, o princípio da igualdade veda o comportamento dos entes federativos que tem por fim desigualar as pessoas, bens, atividades econômicas, situações jurídicas ou de fato que estejam em patamar de equivalência. Com isso, busca-se proibir os privilégios odiosos e a discriminação fiscal.

O princípio da igualdade, também conhecido como princípio da isonomia, determina tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais. Um dos princípios de maior relevância ao ordenamento jurídico, pois se atenta para a situação de fato do cidadão, neste caso, para a realidade financeira do contribuinte, com o fim de atingir uma igualdade material, e não apenas formal, visto que se o Estado não observa as peculiaridades entre os diferentes níveis econômicos e não leva em consideração as circunstâncias sociais que prevalecem sobre os diferentes grupos da sociedade, acaba por imprimir uma atuação desarrazoada, pois a lei perde seu fundamento de ser e torna-se injusta.

Neste ponto, Feitosa, Frattari e Lima (2015, p. 300) explicam que “Na presença de desigualdades sociais deve-se buscar a igualdade real para pôr em prática a nivelação das posições desiguais, senão em vez de gerar o direito, gerar igualdades, gera mais desigualdades.”

O desdobramento dessa ideia de igualdade e isonomia acarretam na realização da igualdade tributária, explicada da seguinte forma “O que o constituinte originário prescreve é a observância do princípio da igualdade tributária ao proibir que o legislador tributário institua tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente.” (ibidem, p. 302).

A igualdade tributária, portanto, deve analisar a real situação do contribuinte ao instituir a tributação, e isso ocorre por meio da aferição da Capacidade Contributiva do sujeito passivo, pois para Amaro “Serão tratados com igualdade aqueles com igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas

diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir” (AMARO, 2006, apud FEITOSA, FRATTARI, LIMA).

Se a Capacidade Contributiva é então o meio de realização da igualdade no campo tributário, é necessário que o Fisco exerça tributação apenas quando houver signos de riqueza, pois caso o sujeito passivo não demonstre a capacidade de contribuir com os gastos públicos, torna-se claro que a tributação está excedendo os limites constitucionais. A cobrança dos tributos não pode interferir na situação econômica do sujeito de modo a prejudicar-lhe o acesso ao que se considera básico à manutenção da vida, ou seja, a tributação deve respeitar os limites instituídos pela CF de garantia ao mínimo existencial e vedação do confisco.

No momento em que a tributação não preserva este ideal do que seria o mínimo necessário, ou ainda, venha a interferir nos recursos destinados, por exemplo, à execução de atividade profissional do sujeito, comprometendo o seu orçamento, não há que se falar em demonstração de riqueza, menos ainda em capacidade de contribuir, pois a retirada de qualquer parcela de rendimentos representaria-lhe um empobrecimento.

Deste modo, entende-se que o IR, como um dos princípios que mais realiza o Princípio da Capacidade Contributiva, deve obrigatoriamente respeitar tais preceitos com o fim de garantir uma justa tributação, sem onerar demasiadamente a parcela mais frágil da sociedade. A cobrança do Imposto deve ser equilibrada no sentido de não causar impactos de diferentes proporções às pessoas de variados níveis socioeconômicos, e com vistas a concretizar tal finalidade é que se entende necessário o estabelecimento de um limite de isenção.

Por meio de um justo valor isentivo, O Estado alcança seu objetivo principal, que é a arrecadação aos cofres públicos, e ao mesmo tempo, respeita os mandamentos constitucionais, pois desobriga da contribuição uma parcela da sociedade que faz uso da integralidade da renda auferida para atender às necessidades básicas de manutenção da vida. Daí a importância de se considerar o Princípio da Capacidade Contributiva ao instituir um limite ao valor de isenção do IR.

### **3.2. Tabela do imposto de renda: comparação entre o valor atual de isenção e os demais**

É de fundamental importância uma análise sucinta e objetiva acerca dos últimos valores instituídos à isenção do IR. Através deste exame, é pertinente a discussão

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

quanto à correção do atual limite, ou seja, o questionamento se a faixa de isenção vigente hoje corresponde a um limite considerado justo e se atende aos princípios orientadores do direito tributário.

No período correspondente aos anos de 1993 a 2001 os valores anuais de isenção do imposto de renda eram os seguintes, conforme dados da Receita Federal:

### **Histórico da Tabela Progressiva do IRPF**

(Exercícios 1993 a 2001)

Exercício	1993 e 1994		1995		1996		1997		1998		1999 a 2001	
	Reais*		Reais*		Reais		Reais		Reais		Reais	
TABELA PROGRESSIVA	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq
	Até 9.543,0		Até 9.543,0		Até 8.803,4		Até 10.800,00		Até 10.800,00		Até 10.800,00	
	Acima de 9.543,0 até 18.609,0	15	Acima de 9.543,0 até 18.609,0	15	Acima de 8.803,4 até 17.166,3	15	Acima de 10.800,0 até 21.600,0	15	Acima de 10.800,0 até 21.600,0	15	Acima de 10.800,0 até 21.600,0	15
	Acima de 18.609,0	25	Acima de 18.609,00 até 171.771,0	26,6	Acima de 17.166,30 até 158.457,4	26,6	Acima de 21.600,0	25	Acima de 21.600,0	25	Acima de 21.600,0	27,5
			Acima de 171.771,0	35	Acima de 158.457,4	35						

Valores em Reais convertidos pela UFIR média de 1995 (0,79524)

Elaboração: COSIT/SRF

Fonte: Receita Federal<sup>1</sup>.

Nos anos seguintes:

Ano	Base de cálculo anual
2002	Até R\$ 10.800,00
2003/ 04/ 05	Até R\$ 12.696,00
2006	Até R\$ 13.968,00
2007	Até R\$ 14.992,32
2008	Até R\$ 15.764,28

<sup>1</sup> Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>.

2009	Até R\$ 16.473,72
2010	Até R\$ 17.215,08
2011	Até R\$ 17.989, 80
2012	-
2013	Até R\$ 19.645,32
2014	Até R\$ 20.529,36
2015	Até R\$ 21.453,24
2016	Até R\$ 22.499,13
2017	Até R\$ 22.847,76

Com base nos dados informativos acima é possível fazer uma comparação dos valores de isenção ao longo dos anos, constatando-se que: no ano de 1994 o valor anual de isenção era limitado a R\$ 9.543,00, equivalente a R\$ 795,25 mensais, sendo que neste mesmo período o salário mínimo vigente era aproximadamente de R\$ 70,00, conforme MP n. 598/94, o que permite concluir que a isenção mensal correspondia a mais de 11 vezes o valor do salário mínimo.

Em 1996 essa correspondência caiu para 6,5 salários mínimos, voltando a subir em 1997 para 7,5. Ao passo que o atual valor de isenção, qual seja, R\$ 22.499,13, ou R\$ 1.903,98 mensais, representa pouco mais de 2 vezes o valor do salário mínimo vigente.

A obtenção de resultados com valores tão díspares fomenta o debate acerca da atual isenção, pois ao apresentar um limite desatualizado, a tributação do IR pode acarretar em injustiça tributária.

### 3.3. Defasagem do valor: relação com índices inflacionários e poder de compra

Outro aspecto de grande relevância tocante ao IR e que vem sendo alvo de discussões atualmente diz respeito à desatualização apresentada pela suas faixas de valores que resultam em uma grande defasagem e afeta principalmente a camada mais inferior da sociedade.

O governo federal deve obrigatoriamente realizar a correção da tabela do IRPF acompanhando os índices de inflação, pois na medida em que a inflação se eleva e a atualização da tabela não acompanha esse crescimento na mesma proporção, o resultado é que o contribuinte pagará mais tributos do que o montante pago

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

no ano anterior. Como a inflação reduz o poder de compra, não se pode admitir que a cobrança dos tributos seja exigida mediante reajuste inferior ao índice oficial de inflação anual, pois desta forma, a cada ano o contribuinte terá seus rendimentos tributados à alíquota da faixa de renda superior, representando uma clara injustiça devido ao menor poder de compra de seus rendimentos que foram corroídos pela inflação.

O SINDIFISCO Nacional explica que:

Mais um ano se passa e a correção da Tabela do IR em 4,5% encontra-se abaixo da inflação oficial medida pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), o qual foi de 5,91% em 2013. Somente em 2013 a defasagem na correção da Tabela do IR foi de 1,35%. A não correção da Tabela do IR pelo índice de inflação faz com que o contribuinte pague mais imposto de renda do que pagava no ano anterior. (SINDIFISCO NACIONAL, 2014, p. 4).

Mantida a política prevalecente desde 2007 de corrigir a Tabela do IR pelo centro da meta de inflação definida pelo Banco Central, a correção será sempre parcial e a defasagem crescerá pela diferença entre o IPCA efetivamente observado e a previsão do centro da meta. (ibidem, p. 5).

Para Evilásio Salvador:

A partir de 1996, a tabela do Imposto de Renda (IR) deixou de ser corrigida periodicamente e com isso milhares de trabalhadores de menor poder aquisitivo passaram a ser tributados na fonte. No período de 1996 a 2001, a tabela do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) ficou congelada. Desde então ocorreram as seguintes correções: 17,5%, em 2002; 10%, em 2005; e, 8% a partir de fevereiro deste ano. Esses reajustes são insuficientes para repor integralmente os efeitos da inflação no pagamento de IR, pois não refletem toda a inflação do período. A inflação de janeiro/1996 a janeiro/2006, apurada pelo Índice de Preço ao Consumidor Amplo (IPCA/IBGE), foi de 104,98%. Descontando os reajustes já concedidos de 17,5% (2002), de 10% (2005) e de 8% (2006), a tabela do Imposto de Renda, ainda, precisaria ser corrigida em 46,84%, em 1º de fevereiro de 2006. (SALVADOR, [200-], p. 7).

O grande problema desse congelamento da tabela do IR é que a defasagem dos valores usados como base de cálculo para definição de alíquotas resulta em um limite muito baixo de isenção, reduzindo a faixa cuja alíquota é de 0% e atingindo assim as pessoas de mais baixa renda. A este respeito, Roberto Boccacio Piscitelli se manifesta:

As distorções provocadas pela falta de atualização dos valores da tabela, além do aumento da carga tributária individual (isto é, da relação entre o imposto pago e a remuneração recebida), apresenta duas agravantes, uma das quais resulta da própria progressividade da tabela (alíquotas crescentes para faixas crescentes de renda), que se

verifica quando o indivíduo passa de uma faixa para outra ou – o que é pior – quando é incorporado à categoria de contribuinte por haver ultrapassado o limite de isenção. A outra consequência resulta da combinação da progressividade com o limite de isenção e faz com que a falta de atualização da tabela provoque um efeito ainda mais perverso: o aumento da carga é maior para os contribuintes situados nas faixas inferiores da tabela. Ou seja, se o congelamento da tabela é injusto e discriminatório para os assalariados, é ainda mais injusto e discriminatório para quem ganha menos! (Piscitelli, 2010, p. 56).

Ao atualizar o valor sem acompanhar o índice oficial de inflação, o governo faz com que o indivíduo se torne sujeito passivo do tributo e recolha o imposto pelo simples fato de seus rendimentos salariais terem sido reajustados de acordo com o índice inflacionário, pois com o aumento nominal do salário a cada ano acompanhando a inflação e a atualização da tabela com valor aquém, o indivíduo que até então se enquadrava na faixa de isenção, agora com rendimentos mais altos, passa a ser tributado na primeira faixa, e para aqueles que já contribuía, incidirá a alíquota da faixa seguinte, o que demonstra claramente uma injustiça e desrespeito aos princípios da ordem fiscal, na medida em que não há um aumento real dos salários, mas apenas nominal, e que desta forma, o contribuinte terá reduzida a sua renda disponível.

SINDIFISCO também aponta que:

A correção da Tabela do IR pelo índice integral da inflação evitaria uma distorção comum na política tributária brasileira dos últimos 15 anos: o pagamento de mais imposto de renda, mesmo por aqueles que não tenham auferido ganhos reais. Esta é uma séria ofensa aos princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade, inscritos na Constituição Federal. A conjunção de ambos diz que quem ganha mais deve pagar progressivamente mais. Porém, a não correção integral da tabela faz com que muitos daqueles que não ganharam mais ou mesmo ganharam menos, paguem mais. É, portanto, uma política regressiva, desprovida de um senso maior de justiça fiscal e que, por estas razões, conduz à ampliação das desigualdades distributivas do País. (SINDIFISCO NACIONAL, 2010, p. 8)

A pesquisa do Sindifisco, que data de 2014, traz alguns dados numéricos, como por exemplo, prevê que para aquele ano a correção da tabela do IRPF de acordo com o índice oficial de inflação implicaria uma ampliação da faixa de isenção ao valor de R\$ 2.761, 56, o qual se mostra hoje, dois anos depois, ainda muito superior ao nosso atual limite. (ibidem, p. 10).

Neste sentido, Evilásio Salvador assevera que:

Em 1995, o limite de isenção da tabela do Imposto de Renda era equivalente a 10,48 salários mínimos. A falta de correção da tabela acabou transformando trabalhadores

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

com renda acima de 3,9 salários mínimos em contribuintes do IR, ferindo o princípio da capacidade contributiva estabelecido na Constituição Federal. (SALVADOR, [200-], p. 7).

Os estudos evidenciam, portanto, que as alterações da tabela do IRPF não acompanham o aumento expressivo do índice inflacionário ao longo dos anos. A consequência deste congelamento, em que as faixas de tributação aumentam desproporcionalmente aos índices oficiais de inflação, os quais por sua vez corroem os salários e proventos, diminuindo o poder de compra do contribuinte, é o aumento da arrecadação tributária. O grande problema é que este aumento de receita aos cofres públicos não tem por origem a tributação sobre a população de classes mais altas, pelo contrário, é fruto de uma alta carga tributária imposta aos assalariados.

Conforme exposto anteriormente, a desatualização da tabela faz com que o IR apresente hoje um valor de isenção muito abaixo do que se considera justo. Com isso, aumenta-se a incidência do tributo, na medida em que passa a ser cobrado de uma parcela da população que originariamente não deveria recolhê-lo. A inclusão destes sujeitos ao quadro de contribuintes, desrespeitando claramente o Princípio da Capacidade Contributiva, gera uma tributação inconstitucional, tendo em vista que os princípios possuem força normativa, e até mesmo uma tributação ilegal.

Para além da Capacidade Contributiva, sabe-se que a atuação fiscal deve obedecer a outros princípios constitucionais, como o da garantia ao mínimo existencial, vedação ao confisco e preservação da dignidade humana. Neste contexto, é possível afirmar que um limite de isenção desatualizado e, por consequência, injusto, faz com que a cobrança do IR recaia também sobre os mais pobres, que apesar de não apresentarem capacidade de contribuir, ou mesmo sinais demonstrativos de riqueza, tornar-se-ão sujeitos da obrigação tributária. Esta incidência tributária pode impactar de tal forma a vida do contribuinte, que tem seu salário comprometido com gastos ordinários e essenciais, a ponto de prejudicar-lhe a garantia do que se considera mínimo à existência. Com isso, tem-se um duplo desrespeito, pois a cobrança do Imposto desobedece ao princípio do mínimo existencial, e ao mesmo tempo, deixa de observar o princípio da dignidade humana, tendo em vista que é impossível se cogitar uma existência digna diante de tal circunstância.

Em relação à vedação ao confisco, o objetivo da Carta Magna é impedir uma atuação estatal na vida do indivíduo que afete gravemente seu patrimônio ou seus rendimentos, ou seja, não se deve permitir que o Fisco intervenha na propriedade privada do indivíduo para satisfazer suas necessidades. Como se vê, esta proteção

não é garantida na situação em análise, visto que a cobrança do imposto aos assalariados, que muitas vezes percebem renda muito próximo ao valor do limite isenção do tributo, compromete os seus rendimentos com o pagamento da prestação.

Sendo assim, faz-se necessária uma justa atualização e correção do valor isentivo do IRPF como medida necessária para se efetivar os princípios da Capacidade Contributiva, garantia ao mínimo existencial, dignidade humana, e como meio de evitar o confisco.

### 3.4. Iniciativas em trâmite no judiciário

O Brasil vivencia hoje um cenário de crise econômica e política que influencia diretamente a vida dos cidadãos brasileiros, o que ocorre de forma ainda mais intensa na vida das pessoas que compõem a chamada classe baixa e média da sociedade. As pessoas com menor poder aquisitivo são as que mais sofrem diante dos desmandos governamentais e a alta carga tributária que lhes são impostas é a grande comprovação deste quadro problemático.

Há muito se discute a questão da Reforma Tributária como meio de reconduzir a atuação fiscal, tornando-a mais eficiente. Outro alvo de grande discussão é o reajuste da tabela de valores do IRPF, que deve realizar uma justa atualização das faixas e corrigir, principalmente, a correspondente à isenção, até mesmo como meio de se iniciar a tão almejada Reforma Tributária.

Conforme visto, o congelamento da tabela é uma situação de extremo desrespeito aos preceitos constitucionais e que assola predominantemente o segmento social com maior fragilidade econômica. Embora haja um grande debate em torno do assunto e o reajuste da tabela seja uma necessidade veemente, são muito tímidas as manifestações políticas ou legislativas neste sentido, como se pode observar adiante.

No ano de 2014, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) ingressou com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade no STF questionando a correção da tabela de tributação do IRPF. A ADI n. 5096 apresenta histórico da legislação referente ao IR e demonstra que a correção da tabela não acompanha o percentual de inflação, e com isso, demonstra grande violação à Constituição. A ação pede que correção da tabela acompanhe o índice real de inflação e não as metas definidas pelo governo. De acordo com a proposta veiculada pela OAB, a tabela do IRPF, para o ano de 2014, deveria trazer como faixa de

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

isenção o limite de R\$ 2.758,46. O andamento processual aponta o pedido de ingresso da Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (FENACON– entidade sindical de segundo grau) e da Federação interestadual de trabalhadores engenheiros (FISENGE– criada por onze Sindicatos de Engenheiros e filiada à CUT) como *Amicus curiae*. Ademais, informa que os autos foram encaminhados ao relator para conclusão no mês de setembro deste ano.

No início do ano, a bancada de deputados do PT (Partidos dos Trabalhadores) apresentou um documento com propostas econômicas ao governo federal, que recebeu o nome de “Agenda para a retomada do desenvolvimento econômico com justiça social”, sendo a primeira parte composta por medidas de alteração na estrutura tributária com o objetivo de ampliar a arrecadação, tributando mais aquele que possui maior rendimento, ao invés de sobrecarregar os mais pobres. Na busca por um ajuste que garanta a justiça tributária, o projeto visava algumas mudanças na tabela do IR, dentre elas, a que interessa saber é o reajuste da parcela de renda isenta de tributação que seria ampliada para o valor de R\$ 3.390, 00.

No dia 1º de maio foi anunciado pela então presidenta Dilma Rousseff um reajuste de 5% na tabela do IR, que também ampliaria o valor de isenção, neste caso para R\$ 1.999,18. Apesar de não representar um aumento significativo, também beneficiaria grande parte da população brasileira.

Além dessas iniciativas, existe uma campanha promovida pelo Sindifisco Nacional chamada de “Imposto Justo”, cujo projeto de lei é de 2013, e tem por finalidade recolher assinatura popular. O projeto visa à correção da tabela do IR, reajustando o valor de isenção ao que se considera justo. O Sindifisco disponibiliza uma cartilha que explica as razões de tal medida e os benefícios advindos da atualização, promovendo a conscientização e buscando a adesão daqueles que têm acesso.

## CONCLUSÃO

O Princípio da Capacidade Contributiva mantém convivência harmoniosa com diversos outros princípios constitucionais, dentre eles, o de maior relevância e pertinência temática diz respeito ao princípio da igualdade, cujo objetivo é assegurar o tratamento igual a toda coletividade de pessoas. Busca-se assegurar a igualdade material e não apenas formal, no sentido de que o Estado deve observar as circunstâncias e peculiaridades presentes nos diferentes níveis sociais. Esta igualdade,

também conhecida por isonomia, faz com que os iguais sejam tratados da mesma forma, mas que os desiguais sejam tratados de maneira diferente, na medida de suas desigualdades. A isonomia pretende direcionar a atuação fiscal para que a tributação sobre as diferentes classes sociais possa gerar impactos de mesma proporção.

A comunicação direta entre o Princípio da Capacidade Contributiva com o princípio da igualdade reside no fato de que este último orienta que a tributação só deve incidir quando houver efetivos sinais de riqueza, não basta que o sujeito tenha capacidade econômica, é preciso que ele apresente a real capacidade de contribuir com o fisco, sem que isto lhe afete as despesas necessárias à sobrevivência. Se o Estado não observa o poder de contribuir do indivíduo, sua atuação desrespeita também o princípio da igualdade, visto que estará assolando de forma mais rigorosa uma parcela da sociedade. Portanto, a Constituição estabelece como um dos princípios da ordem fiscal o da Capacidade Contributiva, com a finalidade de realizar uma distribuição justa do encargo financeiro, o que, por conseguinte, gera a observância de outros princípios, como o da garantia do mínimo existencial, em que o sujeito consegue ter acesso ao que se considera mínimo à sobrevivência. Além deste, garante-se a vedação de tributos com efeitos confiscatórios, pois o Fisco não pode interferir no direito de propriedade, e por fim, há também a defesa da dignidade humana, na medida em que são respeitados os direitos individuais.

O Princípio da Capacidade Contributiva é considerado um limite ao poder de tributar, principalmente no que diz respeito aos impostos, lembrando a menção expressa que a própria CF traz em seu art. 145, § 1º, ao dizer que os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do sujeito. Com isso, torna-se claro que o Imposto de Renda, por sua característica de ser tributo direto, capaz de identificar o sujeito passivo e, conseqüentemente, sua condição econômico-financeira, é um dos impostos que mais realiza o Princípio da Capacidade Contributiva.

A tributação sobre a renda deve levar em consideração a capacidade de contribuir que cada indivíduo apresenta em relação às despesas públicas, tanto é verdade que as alíquotas são variáveis de acordo a faixa de renda percebida pelo indivíduo: à medida que se auferir maior renda, recolhe-se o imposto com alíquotas que crescem progressivamente. A cobrança do Imposto de Renda Pessoa Física realizada deste modo gera uma contribuição proporcionalmente maior daquelas pessoas que apresentam uma maior aptidão para gerar renda, sendo assim, há o respeito à isonomia tributária e garantia de justiça.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Porém, ao analisar a atual tabela de valores do IRPF é possível constatar que, na prática, não se consagram tais preceitos constitucionais. As faixas representam as bases de cálculos com valores congelados, isto é, desatualizados. Neste contexto, merece destaque o valor correspondente à faixa de isenção, que no atual momento equivale a pouco mais de dois salários mínimos. Como a atualização da tabela não acompanha os índices oficiais de inflação, os efeitos são sentidos cada vez mais pelas classes sociais mais pobres, tendo em vista que a moeda é desvalorizada. Com isto, o sujeito que anteriormente não era obrigado a contribuir com a arrecadação estatal por falta de Capacidade Contributiva, além de sofrer uma diminuição do poder compra, decorrente da inflação, agora se torna sujeito passivo da obrigação, pois sua nova renda passa a enquadrá-lo na primeira faixa de tributação, ou até mesmo quem já contribuía e acaba mudando para a faixa seguinte.

Como se pode notar, a condição de contribuinte, neste caso, não respeita o Princípio da Capacidade Contributiva, afinal, o aumento dos seus rendimentos se deu apenas nominalmente, não se considera um aumento real. Logo, não há que se dizer que a tributação é justa. Por fim, considera-se de fundamental importância à busca do ideal de justiça tributária que a cobrança do IR respeite os limites constitucionais e que, portanto, seja realizada uma correção do valor isentivo da tabela do IRPF, de modo a diminuir os impactos dessa defasagem sobre os mais pobres, respeitando a assertiva de que só poder haver tributação diante de efetivos signos de riqueza.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, Distrito Federal: Senado, 1988.

BRASIL. *Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Brasília, Distrito Federal: Congresso Nacional, 1966.

BRASIL. *Medida Provisória n. 598 de 31 de agosto de 1994*. Brasília, Distrito Federal: Congresso Nacional, 1994.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5096*. Brasília, Distrito Federal, 2014.

CARVALHOS, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CASTRO, Fábio Avila de. *Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*. Brasília, 2014. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade de Brasília, 2014.

CORDEIRO, Rodrigo Alache. *Princípios constitucionais tributários*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006.

FEITOSA, Raymundo Juliano; FRATTARI, Rafhael e LIMA, Renata Albuquerque. *Direito Tributário e Financeiro I*. Santa Catarina, 2015. CONPEDI, 2015.

FERREIRA, Abel Henrique. *O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos*. [200-].

GADELHA, Gustavo de Paiva. *Isenção tributária: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo*. Recife, 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, 2006.

GREGORIO, Argos Magno de Paula. *A capacidade contributiva*. São Paulo, 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – PUC/SP, 2007.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade*. São Paulo, 2009. Tese (Doutorado em Direito) – USP, 2009.

HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. *Rev. SJRJ*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 36, p. 83-94, abr. 2014.

HORN, Sérgio Vasconcellos. *Análise do imposto sobre a renda segundo os princípios constitucionais tributários da universalidade, generalidade e progressividade*. Porto Alegre, 2013. Monografia (Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2013.

NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PISANI, Carolina Dorneles. *O princípio da capacidade contributiva e os limites ao poder de tributar*. Um caminho à concretização da justiça fiscal, 2010.

PISCITELLI, Roberto Boccaccio. A correção do imposto de renda. *Cadernos ASLEGIS, Câmara dos Deputados*, Brasília, 2010, n. 39, p. 48-53, jan./abr. 2010.

PT. *Proposta de deputados petistas isenta de IR salários de até R\$ 3.390*. Disponível em: <<http://www.pt.org.br/proposta-de-deputados-petistas-isenta-de-ir-salarios-de-ate-r-3-390/>>. Acesso em: out. 2016.

PT. *Reajuste do IR: entenda como a medida beneficiará trabalhador*. Disponível em: <<http://www.pt.org.br/reajuste-do-ir-entenda-como-a-medida-beneficiara-trabalhador/>>. Acesso em: out. 2016.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

RECEITA FEDERAL. *Histórico da tabela de progressividade do IRPF*. Brasil, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: out. 2016.

SALVADOR, Evilásio. *A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?*, [200-].

SINDIFISCO NACIONAL. *A defasagem na correção da tabela do imposto de renda pessoa física*. Brasília, 2014.

SINDIFISCO NACIONAL. *Imposto justo*. Disponível em: <<https://www.sindifisconacional.org.br/impostojusto/?saibamaais=conheca-a-minuta-completa-do-projeto-de-lei>>. Acesso em: out. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. São Paulo: Renovar, 2011.

# 5

## ICMS ECOLÓGICO: BREVE ESTUDO ACERCA DESTE INSTRUMENTO ECONÔMICO AMBIENTAL APLICADO AOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

*Camila Rodrigues de Lima*

### **INTRODUÇÃO**

Diante das atuais degradações ambientais que se tem presenciado pelo Brasil e pelo mundo, não se tem permitido que o ser humano desfrutasse de forma plena de seus direitos fundamentais que lhe são garantidos, entre eles o meio ambiente ecologicamente equilibrado e, conseqüentemente, a sadia qualidade de vida. Nesse sentido, surge o debate pela implementação da sustentabilidade, conciliando o desenvolvimento econômico e a preservação dos recursos naturais para as presentes e as futuras gerações.

Frise ressaltar que o direito ao meio ambiente saudável é uma das dimensões da dignidade de pessoa humana<sup>1</sup> e fundamento do Estado Democrático de Direito, impondo, por conseguinte, a atuação estatal na sua proteção. Entretanto, não se pode esquecer a importância econômica do meio ambiental, afinal são os recursos naturais que fornecem matéria-prima para a manutenção do modo de vida contemporâneo. Portanto, torna-se essencial para o desenvolvimento econômico a preservação ambiental.

Nesse contexto, o Estado cumprindo o seu dever de intervenção ambiental faz surgir no ordenamento jurídico pátrio e no direito comparado a figura da tributação

---

<sup>1</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumento econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 47.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

ambiental, a qual permite a graduação da carga tributária e do direcionamento das espécies tributárias já existentes com o intuito de conduzir a sociedade a adotar a proteção ambiental como prioridade.

Data vênua, o discurso de uma política tributária sustentável deve preferivelmente incentivar posturas preservacionistas de pessoas jurídicas mediante a concessão de incentivos fiscais e controlar as condutas que degradam o meio ambiente e não apenas majorar tributos.

Nesse diapasão, a cobrança de tributos funciona como natural financiadora das ações do Estado, as quais devem obrigatoriamente levar em conta a preservação do meio ambiente. Stephen Holmes and Cass R. Sunstein, em sua obra *“The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes”*, defendem que onde há um direito, em contrapartida há também um tributo, afinal os direitos fundamentais são financiados através de receitas fiscais e, por isso, para eles os direitos são bens públicos.

A título de exemplo, o ICMS-E no Brasil tem sido um importante mecanismo de promoção de políticas públicas ambientais e instrumento indutivo de intervenção sobre o domínio econômico. Destarte, por meio desse tributo que estados têm efetivado seus propósitos de preservação ambiental e garantido o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

A professora Bruna Ranção Conti em sua tese de doutorado “ICMS-Ecológico no Estado do Rio de Janeiro: criação, gestão e uso público em unidades de conservação” nos ensina *in litteris*:

“(...) o ICMS-Ecológico constitui um instrumento econômico de incentivo à adoção de ações ambientais em nível municipal e vem sendo utilizado como ferramenta inovadora em políticas públicas de apoio à conservação da biodiversidade. Este instrumento condiciona parte da receita de ICMS repassada aos municípios a critérios ambientais, premiando desempenhos ambientalmente desejáveis e incentivando a realização de ações com este objetivo (...)”<sup>2</sup>.

Neste esteio, a implantação do ICMS-E significa a promoção e o incentivo à criação de áreas de conservação e ao desenvolvimento de políticas públicas ambientais, evitando a ocorrência dos danos ambientais. Tal instituto se traduz, por conseguinte, num efetivo e prático emprego dos princípios constitucionais ambientais.

---

<sup>2</sup> CONTI, Bruna Ranção. *ICMS ecológico no Estado do Rio de Janeiro: criação, gestão e uso público em unidades de conservação*. Rio de Janeiro, 2015. Tese (Doutorado em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015, p. 6.

Diante de todo o exposto, evidencia que o intuito desta pesquisa foi analisar critérios qualitativos e quantitativos de rateio utilizados pelos estados brasileiros e como estes têm sido aplicados, a partir de uma análise minuciosa da legislação de cada estado e suas formas específicas de repasse do ICMS-E aos municípios, levando em conta as peculiaridades de cada região. Isso porque, acredita-se que a tributação ambiental adquire na atualidade fundamental importância na proteção ambiental.

Quanto aos critérios utilizados na definição das legislações estaduais, cabe ressaltar que alguns estados adotam critérios qualitativos e/ou quantitativos, sendo que alguns adotam ambos. Os critérios qualitativos<sup>3</sup> levam em conta a qualidade da conservação ambiental de uma área, da água e/ou do resíduo sólido, como forma de incentivar a preservação, enquanto o critério quantitativo<sup>4</sup>, de restrição territorial constante na formulação do índice ecológico, é um mecanismo para compensar a perda de movimentação econômica – leva-se em conta tão somente a superfície da área protegida na relação com a superfície total do município onde estiver contida.

Neste esteio, iniciemos o primeiro capítulo analisando as funções do Estado Moderno, especificamente, a maneira como o Estado Democrático de Direito utiliza os instrumentos econômicos ambientais em prol da preservação ambiental, seja corrigindo as falhas de mercado (externalidade negativas), seja criando políticas públicas que direcionam a economia a efetivar a preservação ambiental. Tais considerações são de suma importância, afinal as políticas públicas ambientais buscam concretizar e efetivar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Na sequência expõe-se, no segundo capítulo, um panorama da importância da tributação ambiental no Brasil, conferindo-se especial ênfase à função indutora (extrafiscal) da norma tributária em conexão com a proteção ambiental. Em outras palavras, procura-se analisar a defesa do meio ambiente enquanto aspecto da ordem econômica e social brasileira, e os instrumentos de que dispõe o estado para a

<sup>3</sup> FRANCO, Décio Henrique; FIGUEIREDO, Paulo Jorge Moraes. *Os impostos ambientais (taxação ambiental) no mundo e no Brasil: o ICMS-Ecológico como uma das opções de instrumentos econômicos para a defesa do meio ambiente no Brasil*, 2007.

<sup>4</sup> JOÃO, Cristina Gerber; BELLEN, Hans Michael Van. Instrumentos econômicos de política ambiental: um levantamento das aplicações do imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) Ecológico no Brasil. In: ENANPAD, 2005, Brasília. *ANAIS DO XXIX ENANPAD – ENCONTRO DA ANPAD*. Brasília: 2005.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

sua realização, ressaltando-se a importância primordial dos instrumentos econômicos ambientais para a preservação ambiental.

Diante do desenvolvimento dos fundamentos e comprovada a importância do tema em estudo, debruça-se no terceiro capítulo, dedicando atenção a critérios pontuais presentes nas legislações estaduais para o rateio do ICMS-E aplicado aos municípios para implantação da tributação ambiental. A exposição da experiência do ICMS-E, como um mecanismo brasileiro de redistribuição de valores adotados em 16 estados brasileiros, através do qual a tributação vem sendo um instrumento capaz de tornar possível a construção de um modelo eficaz à proteção ambiental, bem como representando uma aplicação prática dos elementos teóricos apresentados ao longo do trabalho.

Nessa linha de inteligência, o presente trabalho tem por objetivo demonstrar a importância e a possibilidade de utilização da tributação do ICMS-E enquanto instrumento estatal de concretização dos direitos constitucionais, dentre os quais o direito ao meio ambiente saudável e seu viés de melhoria da qualidade de vida nos estados beneficiados. Afinal de contas, o desenvolvimento de políticas públicas ambientais voltadas ao critério de repartição de receitas do ICMS possibilita não tão somente a preservação das áreas verdes, mas também concorre para a elevação da qualidade de vida da população, a qual necessita de saúde, de educação e de saneamento básico, uma vez que isso só se torna possível com a efetiva proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Quanto aos objetivos do presente trabalho, cumpre esclarecer que o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) é a principal fonte de receitas para os estados e entre os impostos estaduais é o mais importante, por representar uma expressiva arrecadação de fundos, podendo chegar a mais de 90% do total arrecadado por esses entes públicos<sup>5</sup> e, conseqüentemente, sendo de fundamental importância para o orçamento dos municípios.

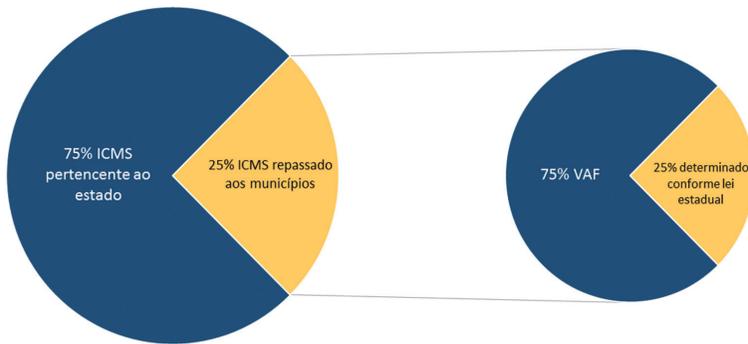
Este imposto tem como fonte geradora as operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nos moldes do artigo 155, inciso II, da CF/88.

---

<sup>5</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. *Função social dos tributos*. Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2013. (Série Educação Fiscal. Caderno 3). Disponível em: <<http://www.transparencia.rj.gov.br/sefaz/ShowProperty?nodeId=%2FUCMServer%2FWCC215890%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased>>. Acesso em: 3 jun. 2017.

Com efeito, o artigo 158, inciso IV, dispõe que 25% do valor arrecado do ICMS pelos estados pertencem aos municípios e, por isso, devem ser a eles repassados. Ainda, a Carta Magna disciplina que, dos 25% destinados aos municípios, 75% deverão ser distribuídos segundo o critério do Valor Adicional Fiscal (VAF), e os demais 25% serão distribuídos segundo Lei Complementar Estadual.

Neste esteio, a figura 1 ilustra o que está estabelecido na Carta Magna em relação ao repasse do ICMS para os municípios:



**Figura 1.** Distribuição do ICMS conforme o artigo 158 da CF/88.

Veiga Neto<sup>6</sup> elucida que a parcela de 25% do ICMS distribuída aos municípios conforme Lei Complementar Estadual possibilitou a incorporação do compromisso pelos estados pela questão ambiental, sendo esse um dos critérios para efetivar o repasse desse percentual. Neste contexto, surge o ICMS-Ecológico (ICMS-E), pioneiramente, o primeiro estado brasileiro a se utilizar dessa possibilidade de incentivo econômico-fiscal foi o Paraná, em 1991, atualmente, 16 estados brasileiros já vêm legislando no mesmo sentido<sup>7</sup>.

O desenvolvimento do presente trabalho tem como escopo explicitar a fundamental importância que a proteção ambiental adquire na atualidade, demonstrando através do estudo do ICMS-E no Brasil que este é um instrumento tributário central para a política pública ambiental.

<sup>6</sup> VEIGA NETO, F.C. *Análise de incentivos econômicos nas políticas públicas para o meio ambiente: o caso do ICMS Ecológico em Minas Gerais*. Rio de Janeiro. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, 2000. 161f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento, Agricultura e Sociedade).

<sup>7</sup> Acre, Amapá, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo e Tocantins. Disponível em: <<http://www.icmsecológico.org.br/>>. Acesso em: 3 jun. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A professora Lisa Tupiassu<sup>8</sup> descreve-o como o instrumento fiscal de maior sucesso em matéria ambiental. Dessa forma, buscar-se-á fomentar reflexões sobre os critérios qualitativos e quantitativos de distribuição das receitas do ICMS, evidenciando a metodologia de rateio do ICMS-E utilizados pelos estados brasileiros e aprofundar o conhecimento destas experiências.

Enfim, diagnosticar a capacidade e os limites estruturais do direito e de sua dogmática na busca do Estado em sanar as externalidades ambientais. Esse é um ponto relevante a ser analisado do ponto de vista econômico-fiscal da proteção ambiental. Será através do conceito de externalidades que se compreenderá a função do Estado Democrático de Direito e o seu dever na proteção ambiental, e então compreenderá tamanha relevância do instituto do ICMS-E para o Brasil.

Quanto a metodologia utilizada, a pesquisa foi realizada na modalidade exploratória<sup>9</sup> devido ao caráter recente e ainda pouco explorado do tema escolhido. Também serão analisadas as experiências de 16 estados brasileiros que implantaram o ICMS-E em suas legislações estaduais. Para isto, serão utilizados dados recentes dessas legislações, bem como documentos e referências que tratem do tema, conjugando a uma abordagem predominantemente documental, em que se fará uma compreensão detalhada das legislações estaduais desses estados que implantaram o ICMS-E.

Destarte, a argumentação adotada será permeada pelo o método dialético, já que os fatos não podem ser considerados apartados do seu contexto social e econômico. No que se refere à instrumentalização da pesquisa será analisado todo material bibliográfico, doutrinário, jurisprudencial e estatístico considerado relevante para a construção do conteúdo proposto. Para tanto, o presente estudo foi desenvolvido em duas etapas metodológicas, explicitadas a seguir.

A primeira etapa metodológica do presente trabalho consistiu de pesquisa bibliográfica envolvendo análise crítica sobre a política pública ambiental no Brasil e o papel do Estado Democrático de Direito na efetivação dos Direitos Humanos, especificamente ao direito fundamental ao meio ambiente saudável. Procurou-se analisar a intervenção do Estado sobre o domínio econômico-ambiental, primeiro, perante sua ação na correção das falhas de mercado trazidas pelas externalidades, e

---

<sup>8</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

<sup>9</sup> LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

segundo pela sua responsabilidade diante da sociedade quanto à implantação de políticas públicas voltadas a proteção ambiental.

A segunda etapa metodológica compreendeu pesquisa documental acerca das Leis Complementares Estaduais que instituíram o ICMS-E, afinal será que as legislações estaduais que o regulam têm condições de atender a necessidade de compatibilização dos interesses econômicos públicos e privados com a proteção do meio ambiente? E quanto aos critérios de rateio para o repasse de verba do ICMS, será que são eficazes ou eles precisam ser empregados de uma forma distinta da que hoje detém para a concretização da proteção ambiental?

Após o breve relato do caminho metodológico a ser seguido por esta pesquisa, no capítulo seguinte se inicia a discussão teórica que irá subsidiar as análises propostas neste presente trabalho.

## 1. DA EVOLUÇÃO DO ESTADO MODERNO E A CONCRETIZAÇÃO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O encadeamento teórico a ser abordado neste capítulo expõe uma interpretação histórica acerca da evolução do Estado Moderno relacionada com a construção, afirmação e concretização dos Direitos Humanos. Dessa forma, buscou-se compreender a função que hoje o Estado ocupa (ou pelo menos deveria ocupar) para a consecução dos Direitos Humanos.

Assim, o conceito de Estado como conhecemos nos dias atuais necessita de uma retrospectiva acerca do que realmente ele representa. Para tanto, passar-se-á a um breve relato sobre a história evolutiva do Estado Moderno.

As origens do Estado Moderno remetem a um caminho histórico percorrido pela sociedade. O professor Dalmo Dallari<sup>10</sup> ensina-nos que os modelos de Estado advêm de fatos históricos, isto é, são os fenômenos sociais fundamentais para diferenciá-los. Neste sentido, o jurista brasileiro explica que existindo características próprias que diferenciam os Estados em cada época, o Estado Moderno caracteriza-se, principalmente, por ser uma sociedade politicamente organizada<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

<sup>11</sup> O Estado moderno, em *strict sense*, pode ser compreendido como a sociedade politicamente organizada, fixada em determinado território que lhe é privativo e tendo como característica a soberania e a independência de um povo.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Cumpra esclarecer que no século XVIII, a classe burguesa, após acumular riquezas com a economia mercantil passou a defender ideias liberais com o intuito de obter também poder político. Esse fato histórico culminou na Revolução Francesa dando início, conseqüentemente, a um novo modelo de Estado, qual seja o Estado Moderno. O jurista Paulo Bonavides<sup>12</sup> explicita que o surgimento do Estado Moderno ocorreu da passagem do Estado Absolutista para o Estado Constitucional em que o poder já não pertencia mais ao soberano, mas sim às leis, leis essas escritas pelo poder constituinte.

Neste marco histórico é possível dividir o modelo de Estado Moderno em três espécies: Estado Liberal de Direito, Estado Social de Direito, e Estado Democrático de Direito.

O Estado Liberal de Direito, em síntese, abstinha-se de intervir na economia e de formular políticas diretivas, deixando que o próprio mercado coordenasse o seu rumo. Esse modelo de Estado ficou caracterizado pela conquista da primeira dimensão dos Direitos Humanos, qual seja o direito à liberdade, vida, propriedade e segurança<sup>13</sup>.

O Estado Liberal tão somente corroborou com a expansão do capitalismo, agravando a situação das classes menos favorecidas da sociedade. Sendo esse descompasso com o aspecto social agravado pela eclosão da Revolução Industrial, culminou assim na mudança do Estado Liberal para um Estado Intervencionista<sup>14</sup>.

Dessa forma, o Estado Liberal foi ultrapassado e emerge o Estado Social de Direito, em que o povo exigiu dos governantes o compromisso com os direitos de segunda dimensão, ou seja, com a educação, saúde e trabalho<sup>15</sup>. O professor José Afonso da Silva<sup>16</sup> explica que o modelo de Estado Social de Direito apenas foi capaz de garantir a igualdade formal, não conseguindo assegurar a justiça social nem a efetiva participação democrática do povo no processo político.

Nessa perspectiva, surge o atual modelo de Estado Democrático de Direito buscando assegurar constitucionalmente as garantias aos cidadãos, criando-se uma

---

<sup>12</sup> BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 28-29.

<sup>13</sup> BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho; apresentação de Celso Lafer. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 46-78.

<sup>14</sup> *Ibidem*.

<sup>15</sup> *Ibidem*.

<sup>16</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 118.

política democrática, com valores e princípios a serem fixados pela Carta Magna, sendo os direitos humanos parte integrante dessa nova legislação. Neste momento, ampliou-se a função da Administração Pública, detentora do poder-dever de assegurar a supremacia do interesse público sobre o privado<sup>17</sup>. Assim, o Estado ordenando e coordenando a economia foi o fundamental meio para a implantação das políticas públicas, pois ele deveria (e deve) intervir de forma democrática na economia respeitando os direitos individuais e buscando o bem da coletividade.

Após essa breve releitura da evolução do Estado Moderno perpassa-se necessariamente pela compreensão dos valores que alicerçam a sociedade, e principalmente, o papel do Estado para a efetivação dos Direitos Humanos, cuja observação e implantação constituem a base de legitimação da ação estatal.

### 1.1. Dos direitos humanos e suas dimensões ao longo da evolução do estado moderno

Analisando a evolução dos Estados Modernos acima é possível depreender que as transformações históricas na atuação do Estado estão intrinsicamente relacionadas com a transformação da concepção de Direitos Humanos. Ressalte-se que os princípios adquirem diferentes valores de acordo com as mutações da sociedade ao longo da evolução das funções do Estado Moderno.

Cumprе esclarecer que as teses de que os indivíduos possuem Direitos Fundamentais que antecedem qualquer sociedade política se fortaleceram no século XVIII com a Declaração de Virgínia (1776) e a Declaração Francesa (1789). Logo, os Direitos Humanos positivaram os Direitos Fundamentais nas Constituições dos Estados Modernos<sup>18</sup>.

A concepção histórica de Direitos Humanos, para Norberto Bobbio e outros autores, normalmente elencam três dimensões desses direitos, aos quais foram se afirmando de acordo com a evolução da humanidade. Os direitos de primeira dimensão são os direitos civis e políticos, vinculados à liberdade, à igualdade, à propriedade e à segurança. Surgiram no contexto do modelo de Estado Liberal,

<sup>17</sup> SOARES, Marcelo da Costa. *O estado democrático de direito e seu papel no desenvolvimento econômico e social*. Marília: Unimar, 2010.

<sup>18</sup> WOLKMER, Antônio Carlos. Direitos humanos: novas dimensões e novas fundamentações. *Doutrina Científica*, ano X, n. 16/17, jan./jun. 2002. Disponível em: <<https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/viewFile/768/490>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

após a Revolução Francesa, onde se buscou limitar o poder estatal ao máximo, com o fito de preservar a liberdade individual<sup>19</sup>.

Com a decadência do Estado Liberal e o advento do Estado Intervencionista<sup>20</sup>, após a Revolução Industrial e os graves impasses socioeconômicos, passa-se para a segunda dimensão dos direitos humanos, quais sejam os direitos sociais, econômicos e culturais. Esses direitos são fundados no princípio da igualdade, mas com alcance positivo: o Estado teria responsabilidade pela efetivação de uma igualdade material no seio da sociedade. Insta destacar as principais fontes institucionais que positivaram tais direitos: Constituição do México (1931), Constituição Alemã de Weimar (1919), Constituição Espanhola (1931) e a Constituição Brasileira de 1934.

Norberto Bobbio ressalta que ao longo da história os direitos de primeira e segunda dimensão não mais se restringiam à titularidade dos indivíduos, mas passaram à esfera transindividual da pluralidade de sujeitos. Nesse sentido, os direitos de terceira dimensão são aqueles que se afirmam de modo coletivo, cujos interesses sobressaem para a esfera do meio ambiente, da paz, do patrimônio cultural, necessitando da intervenção do Estado para sua preservação<sup>21</sup>.

Com efeito, tem-se discutido acerca dos direitos de quarta dimensão referente à biotecnologia, à bioética e à regulação de engenharia genética. Entretanto, tais direitos têm recebido dupla crítica, a primeira em decorrência da natureza polêmica desses direitos, por serem complexos e interdisciplinares, a segunda pela tentativa de evitar a banalização dos direitos “realmente” fundamentais<sup>22</sup>.

Por todo o exposto, cumpre doravante analisar o papel do Estado para a efetivação dos direitos ora estudados e a compatibilização dos instrumentos de política pública existentes em nosso ordenamento jurídico para sua efetivação.

## 1.2. Da função do Estado para a efetivação dos direitos fundamentais

Demonstrado está a influência das transformações históricas no papel do Estado e na concepção de Direitos Humanos. Entretanto, cumpre esclarecer que a

---

<sup>19</sup> BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho; apresentação de Celso Lafer. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> Ibidem.

<sup>22</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 38.

efetividade dos direitos fundamentais depende não só do reconhecimento e da proteção desses direitos de todas as suas “dimensões”, mas, principalmente, pela implantação de políticas públicas vinculadas à sua realização.

Ressalte-se nesse momento a constituição sociológica de Ferdinand Lassalle<sup>23</sup> e sua aplicabilidade na efetivação de tais direitos. O polonês abordou o contraponto entre o que se compreende por Constituição “real” e a Constituição “folha de papel”, segundo o qual a durabilidade da Constituição escrita depende da sua coerência com os fatores sociais existentes, do contrário, não haveria a efetividade do disposto na constituição e essa seria apenas uma folha de papel sem efeitos.

Neste esteio, o papel do Estado Moderno consiste, portanto, em garantir de forma ampla e eficaz os direitos fundamentais previstos em sua constituição. Este é o imperativo primário de harmonização entre o sentido formal da norma constitucional e os anseios da realidade social, possibilitando que a Carta Magna seja mais do que uma “folha de papel”.

O Estado Moderno vai se legitimar através da consolidação das diversas dimensões de direitos humanos. A professora Flávia Piovesan destaca a necessidade de harmonização entre os direitos das diferentes dimensões para o desenvolvimento dos direitos fundamentais, afinal eles constituem um “complexo integrado, único e indivisível”, em que estão necessariamente inter-relacionados<sup>24</sup>.

Destarte, sem a efetividade dos direitos econômicos, sociais, civis e políticos reduzir-se-ia apenas a categorias formais, não há como cogitar a dignidade da pessoa humana separada da liberdade, nem pensar em liberdade sem assegurar dignidade da pessoa humana, pois os direitos fundamentais devem agir em harmonia e estarem conectados entre si. É com a efetivação dos direitos que se tem, por conseguinte, a justiça social tão almejada pelo Estado Democrático de Direito.

Diante do exposto, vastamente evidenciado ficou que as constituições do Estado Moderno trouxeram uma série de prestações e concepções de direitos que estão pendentes de ações pelo Estado para garantir seu gozo e efetividade. O item seguinte apresentará especificamente o direito fundamental ao meio ambiente saudável, sua proteção como meio de assegurar os demais direitos fundamentais, função essa precípua do Estado atual.

<sup>23</sup> LASSALE, Ferdinand. *O que é uma Constituição*. Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2002.

<sup>24</sup> PIOVESAN, Flavia C. O direito ao meio ambiente e a Constituição de 1988: diagnóstico e perspectiva. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, v. 1, n.4, jul./set. 1993, p. 79.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

### 1.3. Do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado

O direito ao meio ambiente saudável surge como corolário do próprio direito à vida, ele é primordial para o próprio bem-estar da sociedade. Tal conceituação revela a importância de radicar a proteção ambiental para se alcançar a dignidade da pessoa humana. Assim, foi fundamental reconhecer a dimensão ético-jurídica das questões ambientais ao longo da história para melhor compreensão do presente trabalho.

O respeito ao meio ambiente está intrinsecamente relacionado ao respeito à vida. Nesse sentido, o professor Celso Fiorillo ressalta que “(...) somente aqueles que possuem vida, e, mais ainda, vida com qualidade e saúde, é que terão condições de exercitarem os demais direitos humanos (...)”<sup>25</sup>.

A professora Lise Tupiassu ensina-nos que o direito fundamental à proteção ambiental trouxe uma nova característica à sociedade contemporânea, a qual se convencionou a chamar de “Estados Ambientais”. Esse novo Estado representa um novo modelo estatal pós-social que busca fundamentalmente o desenvolvimento sustentável<sup>26</sup>.

Com efeito, cumprem destacar nesse momento a trajetória a qual levou os Estados Modernos ao denominado “Estado Ambiental”<sup>27</sup>, especificamente, para a compreensão desta pesquisa, no caso do Brasil quais foram os pontos fundamentais para a construção do conteúdo valorativo atual do direito ao meio ambiente saudável. No Brasil, apenas no fim da década de 80, a Constituição Federal de 1988 traz consigo o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, importante enquanto elemento de proteção à vida e saúde humana.

José Afonso da Silva<sup>28</sup> caracteriza tal constituição com uma “constituição marcadamente ambientalista” que representou um avanço enorme ao que tange à defesa ao meio ambiente. O artigo 225 da Carta Magna traz consigo a importância

---

<sup>25</sup> FIORILLO, Celso Antônio Pacheco, ABELHA RODRIGUES, Marcelo. *Manual de direito ambiental e legislação aplicável*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 28.

<sup>26</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumento econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 47-61.

<sup>27</sup> *Ibidem*.

<sup>28</sup> SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. 2. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 26.

do meio ambiente ecologicamente equilibrado, incumbindo ao Poder Público dar-lhe efetividade através da vedação de práticas que coloquem em risco o meio ambiente. Contudo, lembrando os ensinamentos de Lassale não bastava o direito ao meio ambiente estar previsto na Magna Carta se não houvesse coerência com os fatores sociais existentes. Por um tempo, a “Constituição Ambiental” não teve a efetividade esperada quanto a proteção ao meio ambiente e foi apenas uma “folha de papel” bem redigida.

A professora Tupiassu<sup>29</sup> salienta que foi somente com o julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADIMC 487) que a jurisprudência pátria manifestou-se decisivamente em favor da prevalência da proteção ambiental em face da propriedade privada. A partir deste momento, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal culminou por considerar expressamente o direito ao meio ambiente saudável como um direito fundamental. *In litteris*, o Ministro Celso Antônio de Mello discorre da importância da elevação do meio ambiente como direito fundamental:

O direito à integridade do meio ambiente – típico direito de terceira geração – constitui prerrogativa jurídica de titularidade coletiva, refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder atribuído, não aos indivíduos identificados em sua singularidade, mas, num sentido verdadeiramente mais abrangente, à própria coletividade social. (STF MS 22.164-0-SP, Rel. Min. Celso de Mello).

A norma ambiental, por longo tempo, não passou de uma “folha de papel”, revestindo-se apenas de efeitos formais. Ressalte-se que a jurisprudência brasileira continua em permanente avanço quanto à questão ambiental, entretanto, ainda, há muito a ser feito para uma real efetivação do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental a ser tutelado.

#### 1.4. Da importância das políticas públicas ambientais

Por todo o exposto, nota-se que a norma constitucional por si só não produz efeitos se não estiver vinculada a critérios sociais da sociedade a qual está inserida. São esses fatores sociais e as experiências as quais os Estados Modernos enfrentam que contribuem para a verdadeira concretização dos Direitos Humanos, em todas

---

<sup>29</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumento econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 47-61.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

as suas dimensões, a ser realizado através de instrumentos estatais, principalmente, por intermédio de políticas públicas.

Insta destacar que a atuação do Estado é de suma importância para a efetivação dos direitos fundamentais, pois este tem o dever jurídico de agir para que todos possam usufruir dos direitos constitucionais, em especial, para o presente estudo, no que tange o direito ao meio ambiente saudável cabe ao Estado o dever de criar condições para que todos tenham direito à sadia qualidade de vida que só é possível com a efetivação e concretização do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O Estado deve atuar na defesa do meio ambiente, pois imprescindível é a qualidade de vida de seus cidadãos, ou seja, o meio ambiente ecologicamente equilibrado significa não só a preservação das áreas verdes, mas, principalmente, a melhoria da qualidade de vida da população. A Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano coaduna no mesmo sentido, *in verbis*:

A proteção e o melhoramento do meio ambiente humano é uma questão fundamental que afeta o bem-estar dos povos e o desenvolvimento econômico do mundo inteiro, um desejo urgente dos povos de todo o mundo e um dever de todos os governos<sup>30</sup>.

Observa-se que diversos fatores estão intimamente relacionados ao meio ambiente saudável e a noção atual de meio ambiente conduz a uma dimensão mais humanística, não devendo sua compreensão limitar-se apenas a questão da preservação da fauna e da flora. O meio ambiente caracteriza-se por seu aspecto multifacetário<sup>31</sup>, segundo Tupiassu, coloca-se em primeiro plano a qualidade de vida do ser humano, em que cabe ao Estado a função de elaborar políticas públicas e mitigar as externalidades negativas que existirem. Devendo haver coerência entre a criação das políticas públicas como também na criação de políticas econômicas voltadas ao meio ambiente.

Neste diapasão, propõe-se no próximo capítulo discorrer acerca dos conceitos e princípios em que se estruturam as políticas ambientais, por meio de uma concepção econômica ambiental. Afinal, não se pode omitir a importância da proteção do meio ambiente tanto por serem recursos que fornecem matéria prima essencial à vida contemporânea, como pela qualidade e proteção da própria vida humana.

---

<sup>30</sup> ONU. *Declaração das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano*. Estocolmo, 5-16 de junho de 1972. Disponível em: <[https://www.apambiente.pt/\\_zdata/Politicar/Desenvolvimento-Sustentavel/1972\\_Declaracao\\_Estocolmo.pdf](https://www.apambiente.pt/_zdata/Politicar/Desenvolvimento-Sustentavel/1972_Declaracao_Estocolmo.pdf)>. Acesso em: 17 jun. 2017.

<sup>31</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 60.

## 2. DA PROTEÇÃO DO DIREITO AO MEIO AMBIENTE ATRAVÉS DE INSTRUMENTOS ECONOMICOS AMBIENTAIS

Neste capítulo cabe estabelecer um paralelo entre os elementos apresentados no capítulo anterior de modo a vincular as transformações históricas da função do Estado e as dimensões e concepções dos Direitos Humanos ao longo do tempo até a atual compreensão da proteção ambiental. Principalmente, buscar-se-á demonstrar a importância de trabalhar a ordem econômica ambiental.

De início, cabe lembrar o discutido no capítulo anterior quanto ao perfil adotado pelos Estados Modernos: os Estados Intervencionistas impuseram à Administração Pública a necessidade de definir os meios através dos quais seriam executadas as políticas públicas, de modo a garantir os direitos previstos constitucionalmente.

Ora, para a execução de políticas públicas fez-se necessário prover recursos financeiros da própria sociedade que se materializaram através das relações jurídicas tributárias. Assim, o poder público através de instrumentos tributários previstos na política fiscal de seu estado consegue realizar sua política pública e, conseqüentemente, a própria política fiscal funciona como instrumento de concretização dos direitos fundamentais.

Ademais, ainda há outra questão econômica relevante para a proteção ambiental: os recursos naturais a serem protegidos fornecem matéria-prima e combustível essenciais para a manutenção do modo de vida atual. Dessa forma, esses imperativos determinam e justificam a utilização de instrumentos econômico-fiscais na proteção ambiental.

Leonardo Papp<sup>32</sup> destaca que desde o nascedouro, o direito ambiental apresenta seu caráter interdisciplinar, não negando a sua indissociável relação com as demais disciplinas jurídicas e com outros campos do conhecimento. Entretanto, em relação à ordem econômica-fiscal ousa-se dizer que está intimamente ligada à proteção ambiental, pois eles comportam, essencialmente, as mesmas preocupações, quais sejam: buscar a melhoria do bem-estar da sociedade e a estabilidade do processo produtivo<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> PAPP, Leonardo. *Tributação Ambiental*: a potencial contribuição da relação entre direito ambiental e direito tributário. Acesso em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=53e3a7161e428b65>>. Acesso em: 23 maio 2017.

<sup>33</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental*: a utilização de instrumento econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 65.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Por todo exposto depreende-se que a defesa do meio ambiente deve ser estudada conjuntamente com os aspectos da ordem econômico-fiscal. Por isso, analisar-se-á cuidadosamente no item seguinte a função dos tributos ambientais como fundamental instrumento de efetiva promoção da proteção ambiental.

## 2.1. Da tributação ambiental como instrumento de concretização do direito ao meio ambiente saudável

Buscar-se-á neste momento evidenciar que a proteção ambiental é um princípio basilar da ordem econômica, e um fundamento do Estado Democrático de Direito, assim a tributação não se justifica se não para promover a defesa dos direitos fundamentais, entre esses o direito ao meio ambiente ecologicamente saudável.

Acerca desta temática, a obra de Juan Manuel Barquero Estevan<sup>34</sup> elucida acerca da finalidade da tributação no Estado Democrático de Direito, porquanto o Estado Moderno deve atuar como equalizador das desigualdades sociais redistribuindo renda e proporcionando o bem-estar geral, ou seja, concretizando os direitos fundamentais exauridos em suas Constituições.

Dessa forma, as necessidades financeiras crescentes do Estado Moderno não podem prescindir da tributação como instrumento central de sustentabilidade do imenso gasto ou custo social, próprio dos regimes democráticos de direito. José Casalta Nabais<sup>35</sup> explica que é necessário haver entre os cidadãos o dever cívico de contribuir para o financiamento das despesas públicas como um dever fundamental, de forma a garantir a efetividade dos direitos fundamentais.

Nessa linha de interlocução, a implantação dos direitos fundamentais depende de financiamento público dos tributos fiscais. Esses tributos no contexto do Estado Democrático de Direito representam *conditio sine qua non* para a efetivação dos direitos fundamentais e, conseqüente, das políticas públicas concretizadoras desses direitos. Segundo Juan Manuel Barquero Estevan, o dever fundamental de tributar é instrumento indispensável do Estado para que possa desempenhar suas funções. Eis as lições do referido autor:

(...) puede afirmarse que la idea de fondo de esa “teoría del Estado fiscal” es o al menos ha sido generalmente compartida en buena parte de los países que han acogido

<sup>34</sup> BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho. *Cuadernos y Debates*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, n. 125, 2002.

<sup>35</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*, 1988.

sistemas de Estado de bienestar o Estado social, en los que se ha venido considerando el impuesto como el instrumento más adecuado para la financiación de las tareas públicas y como vehículo de intervención y redistribución.<sup>36</sup>

Isto posto, com a questão ambiental não seria diferente, sua efetividade depende da cobrança de tributos ambientais, pois esses funcionam como naturais financiadoras das ações do Estado. A respeito do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente saudável, cumpre destacar que financiá-lo significa assegurar outros direitos que são desdobramentos dele.

Interessante pensar no direito ao meio ambiente ecologicamente saudável em dois vieses, o primeiro ao direito a vida humana que só é possível se houver um meio ambiente adequado e saudável para a convivência da sociedade e, segundo o direito à sustentabilidade que está relacionado à interdisciplinaridade entre aspectos econômicos, sociais, culturais e ambientais que buscam suprir as necessidades humanas para as presentes gerações sem afetar as futuras<sup>37</sup>.

Em suma, após a discussão travada até esse ponto observa-se que a tributação ambiental é o liame entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário, pois trata de ferramenta essencial para a busca da concretização do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado quando se consegue alcançar a melhoria do bem-estar das pessoas (direito à vida), bem como alcançar estabilidade do processo produtivo (direito à sustentabilidade). Entretanto, há alguns empecilhos para a concretização desses direitos como veremos a seguir.

## 2.2. Das externalidades negativas ambientais

Frisa-se que a externalidade ambiental é um dos pontos mais relevantes no estudo da utilização de instrumentos econômico ambientais. Tupiassu<sup>38</sup> esclarece que é através do conceito de externalidade que se compreende a função do Estado Moderno na consecução de um bem-estar geral da sociedade.

<sup>36</sup> BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho. *Cuadernos y Debates*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, n. 125, 2002.

<sup>37</sup> COELHO, Saulo de Oliveira Pinto; MELLO, Rodrigo Antônio Calixto. *A sustentabilidade como um direito fundamental: a concretização da dignidade da pessoa humana e a necessidade de interdisciplinaridade do direito*. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/208/163>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

<sup>38</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumento econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 66.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Cumpra elucidar, primeiramente, o conceito de externalidades. Essas podem ser definidas com os efeitos colaterais da produção de bens ou serviços sobre outras pessoas que não estão diretamente envolvidas com a atividade<sup>39</sup>. Esses feitos podem gerar impactos positivos ou negativos a terceiros. Quando negativos são denominadas de falhas (ou imperfeições) do mercado as quais cabe ao Estado, através de sua finalidade interventiva, mitigar ou solucionar-las.

Em outras palavras, as externalidades representam custos (externalidades negativas) ou benefícios (externalidades positivas) circulando externamente ao mercado que não se consegue compensar com o preço do produto ou serviço. O exemplo clássico de externalidade ambiental negativa é a poluição. Nesse esteio, Ana Maria de Oliveira Nusdeo exemplifica nos termos a seguir:

“(...) uma indústria que lança efluentes num rio, afetando a comunidade localizada à jusante, onde os resíduos são responsáveis pela redução das atividades pesqueiras e requerem maiores custos de tratamento da água pela municipalidade. Esses custos não são compensados pela indústria, isto é, circulam externamente ao mercado, não sendo internalizados no preço de seus produtos”<sup>40</sup>.

Nessa perspectiva, buscando corrigir as externalidades negativas ambientais, surge o Estado Intervencionista, que através de políticas públicas, pretende internalizar as falhas de mercado. Ocorre, no entanto, que tais políticas ambientais, na maioria das vezes, mostram-se apenas como “folha de papel”, sem nenhuma efetividade na proteção do meio ambiente.

Em razão disto, a utilização extrafiscal dos tributos, especialmente da tributação ambiental (como no caso do ICMS-E), demonstrar-se instrumento substancial na regulação do mercado, adquirindo fundamental importância na internalização das externalidades negativas.

### 2.3. Da extrafiscalidade dos tributos ambientais

Tradicionalmente, observa-se uma prevalência da utilização da tributação como financiadora das políticas do Estado, uma função meramente arrecadatária, entretanto como se demonstrará não é a única finalidade dos tributos.

---

<sup>39</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 46-62.

<sup>40</sup> NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. *O uso de instrumentos econômicos nas normas de proteção ambiental*. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/67710-89140-1-pb.pdf>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

Além da finalidade precípua de abastecer os cofres públicos, os tributos podem ser usados para direcionar a conduta dos contribuintes. Nessa perspectiva eles são dotados de fins extrafiscais.

Neste esteio, José Casalta Nabais<sup>41</sup> elucida que a extrafiscalidade tem por finalidade principal a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não apenas a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.

Acerca dessa temática, a professora Tupiassu<sup>42</sup> ensina que a utilização extrafiscal dos tributos está relacionada a função intervencionista dos Estados Modernos e explica que à medida que evoluem as funções sociais do poder público, torna-se mais evidente a ampla eficácia dos tributos e sua fundamental importância quanto ao seu caráter extrafiscal, despidendo a figura tributária de seu caráter puramente arrecadatório.

Salutar lembrar-se do estudo das externalidade negativas, outrora discutida, em que o Estado deveria taxar a fonte geradora da externalidade. Tais ensinamentos demonstram nitidamente o caráter extrafiscal do tributo, pois se impõe uma alta carga tributária à conduta do contribuinte que se visa reduzir.

Por todo o exposto, observa-se o caráter evidentemente social do tributo, funcionando com um instrumento eficaz de indução e harmonização dos princípios da ordem econômica e ambiental.

## 2.4. Dos fundamentos principiológicos para a implantação da tributação ambiental

Em função da própria natureza dos tributos, esses exercem sua finalidade precípua voltada à efetividade dos direitos fundamentais, devendo ser ressaltada, no presente trabalho, a sua importância como instrumento de implantação de políticas públicas de proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Assim, cumpre nesse momento analisar os fundamentos principiológicos basilares para a implantação da tributação ambiental nos estados.

<sup>41</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

<sup>42</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumento econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 119.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

De início, cumpre esclarecer a necessidade de cooperação do poder público e da iniciativa privada na concretização efetiva das políticas públicas ambientais. Partindo desse pressuposto, em meados da década de 70, a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), por intermédio da recomendação C(72)128<sup>43</sup>, de 1972, publicou o princípio do poluidor-pagador. Este princípio pode ser entendido, em síntese, como a incumbência que possui o poluidor de arcar com os custos necessários para a reparação do dano ambiental por ele causado, isto é, busca-se responsabilizar diretamente o gerador da externalidade negativa causada, afastando o fardo econômico que a poluição coloca sobre os poderes públicos<sup>44</sup>.

Dessa forma, o princípio do poluidor-pagador se mostra como fundamental ferramenta para a internalização dos custos da poluição, devendo o poluidor suportar, senão a totalidade, ao menos a maior parte dos custos advindos dos danos ambientais.

Outro vetor basilar para a implantação da tributação ambiental é o princípio da precaução que surgiu na década de 70 na Alemanha, mas foi consagrado internacionalmente pela Declaração do Rio de 1992, oriunda da Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e o Desenvolvimento<sup>45</sup>.

O princípio da precaução, de modo a proteger o meio ambiente, define-se quando houver ameaça de danos sérios ou irreversíveis, na ausência de absoluta certeza científica, não deve ser utilizada como razão para postergar medidas eficazes e economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental. Nesses casos, deve-se impedir de imediato o prosseguimento de qualquer ação potencialmente poluidora. Nesse sentido, o princípio da precaução é tido como o princípio ambiental por excelência na concretização efetiva da proteção ambiental, à medida que

---

<sup>43</sup> ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES – OCDE. *Recommandation du Conseil sur les principes directeurs relatifs aux aspects économiques des politiques de l'environnement sur le plan international*. 26/05/1972 – C(72)128. Disponível em: <<http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&Lang=fr&Book=False>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

<sup>44</sup> ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES – OCDE. *Le principe pollueur-payeur: analyses et recommandations*. Paris: 1992. Disponível em: <[http://cms.unige.ch/isdd/IMG/pdf/PPP\\_analyses\\_et\\_recommandations\\_de\\_l\\_OCDE.pdf](http://cms.unige.ch/isdd/IMG/pdf/PPP_analyses_et_recommandations_de_l_OCDE.pdf)>. Acesso em: 24 jun. 2017.

<sup>45</sup> BRASIL. Ministério do Meio Ambiente. *Princípio da precaução*. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/informma/item/7512>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

visa garantir a qualidade de vida não apenas para o presente, mas abarcando também as futuras gerações.

Diante dos princípios ambientais apresentados resta-nos esclarecer que a criação de uma figura tributária ambiental ou a adaptação dos instrumentos fiscais existentes, visando à proteção ambiental, deve estar vinculada também ao princípio tributário da capacidade contributiva como limitador da tributação ambiental criada ou adaptada. Deve-se atentar que a criação de novos tributos impactaria prejudicialmente o aumento da carga tributária do Estado, o que é inadmissível no contexto de um processo de reforma fiscal, que busca balancear o sistema fiscal sem necessariamente prejudicar o contribuinte.

Nessa conjuntura, foi inserido, em 1789, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão<sup>46</sup>, o princípio da capacidade contributiva, corolário das constituições dos Estados Modernos, prevê que a contribuição do contribuinte não pode reduzir o seu padrão de vida e nem prejudicar suas atividades econômicas<sup>47</sup>.

Em face de tudo o que se ressaltou até o momento, evidenciou-se a necessidade da utilização de instrumentos econômico-fiscais na proteção do meio ambiente, ponderando para isso os princípios tributários e ambientais alhures analisados, bem como destacando a função precípua do Estado Democrático de Direito na efetivação dos direitos fundamentais e, conseqüentemente, na promoção da proteção ambiental.

Exemplo marcante, nesse sentido, é a tributação ambiental na experiência brasileira, especialmente, o sucesso do ICMS-E, o qual merece a atenção desse trabalho de conclusão de curso, que será estudado no capítulo a seguir.

### 3. DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NA EXPERIÊNCIA BRASILEIRA

Diante dos fundamentos e princípios ambientais e tributários analisados até o momento, é necessário questionar quais as condições de implementação da tributação ambiental no Brasil, será preciso a criação de novos tributos ou a adequação dos tributos já existentes?

<sup>46</sup> Artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível em: <[http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar\\_dir\\_homem\\_cidadao.pdf](http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf)>. Acesso em: 27 jun. 2017.

<sup>47</sup> MEIRELLES, José Ricardo. *O princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6>>. Acesso em: 27 jun. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Como exposto no capítulo anterior, os Estados tendem a adotar tributos cuja cobrança está diretamente relacionada às emissões de poluentes, ou seja, apresentam uma característica especificamente extrafiscal. Assim, quanto maior a emissão de poluentes, maior será a arrecadação tributária.

Contudo, existe alternativa possível qual seja a adaptação dos tributos já existentes vinculando-os a elementos ambientais de modo que eles apresentem um caráter eminentemente extrafiscal de proteção ambiental.

Analisando o cenário jurídico nacional, verifica-se que a criação de novos tributos geraria grande impacto econômico, pois não seria viável a criação de um novo tributo sem antes se processar uma reforma do sistema tributário nacional haja vista que a carga tributária no país é uma das mais altas do mundo. Deste modo, tendo por base o contexto brasileiro atual, vê-se permeado de grande dificuldade a opção da criação de um tributo ambiental, mas sensata seria a adaptação dos tributos já existentes.

Dessa forma, após verificar a impossibilidade no contexto do Brasil para a criação imediata de novas figuras tributárias diretamente relacionada à questão ambiental, insta buscar meios capazes de viabilizar e adaptar os tributos já existentes para o fomento das políticas públicas ambientais.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que conforme dispõem os artigos 145 da CF/88 e o artigo 5º do CTN, existem as espécies clássicas dos tributos, tripartidas em Taxas, Contribuições de Melhoria e Impostos. Entre esses tributos, devemos analisar qual deles melhor viabilizaria o fomento das políticas públicas ambientais no Brasil. Assim, analisaremos previamente a natureza jurídica dessas espécies tributárias e sua efetividade no ordenamento jurídico.

### a) Taxas

Na esfera constitucional, o próprio constituinte tratou de definir as taxas como contraprestações pelo poder de polícia ou por serviços prestados pelo poder público. Nesse sentido, dispõe o artigo 145, inciso II, da CF/88, *ipsis litteris*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios 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 a sua disposição.

O professor Luís Eduardo Schoueri<sup>48</sup> leciona, nesse sentido, que as taxas são devidas em razão de uma atividade do Estado, a qual pode caracterizar o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.

No âmbito ambiental, essa espécie tributária é utilizada pela Administração Pública em razão de contraprestações de cunho ambiental, principalmente, para fiscalização e licenças ecológicas decorrentes do poder de polícia.

Há aqueles que sustentam defendendo a aplicação das taxas como a melhor forma em matéria ambiental, por estar intrinsecamente relacionado ao princípio do poluidor-pagador através da cobrança de taxas pela utilização dos bens ambientais, enquanto há também pessoas de opinião contrária defendendo a dificuldade em se mensurar o valor dos bens ambientais.

Ressalte-se que essa espécie tributária recebe grande crítica dos ambientalistas, pois se questiona a baixa capacidade incentivadora da taxa para a proteção ambiental, pois normalmente ela é calculada com valores extremamente reduzidos se comparados à gravidade dos danos.

No Brasil, a Lei Estadual n. 10.430/89, modificada pela Lei n. 11.305/95 instituiu a Taxa de Preservação Ambiental (TPA) no distrito estadual de Fernando de Noronha, em Pernambuco. Sua finalidade é assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Arquipélago de Fernando de Noronha, incidente sobre o trânsito e a permanência de pessoas naquelas ilhas<sup>49</sup>.

Nesse sentido, o artigo 84 do supracitado dispositivo legal tem como fato gerador “utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infraestrutura física implantada no Distrito Estadual e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Arquipélago de Fernando de Noronha”. Devendo ser cobrado de “todas as pessoas, não residentes ou domiciliadas no Arquipélago, que estejam em visita de caráter turístico”.

A Taxa de Preservação Ambiental (TPA) está presente também nos municípios de Ilha Bela (SP), de Ilha Morro de São Paulo (BA) e Bombinhas (SC). No entanto, destaca-se que a TPA enfrenta grandes debates nos tribunais quanto à constitucionalidade de sua cobrança.

<sup>48</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 251-255.

<sup>49</sup> LHA DE NORONHA. *Taxa de preservação ambiental*. Disponível em: <[http://www.ilhadenoronha.com.br/ailha/taxadepreservacao\\_em\\_noronha.php](http://www.ilhadenoronha.com.br/ailha/taxadepreservacao_em_noronha.php)>. Acesso em: 20 set. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Em janeiro de 2017, no município baiano da Ilha Morro de São Paulo, o Tribunal de Justiça da Bahia determinou a suspensão da cobrança após a propositura da ADI n. 0001946.07.2014.8.05.0000 proposta pelo Ministério Público da Bahia. Para o Ministério Público local, a taxa limita o direito de liberdade de tráfego de maneira inconstitucional<sup>50</sup>. De mesma forma, em março de 2017, o Ministério Público de Santa Catarina (MPSC) obteve, por meio de medida liminar, a suspensão da Taxa de Preservação Ambiental (TPA) criada pela Lei n. 1.155/16 do Município de Governador Celso Ramos, através da ADI n. 8000090-33.2017.8.24.0000<sup>51</sup>.

## b) Contribuição de melhoria

Segundo Luís Eduardo Shoueri<sup>52</sup> a contribuição de melhoria permite que o Estado tribute o acréscimo de valor de determinado imóvel em decorrência de

---

<sup>50</sup> ACÓRDÃO AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 387, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2012, DO MUNICÍPIO DE CAIRU. TAXA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL. RITO ABREVIADO (ART. 12 DA LEI N. 9.868/1999). INSTITUIÇÃO DE TAXA PRESSUPÕE ATUAÇÃO ESTATAL ESPECÍFICA E DIVISÍVEL EM BENEFÍCIO DE CONTRIBUINTES DETERMINÁVEIS (ART. 149 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DA BAHIA C/C ART. 145, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). INCONSTITUCIONALIDADE DA INSTITUIÇÃO DA TAXA QUESTIONADA, COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE. DIREITO DIFUSO, E NÃO RELACIONADO A CONTRIBUINTES ESPECÍFICOS. MATÉRIA DE NATUREZA GERAL, TRIBUTÁVEL, EM TESE, ATRAVÉS DE IMPOSTO. QUESTÃO SEMELHANTE JÁ ANALISADA, ANTERIORMENTE, POR ESTE EGRÉGIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DA CHAMADA “TAXA DE TURISMO” DO MUNICÍPIO DE CAIRU NA ADIN N. 0012740-29.2010.8.05.0000. RELATORIA DO EMINENTE DESEMBARGADOR GESIVALDO NASCIMENTO BRITTO. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 1º, 2º, 3º E 4º DA LEI COMPLEMENTAR N. 387, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2012, DO MUNICÍPIO DE CAIRU, E, POR ARRASTAMENTO, DOS SEUS DEMAIS ARTIGOS. DE OFÍCIO, TAMBÉM POR ARRASTAMENTO, DECLARA-SE A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO MUNICIPAL REGULAMENTADOR N. 1.115, DE 25 DE JUNHO DE 2014. OFENSA DIRETA AOS ARTS. 4º, 149, AMBOS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DA BAHIA. AÇÃO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (Classe: Direta de Inconstitucionalidade, Número do Processo: 0001946-07.2014.8.05.0000, Relator (a): Ivete Caldas Silva Freitas Muniz, Tribunal Pleno, Publicado em: 12/11/2016 ) (TJ-BA – ADI: 00019460720148050000, Relator: Ivete Caldas Silva Freitas Muniz, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 12/11/2016).

<sup>51</sup> BRASIL. TJSC. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 8000090-33.2017.8.24.0000* – Município de Biguaçu. Disponível em: <<https://www.mpsc.mp.br/noticias/liminar-suspende-taxa-de-preservacao-ambiental-de-governador-celso-ramos>>. Acesso em: 20 set. 2017.

<sup>52</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 232.

obras custeadas pelo poder público, ou seja, este tributo é uma espécie tributária vinculada, cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, em decorrência de obra pública.

Observe que a presente espécie tributária tem caráter estritamente arrecadatório, assim, sendo sua finalidade quase exclusivamente de obtenção de recursos para o erário público. Por essa razão, há aqueles que defendam a impossibilidade de aplicação da contribuição de melhoria na defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Isso porque para esses seriam inviável, devido à natureza deste tributo, caracteriza-lo impondo-lhe uma finalidade extrafiscal<sup>53</sup>.

Entretanto, há aqueles que defendam amplamente a aplicação dessa espécie tributária, nos casos em que há valorização do patrimônio do particular em razão de alguma obra ou serviço de interesse público.

Nesse sentido, corrobora a pesquisa de Wallace Souza Barbosa intitulado “Contribuição de Melhoria como instrumento de concretização do Estado de Direito Ambiental”<sup>54</sup>. Segundo o estudo é notável que classes sociais dotadas de maior poder aquisitivo ocupam espaços privilegiados, cujo os imóveis estão situados próximos a parques públicos e estes indivíduos usufruem dos serviços ecossistêmicos privilegiados. Assim, segundo o pesquisador seria viável e justo a incidência da Contribuição de Melhoria para custeio na manutenção desses parques públicos pelos contribuintes que moram entorno dos parques.

Portanto, a implantação da Contribuição de Melhoria como instrumento de concretização do meio ambiente sadio significaria fazer pesar o custo da melhoria ambiental sobre aqueles que se beneficiam dela.

### c) Impostos

O artigo 16 do CTN combinado com o artigo 167, inciso IV, da CF/88, determina que a espécie tributária imposto é todo tributo cuja obrigação tem por fato

<sup>53</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 142.

<sup>54</sup> BARBOSA, Wallace Souza. *Contribuição de melhoria como instrumento de concretização do estado de direito ambiental*. Orientador Roberto Rodrigues de Souza. São Cristovão, 2014, XVI, 127 f.: il. Dissertação Mestrado em Desenvolvimento e Meio Ambiente – Universidade Federal de Sergipe, 2014. Disponível em: <<https://ri.ufs.br/handle/tede/1283>>. Acesso em: 11 out. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, ou seja, trata-se de tributo não vinculado.

Neste esteio, o professor Luiz Eduardo Shoueri<sup>55</sup> explica que a receita dos impostos não é em regra afetada a qualquer finalidade, assim, trata-se de hipótese tributária para cobrir as despesas gerais do ente tributante.

Desse conceito é possível se opor aos impostos ambientais à medida que a Administração Pública estaria impedida constitucionalmente de vincular a destinação da arrecadação do imposto às atividades de defesa do meio ambiente. Contudo, a professora Lise Tupiassu explica que a vinculação da receita do imposto ambiental decorre de sua natureza extrafiscal e, portanto, seria legítima, não incidindo o princípio da não vinculação da receita, que rege apenas os impostos da tributação fiscal<sup>56</sup>.

Outra característica dos impostos que se demonstra adequada a sua vinculação a critérios ambientais é o princípio da seletividade previsto nos artigos 153, § 3º, inciso I e artigo 155, § 2º, inciso II da CF/88. Ora nada mais essencial do que a proteção do meio ambiente, através do qual se protege, consequentemente, a saúde, o bem estar e a própria vida.

Na prática, o princípio da seletividade dos impostos ambientais serviria para justificar a redução ou majoração de alíquotas dos tributos incidentes sobre produtos menos ou mais poluentes. Essa metodologia corroboraria com o desenvolvimento sustentável, por exemplo, a redução do IPVA para veículos menos poluentes ou a diminuição do ITR para imóveis que fomentem a preservação das áreas verdes nas propriedades rurais.

Por todas essas razões apresentadas, segundo a professora Lise Tupiassu, os impostos ambientais são os tributos ambientais por excelência<sup>57</sup>. Contudo, insta destacar duas críticas impostas aos tributos verdes. A primeira foi apontada pela OCDE, segundo a análise desenvolvida pela organização há um perigo decorrente dos impostos verdes, caso eles sejam eficientes, eles representam uma arrecadação

---

<sup>55</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 282.

<sup>56</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 117-159.

<sup>57</sup> *Ibidem*.

decrecente, ou seja, quanto maior sua eficiência, menor a poluição e, consequentemente, menor sua arrecadação. Por outro lado, caso o imposto seja ineficiente há o perigo de engessamento das políticas públicas ambientais, pois toda arrecadação estaria vinculado aquele imposto. Assim, caso a arrecadação seja insuficiente faltaria verba e precisaria criar novas espécies tributárias<sup>58</sup>.

A segunda crítica é que grande parte dos tributos instituídos com finalidade extrafiscal acabam por servirem exclusivamente para a criação de receitas, desvirtuando-se de sua finalidade inicial. Nesse sentido, coaduna Jean-Philippe Barde, *in verbis*:

“(...) nous avons vu que la plupart. des taxes et redevances ont précisément pour raison d’être le financement des opérations de protection de l’environnement. Les taxes affectées sont la règle, les taxes non affectées, l’exception”<sup>59</sup>

Apesar das críticas, as vantagens apresentadas pelos impostos verdes dentro do federalismo fiscal ambiental mostram-se bastante relevantes e eficazes para a proteção ambiental, justificando assim a sua utilização. Nessa perspectiva que se pretende demonstrar a experiência e o sucesso do ICMS-E no ordenamento jurídico brasileiro.

### 3.1. Dos princípios do federalismo fiscal ambiental

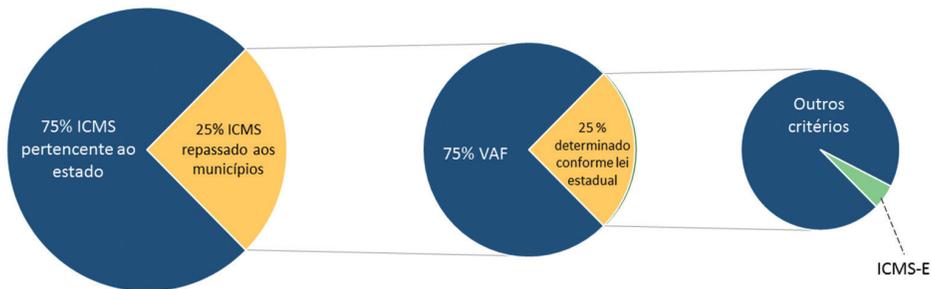
Inicialmente, cumpre lembrar que o ICMS é um imposto que tem como fonte geradora as operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nos moldes do artigo 155, inciso II, da CF/88.

O artigo 158, inciso IV, da Carta Magna determina que 25% do valor arrecadado do ICMS pelos estados pertencem aos municípios e, por isso, devem ser a eles repassados. Ressalte-se que o constituinte originário deixou a cargo dos estados a definição de critérios de repasse do valor arrecadado. Neste esteio, a figura 2 demonstra a porcentagem do ICMS destinado aos municípios segundo o critério ambiental.

<sup>58</sup> Ibidem.

<sup>59</sup> BARDE, Jean-Philippe. *Économie et politique de l’environnement*. 2. ed. Paris: PUF, 1992. Apud TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 149.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento



**Figura 2.** Distribuição do ICMS aos municípios segundo o critério ambiental.

Com efeito, os critérios de repasse de verbas constituem um amplo fator de indução econômica, por exemplo, no caso do ICMS-E, a parcela de 25% distribuída aos municípios conforme Lei Complementar Estadual possibilitou a incorporação do compromisso pelos estados pela questão ambiental.

O ICMS-E surge no Paraná, em 1991, mas atualmente 16 estados brasileiros já vêm legislando no mesmo sentido<sup>60</sup>. A perspectiva é que os municípios detentores de maiores áreas de proteção ambiental sejam agraciados com um repasse maior de receitas enquanto aqueles municípios que não se preocupam com a questão ambiental e com a melhoria das condições de vida da população recebam um repasse menor das receitas do ICMS.

A expectativa é que a repartição de receitas tomadas em conta pelo ICMS-E desenvolvam políticas públicas voltadas para a preservação e manutenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Tal conservação ambiental está intrinsecamente ligada à melhoria da qualidade de vida da população.

### 3.2. Do ICMS-E na experiência dos estados brasileiros aplicado aos municípios

Nesse momento, analisaremos os critérios de distribuição das receitas do ICMS, evidenciando a metodologia de rateio do ICMS-E utilizados por esses estados brasileiros e sua eficiência na proteção do meio ambiente.

<sup>60</sup> ICMS-ECOLÓGICO. Acre, Amapá, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo e Tocantins. Disponível em: <<http://www.icmsecológico.org.br/>>. Acesso em: 3 jun. 2017. Ressalte-se que grande parte dos dados referentes ao ICMS-E, presentes nesse trabalho, foram encontrados em um site criado exclusivamente para acompanhar o desenvolvimento e o repasse desse imposto ambiental pelos estados. O site foi criado e é mantido pela ONG Internacional denominada The Nature Conservancy (TNC).

Quanto aos critérios utilizados na definição das legislações estaduais, cabe ressaltar que alguns estados adotam critérios quantitativos ou qualitativos.

### a) Acre

Em janeiro de 2004, a Lei n. 1.530 instituiu o ICMS-E no Estado do Acre, destinando 5% da arrecadação deste tributo para os municípios com Unidades de Conservação Ambiental (UC)<sup>61</sup>. Observa-se dos artigos a seguir que foi utilizado critério nitidamente quantitativo para o repasse das receitas aos municípios, *in verbis*:

**Art. 1º Por intermédio da presente lei, serão contemplados com o instituto tributário denominado ICMS Verde os municípios que abriguem em seu território unidades de conservação ambiental ou que sejam diretamente influenciados por elas.**

(...)

Art. 3º As unidades de conservação ambiental a que alude o art. 1º desta lei são as áreas de preservação ambiental, as comunidades indígenas, estações ecológicas, parques, reservas florestais, florestas, hortos florestais, áreas de relevante interesse de leis ou decretos federais, estaduais ou municipais, de propriedade pública ou privada. (Grifos nossos).

Em dezembro de 2009, com o advento do Decreto n. 4.918 que regulamentou a lei supracitada, estabeleceu-se outro critério de repasse, qual seja o destino da receita aos municípios que conservem a biodiversidade e executem projetos de desenvolvimento sustentáveis, saúde e educação. É notável, que o critério inserido pelo decreto possui caráter nitidamente qualitativo e não apenas quantitativo como instituído anteriormente pela Lei n. 1.530/04. Vejamos:

Art. 4º Os recursos oriundos do ICMS Verde a que cada município tiver direito serão aplicados exclusivamente na elaboração e execução de políticas, programas, ações,

<sup>61</sup> O conceito de UC é de suma importância para o estudo do presente trabalho. A Lei n. 9.985/00 que instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação (SNUC) trouxe o conceito de UC e determinou seu regime especial de administração. O SNUC divide as UCs em dois tipos: i) proteção integral, e ii) de uso sustentável. Sendo o primeiro tipo mais rígido em seus critérios de utilização da área, enquanto que no segundo tipo, admite-se a utilização da área, inclusive para moradia. As UCs com proteção integral são: Estação Ecológica; Reserva Biológica; Parque Nacional; Monumento Natural; e Refúgio de Vida Silvestre. As de uso sustentável são: Área de Proteção Ambiental; Área de Relevante Interesse Ecológico; Floresta Nacional; Reserva Extrativista; Reserva de Fauna; Reserva de Desenvolvimento Sustentável; e Reserva Particular do Patrimônio Natural. Todas as UCs são conceituadas e delimitadas em seu uso pela citada lei, que determina que a criação por ato do Poder Público, não impondo ou limitando sua criação por parte da administração estadual ou municipal.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

projetos de desenvolvimento sustentáveis, vinculados à melhoria das variáveis descritas nos incisos no art. 3º deste Decreto, ou ainda no fortalecimento do Sistema Municipal de Meio Ambiente, nos termos da norma municipal específica e do Regulamento Operativo previsto no art. 5º deste Decreto.

Por todo exposto, é evidente que a gestão pública acreana é norteadada por uma excelente política pública ambiental que vem sendo implantada pelo Governo do Estado há quase 20 anos. Segundo dados fornecidos pela equipe do *icmsecológico.org.br*, durante esses anos o ICMS-E acreano corroborou com a promoção de diversas ações de apoio ao fortalecimento dos municípios e passou de 2,5 para 5,6 milhões de hectares em área protegida por UC, entre esses podemos citar: o Zoneamento Ecológico-Econômico, o Plano Estadual de Recursos Hídricos e o Sistema Estadual de Áreas Naturais Protegidas<sup>62</sup>.

## b) Amapá

Com o advento da Lei n. 322/96, o Estado do Amapá aprovou o ICMS-E no contexto de uma reforma nos critérios de rateio do ICMS. A lei disciplina que 1,4% do ICMS serão destinados para a questão ambiental, considerando como critério a existência de UCs. Analisaremos o dispositivo a seguir:

Art. 2º As parcelas de receita de que tratam os incisos II e III deste artigo serão creditadas segundo os critérios a seguir:

(...)

II – 1/4 (um quarto) será distribuído nos percentuais e nos exercícios do Anexo I desta Lei conforme os seguintes critérios:

§ 1º área geográfica: relação percentual entre a área geográfica do Município e a área total do Estado, informada pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE;

§ 2º população: relação percentual entre a população residente no Município e a população total do Estado, medida segundo dados fornecidos pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE;

§ 3º população dos 03 (três) Municípios mais populosos: relação percentual entre a população residente em cada um dos 03 (três) Municípios mais populosos do Estado e a população total destes, medida segundo dados fornecidos pelo IBGE;

§ 4º educação: relação entre o total de alunos atendidos, inclusive os alunos da pré-escola, e a capacidade mínima de atendimento pelo Município, publicada pela

---

<sup>62</sup> ICMS-ECOLÓGICO. ESTADO DO ACRE. Disponível em: <[http://www.icmsecológico.org.br/site/index.php?option=com\\_content&view=article&id=89&Itemid=77](http://www.icmsecológico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=89&Itemid=77)>. Acesso em: 1 out. 2017.

Secretaria de Estado da Educação até o dia 30 de abril de cada ano, relativamente aos dados do ano civil imediatamente anterior, calculada de acordo com Anexo II desta Lei, observado o disposto no Art. 2º;

§ 5º área cultivada: relação percentual entre a área cultivada do Município e a área cultivada do Estado, cujos dados publicados pela Secretaria de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, até o dia 30 de abril de cada ano, com base em dados fornecidos pelo IBGE;

§ 6º patrimônio cultural: relação percentual entre o Índice de Patrimônio Cultural do Município e o somatório dos índices para todos os Municípios, fornecida pela Fundação Estadual da Cultura, que fará publicar até o dia 30 de abril de cada ano, os dados apurados relativos ao ano civil imediatamente anterior, observado o disposto no Anexo III desta Lei:

**§ 7º meio ambiente, observado o seguinte:**

**a) os recursos serão distribuídos com base no Índice de Conservação do Município, calculado de acordo com o Anexo IV desta Lei, considerando-se as unidades de conservação estaduais, federais e particulares, bem como as unidades municipais que venham a ser cadastradas, observadas os parâmetros e os procedimentos definidos pelo órgão ambiental estadual:**

**b) a Secretaria de Estado de Meio Ambiente fará publicar, até o dia 30 de abril de cada ano os dados apurados relativamente ao ano civil imediatamente anterior, com a relação de Municípios habilitados segundo a alínea anterior.** (nossos grifos)

Duas conclusões, portanto, podem ser extraídas do enxerto acima. A primeiramente diz respeito à característica da lei ora analisada, é notável que não se trata de uma lei especificamente ecológica já que dos 10 critérios, 9 deles não são ambientais, com exceção do § 7º. Ainda, cumpre esclarecer que o inciso I, do § 7º, define como critério ambiental a existência de UCs, estas estão definidas na Lei n. 9.985/00, que instituiu o SNUC<sup>63</sup>. Observe que a Lei n. 322 data de 1996, enquanto a Lei do SNUC data de 2000, motivo pelo qual a primeira não reconhece as categorias de UCs nos moldes da segunda. Nesse sentido, não há categorias de terras indígenas e áreas de proteção especial na Lei de ICMS-E do Estado Amapá.

<sup>63</sup> A Lei n. 9.985/00 instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação que é o conjunto de UCs federais, estaduais e municipais composto por 12 categorias de UC, cujos objetivos específicos se diferenciam quanto à forma de proteção e usos permitidos. O SNUC foi concebido de forma a potencializar o papel das UC, de modo que sejam planejadas e administradas de forma integrada com as demais UC, assegurando que amostras significativas e ecologicamente viáveis das diferentes populações, habitats e ecossistemas estejam adequadamente representados no território nacional.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Neste esteio, em 2004 o Estado do Amapá juntamente com a Secretaria de Meio Ambiente, Receita Estadual e Planejamento, e com apoio institucional da Ordem dos Advogados do Brasil minutou um projeto de lei para adotar o conceito de UCs previsto no SNUC e, também, propondo novos percentuais de repasse de receitas<sup>64</sup>.

A segunda constatação foi que a Lei n. 322/96 após 21 anos de sua publicação ainda não foi regulamentada por decreto do Governo Estadual, apesar do artigo 5º determinar a realização de tal tarefa. Na prática o anexo da Lei do ICMS-E no Estado do Amapá equivale a sua regulamentação, mas isso implica numa ineficiência na execução da lei. O decreto é necessário para regular as formas com que os municípios irão desenvolver as políticas públicas para proteção ao meio ambiente.

Paulo Sérgio Abreu Mendes<sup>65</sup>, estudando profundamente a Lei Estadual n. 322/96, traz outra questão acerca da repartição de receitas do ICMS-E no Amapá, ele constatou que os municípios que objetivam o desenvolvimento econômico são favorecidos com valores maiores dos repasses tributários do ICMS, pois têm mais possibilidade de gerar receitas em função da circulação de mercadorias e os critérios de repasse os favorecem. Nesse sentido, dos 16 municípios existentes no Estado do Amapá, os municípios de Macapá e Santana recebem 78,3% da participação no ICMS, enquanto os demais municípios recebem apenas 21,69%.

Atualmente, critério disciplinado pela lei amapaense é nitidamente quantitativo, mas a expectativa é que o Estado do Amapá aprimore sua normativa conferindo ao ICMS-E maior função extrafiscal e não apenas arrecadatória (como tem ocorrido). A Lei de ICMS-E no Amapá precisa ser alterada para que possa cumprir com sua finalidade ambiental, possibilitando melhores políticas públicas em âmbito municipal, em prol da conservação do meio ambiente e da melhoria da qualidade de vida dos cidadãos amapaenses. Deve se proteger não apenas as UCs, mas também priorizar o saneamento ambiental, a preservação das áreas indígenas, o desenvolvimento de uma política municipal de meio ambiente, entre outros exemplos.

---

<sup>64</sup> ICMS-ECOLÓGICO. ESTADO DO AMAPÁ. Disponível em: <[http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com\\_content&view=article&id=99&Itemid=77](http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=99&Itemid=77)>. Acesso em: 3 out. 2017.

<sup>65</sup> MENDES, Paulo Sérgio Abreu. O ICMS ecológico previsto na Lei Estadual n. 322/1996 como instrumento de política pública ambiental no Estado do Amapá. Orientador Prof. Dr. Raul José de Galaad Oliveira. Macapá, 2009.

### c) Ceará

A Lei n. 14.023/07 surge para modificar dispositivos da Lei n. 12.612/96, que definia os critérios de distribuição da cota-parte do ICMS no Estado do Ceará. O estado passou após a edição daquela lei a adotar o ICMS Socioambiental, pois além do critério ambiental, há também os critérios de educação e de saúde. Nesse sentido, a repartição segundo o Índice Municipal de Qualidade do Meio Ambiente (IQM) determinou 2% da receita do ICMS aos municípios, *in verbis*:

Art. 1º Os incisos II, III e IV do art. 1º da Lei n. 12.612, de 7 de agosto de 1996, passam a vigorar com as seguintes redação: “Art. 1º ... I – ... II – 18% (dezoito por cento) em função do Índice Municipal de Qualidade Educacional de cada município, formado pela taxa de aprovação dos alunos do 1º ao 5º ano do ensino fundamental e pela média obtida pelos alunos de 2º e 5º ano da rede municipal em avaliações de aprendizagem; III – 5% (cinco por cento) em função do Índice Municipal de Qualidade da Saúde de cada município, formado por indicadores de mortalidade infantil; IV – 2% (dois por cento) em função do Índice Municipal de Qualidade do Meio Ambiente de cada município, formado por indicadores de boa gestão ambiental.” (NR).

O Decreto n. 29.306/08 veio regular e definir quais são os indicadores de boa gestão ambiental dispostos no artigo supramencionado. Atualmente, resume-se na existência ou não de Sistema Municipal de Gestão Integrada de Resíduos Sólidos Urbanos devidamente licenciados, é o que se depreende do artigo 16 do decreto:

Art.16 O Índice Municipal de Qualidade do Meio Ambiente – IQM de um município pode assumir os seguintes valores: I – IQM é igual a 1 se existe, no município “i”, Sistema de Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos Urbanos aprovado pelo Conselho de Políticas e Gestão do Meio Ambiente/SEMACE; II – IQM é igual a 0 se não existe, no município “i”, Sistema de Gerenciamento Integrado de Resíduos Sólidos Urbanos aprovado pelo Conselho de Políticas e Gestão do Meio Ambiente/SEMACE.

Cumprir destacar que a iniciativa para a criação da lei do ICMS Socioambiental no Ceará foi da Associação Caatinga, representante das Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPNs)<sup>66</sup> do estado, que teve o apoio de outras entidades da sociedade civil, membros da comissão técnica e do comitê gestor do

<sup>66</sup> O SNUC criou entre as categorias de UC a possibilidade de criação de uma área protegida administrada não pelo poder público, mas por particulares interessados na conservação ambiental. Esta categoria é a Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN). Foram criadas pelo Decreto n. 98.914/90 e atualmente são regulas pelo Decreto n. 5.746/06.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

programa selo município verde, como também de parlamentares da assembleia legislativa<sup>67</sup>.

Quanto aos resultados da implantação do ICMS Socioambiental no Ceará, os pesquisadores da Universidade Federal do Ceará elaboraram um trabalho intitulado “ICMS Ecológico como instrumento de responsabilidade socioambiental na gestão pública municipal: estudo sobre a experiência do Estado do Ceará”<sup>68</sup> que cabe destacarmos algumas considerações. Os pesquisadores relatam que apesar de se tratar de uma lei relativamente recente, as perspectivas são positivas, pois “o estado está avançando para incluir um conjunto cada vez maior de indicadores ambientais para aferir a gestão ambiental municipal”. Verificou-se também que dos 184 municípios cearenses, “apenas 5% não desenvolvem ações voltadas para proteção do meio ambiente”<sup>69</sup>.

Diante do estudo realizado através dos trabalhos acadêmicos e pelos dados obtidos no Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (IPECE) percebe-se que no Estado do Ceará o ICMS Socioambiental tem funcionado com êxito. A questão social e ambiental tem fronteira meramente legislativa, pois na prática estão interligadas pela base educacional que corrobora com ações de melhoria ambiental através de uma consistente educação ambiental. A título de exemplo o Programa Selo Município Verde<sup>70</sup> é um programa público de certificação ambiental que existe no Ceará e entre os seus indicadores está incluída a existência de áreas de UCs e projetos de incentivo a sustentabilidade ambiental.

#### d) Goiás

A Emenda Constitucional n. 40/07 previa o repasse de 5% dos recursos do ICMS aos municípios pelo critério quantitativo ambiental, ainda disciplina que a

---

<sup>67</sup> ICMS-ECOLÓGICO. ESTADO DO CEARÁ. Disponível em: <[http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com\\_content&view=article&id=67&Itemid=77](http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=67&Itemid=77)>. Acesso em: 5 out. 2017.

<sup>68</sup> RODRIGUES, Maria Denise Nunes; PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras; NASCIMENTO, Cicero Philip Soares do. *ICMS Ecológico como instrumento de responsabilidade socioambiental na gestão pública municipal: estudo sobre a experiência do Estado do Ceará*. CSEAR Ribeirão, 2011. Disponível em: <<http://www.csearsouthamerica.net/events/index.php/csear/csear2011/paper/view/39>>. Acesso em: 5 out. 2017.

<sup>69</sup> Ibidem.

<sup>70</sup> ESTADO DO CEARÁ. Governo do Ceará. *Selo municipal verde*. Disponível em: <<http://www.sema.ce.gov.br/index.php/selo-municipio-verde>>. Acesso em: 5 out. 2017.

partilha dos 5% é condicionada ao preenchimento de outros critérios nitidamente qualitativos. Vejamos:

Art. 4º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas nos incisos IV e VI do art. 107 da Constituição do Estado de Goiás, do Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação –ICMS, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

(...)

**III – 5% (cinco por cento), na proporção do cumprimento de exigências estabelecidas nesta Lei Complementar, relacionadas com a fiscalização, defesa, recuperação e preservação do meio ambiente.**

(...)

Parágrafo único. A partilha dos 5% (cinco por cento) é condicionada ao preenchimento dos critérios indicados no inciso III do “caput” deste artigo e será feita percentualmente aos Municípios, da seguinte forma:

**I – 3% (três por cento) para os Municípios que possuem gestão ambiental condizente com os padrões de desenvolvimento sustentável e conservação da biodiversidade e dos recursos naturais**, aproximando-se do que seria ideal quanto ao abordado nas alíneas abaixo, com efetivas providências para solução de, pelo menos, seis delas:

(...)

**II – 1,25% (um inteiro e vinte e cinco centésimos por cento) para os Municípios que já tenham regulamentado e colocado em prática, pelo menos 4 (quatro) das providências do inciso I do parágrafo único deste artigo;**

**III – 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) para os Municípios que já tenham regulamentado e colocado em prática, pelo menos 3 (três) das providências do inciso I, do parágrafo único deste artigo.** (Grifos nossos).

Não foi encontrada nenhuma pesquisa acerca dos reflexos do ICMS-E no Estado de Goiás, pois a lei foi publicada recentemente e ainda não foi implantada. Não há ainda decreto regulamentando os recursos a serem repassados aos municípios, dependendo ainda de normatização.

## e) Mato Grosso

Através da Emenda Constitucional n. 15/99 abriu-se caminho para a criação do ICMS-E no Estado do Mato Grosso. Após um ano, foi aprovada a Lei Complementar n. 73/00 que instituiu o ICMS-E no estado mato-grossense, posteriormente, regulamentado através dos Decretos Estaduais n. 2.580/01 e 2.758/01, segundo critérios quantitativos.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A Lei Complementar n. 73 em seu artigo 2º incluiu nos critérios de cálculo para composição dos índices de participação dos municípios no ICMS-E dois critérios ambientais: i) Critério UCs/ Territórios Indígenas, pelo qual é distribuído 5% do ICMS pertencente aos municípios; e ii) Critério Saneamento Ambiental, pelo qual é distribuído 2% do ICMS a partir do terceiro ano.

Em 2004, esses critérios de cálculo sofreram modificações através da Lei Complementar n. 157. O artigo 2º da referida lei redistribuiu valores, extinguiu e criou novos critérios de cálculo, *in verbis*:

Art. 2º Os Índices de Participação dos Municípios no produto da arrecadação do ICMS serão apurados com observância dos critérios abaixo relacionados:

(...)

**VI – unidade de conservação/terra indígena: 5% (cinco por cento) através da relação percentual entre o índice de unidade de conservação/terra indígena do Município e a soma dos índices de unidades de conservação/terra indígena de todos os Municípios do Estado, apurados pela Fundação Estadual do Meio Ambiente – FEMA. (Grifos nossos).**

Observa-se que entre estas alterações, o ICMS-E sofreu uma modificação entre os aspectos ambientais, sendo extinto o critério Saneamento Ambiental e mantido o critério UCs e Territórios Indígenas com os 5% originais.

Diante do novo critério de repasse, no ano de 2017, 63 municípios receberam o repasse do ICMS-E e estima-se que em 2018, 79 municípios do Mato Grosso serão contemplados com o imposto ambiental, o que representa um percentual de 88,60%<sup>71</sup>.

Pamela Miranda<sup>72</sup> relata em sua pesquisa que o estado mato-grossense é o ente público que possui maior arrecadação do ICMS-E e por essa razão que ele é considerado um modelo de gestão ambiental. A economista argumenta, ainda, que o sucesso do ICMS-E no estado está relacionado ao incremento da informação e conscientização das populações através de uma forte educação ambiental.

---

<sup>71</sup> VIEGAS, Anderson. *Quase 90% dos municípios de MS podem ser contemplados com o ICMS ecológico em 2018*. In: G1 MS, 10/07/2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/mato-grosso-do-sul/noticia/quase-90-municipios-de-ms-pode-ser-contemplado-com-o-icms-ecologico-em-2018.ghtml>>. Acesso em: 6 out. 2017.

<sup>72</sup> MIRANDA, Pamela. Identificação dos Municípios do Estado de Mato Grosso que possuem maior arrecadação do ICMS ecológico. *Revista de Estudos Sociais*, ano 2012, n. 28, v. 14. Disponível em: <<http://periodicoscientificos.ufmt.br/ojs/index.php/res/article/view/1837>>. Acesso em: 6 out. 2017.

## f) Mato Grosso do Sul

Em 1994, o Estado do Mato Grosso do Sul aprovou a Lei Complementar n. 77 que deu nova redação a Lei Complementar n. 57/91, que regulamentava os critérios de repasse dos 25% do ICMS destinado aos municípios. Entretanto, a implantação do imposto ambiental só foi efetivada a partir da edição da Lei Estadual n. 2.193/00 e do Decreto n. 10.478/01 que regulamentou a lei do ICMS-E no estado. Nesse sentido, dispõe o artigo 2º da Lei Complementar n. 77/94:

Art. 2º Acrescenta-se, no mesmo artigo 1º, III, a alínea “f”, com a seguinte redação: “f” cinco por cento, na forma da Lei, para rateio entre **os municípios que tenham parte de seu território integrando unidades de conservação ambiental**, assim entendidas as estações ecológicas, parques, reservas florestais, florestas, hortos florestais, áreas de relevante interesse de leis e/ou decretos federais, estaduais ou municipais, de propriedade pública ou que sejam diretamente influenciado por elas, ou aqueles com mananciais de abastecimento público. (Grifos nossos).

Cumpra destacar que o estado sul-mato-grossense utiliza em um primeiro momento como critério ambiental de rateio apenas a existência de UCs. Tupiassu<sup>73</sup> ressalta que esse índice ambiental de repasse da receita varia de acordo com a importância e qualidade da conservação das áreas, como também a densidade das reservas indígenas. Portanto, apesar de haver apenas um critério ambiental de rateio, esse engloba tanto critérios quantitativos como qualitativos. Esse critério qualitativo é de suma importância considerando que o Estado de Mato Grosso do Sul tem a segunda maior população indígena do país, portanto esse é um critério que deve ser mensurado<sup>74</sup>.

Em 2011, a Lei Complementar n. 159 incluiu outro critério de rateio ambiental, definindo a repartição de 5% do critério ambiental, a ser dividido entre os municípios que tenham parte de seu território terras indígenas, UCs e, ainda, aos que possuam plano de gestão, sistema de coleta seletiva e manejo de resíduos sólidos.

O critério unicamente vinculado as UCs e manejo de resíduos sólidos são criticáveis, pois deveriam ser criados novos critérios como a inclusão de saneamento básico e investimento em educação ambiental de modo a dar maior efetividade à proteção ambiental no estado sul-mato-grossense.

<sup>73</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumento econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 229.

<sup>74</sup> Segundo dados do Censo 2010, do IBGE, o estado possui aproximadamente 77 mil indígenas, número superado apenas pelo Amazonas, que tem 183,5 mil.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

### g) Minas Gerais

Em 1995 o estado de Minas Gerais editou a Lei n. 12.040, também conhecida como *Lei Robin Hood*<sup>75</sup>, definiu os critérios ambientais de repasse do ICMS. Segundo Tupiassu<sup>76</sup> a lei mineira inovou os critérios ambientais do ICMS quando comparado a outros estados que também o adotaram, afinal abrigou entre seus critérios não apenas as UCs, como também o sistema de saneamento básico.

Quanto ao percentual destinado ao critério ambiental, inicialmente, em Minas Gerais foi de 1% dos 25% constitucional e a partir de 2011 passou a ser de 1,10%. Os critérios dividem-se em três: i) relativo ao Índice de Saneamento Ambiental, referente a Aterros Sanitários, Estações de Tratamento de Esgotos e Usinas de Compostagem; ii) referente ao Índice de Conservação, voltado às Unidades de Conservação e outras áreas protegidas e; iii) referente a área de ocorrência de mata seca<sup>77</sup>.

O artigo 4º, inciso II, da Lei n. 18.030/09 dispõe sobre a distribuição da parcela da receita do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos municípios, *in verbis*:

Art. 4º Os valores decorrentes da aplicação dos percentuais relativos ao critério “meio ambiente”, de que trata o inciso VIII do art. 1º, serão distribuídos aos Municípios da seguinte forma:

**I – parcela de 45,45% (quarenta e cinco vírgula quarenta e cinco por cento) do total aos Municípios cujos sistemas de tratamento ou disposição final de lixo ou de esgoto sanitário, com operação licenciada ou autorizada pelo órgão ambiental estadual, atendam, no mínimo, a, respectivamente, 70% (setenta por cento) e 50% (cinquenta por cento) da população urbana.**

(...)

**II – parcela de 45,45% (quarenta e cinco vírgula quarenta e cinco por cento) do total com base no Índice de Conservação do Município, calculado de acordo com o Anexo IV desta Lei, considerando-se as unidades de conservação estaduais,**

<sup>75</sup> A denominação Lei Robin Hood justifica-se pelo objetivo primordial de reduzir as diferenças econômicas e sociais entre os municípios e incentivar a aplicação de recursos na área social. Afinal, antes da Lei n. 12.040/95 os municípios mais ricos eram os que recebiam maior repasse do ICMS, após a lei do ICMS-E e seus novos critérios socioambientais de rateio uma gama maior de municípios receberam a receita do imposto.

<sup>76</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumento econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 217.

<sup>77</sup> Mata seca, no contexto, deve ser compreendida como sinônimo de Mata Atlântica.

**federais, municipais e particulares e área de reserva indígena**, com cadastramento, renovação de autorização e demais procedimentos a serem definidos em regulamento;

**III – parcela de 9,1% (nove vírgula um por cento) do total com base na relação percentual entre a área de ocorrência de mata seca em cada Município**, nos termos da Lei n. 17.353, de 17 de janeiro de 2008, e a área total deste, informada pelo Instituto Estadual de Florestas – IEF. (Grifos nossos).

Apesar do grande prestígio do ICMS-E no estado mineiro, algumas críticas devem ser apresentadas. Em 2017, a Associação Mineira de Defesa do Ambiente<sup>78</sup> (AMDA) investigou a destinação do ICMS-E em 12 municípios que receberam recursos em decorrência do critério ambiental considerando os valores de rateio de 2016.

Em breve síntese, a AMDA concluiu que após 17 anos da instituição do ICMS-E, esse não tem cumprido sua função de incentivar a proteção ambiental e melhorar a qualidade de vida de seus habitantes. O imposto ambiental tem incentivado a existência de uma “indústria de APAs”, apenas com finalidade arrecadatória, em sua maioria abandonadas e alvo constante de degradação ambiental.

Na pesquisa realizada pela AMDA constatou-se que a maioria dos municípios não ajudam as UCs, observou-se também um grande registro de APAs que só existem no papel sem possuir plano de manejo, sede ou funcionários contratados.

Uma solução para essa problemática seria a lei do ICMS-E obrigar as prefeituras a investirem a receita do ICMS em unidades de conservação ou em tratamento de saneamento básico geradoras do imposto ambiental, obrigatoriedade essa que não existe atualmente.

## h) Paraíba

A Lei n. 9.600/11 instituiu o ICMS-E no Estado da Paraíba e prevê a destinação de 5% do ICMS arrecadado a ser repassado aos municípios que preencham os critérios ambientais de rateio. Entre esses critérios estão os municípios que abrigam em seu território UCs e aqueles que promovam o tratamento de lixo domiciliar<sup>79</sup>. Vejamos:

<sup>78</sup> AMDA. O estudo realizado pela AMDA baseou-se em informações coletadas junto às prefeituras, gerentes das UCs, técnicos responsáveis pela análise das informações repassadas pelos municípios, site da Fundação João Pinheiro e nas normas que regem a distribuição do benefício. Disponível em: <<http://www.amda.org.br/?string=interna-informacoes-ambientais&cod=69>>. Acesso em: 19 out. 2017.

<sup>79</sup> ICMS-ECOLÓGICO. ESTADO DA PARAÍBA. Disponível em: <[http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com\\_content&view=article&id=73&Itemid=77](http://www.icmsecologico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=73&Itemid=77)>. Acesso em: 9 out. 2017.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Art. 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, a que se refere o artigo anterior, serão distribuídos, mediante repasse ecológico, de acordo com os seguintes critérios:

**I – 70% (setenta por cento) na proporção do valor adicionado, nas operações relativas à circulação de mercadorias realizadas em seus respectivos territórios;**

II – 20% (vinte por cento) equitativo para todos os Municípios;

III – 5% (cinco por cento) destinados aos Municípios que abrigarem, na totalidade ou em parte de seu território, uma ou mais unidades de preservação ambiental públicas e/ou privadas, instituídas nos âmbitos municipal, estadual e federal, considerados os critérios de qualidade a serem definidos e aferidos pelo órgão estadual responsável pela gestão ambiental;

IV – 5% (cinco por cento) destinados aos Municípios que promovam o tratamento de, pelo menos, 50% (cinquenta por cento) do volume de lixo domiciliar coletado proveniente de seu perímetro urbano. (Grifos nossos).

Observe que a lei dispõe livremente de 30% da receita de ICMS destinado aos municípios, ultrapassando os limites impostos pelo artigo 164, inciso IV da Constituição do Estado da Paraíba, o qual prevê a distribuição aos municípios paraibanos de, no mínimo, 75% do produto arrecadado do ICMS segundo o critério do valor adicional arrecadado. Em descompasso também com as destinações constitucionais nos moldes do artigo 158, inciso IV, da CF/88.

Dessa forma, em 2012, em decisão unânime, o Pleno do Tribunal de Justiça da Paraíba suspendeu os efeitos da Lei do ICMS-E no estado paraibano. A decisão ocorreu em sede de ADI movida pelo governador do estado justamente pela incompatibilidade entre a lei do ICMS e as disposições constitucionais<sup>80</sup>.

Cumpra salientar que até a presente data não houve registro de nenhuma proposta de alteração ou substituição da citada lei. Espera-se que o impedimento da aplicação deste tributo, na Paraíba, seja para melhor formulá-lo, e que a futura alteração ou substituição da lei do ICMS-E na Paraíba acrescente novos critérios.

A professora Simone Porfírio de Souza<sup>81</sup> defende que os critérios da Lei n. 9.600/11 deveria ser substituído por outros estímulos ambientais, tais como projetos

<sup>80</sup> ESTADO DA PARAÍBA. *Pleno do TJ suspende efeitos da Lei do ICMS ecológico*. 13/12/2012. Disponível em: <<http://paraiba.pb.gov.br/pleno-do-tj-suspende-efeitos-da-lei-do-icms-ecologico/>>. Acesso em: 9 out. 2017.

<sup>81</sup> SOUZA, Simone Porfírio de. *Análise da Lei 9.600/2011 que institui o ICMS ecológico a ser implantado na Paraíba*. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=11cc6517ac7a46cd>>. Acesso em: 9 out. 2017.

de criação de unidades de compostagem para diminuir o volume de lixo doméstico ou mesmo implantação unidades de aproveitamento de resíduos sólidos para que sejam mais eficientes na proteção ambiental.

Esta adequação legislativa poderia ser a criação de critérios semelhantes aos da Lei n. 5.813/2008 do Piauí, que analisaremos mais adiante, com critérios relacionados ao declínio de resíduos que devam chegar aos aterros sanitários, recuperação de áreas degradadas, proteção de mananciais, conservação do solo, e principalmente, projetos de educação ambiental na zona urbana e rural, seja em escolas ou grupos de sociedade organizada.

## i) Paraná

A lei paranaense é vanguardista na temática do ICMS-E, afinal foi o primeiro estado brasileiro a implanta-lo através da Lei Complementar n. 59/91, mais conhecida como “Lei dos Royalties Ecológicos”.

A lei dispõe sobre a repartição de 5% do ICMS aos municípios e estabelece dois critérios ambientais para o repasse: áreas protegidas e mananciais de abastecimento. No que se refere as áreas protegidas, o percentual de 2,5% engloba as UCs, Terras Indígenas, Reservas Legais, APPs e Faxinas. Vejamos:

Art. 4º A repartição de cinco por cento (5%) do ICMS a que alude o artigo 2º da Lei Estadual n. 9491, de 21 de dezembro de 1990, será feita da seguinte maneira:

- cinquenta por cento (50%) para municípios com mananciais de abastecimento.
- cinquenta por cento (50%) para municípios com unidades de conservação ambiental.

Parágrafo único. No caso de municípios com sobreposição de áreas com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental, será considerado o critério de maior compensação financeira.

O ICMS-E surge como solução diante de reivindicações das autoridades municipais prejudicadas com as restrições ao uso econômico da região por abrigarem mananciais de abastecimento público e por possuírem UC<sup>82</sup>. Nessa perspectiva, o imposto ambiental manifesta-se como forma de compensar os municípios que se viam privados do uso de suas terras e premia-los aos que possuísem proteção ambiental efetiva.

<sup>82</sup> ICMS ECOLÓGICO. ESTADO DO PARANÁ. Disponível em: <[http://www.icmsecológico.org.br/site/index.php?option=com\\_content&view=article&id=74&Itemid=77](http://www.icmsecológico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=74&Itemid=77)>. Acesso em: 20 out. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Em 2017, Paulo Renan Pereira Knebel<sup>83</sup> pesquisou 399 municípios do Paraná, sendo 200 deles recebera incentivo pelo repasse do ICMS-E. Em sua análise concluiu que não existe uma relação significativa entre a presença do repasse ou não, ou seja, o imposto verde segundo o contador não serve como política pública para fomentar o desenvolvimento dos municípios. Por outro lado, a política do ICMS-E contribuiu para o aumento das áreas de preservação ambiental, logo está mais voltada a compensação dada aos municípios que se propõem a gestão ambiental.

Essa recente pesquisa só corrobora com o presente trabalho de conclusão de curso, pois a política do ICMS deve fundamentar-se na preservação ambiental e não numa política arrecadatória como Jean-Philippe Barde advertiu. Ora, uma das principais conquistas da implantação do ICMS-E foi e é o aumento das áreas de preservação, estima-se que desde a aprovação da “Lei dos Royalties Ecológicos” as áreas protegidas no Paraná aumentaram 950%, e que nos cinco anos de efetivo desenvolvimento do projeto, conseguiram-se resultados maiores e melhores do que em 60 anos de políticas públicas em áreas protegidas<sup>84</sup>.

## j) Pernambuco

No Estado de Pernambuco o ICMS Socioambiental foi introduzido através da Lei Estadual n. 11.899/00 e os seus critérios de repartição foram reajustados ao longo dos anos de 2001 a 2003. Atualmente o critério de repasse segue dois aspectos ambientais: a existência de unidades de conservação e as unidades de compostagem e/ou aterros sanitários, nos moldes do artigo 2º da Lei n. 12.432/03, *in verbis*:

2.1. 1% (um por cento), a ser distribuído entre os Municípios que possuam Unidades de Conservação, com base no índice de conservação do respectivo Município, fornecido pela CPRH, considerando a área da unidade de conservação, a área do Município, a categoria de manejo e, a partir de 2005, também, o grau de conservação do ecossistema protegido, observada a legislação pertinente;

2.2. 2% (dois por cento), a serem distribuídos aos Municípios que tenham, no mínimo, licença prévia de projeto, junto à CPRH, de Sistemas de Tratamento ou de

---

<sup>83</sup> KNEBEL, Paulo Renan Pereira. *Relação do ICMS ecológico com o desenvolvimento dos municípios do Estado do Paraná entre os anos 2012 a 2014*. Publicado em 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/178638>>. Acesso em: 20 out. 2017.

<sup>84</sup> SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico*. *Verba Juris*, ano 3, n. 3, jan./dez. 2004. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/vj/article/view/14806/8368>>. Acesso em: 20 out. 2017.

Destinação Final de Resíduos Sólidos, mediante, respectivamente, Unidade de Compostagem ou de Aterro Sanitário, proporcionalmente à população do Município e ao estágio de evolução do processo de implantação dos sistemas, de acordo com critérios estabelecidos em decreto do Poder Executivo (...).

Nesse contexto, Luiz Honorato da Silva Júnior e Eryka Fernanda Miranda Sobral<sup>85</sup> elaboraram uma avaliação do ICMS Socioambiental no Estado do Pernambuco e puderam verificar que pelo menos 27 municípios pernambucanos apresentam uma forte dependência dos critérios socioeconômicos na composição do ICMS Socioambiental. Para os economistas, os municípios mais dependentes são aqueles mais pobres. Notou-se que o ICMS Socioambiental no Estado de Pernambuco é um importante instrumento para melhorar a eficiência da gestão municipal, ou seja, o repasse de recursos nesse estado está mais associado a questão social do que ambiental, mas é fundamental para seu desenvolvimento.

### k) Piauí

No Estado do Piauí a Lei n. 5.813/08 instituiu o ICMS-E como método de repartição das receitas tributárias segundo critérios qualitativos ambientais. Nos moldes do artigo 172, inciso II e § 1º, da Constituição do Estado do Piauí e do artigo 3º da Lei n. 5.813/08 dispõe que dos 25% da receita constitucional do ICMS aos municípios, 5% constituirá o ICMS-E e deverá ser repartido, entre os municípios que satisfizerem as condições do artigo 1º da lei, mediante aplicação progressiva de índice percentual.

Ressalte-se que a base do benefício financeiro criado pela lei estadual do Piauí é o Selo Ambiental, cuja obtenção pelos municípios garante como prêmio o recurso do ICMS-E, assim dispõe o artigo 1º da lei, nos seguintes termos:

Art. 1º Fica instituído o ICMS ecológico para contemplar os municípios que se destacarem na proteção ao meio ambiente e recursos naturais nos termos desta Lei e de seu regulamento.

**§ 1º O recurso do ICMS Ecológico é prêmio ao município que conquistar o Selo Ambiental**, não ficando excluído, o município, portanto, da repartição do ICMS na forma preconizada pelas Leis n. 4.257, de 06 de janeiro de 1989 e 5.001, de 14 de janeiro de 1998.

<sup>85</sup> SILVA JUNIOR, Luiz Honorato da; SOBRAL, Eryka Fernanda Miranda. *O ICMS socioambiental de Pernambuco: uma avaliação dos componentes socioeconômicos da política a partir do processo de Markov. Planejamento e Políticas Públicas*, n. 42, jan./jun. 2014. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/291>>. Acesso em: 1 nov. 2017.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

§ 2º Para viabilizar o benefício, fica instituído o Selo Ambiental que é um documento de certificação ambiental e se apresenta em três categorias: Categoria A, Categoria B e Categoria C que será conferido ao município conforme o nível de sua gestão dos recursos naturais e meio ambiente.

I – Categoria A: gestão ambiental de acordo com os padrões de desenvolvimento sustentável e conservação da biodiversidade e dos recursos naturais, aproximando-se do que seria ideal quanto ao abordado nas alíneas abaixo, com efetivas providências pra solução de, pelo menos, seis delas:

- a) ações de gerenciamento de resíduos sólidos, inclusive lixo hospitalar – coleta, transporte, tratamento e destinação dos resíduos sólidos – aterro sanitário, incineração, reciclagem e compostagem;
- b) ações efetivas de educação ambiental, na zona urbana e rural, nas escolas e grupos da sociedade organizada;
- c) redução do desmatamento, recuperação de áreas degradadas – reflorestamento;
- d) redução do risco de queimadas, conservação do solo, da água e da biodiversidade;
- e) proteção de mananciais de abastecimento público;
- f) identificação de fontes de poluição atmosférica, sonora e visual, procurando minimizá-las;
- g) edificações irregulares – inadequação às normas de uso e ocupação do solo;
- h) disposições legais sobre unidades de conservação ambiental – comunidades indígenas, estações ecológicas, parques, reservas florestais, hortos florestais, áreas de relevante interesse de leis ou decretos federais, estaduais ou municipais, existentes no município;
- i) elaboração de legislação sobre a política municipal de meio ambiente, obedecidas as peculiaridades locais, respeitadas a legislação federal e estadual sobre o assunto.

II – Categoria B: em relação ao grupo da Categoria A, o município está caminhando para uma gestão ambiental adequada, já tendo regulamentado e estando em funcionamento, pelo menos quatro das providências das alíneas do inciso I, § 2º deste artigo, mas ainda existem problemas a serem solucionados;

III – Categoria C: o município está dando os primeiros passos para implantar uma política ambiental adequada, que garanta seu desenvolvimento sustentável, com apenas três das providências das alíneas do inciso I, § 2º deste artigo, já mereceram atenção municipal. (Grifos nossos).

Do enxerto compreende que o Selo Ambiental trata-se de um documento de certificação a ser conferido ao município conforme o nível de sua gestão ambiental. Assim, os municípios piauienses que obtiverem o selo serão classificados em três categorias, a saber: “A”, “B” e “C”; conforme o padrão de desenvolvimento ambiental especificados no dispositivo supra e em conformidade com o artigo 16 do Decreto n. 14.861/12. Dessa forma, uma vez categorizados lhe é garantido o recebimento de parcelas da receita tributária de ICMS destinados àquela categoria.

Acerca da Lei do ICMS-E no Estado do Piauí, o Consultor Jurídico do Tribunal de Justiça do Estado do Piauí, Aníbal de Castro Passos Ramos<sup>86</sup>, destaca duas importantes exigências aos municípios que pretendam participar da repartição dos recursos do ICMS-E. A primeira trata-se da criação de um Conselho Municipal de Defesa do Meio Ambiente, que terá, dentre outras atribuições, a elaboração de uma política municipal de meio ambientes obedecidas às peculiaridades locais, na forma do *caput*, do artigo 5º, da citada lei estadual. A segunda é a exigência para que exista um plano diretor municipal e nele conste um capítulo sobre a política e ações ambientais, com objetivos a serem perseguidos, nos moldes do inciso III, do artigo 7º da lei.

Acerca do ICMS Socioambiental no Estado do Piauí, insta destacar a demora do poder público em cumprir a lei que instituiu o ICMS-E, pois o primeiro edital para habilitação e avaliação dos municípios só foi publicado apenas 5 anos após a edição da lei do ICMS-E.

## I) Rio de Janeiro

No Estado do Rio de Janeiro o ICMS-E foi instituído pela Lei n. 5.100/07 e regulado pelo Decreto n. 41.844/09, segundo essas normativas o índice de repasse serão compostos da seguinte forma: 45% para as UCs; 30% para a qualidade da água; e 25% para a administração dos resíduos sólidos. Ressalte-se que a lei incentiva os municípios que criarem suas próprias UCs disciplinando que essas prefeituras terão direito a 20% dos 45% destinados à manutenção de áreas protegidas.

Nesse diapasão, Bruna Ranção Conti<sup>87</sup> estudou as implicações do imposto verde para a gestão do Estado do Rio de Janeiro com foco no critério de UCs e evidenciou avanços importantes com relação à criação e à demarcação de UCs no estado carioca, mas também destacou algumas dificuldades para que se possa atingir a gestão efetiva das áreas protegidas.

---

<sup>86</sup> RAMOS, Aníbal de Castro Passos. *O panorama do ICMS ecológico no Piauí: uma análise da Lei Estadual n. 5.813/08*. Disponível em: <<http://conteudojuridico.com.br/artigo,o-panorama-do-icms-ecologico-no-piaui-uma-analise-da-lei-estadual-no-58132008,589336.html>>. Acesso em: 1 nov. 2017.

<sup>87</sup> CONTI, Bruna Ranção. *ICMS ecológico no Estado do Rio de Janeiro: criação, gestão e uso público em unidades de conservação*. Rio de Janeiro, 2015. Tese (Doutorado em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A economista ressalta que após a criação do ICMS-E no estado houve um rápido incremento no processo de criação de UCs, mas esse estava associado muito mais na possibilidade de aumentar a receita de seus municípios do que melhorar a preservação ambiental. Isso significa que o objetivo principal do imposto no estado fluminense foi a compensação dos municípios pela restrição do uso de seu território. Assim, apesar dos municípios receberem os recursos do ICMS pelo critério ambiental, ocorre que esses recursos não são destinados ao investimento dessas UCs.

Salienta-se que apesar dos avanços advindos da instituição do ICMS-E, é necessária ainda a consolidação efetiva das UCs, não basta à criação das áreas de proteção, mas também sua gestão ambiental. Deveria haver uma fiscalização por parte das secretarias estaduais que controle o investimento dos recursos provenientes do ICMS de modo que se destine tão somente ao critério ao qual está vinculado.

### m) Rio Grande do Sul

A Lei n. 11.038/97 dispõe acerca da parcela do ICMS pertencente aos municípios gaúchos e associa o critério ambiental a superfície territorial ocupada pelas UCs e beneficia os municípios que a possuem, ou seja, trata-se de um critério predominantemente quantitativo. Destarte, o percentual do ICMS destinado aos municípios que possuem UCs é de 7% nos moldes do artigo 1º da Lei n. 11.038/97, *in verbis*:

(...) III – 7% (sete por cento) com base na relação percentual entre a área do município, multiplicando-se por 3 (três) as áreas de preservação ambiental, as áreas de terras indígenas e aquelas inundadas por barragens, exceto as localizadas nos municípios sedes das usinas hidrelétricas, e a área calculada do Estado, no último dia do ano civil a que se refere a apuração, informadas em quilômetros quadrados, pela Divisão de Geografia e Cartografia da Secretaria da Agricultura, Pecuária e Agronegócio.

A economista Andrea Cristina Dorr<sup>88</sup> estudou o impacto do ICMS-E na gestão ambiental dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul que recebem tal recurso, e notou que as prefeituras municipais gaúchas não estavam investindo na preservação ambiental a partir do repasse do ICMS, isso é, ocorre do estado gaúcho o mesmo problema do Estado do Rio de Janeiro, não existe relação causal entre a receita recebida e o investimento no propósito ambiental. Dessa forma, é cediço

---

<sup>88</sup> RIBEIRO, Caroline do Amaral; ROSSATO, Marivane Vestena; GUSE, Jaqueline Carla; FREITAS, Luiz Antônio Rossi; DORR, Andrea Cristina. ICMS ecológico: uma abordagem à gestão ambiental nos municípios do Rio Grande do Sul. *Revista Sociais e Humanas*, Santa Maria, v. 26, n. 2, maio/ago. 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/sociaisumanas/article/view/4942/pdf>>. Acesso em: 5 nov. 2017, p. 363-383.

que o ICMS-E não está funcionando como instrumento de incentivo à gestão ambiental, mas apenas como fonte arrecadatória.

Pelo exposto, é evidente que o modelo gaúcho limitou-se as ações de apoio à efetivação da gestão das UCs e não considerou aspectos qualitativos dessas áreas de proteção. Assim, é necessário aprimorar a legislação do Estado do Rio Grande do Sul de forma a atender a preservação ambiental.

## n) Rondônia

A introdução do ICMS-E na região Norte foi instituída, em 1996, pelo Estado de Rondônia, por meio da Lei Complementar n. 147/96 e regulamentado pelo Decreto n. 9.787/01, que, por sua vez, foi revogado pelo Decreto n. 11.908/05 que determinou 5% do ICMS destinado às UCs. Vejamos.

Art. 3º O valor destinado ao município em decorrência de sua participação no produto de arrecadação do ICMS será determinado segundo os seguintes critérios:

(...)

e) 5% (cinco por cento) proporcionais à ocupação territorial dos municípios com unidades de conservação, considerando a relação entre a área total, em quilômetros quadrados das unidades de conservação do município e a área total das unidades de conservação do estado.

Ivan Carvalho de França<sup>89</sup> estudou essa política ambiental aplicada ao Estado de Rondônia e pôde observar que o ICMS-E contribuiu com a desaceleração do desmatamento na região. O economista defende que o imposto verde é a forma mais barata que o estado encontrou para financiar a gestão ambiental, pois não endivida os municípios através de empréstimos altos e ainda incentiva os entes públicos a conservarem e cuidarem de suas áreas de reserva.

## o) São Paulo

São Paulo foi o segundo estado a adotar a política do ICMS-E através da Lei Complementar n. 8.510/93, no entanto, ainda possui uma legislação arcaica perante as demais legislações estaduais. A título de exemplo não há previsão para incentivo às UCs de acordo com o SNUC, não contemplando assim as RPPN.

<sup>89</sup> FRANÇA, Ivan Carvalho de. *ICMS ecológico: política ambiental como perspectiva do desenvolvimento econômico regional sustentável em Rondônia*. Porto Velho, 2015. Disponível em: <<http://www.decon.unir.br/wp-content/uploads/2016/05/ICMS-ec%C3%B3logico-Pol%C3%ADtica-ambiental-como-perspectiva-do-desenvolvimento-econ%C3%B4mico-regional-sustent%C3%A1vel-em-Rond%C3%B4nia-Ivan-Carvalho-de-Fran%C3%A7a.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

O estado paulista destina 0,5% da repartição municipal do ICMS para áreas estaduais de proteção ambiental e o critério de repartição adotado limita-se unicamente as áreas de preservação estaduais, diferentemente das demais legislações estaduais que englobam as áreas de proteção federal e municipal.

Nesse sentido, em 2007, por iniciativa da Federação das Reservas Ecológicas Particulares do Patrimônio Natural (FREPESP) foi criado um grupo de trabalho para a revisão da lei do ICMS-E no estado paulista<sup>90</sup>. Recentemente, a minuta final do projeto de lei do ICMS-E foi encaminhado à Secretária do Meio Ambiente para ser enviada à Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo para ter início o processo legislativo e consequentemente a aprovação da nova lei.

Décio Henrique Franco<sup>91</sup> estudou o ICMS-E paulista e observou que o Estado de São Paulo não tem explorado com ênfase essa política ambiental. O engenheiro de produção propõe que a nova lei contemple as UCs estaduais, federais e municipais, além também das áreas indígenas e das RPPNs, que existam dentro do estado. Pois, entende que o objetivo maior seja a preservação destas UCs e pelo menos a manutenção do percentual de áreas preservadas no estado paulista. Nesse esteio, deveria ser mudado o percentual destinado aos municípios pelo critério ambiental, pois 0,5% não são eficientes. Outra mudança pertinente é que o ICMS-E paulista contemplem outros critérios ambientais e não apenas as UCs.

## p) Tocantins

O ICMS-E no Estado do Tocantins foi inaugurado com o advento da Lei n. 1.323/02 que estabeleceu os critérios ambientais de repasse do ICMS aos municípios. Nos termos do Decreto n. 1.666/02, o estado repassa 13%<sup>92</sup> do total

---

<sup>90</sup> ICMS ECOLÓGICO. ESTADO DE SÃO PAULO. Disponível em: <[http://www.icmsecológico.org.br/site/index.php?option=com\\_content&view=article&id=63&Itemid=77](http://www.icmsecológico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=63&Itemid=77)>. Acesso em: 15 out. 2017.

<sup>91</sup> FRANCO, Décio Henrique. *O ICMS ecológico como instrumento de gestão ambiental: contribuições para o Estado de São Paulo*. 2006. Dissertação apresentada ao programa de pós graduação em engenharia de produção, da faculdade de engenharia, arquitetura e urbanismo, da universidade metodista de Piracicaba – Unimep. Disponível em: <<https://www.unimep.br/phpg/bibdig/pdfs/2006/IPIHLTGJRNEP.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2017.

<sup>92</sup> ICMS ECOLÓGICO. ESTADO DO TOCANTINS. Disponível em: <[http://www.icmsecológico.org.br/site/index.php?option=com\\_content&view=article&id=98&Itemid=77](http://www.icmsecológico.org.br/site/index.php?option=com_content&view=article&id=98&Itemid=77)>. Acesso em: 16 out. 2017.

arrecadado do imposto segundo critérios tanto qualitativos como quantitativos. Vejamos:

Art.1º O cálculo da parcela do ICMS pertencente aos municípios obedece aos seguintes critérios em relação:

**I – à política municipal de meio ambiente:**

- a) qualitativo, a elaboração legislativa e o cumprimento da legislação específica;
- b) quantitativo, a dotação orçamentária realizada;

**II – às unidades de conservação e terras indígenas:**

- a) qualitativo, as propostas do Instituto Natureza do Tocantins – NATURATINS aprovadas pelo Conselho Estadual de Meio Ambiente – COEMA;
- b) quantitativo, as categorias e grupos definidos nos Anexos I e II a este Decreto;
- c) a superfície das respectivas áreas;

**III – ao controle e combate a queimadas:**

- a) qualitativos, a organização e a manutenção de brigadas civis de combate a queimadas e incêndios florestais e práticas de educação ambiental;
- b) quantitativo, o número de focos de calor registrados, conforme dados do Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais – INPE, e a superfície municipal;

**IV – ao saneamento básico, conservação da água, coleta e destinação do lixo:**

- a) qualitativo: 1º índice de qualidade da água – IQA, composto por variáveis propostas pelo NATURATINS e aprovadas pelo COEMA; 2. a execução de ações voltadas para a educação ambiental e sanitária; 3. a disposição final adequada de lixo;
- b) quantitativo, o número de domicílios atendidos com água potável tratada, banheiro ou sanitário, sistema de coleta de lixo, e a superfície e estado de conservação das matas ciliares existentes, em relação às exigências legais;

**V – à conservação dos solos:**

- a) qualitativos, programas e projetos que visem:
  - 1. à utilização dos solos conforme sua aptidão;
  - 2. ao uso de agrotóxicos com receituário agrônomico e o descarte adequado das embalagens;
  - 3. à implementação de práticas mecânicas e vegetativas de conservação e manejo compatíveis com as características dos respectivos solos.
- b) quantitativo, os percentuais de superfície municipal cultivada e não conservada e a devidamente cultivada. (Grifos nossos).

Cumpra-se destacar a importância do critério “terras indígenas” para o estudo do ICMS-E no Tocantins, afinal 8,55% da extensão territorial do estado é formado por terras indígenas, esses 15 municípios do estado do Tocantins avaliados segundo critérios quantitativos, a saber, a dimensão da superfície da terra indígena ou da UC.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Segundo Héber Grácio<sup>93</sup> na avaliação são contemplados também critérios qualitativos, por meio de avaliação das ações das prefeituras nas terras indígenas ou nas UCs de acordo com um questionário de avaliação elaborado pelo Naturatins (Instituto Natureza do Tocantins) e submetido à aprovação do Conselho Estadual de Meio de Ambiente do Tocantins (COEMA/TO).

Neste esteio, na busca por uma maior qualificação dos critérios de rateio, em 2013, o COEMA/TO, aprovou a Resolução n. 40 que reformulou o questionário de avaliação. Vejamos:

2.1. Quanto ao apoio do Município ao desenvolvimento da temática ambiental junto à comunidade indígena:

**2.1.1 – O município apoia e/ou executa: ( ) ações e/ou atividades educativas, diretamente ou em parceria – 10 pontos; ( ) práticas agroecológicas em parceria com o órgão de extensão rural e entre outras instituições – 30 pontos.** Documentos comprobatórios: relatório de atividades realizadas contendo fotos datadas, lista de presença, folders, termo de cooperação técnica etc.

**2.1.2 – Existem projetos de preservação e conservação ambiental com apoio da prefeitura na comunidade indígena? ( ) Não – 0 pontos ( ) Sim – 10 pontos.** Documentos comprobatórios: fotos, cópia do projeto, declaração da FUNAI (atestando a existência do projeto na Terra Indígena).

**2.1.3 – A prefeitura promove atividades de prevenção e combate a queimadas na terra indígena? ( ) treinamentos – 5 pontos ( ) Aceiros – 5 pontos ( ) disponibilização de brigadas – 10 pontos ( ) fornecimento de equipamentos de combate e EPI – 10 pontos.** Documentos comprobatórios: relatório de atividade realizada contendo fotos datadas, lista de presença, folders, certificados, material educativo distribuído em ações educativas/preventivas, notas fiscais e outros.

**2.1.4 – A prefeitura faz coleta de resíduos sólidos e desenvolve atividades educativas? ( ) de 25% a 50% das aldeias – 5 pontos ( ) de 50% a 75% das aldeias – 10 pontos ( ) acima de 75% das aldeias 20 pontos.** Documentos comprobatórios: fotos, declaração da FUNAI (atestando a existência do projeto na Terra Indígena). (Grifos nossos).

Da leitura dos novos critérios qualitativos, torna-se evidente a preocupação advinda com a Resolução n. 40/13 da COEMA/TO que foi incluir a participação de órgão indigenista oficial, a Fundação Nacional do Índio (FUNAI), nas diferentes etapas de formulação de políticas públicas socioambientais. Tal medida

---

<sup>93</sup> GRACIO, Héber Rogério; MORAIS NETO, Odilon Rodrigues; DEMARCHI, André Luis Campanha. *Terras indígenas e ICMS ecológico no Tocantins: os casos Xerente e Apinajé*. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.21713/2358-2332.2016.v13.1024>>. Acesso em: 16 out. 2017.

reconhece que as terras indígenas são um importante critério para arrecadação municipal no que se refere ao ICMS-E no Estado do Tocantins.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho de conclusão de curso pretendeu ressaltar a importância da utilização de instrumentos econômico-fiscais na efetiva proteção do meio ambiente enquanto alternativas para a compatibilização entre conservação ambiental e desenvolvimento econômico, em especial, o caso do ICMS-E, um instrumento econômico ambiental aplicado aos municípios brasileiros. Assim, nesta última seção, façamos algumas considerações finais acerca da avaliação do imposto verde a partir da comparação dos critérios utilizados para repasse do imposto verde nos diferentes estados e uma análise acerca dos critérios qualitativos e quantitativos utilizados nas legislações estaduais estudadas.

Inicialmente, foram analisadas a partir da teoria tripartida dos tributos as espécies tributárias e ficou demonstrado que o imposto ambiental é o que possui mais vantagens e que melhor se adapta a questão ambiental. Estudamos o caso do ICMS-E aplicado aos municípios brasileiros através da análise das legislações atualmente em vigor nos 16 estados que adotaram a política do imposto verde. Nesta perspectiva, construímos um quadro comparativo com os critérios estabelecidos pelas referidas legislações para repasse dos recursos e o percentual correspondente ao critério ambiental em cada estado. Vejamos:

**Tabela 1** Quadro comparativo de critérios e respectivos percentuais adotados nos estados brasileiros quanto aos ICMS-E

<b>Estados</b>	<b>Critério de repasse</b>	<b>Percentual</b>
<b>Acre</b>	Unidade de Conservação e Projetos Sustentáveis	5%
<b>Amapá</b>	Unidade de Conservação	1,4%
<b>Ceará</b>	Resíduos Sólidos	2%
<b>Goiás</b>	Unidade de Conservação e Manancial de Abastecimento	5%
<b>Mato Grosso</b>	Unidade de Conservação	5%
<b>Mato Grosso do Sul</b>	Unidade de Conservação e Resíduos Sólidos	5%

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

<b>Minas Gerais</b>	Unidade de Conservação, Saneamento Básico e Mata Seca	0,5%
<b>Paraíba</b>	Unidade de Conservação Resíduos Sólidos	5% 5%
<b>Paraná</b>	Unidade de Conservação Manancial de Abastecimento	2,5% 2,5%
<b>Pernambuco</b>	Unidade de Conservação Resíduos Sólidos	1% 2%
<b>Piauí</b>	Unidade de Conservação, Resíduos Sólidos, Manancial de Abastecimento, Políticas Ambientais e Redução do Desmatamento.	5%
<b>Rio de Janeiro</b>	Unidade de Conservação Resíduos Sólidos Qualidade da Água	1,125% 0,625% 0,75%
<b>Rio Grande do Sul</b>	Unidade de Conservação	7%
<b>Rondônia</b>	Unidade de Conservação	5%
<b>São Paulo</b>	Unidade de Conservação	0,5%
<b>Tocantins</b>	Unidade de Conservação Política Ambiental Controle de queimadas Conservação do solo Saneamento Básico	3,5% 2,5% 2% 2% 3,5%

Da tabela supra, pode-se notar que muitos estados passaram por constantes modificações e atualizações de suas legislações. A legislação paranaense, por exemplo, apresenta aspectos positivos, ainda mais por ser a pioneira e ser exemplo a ser copiado pelas demais. Um dos principais aspectos do ICMS-E paranaense diz respeito aos instrumentos de gestão e avaliação das UCs, ou seja, o critério ambiental nesse estado é tanto quantitativo como qualitativo. Diferentemente de estados que simplesmente replicaram a legislação paranaense e não apresentam uma legislação que imponha medidas qualitativas de melhoria ou de avaliação das UCs, entre esses estados podemos citar: Amapá, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Rondônia e São Paulo.

Além disso, verificou-se que estados como Acre, Ceará, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul e Tocantins investem em gestão e educação ambiental fortemente. Inclusive esses estados investem na elaboração de cartilhas explicando como os municípios podem participar do repasse do ICMS-E.

Foi possível constatar que o critério de UC é o mais utilizado entre os estados, exceto o estado do Ceará, que não utiliza esse critério quantitativo. Esse resultado não poderia ser diferente, afinal o ICMS-E surge como solução diante de reivindicações das autoridades municipais prejudicadas com as restrições ao uso econômico da região por abrigarem áreas de preservação ambiental. Nessa perspectiva, o imposto ambiental objetiva compensar e premiar esses municípios, que se viam privados do uso de suas terras.

Cumpra salientar que esse critério quantitativo por si só não assegura a proteção ambiental, apenas garante a arrecadação de recursos públicos. Isso pode gerar dois problemas, o primeiro é que o imposto verde não está cumprindo com sua finalidade extrafiscal, mas apenas sua função arrecadatória. Segundo, esse critério incentiva a criação de uma indústria de UCs, pois quanto maiores as áreas de conservação maiores serão os investimentos naquele município. Em longo prazo, isso incentiva uma guerra fiscal entre os municípios na busca de maiores recursos e nada garante que esses recursos sejam destinados a proteção ambiental.

Outro problema encontrado foi a falta de fiscalização por parte dos estados de que os recursos repassados aos municípios fossem investidos efetivamente na proteção ambiental. Trata-se também de um problema de gestão municipal, pois em alguns casos o município retém o recurso do ICMS-E para investir em outros fins, pois os recursos municipais são escassos. No estado do Pernambuco, por exemplo, pelo menos 27 municípios apresentam uma forte dependência dos recursos provenientes do ICMS Socioambiental.

Insta destacar a evolução no manejo dos critérios do ICMS-E ao longo dos anos, em especial a adoção dos critérios ambientais de mananciais de abastecimento e de políticas de resíduos sólidos. Apesar do Paraná já ter previsto desde 1991 a preservação dos mananciais, dos estados que seguiram o exemplo do imposto verde, apenas os estados do Piauí, do Rio de Janeiro e de Tocantins abrigam ambos os critérios enquanto Ceará, Paraíba e Pernambuco preveem o critério da política de resíduos sólidos. Ressalte-se que a legislação mato-grossense retrocedeu à medida que em 2004 extinguiu esse critério de sua legislação estadual.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A figura abaixo ilustra os estados brasileiros que recebem o ICMS-E:



**Figura 3.** Estados Brasileiros contemplados pela política do ICMS-E.

Atualmente, o peso dos critérios quantitativos ainda se sobrepõe aos qualitativos para os efeitos dos cálculos do índice de participação na maior parte dos municípios. De todo modo, a avaliação da política do ICMS-E aplicado aos municípios brasileiros é positiva, a perspectiva é de que as legislações estaduais sejam aprimoradas para conferirem maior peso aos critérios qualitativos. Devem-se considerar também como critérios o combate a queimadas, conservação do solo, saneamento básico, qualidade da água e tratamento de resíduos sólidos como critérios de distribuição do ICMS-E fundamentais para a conservação dos recursos naturais e preservação do meio ambiente.

Diante do presente estudo, podemos concluir que o ICMS-E busca atingir dois objetivos, o primeiro é compensar os municípios com áreas protegidas, e o segundo é estimular a conservação ambiental e o desenvolvimento sustentável dos municípios. Na verdade, a função incentivadora das legislações do imposto verde parece seguir a norma jurídica arrecadatória, não priorizando a função extrafiscal do tributo, ora por uma falha na fiscalização, ora por uma questão de problemática

na gestão dos municípios. Mas deve-se lembrar de que o objetivo principal não é a arrecadação e sim a proteção do meio ambiente.

Por todo exposto, o que realmente importa da tributação ambiental é que a sua instituição decorra de um conhecimento amadurecido da questão ambiental a ser alcançada e para que haja o acompanhamento direto dos resultados alcançados, pois do contrário, o objetivo não será alcançado, transformando a tributação ambiental numa mera fonte de arrecadação, como têm acontecido com os chamados “falsos tributos verdes” e, conseqüentemente, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado passar apenas a estar previsto em uma constituição “folha de papel” – sem efeitos.

Por fim, é importante ressaltar que, para além do escopo desta pesquisa, existem ainda caminhos a serem explorados na análise da efetividade do ICMS-E como instrumento econômico-fiscal no âmbito da política pública ambiental. Dentre estes caminhos, pode ser mencionada a questão dos Estados do Amazonas, de Roraima e do Pará não serem estados contemplados pelo imposto verde, apesar de serem regiões que englobam a Amazônia Legal e, por isso, haver a necessidade de que os governos dessas regiões busquem a preservação dessa área.

Embora a pesquisa realizada neste trabalho de conclusão de curso possa ser aprimorada no futuro, a partir novos caminhos teóricos e/ou metodológicos, este estudo acadêmico trouxe à reflexão importantes indicações sobre os avanços já alcançados e os desafios a serem enfrentados na inserção de um instrumento econômico-fiscal no âmbito da política ambiental no Brasil.

## REFERÊNCIAS

ACRE. *Decreto n. 4.918 de 29 de dezembro de 2009*. Regulamenta a Lei n. 1.530, de 22 de janeiro de 2004, o qual destina 5% (cinco por cento) do ICMS arrecadado pelo Estado aos municípios que conservem a biodiversidade e executem projetos de desenvolvimento sustentáveis, saúde e educação.

ACRE. *Decreto n. 5.053 de 19 de fevereiro de 2010*. Altera o parágrafo único do artigo 3º do Decreto n. 4.918, de 29 de dezembro de 2009.

ACRE. *Lei n. 1.530, de 22 de janeiro de 2004*. Institui o ICMS Verde, destinando cinco por cento da arrecadação deste tributo para os municípios com unidades de conservação ambiental.

ACRE. *Portaria SEMA n. 91 de 28 de dezembro de 2010*. Institui a fórmula de cálculo e os índices para aplicação da cota-ideal do ICMS Verde a ser transferida para cada município do Estado.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

AMAPÁ. *Lei n. 322, de 23 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a distribuição da parcela da receita do produto da arrecadação dos impostos estaduais conforme disposições contidas no artigo 158 da Constituição Federal e Lei Complementar Federal n. 63/90, e dá outras providências.

AMDA. *Associação Mineira de Defesa do Ambiente*. Disponível em: <<http://www.amda.org.br/?string=interna-informacoes-ambientais&cod=69>>. Acesso em: 19 out. 2017.

BARBOSA, Wallace Souza. *Contribuição de melhoria como instrumento de concretização do estado de direito ambiental* // Wallace Souza Barbosa; orientador Roberto Rodrigues de Souza. – São Cristóvão, 2014. XVI, 127 f.: il. Dissertação Mestrado em Desenvolvimento e Meio Ambiente – Universidade Federal de Sergipe, 2014. Disponível em: <<https://ri.ufs.br/handle/tede/1283>>. Acesso em: 11 out. 2017.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho. Cuadernos y Debates*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, n. 125, 2002.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho; apresentação de Celso Lafer. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. *Código Tribunal Nacional*. 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nos 1/1992 a 76/2013, pelo Decreto Legislativo n. 186/2008 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão ns. 1 a 6/1994. 40.ed. com índice. Brasília: Centro de Documentação e Informação (CEDI), 2013. 464 p. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes\\_Brasileiras/constituicao1988.html](http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao1988.html)>. Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. *Decreto n. 5.746 de 05 de abril de 2006*. Regulamenta o art. 21 da Lei n. 9.985, de 18 de julho de 2000, que dispõe sobre o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza (RPPNs).

BRASIL. *Lei n. 9.985 de 18 de julho de 2000*. Regulamenta o artigo 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da CF/88, institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza (SNUC) e dá outras providências.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. *Função social dos tributos*. Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2013. (Série Educação Fiscal. Caderno 3). Disponível em: <<http://www.transparencia.rj.gov.br/sefaz/ShowProperty?nodeId=%2FUCMServer%2FWCC215890%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased>>. Acesso em: 3 jun. 2017.

BRASIL. Ministério do Meio Ambiente. *Princípio da precaução*. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/informma/item/7512>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

BRASIL. STF. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 487-5-DF*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346416>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

BRASIL. STF. *Mandado de Segurança n. 22.164-0-SP*. Rel. Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/745049/mandado-de-seguranca-ms-22164-sp>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

BRASIL. TJBA. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 0001946-07.2014.8.05.0000*. Município de Cairu. Disponível em: <<https://tj-ba.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/423017401/direta-de-inconstitucionalidade-adi-19460720148050000/inteiro-teor-423017409>>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. TJSC. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 8000090-33.2017.8.24.0000*. Município de Biguaçu. Disponível em: <<https://www.mpsc.mp.br/noticias/liminar-suspende-taxa-de-preservacao-ambiental-de-governador-celso-ramos>>. Acesso em: 20 set. 2017.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade*. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Denise%20Lucena%20Cavalcante%282%29.pdf>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

CEARÁ. *Decreto n. 29.306, de 5 de junho de 2008*. Dispõe sobre os critérios de apuração dos índices percentuais destinados à entrega de 25% (vinte e cinco por cento) do ICMS pertencente aos municípios, na forma da Lei n. 12.612, de 7 de agosto de 1996, alterada pela Lei n. 14.023, de 17 de dezembro de 2007, e dá outras providências.

CEARÁ. *Decreto n. 29.881, de 31 de agosto de 2009*. Altera dispositivos do Decreto n. 29.306, de 5 de junho de 2008, e dá outras providências.

CEARÁ. *Lei n. 14.023, de 17 de dezembro de 2007*. Modifica dispositivos da Lei nº 12.612, de 7 de agosto de 1996, que define critérios para distribuição da parcela de receita do produto e arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, pertencente aos municípios e dá outras providências.

COELHO, Saulo de Oliveira Pinto. MELLO, Rodrigo Antônio Calixto. *A sustentabilidade como um direito fundamental: a concretização da dignidade da pessoa humana e a necessidade de interdisciplinaridade do direito*. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/208/163>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

CONTI, Bruna Ranção. *ICMS Ecológico no Estado do Rio de Janeiro: criação, gestão e uso público em unidades de conservação*. Rio de Janeiro, 2015. Tese (Doutorado em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

ESTADO DA PARAÍBA. *Pleno do TJ suspende efeitos da Lei do ICMS Ecológico*. 13/12/2012. Disponível em: <<http://paraiba.pb.gov.br/pleno-do-tj-suspende-efeitos-da-lei-do-icms-ecologico/>>. Acesso em: 9 out. 2017.

ESTADO DO CEARÁ. Governo do Ceará. *Selo municipal verde*. Disponível em: <<http://www.sema.ce.gov.br/index.php/selo-municipio-verde>>. Acesso em: 5 out. 2017.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; ABELHA RODRIGUES, Marcelo. *Manual de direito ambiental e legislação aplicável*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FRANÇA, Ivan Carvalho de. *ICMS ecológico: política ambiental como perspectiva do desenvolvimento econômico regional sustentável em Rondônia*. Porto Velho, 2015. Disponível em: <<http://www.decon.unir.br/wp-content/uploads/2016/05/ICMS-ec%C3%B3logico-Pol%C3%ADtica-ambiental-como-perspectiva-do-desenvolvimento-econ%C3%B4mico-regional-sustent%C3%A1vel-em-Rond%C3%B4nia-Ivan-Carvalho-de-Fran%C3%A7a.pdf>>. Acesso em: nov. 2017.

FRANCO, Décio Henrique. *O ICMS ecológico como instrumento de gestão ambiental: contribuições para o Estado de São Paulo*. 2006. Dissertação apresentada ao programa de pós graduação em engenharia de produção, da faculdade de engenharia, arquitetura e urbanismo, da universidade metodista de Piracicaba – Unimep. Disponível em: <<https://www.unimep.br/phpg/bibdig/pdfs/2006/IPIHLTGJRNEP.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2017.

GOIÁS. *Lei Complementar n. 90, de 22 de dezembro de 2011*. Regulamenta o disposto no inciso III do § 1º do artigo 107 da Constituição Estadual, acrescido pela Emenda Constitucional n. 40, de 30 de maio de 2007, e dá outras providências.

GRACIO, Héber Rogério; MORAIS NETO, Odilon Rodrigues; DEMARCHI, André Luis Campanha. *Terras indígenas e ICMS ecológico no Tocantins: os casos Xerente e Apinajé*. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.21713/2358-2332.2016.v13.1024>>. Acesso em: 16 out. 2017.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton, 2000.

ICMS-ECOLÓGICO. Acre, Amapá, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo e Tocantins. Disponível em: <<http://www.icmsecológico.org.br/>>. Acesso em: 3 jun. 2017.

ILHA DE NORONHA. *Taxa de preservação ambiental*. Disponível em: <[http://www.ilhadenoronha.com.br/ailha/taxadepreservacao\\_em\\_noronha.php](http://www.ilhadenoronha.com.br/ailha/taxadepreservacao_em_noronha.php)>. Acesso em: 20 set. 2017.

JOÃO, Cristina Gerber; BELLEN, Hans Michael Van. Instrumentos econômicos de política ambiental: um levantamento das aplicações do imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) Ecológico no Brasil. In: ENANPAD, 2005, Brasília. *ANAIS DO XXIX ENANPAD – ENCONTRO DA ANPAD*. Brasília, 2005.

JUNIOR, Luiz Honorato da Silva; SOBRAL, Eryka Fernanda Miranda. O ICMS Socioambiental de Pernambuco: uma avaliação dos componentes socioeconômicos da política a partir do processo de Markov. *Planejamento e Políticas Públicas*, n. 42. jan./jun. 2014. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/291>>. Acesso em: 1 nov. 2017.

KNEBEL, Paulo Renan Pereira. *Relação do ICMS ecológico com o desenvolvimento dos municípios do Estado do Paraná entre os anos 2012 a 2014*. Publicado em 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/178638>>. Acesso em: 20 out. 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LASSALE, Ferdinand. *O que é uma Constituição*. Tradução de Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2002.

MATO GROSSO DO SUL. *Decreto n. 10.478, de 31 de agosto de 2001*. Estabelece métodos para o rateio da parcela de receita de ICMS pertencente aos municípios, prevista no art. 1º, III, “f” da Lei Complementar n. 57, de 4 de janeiro de 1991, com redação dada pela Lei Complementar n. 77, de 7 de dezembro de 1994, e dá outras providências.

MATO GROSSO DO SUL. *Lei Complementar n. 159, de 26 de dezembro de 2011*. Dá nova redação à alínea “f” do inciso III do art. 1º da Lei Complementar n. 57, de 4 de janeiro de 1991.

MATO GROSSO DO SUL. *Lei Complementar n. 057, de 4 de janeiro de 1991*. Dispõe sobre a Regulamentação do artigo 153, parágrafo único II, da Constituição do Estado.

MATO GROSSO DO SUL. *Lei Complementar n. 077, de 7 de dezembro de 1994*. Altera a redação de dispositivo da Lei Complementar n. 57, de 4 de janeiro de 1991, e dá outras providências.

MATO GROSSO DO SUL. *Lei n. 2.193, de 18 de dezembro de 2000*. Dispõe sobre o ICMS ECOLÓGICO, na forma do art. 1º, III, alínea “f” da Lei Complementar n. 57, de 4 de janeiro de 1991, com redação dada pela Lei Complementar n. 77, de 7 de dezembro de 1994, e dá outras providências.

MATO GROSSO DO SUL. *Lei n. 2.259, de 9 de julho de 2001*. Dispõe sobre o rateio do índice de 5% (cinco por cento) previsto no artigo 1º, III, “f”, da Lei Complementar n. 57, de 4 de janeiro de 1991, com redação dada pela Lei Complementar n. 77, de 7 de dezembro de 1994, e dá outras providências.

MATO GROSSO. *Decreto n. 2.758, de 16 de julho de 2001*. Regulamenta o artigo 8º da Lei Complementar n. 73, de 07 de dezembro de 2000, seus anexos e dá outras providências.

MATO GROSSO. *Lei Complementar n. 157, de 20 de janeiro de 2004*. Estabelece normas relativas ao cálculo dos Índices de Participação dos Municípios do Estado de Mato Grosso no produto da arrecadação do ICMS, e dá outras providências.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

MATO GROSSO. *Lei Complementar n. 73, de 7 de dezembro de 2000*. Dispõe sobre os critérios de distribuição da parcela de receita do ICMS pertencente aos Municípios, de que tratam os incisos I e II do parágrafo único do art. 157 da Constituição Estadual e dá outras providências.

MEIRELLES, José Ricardo. *O princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6>>. Acesso em: 27 jun. 2017.

MENDES, Paulo Sérgio Abreu. *O ICMS ecológico previsto na Lei Estadual n. 322/1996 como instrumento de política pública ambiental no Estado do Amapá*. Orientador Prof. Dr. Raul José de Galaad Oliveira. Macapá, 2009.

MINAS GERAIS. *Lei n. 12.040, de 28 de dezembro de 1995*. Dispõe sobre a distribuição da parcela de receita do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios, de que trata o inciso II do parágrafo único do artigo 158 da Constituição Federal, e dá outras providências.

MINAS GERAIS. *Lei n. 13.803, de 27 de dezembro de 2000*. Dispõe sobre a distribuição da parcela da receita do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios.

MINAS GERAIS. *Lei n. 18.030, de 12 de janeiro de 2009*. Dispõe sobre a distribuição da parcela da receita do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios.

MINAS GERAIS. *Resolução SEMAD n. 318, de 15 de fevereiro de 2005*. Disciplina o cadastramento das unidades de conservação da natureza e outras áreas protegidas, bem como a divulgação periódica das informações básicas pertinentes, para os fins do art. 1º, inciso VIII, alíneas “b” e “c”, da Lei n. 13.803, de 27 de dezembro de 2000, e dá outras providências.

MIRANDA, Pamela. Identificação dos Municípios do Estado de Mato Grosso que possuem maior arrecadação do ICMS Ecológico. *Revista de Estudos Sociais*, ano 2012, n. 28, v. 14. Disponível em: <<http://periodicoscientificos.ufmt.br/ojs/index.php/res/article/view/1837>>. Acesso em: 6 out. 2017.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pegar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. *O uso de instrumentos econômicos nas normas de proteção ambiental*. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/67710-89140-1-pb.pdf>> Acesso em: 23 jun. 2017.

ONU. *Declaração das Nações Unidas sobre meio ambiente humano*. Estocolmo, 5-16 de junho de 1972. Disponível em: <[https://www.apambiente.pt/\\_zdata/Políticas/DesenvolvimentoSustentavel/1972\\_Declaracao\\_Estocolmo.pdf](https://www.apambiente.pt/_zdata/Políticas/DesenvolvimentoSustentavel/1972_Declaracao_Estocolmo.pdf)>. Acesso em: 17 jun. 2017.

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES – OCDE. *Le principe pollueur-payeur: analyses et recommandations*. Paris: 1992. Disponível em: <[http://cms.unige.ch/isdd/IMG/pdf/PPP\\_analyses\\_et\\_recommandations\\_de\\_l\\_OCDE.pdf](http://cms.unige.ch/isdd/IMG/pdf/PPP_analyses_et_recommandations_de_l_OCDE.pdf)>. Acesso em: 24 jun. 2017.

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES – OCDE. *Recommandation du Conseil sur les principes directeurs relatifs aux aspects économiques des politiques de l'environnement sur le plan international*. 26/05/1972 – C(72)128. Disponível em: <<http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&Lang=fr&Book=False>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

PAPP, Leonardo. *Tributação ambiental: a potencial contribuição da relação entre direito ambiental e direito tributário*. Acesso em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=53e3a7161e428b65>>. Acesso em: 23 maio 2017.

PARAÍBA. *Lei n. 9.600, de 21 de dezembro de 2011*. Disciplina a participação dos municípios na arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, mediante repasse ecológico, e dá outras providências.

PARANÁ. *Decreto n. 1.529, de 2 de outubro de 2007*. Dispõe sobre o Estatuto Estadual de Apoio à Conservação da Biodiversidade em Terras Privadas no Estado do Paraná, atualiza procedimentos para a criação de Reservas Particulares do Patrimônio Natural – RPPN – e dá outras providências.

PARANÁ. *Decreto n. 2.791, de 27 de dezembro de 1996*. Critérios técnicos de alocação de recursos a que alude o art. 5º da Lei Complementar n. 59, de 01/10/1991, relativos a mananciais destinados a abastecimento público.

PARANÁ. *Decreto n. 3.446, de 14 de agosto de 1997*. Criada no Estado do Paraná as Áreas Especiais de Uso Regulamentado – ARESUR.

PARANÁ. *Lei Complementar n. 59, de 1º de outubro de 1991*. Dispõe sobre a repartição de 5% do ICMS, a que alude o art. 2º da Lei nº. 9.491/90, aos municípios com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental, assim como adota outras providências.

PARANÁ. *Lei Complementar n. 67, de 8 de janeiro de 1993*. Dá nova redação ao art. 2º, da Lei Complementar n. 59, de 1º de outubro de 1991.

PARANÁ. *Lei n. 9.491, de 21 de dezembro de 1990*. Estabelece critérios para fixação dos índices de participação dos municípios no produto da arrecadação do ICMS.

PERNAMBUCO. *Decreto n. 23.473, de 10 de agosto de 2001*. Regulamenta os critérios de distribuição da parcela do ICMS que cabe aos Municípios, relativos aos aspectos socioambientais de que trata o inciso III do artigo 2º da Lei nº 10.489, de 2 de outubro de 1990, com a redação conferida pela Lei nº 11.899, de 21 de dezembro de 2000, e dá outras providências.

PERNAMBUCO. *Decreto n. 25.574, de 25 de junho de 2003*. Dispõe sobre a participação das unidades de conservação previstas no art. 2º da Lei nº 10.489, de 2 de outubro de 1990, com a redação da Lei nº 12.206, de 20 de maio de 2002, na distribuição da parte do ICMS socioambiental que cabe aos Municípios.

PERNAMBUCO. *Decreto n. 26.030, de 15 de outubro de 2003*. Introduce modificações no Decreto n. 23.473, de 10 de agosto de 2001, e alterações, que regulamenta os critérios de distribuição do ICMS que cabe aos Municípios, relativos aos aspectos socioambientais.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

PERNAMBUCO. *Lei n. 11.899, de 21 de dezembro de 2000*. Redefine os critérios de distribuição da parte do ICMS que cabe aos Municípios, de que trata o artigo 2º, da Lei n. 10.489, de 2 de outubro de 1990, considerando aspectos socioambientais, e dá outras providências.

PERNAMBUCO. *Lei n. 12.206, de 20 de maio de 2002*. Ajusta os critérios de distribuição de parte do ICMS que cabe aos Municípios, nos termos do art. 2º, da Lei n. 10.489, de 2 de outubro de 1990, com a redação da Lei n. 11.899, de 21 de dezembro de 2000, relativamente aos aspectos socioambientais.

PERNAMBUCO. *Lei n. 12.432, de 29 de setembro de 2003*. Ajusta os critérios de distribuição de parte do ICMS que cabe aos Municípios, nos termos do art. 2º, da Lei n. 10.489, de 2 de outubro de 1990, com a redação da Lei n. 11.899, de 21 de dezembro de 2000, e da Lei n. 12.206, de 20 de maio de 2002.

PIAUÍ. *Decreto n. 14.348, de 13 de dezembro de 2010*. Dispõe sobre as diretrizes da concessão do Selo Ambiental para os municípios que atenderem aos critérios estabelecidos na Lei Ordinária n. 5.813, de 3 de dezembro de 2008 – Lei do ICMS Ecológico, por estarem desenvolvendo ações para a melhoria da qualidade de vida, através da promoção de políticas e ações de gestão ambiental.

PIAUÍ. *Lei n. 5.813, de 3 de dezembro de 2008*. Cria o ICMS ecológico para beneficiar municípios que se destaquem na proteção ao meio ambiente e dá outras providências.

PIOVESAN, Flavia C. O direito ao meio ambiente e a Constituição de 1988: diagnóstico e perspectiva. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, v. 1, n. 4, jul./set. 1993.

RAMOS, Aníbal de Castro Passos. *O panorama do ICMS ecológico no Piauí: uma análise da Lei Estadual n. 5.813/08*. Disponível em: <<http://conteudojuridico.com.br/artigo,o-panorama-do-icms-ecologico-no-piaui-uma-analise-da-lei-estadual-no-58132008,589336.html>>. Acesso em: 1 nov. 2017.

RIBEIRO, Caroline do Amaral; ROSSATO, Marivane Vestena; GUSE, Jaqueline Carla; FREITAS, Luiz Antônio Rossi; DORR, Andrea Cristina. ICMS ecológico: uma abordagem à gestão ambiental nos municípios do Rio Grande do Sul. *Revista Sociais e Humanas*, Santa Maria. v. 26, n. 2, maio/ago. 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/sociaisehumanas/article/view/4942/pdf>>. Acesso em: 5 nov. 2017.

RIO DE JANEIRO. *Decreto n. 41.844, de 4 de maio de 2009*. Estabelece definições técnicas para alocação do percentual a ser distribuído aos municípios em função do ICMS Ecológico.

RIO DE JANEIRO. *Lei n. 5.100 de 4 de outubro de 2007*. Altera a Lei n. 2.664, de 27 de dezembro de 1996, que trata da repartição aos municípios da parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS, incluindo o critério de conservação ambiental, e dá outras providências.

RIO GRANDE DO SUL. *Lei n. 11.038, de 14 de novembro de 1997*. Dispõe sobre a parcela do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de

Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) pertencente aos municípios.

RODRIGUES, Maria Denise Nunes; PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras; NASCIMENTO, Cicero Philip Soares do. *ICMS Ecológico como instrumento de responsabilidade socioambiental na gestão pública municipal: estudo sobre a experiência do Estado do Ceará*. CSEAR Ribeirão, 2011. Disponível em: <<http://www.csearsouthamerica.net/events/index.php/csear/csear2011/paper/view/39>>. Acesso em: 5 out. 2017.

RONDÔNIA. *Lei Complementar n. 147, de 15 de janeiro de 1996*. Altera e acrescenta dispositivos à Lei Complementar n. 115, de 14 de junho de 1994, e dá outras providências.

RONDÔNIA. *Decreto n. 11.908, de 12 de dezembro de 2005*. Disciplina a coleta de dados, a metodologia de cálculo do valor adicionado e demais fatores de agregação para fins de apuração dos índices de participação dos municípios rondonienses no produto da arrecadação do ICMS.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. Tradução de Lourdes Santos Machado; introdução e notas de Paulo Arbousse-Bastide e Lourival Gomes Machado. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

SÃO PAULO. *Lei n. 12.810, de 21 de fevereiro de 2008*. Altera os limites do Parque Estadual de Jacupiranga, criado pelo Decreto-lei n. 145, de 8 de agosto de 1969, e atribui novas denominações por subdivisão, reclassifica, exclui e inclui áreas que especifica, institui o Mosaico de Unidades de Conservação do Jacupiranga e dá outras providências.

SÃO PAULO. *Lei n. 8.510, de 29 de dezembro de 1993*. Altera a Lei n. 3.201, de 23 de dezembro de 1981, que dispõe sobre a parcela, pertencente aos municípios, do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico*. *Verba Juris*, ano 3, n. 3, jan./dez. 2004. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/vj/article/view/14806/8368>>. Acesso em: 20 out. 2017.

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

SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. 2. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1995.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOARES, Marcelo da Costa. *O estado democrático de direito e seu papel no desenvolvimento econômico e social*. Marília: Unimar, 2010.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

SOUZA, Simone Porfírio de. *Análise da Lei 9.600/2011 que institui o ICMS ecológico a ser implantado na Paraíba*. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=11cc6517ac7a46cd>>. Acesso em: 9 out. 2017.

TOCANTINS. *Decreto n. 1.666, de 26 de dezembro de 2002*. Regulamenta a Lei 1.323, de 4 de abril de 2002, que dispõe sobre os índices que compõem o cálculo da parcela do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios.

TOCANTINS. *Lei n. 1.323, de 4 de abril de 2002*. Dispõe sobre os índices que compõem o cálculo da parcela do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios e adota outras providências.

TOCANTINS. *Resolução n. 40 de 27 de agosto de 2013*. Dispõe sobre o questionário de avaliação qualitativa do ICMS. Tocantins, TO, 2017.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumento econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VEIGA NETO, F. C. *Análise de incentivos econômicos nas políticas públicas para o meio ambiente – o caso do ICMS Ecológico em Minas Gerais*. Rio de Janeiro: Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, 2000. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento, Agricultura e Sociedade).

VIEGAS, Anderson. Quase 90% dos municípios de MS podem ser contemplados com o ICMS Ecológico em 2018. In: *G1 MS*, 10/07/2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/mato-grosso-do-sul/noticia/quase-90-municipios-de-ms-pode-ser-contemplado-com-o-icms-ecologico-em-2018.ghtml>>. Acesso em: 6 out. 2017.

WOLKMER, Antônio Carlos. *Direitos humanos: novas dimensões e novas fundamentações*. Doutrina Científica, ano X, n. 16/17, jan./jun. 2002. Disponível em: <<https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/viewFile/768/490>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

# 6

## UMA ANÁLISE CRÍTICA DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO ICMS

Beatriz Silva Schiller

### INTRODUÇÃO

O Direito Tributário faz parte do dia-a-dia da população. Mesmo sem que se perceba, somos afetados pela tributação constantemente, seja no momento em que o trabalhador recebe seu salário, quando uma pessoa adquire um carro e até mesmo na compra do pão francês; sobre todas essas situações há incidência de tributos. Ainda, segundo dados do IPEA,<sup>1</sup> o brasileiro, em média, destinou 132 dias de trabalho no ano para o pagamento de tributos.

Em 2014, segundo dados da Receita Federal,<sup>2</sup> a carga tributária foi de 1,848 trilhões de reais. Em 2016, segundo dados do Impostômetro,<sup>3</sup> até a data da pesquisa<sup>4</sup> já haviam sido arrecadados 937,8 bilhões de reais em impostos federais, estaduais e municipais.

---

<sup>1</sup> RIBEIRO, José Aparecido Carlos et al. *Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil*. Comunicado da Presidência n. 22, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 2009, p. 4. Disponível em: <[http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630\\_comunicadoipe\\_a22.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipe_a22.pdf)>. Acesso em: 15 jun. 2016.

<sup>2</sup> SANTANA, Irailson Calado (Org.). *Carga tributária no Brasil – 2014: análise por tributo e bases de incidência*. Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, outubro de 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

<sup>3</sup> Dados somente para fins de curiosidade, pois tais informações não são oficiais. (IMPOSTÔMETRO. *Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação*. Associação Comercial de São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 22 jun. 2016).

<sup>4</sup> Pesquisa realizada em 15 de junho de 2016.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A grandiosidade desses números, aliada a um sistema tributário que malogrou em efetivar a Justiça Fiscal entre os segmentos sociais, desrespeitando a capacidade contributiva, foi decisiva para trazer este tema para discussão.

Há algumas décadas os estudiosos afirmam ser imperativo uma reforma tributária no âmbito dos impostos incidentes sobre o consumo.<sup>5</sup> Este trabalho convém ao momento vivido pela sociedade brasileira, que passa por um quadro de recessão econômica, necessitando aumentar a arrecadação sem sobrecarregar ainda mais a população mais pobre.

É relativamente pacífico entre os acadêmicos e juristas a ideia de que o Princípio da Seletividade é um meio necessário e adequado para promover, por meio da tributação, a justiça social, o desenvolvimento e diminuir as desigualdades sociais.<sup>6</sup> Este trabalho busca averiguar tal certeza. O tema traz uma problemática relevante no atual cenário econômico, posto que sobre vários tributos incorpora-se um caráter extrafiscal que traz ônus ao erário, especialmente num momento que buscam-se soluções para a complexa crise econômica e para o grande déficit orçamentário.

---

<sup>5</sup> VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão n. 405, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1996, p. 26. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf)>. Acesso em: 15 jun. 2016.

REZENDE, Fernando (Coord.). et al. Proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. Textos para discussão interna n. 104, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1987, p. 15-21. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2993/1/TD\\_104.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2993/1/TD_104.pdf)>. Acesso em: 16 jun. 2016.

SILVA, Carlos L. da; ALMEIDA, Fernando G. de. A tributação sobre o consumo no Brasil. Revista Conjuntura Econômica, Rio de Janeiro, v. 49, n. 4, p. 24-28, abr. 1995, p. 26.

REZENDE, Fernando. ICMS: gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação. FGV Projetos, São Paulo, v. 2, p. 75. Disponível em: <[http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10133/MIOLO\\_FernandoRezende\\_FINAL\\_20ago.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10133/MIOLO_FernandoRezende_FINAL_20ago.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 21 abr. 2015.

<sup>6</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 51; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 282; ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. São Paulo: Método, 2015, p. 573; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 133; SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 168; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 113; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 391.

A discussão sobre como se distribui a incidência dos impostos sobre os diversos segmentos sociais deve ser instalada na sociedade a fim de se buscar atingir o Princípio da Isonomia consolidado na Constituição Federal de 1988.

A temática deste trabalho visa a análise da eficácia da extrafiscalidade do ICMS, através da seletividade, para atingir a Justiça Fiscal, bem como os prejuízos que a mesma traz à arrecadação de impostos.

Tentar-se-á discutir se o princípio da seletividade, como conhecido, é compatível com o princípio da capacidade contributiva, corolário do direito tributário brasileiro. O presente trabalho buscará responder a vários questionamentos que serão propostos em seu decorrer e que acredita-se ser de grande valia ao mundo jurídico.

Ressalte-se que o viés adotado neste trabalho vai na contramão daqueles observados pela academia, visto que são escassas as teses em que são feitas críticas ao princípio da seletividade como meio de efetivação da justiça tributária. A relevância desta pesquisa é justamente essa: difundir a necessidade de que a legislação tributária, notadamente no que tange ICMS e à sua função extrafiscal, necessita ser aprimorada, de forma a distribuir de forma isonômica a incidência dos tributos sobre os diversos grupos sociais, reduzindo o impacto negativo sobre as classes menos abastadas de forma a respeitar o Princípio da Capacidade Contributiva.

A pesquisa abordará o problema do impacto dos impostos indiretos na renda dos segmentos mais pobres, e tem como objetivo geral propor mudanças nas normas definidoras da cobrança do ICMS de forma a efetivar verdadeiramente a Justiça Fiscal. Visa-se, também, como objetivo específico, analisar a situação atual realizar uma análise crítica da extrafiscalidade do ICMS, por intermédio do princípio da Seletividade, como forma de atingir a Justiça Fiscal, propondo ao final alternativas ao modelo atual.

No desenvolvimento deste estudo foram utilizados diversos instrumentos de pesquisa e metodologias, mas, principalmente, foi utilizado o método lógico-dedutivo.

Baseando-se na construção doutrinária, em estudos acerca do tema e no direito comparado, buscou-se atingir os objetivos gerais e específicos em relação à seletividade no ICMS, com ênfase na adoção do caráter extrafiscal dos tributos como meio de atingir a justiça fiscal. Contudo, como ressaltado anteriormente, é reduzida a literatura que trate deste viés crítico, portanto a maior parte da tese aqui defendida é inédita em âmbito nacional.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Esta dissertação está dividida em 5 capítulos: no primeiro capítulo trataremos de alguns conceitos do Direito Tributário, tais como impostos diretos e indiretos, fiscalidade e extrafiscalidade, progressividade e regressividade; no segundo, abordaremos dois princípios essenciais ao desenvolvimento da temática, quais sejam: o Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Seletividade, apresentando a literatura sobre o assunto; no terceiro, trataremos do imposto indireto por excelência, o ICMS, o contexto e sua evolução histórica e hipótese de incidência; no quarto capítulo, analisaremos a capacidade do ICMS de atingir a Justiça Fiscal por meio da extrafiscalidade, ressaltando o impacto pernicioso desse imposto nos segmentos sociais mais pobres, bem como apresentaremos propostas de redução do impacto da incidência tributária sobre esses segmentos. Por fim, o quinto capítulo contém considerações finais.

## **1. ASPECTOS CONCEITUAIS EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Preliminarmente, discorrer-se-á acerca de alguns aspectos conceituais em direito tributário que são pertinentes à análise proposta neste trabalho. Saliente-se que este capítulo não tem por intuito realizar um estudo profundo acerca dos tópicos abaixo, e sim criar um embasamento teórico para discussão que será suscitada nos capítulos finais.

### **1.1. Impostos diretos e indiretos**

A diferenciação entre impostos diretos indiretos e diretos está associada à possibilidade de transferência do seu ônus a terceiros.

Impostos diretos são aqueles que incidem diretamente sobre a renda e sobre o patrimônio, não configurando transferência do ônus tributário ao contribuinte. São aqueles impostos em que a tributação incide uma única vez, diretamente sobre o agente pagador. O exemplo mais comum de imposto direto é o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU).

Quanto aos impostos indiretos, caracterizam-se por admitir o repasse do encargo econômico do tributo a terceiro que não o sujeito passivo da obrigação. Como impostos indiretos, via de regra, incidem sobre o consumo, quem suporta o ônus econômico do tributo é o consumidor final, visto que o valor relativo ao imposto é embutido no preço do produto. O imposto indireto por excelência por é ICMS.

Destaque-se que o aumento da renda dos contribuintes e da riqueza da sociedade é proporcional ao aumento da arrecadação dos impostos diretos. Por outro lado, conforme há aumento do consumo e da circulação de mercadorias, aumenta-se também a arrecadação de impostos indiretos. Perceba que os impostos indiretos oneram de forma indiscriminada ricos e pobres, sem observar a capacidade contributiva do consumidor.

## 1.2. Fiscalidade e extrafiscalidade

Esta outra forma de classificação dos tributos relaciona-se com sua finalidade, ligando-se ao propósito previsto na Constituição.

Fiscalidade é o termo usado para designar característica a um tributo quando sua finalidade é precipuamente arrecadatória, procurando o Estado tão somente abastecer os cofres públicos a fim financiar suas atividades constitucionalmente estabelecidas. São tributos com finalidade fiscal o Imposto de Renda, IPVA, ITBI, entre outros.

Por outro lado, a extrafiscalidade é característica da tributação moderna, na qual se utiliza o tributo como mecanismo de intervenção na economia, para incentivar ou desestimular atividades e para reduzir as desigualdades sociais e regionais. Desta forma, diz-se que um tributo tem finalidade extrafiscal quando visa não apenas a arrecadação, mas quando busca, também, intervir na economia e no comportamento da sociedade. Alguns dos tributos extrafiscais são o IOF, IPI e ICMS (em razão da seletividade das alíquotas) e CIDE-Combustíveis. Ainda, segundo a ministra e professora Regina Helena Costa;<sup>7</sup>

A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos do interesse público. A atividade tributante, assim, revela, simultaneamente, os aspectos fiscais e extrafiscais, podendo vislumbrar-se, em cada imposição fiscal, a predominância de um ou outro.

---

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 49.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Percebe-se, portanto, que em que pese não haver no ordenamento jurídico brasileiro, mais especificamente na Constituição, previsão expressa sobre a extrafiscalidade tributária, é plenamente possível a utilização dessa ferramenta, que está implícita na ordem tributária constitucional. Ainda, um tributo não terá, via regra, finalidade absolutamente extrafiscal, possuindo as duas características simultaneamente. O que pode ocorrer é a predominância de uma característica em detrimento da outra.

### 1.3. Progressividade e regressividade

Outra forma de classificação da tributação é no tocante à forma de incidência sobre a renda.

Impostos progressivos são aqueles que a alíquota aumenta conforme aumenta a base de cálculo do imposto, sendo que a estrutura tributária baseada em impostos progressivos onera proporcionalmente mais os segmentos sociais de maior poder aquisitivo. Segundo Hugo de Brito Machado,<sup>8</sup> “o imposto progressivo é aquele cuja proporcionalidade é crescente na medida em que aumenta o valor da matéria tributada.” Ainda segundo o professor,<sup>9</sup>

A progressão, isto é, o crescimento da alíquota, pode ser simples ou graduada. Simples é aquela em que cada alíquota aplica-se a toda a matéria tributável. E graduada é aquela em que cada alíquota maior aplica-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar.

Em relação aos impostos progressivos, importante salientar que não se pode permitir que sejam indefinidamente progressivos, sob pena de, a certa altura, se atingir uma taxa de 100% e o imposto passar a caracterizar confisco.<sup>10</sup> As alíquotas do imposto progressivo são crescentes até determinado momento, a partir do qual a alíquota passa a ser única. No exemplo mais comum de imposto progressivo, o Imposto de Renda da Pessoa Física possui alíquotas a faixa isenta, alíquotas de 7,5%, 15%, 22% e 27,5%, sendo esta última a alíquota “única” para base

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 318.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 318.

<sup>10</sup> Confisco é o ato pelo qual o Fisco adjudica bens do contribuinte. A Constituição Federal de 1988 proíbe expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV).

de cálculo acima de R\$ 4.664,68.<sup>11</sup> Outros impostos progressivos são o ITR e o IPTU. Impostos progressivos estão diretamente relacionados ao conceito de impostos diretos, ou seja, recaem diretamente sobre o contribuinte final.

Quanto aos impostos regressivos, são aqueles em à medida que a renda aumenta, a carga do imposto diminui de forma proporcional, ou seja, tem relação inversa ao nível de renda do contribuinte. Os impostos indiretos são, em geral, regressivos, vez que o valor do tributo não leva em consideração a renda do consumidor, incidindo a mesma alíquota para todos os contribuintes, independentemente de sua capacidade contributiva (veremos esse princípio com mais detalhes a frente). Para esclarecer a questão, vejamos um exemplo.

Dois indivíduos, João, que possui renda mensal de R\$ 1.000,00 e Lucas, cuja renda mensal é de R\$ 2.000,00, decidem comprar uma bicicleta no valor de R\$ 500,00.

Supondo que o valor pago a título de imposto na bicicleta seja R\$ 75,00 (15% do valor do produto), é possível perceber que o valor do imposto – R\$ 75,00 – corresponde a 3,75% da renda de Lucas e a 7,5% da renda de João. E quanto maior for a renda do consumidor, menos gravosa será a incidência do imposto sobre sua renda.

Portanto, quando se fala em tributação regressiva, a conclusão é no sentido de que há um ônus proporcionalmente maior às pessoas com menor renda, ou menor capacidade contributiva. Exemplos de impostos regressivos são o ICMS e IPI, impostos indiretos incidentes sobre o consumo.

## **2. PRINCÍPIOS ORIENTADORES: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SELETIVIDADE**

Princípios são normas abstratas que devem ser observadas quando da interpretação da lei, norteadando sua aplicação e constituindo os fundamentos de determinado ramo do direito. No Direito Tributário, os princípios são normas constitucionalmente previstas que tem por objetivo limitar o poder de tributar, regular a competência tributária e resguardar os direitos dos contribuintes, em clara contraposição ao

---

<sup>11</sup> Dados atualizados extraídos do sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (IRPF – Imposto sobre a renda das pessoas físicas. *Receita Federal do Brasil*, 10 de julho de 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 6 jun. 2016).

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

poder coercitivo do Estado de interferir no patrimônio do sujeito passivo, de modo que devem ser respeitados por todos os entes federativos, União, estados membros e municípios, bem como seus órgãos e autarquias.

Neste capítulo serão abordados dois princípios importantes para o desenvolvimento do tema debatido neste trabalho: o princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade.

## 2.1. Princípio da capacidade contributiva

Intimamente ligado à busca pela Justiça Fiscal, o princípio da capacidade contributiva remonta à Antiguidade grega,<sup>12</sup> sendo aplicado em Atenas por Sólon,<sup>13</sup> que dividiu o povo em classes conforme o montante de imposto que deveriam pagar; ainda, a ideia de justiça como igualdade se revelava por meio da justiça comutativa, baseada nas trocas, em uma relação de igualdade entre os objetos trocados, em que se dava proporcionalmente ao que se recebia, e pela justiça distributiva, por meio da distribuição de honras e bens baseada nos méritos individuais, a fim de que cada um receba conforme seus esforços.<sup>14</sup> Há relatos, ainda, de utilização desse princípio (ainda que de forma rudimentar) na Roma Antiga<sup>15</sup> e na Idade Média,<sup>16</sup> esta última famosa pela Magna Carta de 1.215,<sup>17</sup> que limitou os poderes do monarca João Sem Terra ao prever que todas as prestações impositivas deveriam ser fixadas de forma módica.

Na Idade Moderna é possível encontrar menções à locução “capacidade contributiva” na *Elizabethen poor law*,<sup>18</sup> havendo referência ao princípio também na

---

<sup>12</sup> Aristóteles. *Ética a Nicômaco*. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991 (Os pensadores; v. 2) Disponível em: <[http://portalgens.com.br/portal/images/stories/pdf/aristoteles\\_etica\\_a\\_nicomaco\\_poetica.pdf](http://portalgens.com.br/portal/images/stories/pdf/aristoteles_etica_a_nicomaco_poetica.pdf)>. Acesso em: 8 jun. 2016.

<sup>13</sup> SÓLON. *Biografia de Sólon*. Só Biografias, 2001. Disponível em: <<http://www.dec.ufcg.edu.br/biografias/Solon000.html>>. Acesso em: 1 jun. 2016.

<sup>14</sup> RIBEIRO, José Aparecido Carlos. Op. cit., p. 1.

<sup>15</sup> HOLANDA, Ana Neyle Olímpio. O princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988. *Tributação em Revista*, Brasília, v. 25, p. 17-30, jul./set. 1998, p. 18.

<sup>16</sup> Ibidem, p. 18.

<sup>17</sup> Magna Carta. *Inglaterra*, 1215. Disponível em: <<http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm>>. Acesso em: 25 jun. 2016.

<sup>18</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do directo tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. Apud KARKACHE, Sergio. a aplicação do princípio da capacidade contributiva às pessoas jurídicas no Brasil. *Revista Virtual da AGU*, Brasília, v. 8, n. 77, junho de 2008. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/521925>>. Acesso em: 25 jun. 2016, p. 1.

Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.<sup>19</sup> No mesmo século Adam Smith<sup>20</sup> já preceituava que é necessário que os súditos de cada estado contribuam o mais possível para a conservação do governo, proporcionalmente às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado.

No Brasil, a primeira menção, de forma modesta, se dá com a Carta Imperial de 1824, art. 179, XV, observe:<sup>21</sup>

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte: (...) XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

Contudo, as Constituições subsequentes absteram-se de incluir na ordem jurídica o princípio da capacidade contributiva, fazendo pouca ou nenhuma menção ao preceito, em inconteste retrocesso face à tendência mundial. No entanto, reapareceu de forma explícita no ordenamento jurídico brasileiro em 1946, previsto no art. 202, que determinava que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.<sup>22</sup> Contudo, apesar de protestos em contrário, o instituto foi novamente suprimido da legislação brasileira em 1965 por meio da Emenda Constitucional n. 18/65 (a mesma que constitucionalizou a regra da não cumulatividade do ICMS, como será visto no próximo capítulo), não estando presente, também, na Constituição de 1967. Não obstante, a Constituição Cidadã de 1988 consagrou o instituto, não tendo sido excluído até a presente data.

Previsto no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, o princípio da capacidade contributiva é um dos corolários do Direito Tributário contemporâneo e também relevante instrumento de aplicação de um dos princípios basilares da

---

<sup>19</sup> MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informação Legislativa*, v. 34, n. 136. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/315>>. Acesso em: 28 abr. 2016, p. 334.

<sup>20</sup> SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, v. 2.

<sup>21</sup> BRASIL. Constituição (1824). *Constituição Política do Imperio do Brazil*. Rio de Janeiro, RJ, 22 de abril de 1824. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)>. Acesso em: 30 maio 2016.

<sup>22</sup> BRASIL. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ, 18 de setembro de 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em: 30 maio 2016.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

democracia, o princípio da isonomia (art. 5º, *caput*, da CRFB). Vejamos o teor do art. 145, § 1º da CRFB:<sup>23</sup>

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A capacidade contributiva pressupõe uma relação jurídico-tributária na qual deverá ser observada no momento da instituição de tributos e de aplicação da lei tributária.

Na definição de Lodi,<sup>24</sup> “a Capacidade Contributiva consiste na manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação.”

Sua relação com o princípio da isonomia se dá pela premissa de que deve-se tratar os iguais de forma igual e de desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades, devendo o tributo ser cobrado de acordo com a possibilidade do contribuinte de suportar o ônus imposto pelo Estado-Fisco, sem ter que abrir mão de um mínimo existencial. Esta visão é compartilhada por Tipke,<sup>25</sup> que entende que normas (...) de um Direito Tributário justo devem considerar a limitação da capacidade contributiva decorrente das inevitáveis obrigações privadas. O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver.

O mínimo existencial deve corresponder à menor parcela necessária a uma existência digna e livre, levando-se em conta a situação familiar do indivíduo.

Brilhante é a comparação do jurista Luciano Amaro, que preleciona que “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde

<sup>23</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/civil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/civil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 19 jun. 2016.

<sup>24</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 18, 2010, p. 7.

<sup>25</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 31.

não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.”<sup>26</sup> Por outro lado, deve ser incentivada a livre iniciativa e a produção de riqueza, de modo que o gravame não poderá atingir a totalidade dos bens do contribuinte, atuando como confisco, mas tão somente na medida suficiente para fazer frente ao pagamento do tributo.

Ainda, está intimamente ligado à busca pela Justiça Fiscal, pois é justo que aqueles que possuam mais riqueza paguem, proporcionalmente, mais tributos. A tributação surge como instrumento do Estado para realizar suas atividades essenciais constitucionalmente previstas visando o bem comum. Quanto ao conceito de “justiça”, é possível eleger como melhor definição de que esta busca dar a cada um o que lhe é devido, concretizando-se apenas mediante tratamento isonômico de todos, pois mais justa será a vida social quanto menos existirem desigualdades. A tributação é meio eficaz para se alcançar justiça, pois pagar tributos é um dever fundamental, um esforço coletivo em prol da diminuição das desigualdades e da construção de uma sociedade mais igualitária.

Voltando à leitura do art. 145, § 1º, perceba que apesar do dispositivo constitucional se referir apenas a impostos, a jurisprudência do STF vem se manifestando no sentido de o princípio da capacidade contributiva ser um comando dirigido ao legislador e estendendo sua aplicação às outras espécies tributárias:

IPVA. Progressividade. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.<sup>27</sup>

Servidor público. Contribuição previdenciária. Alíquota progressiva. Impossibilidade. Precedentes. 1. Esta Corte já decidiu que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos ofende o princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição Federal).<sup>28</sup>

<sup>26</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 131.

<sup>27</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 406.955-AgR. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, 21 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>>. Acesso em: 09 de junho de 2016.

<sup>28</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 346.197-DF. Relator: Min. Dias Toffoli. Primeira Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, 12 de novembro de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3076881>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Este também é o entendimento da doutrina:

Embora a Constituição (art. 145, § 1º) só se refira a impostos, outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica (cf., por exemplo, art. 5º, LXXVII) <sup>29</sup>.

Outro ponto relevante diz respeito à diferenciação entre capacidade contributiva e capacidade econômica. Há grande divergência doutrinária a este respeito.

Ives Gandra<sup>30</sup> entende serem conceitos diferentes:

Capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao referido poder.

Tipke<sup>31</sup> relata a visão alemã, contudo entende que esta distinção não deveria ser relevante:

(...) os tributaristas alemães definem a capacidade contributiva como a capacidade de pagar impostos. E certo que eles partem do princípio de que a capacidade contributiva pressupõe capacidade econômica, mas não consideram a capacidade econômica na medida em que o contribuinte tem de sustentar a si mesmo e a outros, tem de cuidar e prover para si mesmo e para outros. (...) Esta versão corresponde à definição anglo-saxônica da *ability to pay*.

Em minha opinião não deveriam ser relevantes os distintos termos da lei. Desde que alguém deva sustentar a si mesmo e a outros, sua capacidade econômico-contributiva é restringida.

Via de regra, diz-se que capacidade econômica diz respeito à manifestação de riqueza do sujeito, e capacidade contributiva seria sua capacidade contribuir para o Estado. Contudo, a capacidade de contribuir para o Estado está diretamente ligada à manifestação de riqueza, visto que cada um deve contribuir proporcionalmente à sua riqueza, de modo que adotamos o entendimento de Tipke de que esta distinção não deve ser relevante para o propósito de alcançar a Justiça Fiscal.

---

<sup>29</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 134.

<sup>30</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, n. 2, julho a dezembro de 2003. Disponível em: <<http://esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/41/41>>. Acesso em: 14 jun. 2016, p. 86.

<sup>31</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 30-31.

Paulo de Barros Carvalho<sup>32</sup> nos lembra da função distributiva da Capacidade Contributiva, perceba:

Ao recordar, no plano da realidade social, daqueles fatos que julga de porte adequado para fazer nascer a obrigação tributária, o político sai à procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária. Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade. Tenho presente que, de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial, jamais se conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, valor em dinheiro. Colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que estes participarem de fatos daquela natureza. Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionalmente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos diretos é de fácil observação. Como impostos diretos são aqueles que, via de regra, incidem sobre a renda e sobre o patrimônio, a verificação da capacidade de contribuir do sujeito é imediata, bastando analisar sua renda e aplicar o tributo conforme sua capacidade de contribuir, muitas vezes utilizando-se de alíquotas progressivas incidentes sobre base de cálculo também progressivas (ou seja, conforme há aumento da renda ou do patrimônio, maior será a alíquota incidente).

Contudo, quando se fala em impostos indiretos, é difícil de se inferir a capacidade contributiva do adquirente, visto que impostos indiretos incidem sobre produtos e serviços (consumo), e a aquisição de produtos e serviços não reflete a renda ou patrimônio do contribuinte, de modo que a capacidade contributiva se mostra inócua, permitindo que contribuintes com diferentes níveis de renda sejam tributados da mesma forma, afinal o imposto incidente é o mesmo para todos os contribuintes. O resultado, como anteriormente mencionado,<sup>33</sup> é que a população mais pobre suporta uma tributação mais gravosa que a população mais rica.

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 215-216.

<sup>33</sup> Remeto o leitor ao capítulo 1, páginas 11 e 12.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Assim sendo, a doutrina majoritária e a esmagadora maioria dos acadêmicos e estudiosos do assunto veem no Princípio da Seletividade o remédio necessário e adequado para permitir a incidência da tributação de forma mais justa nos impostos indiretos sobre o consumo (IPI e ICMS), de forma a alcançar a Justiça Fiscal. O objetivo deste trabalho é justamente provar o contrário, como poderá ser visto no capítulo 4.

## 2.2. Princípio da seletividade

O princípio da seletividade não é estranho ao ordenamento jurídico brasileiro. Previsto no art. 15, § 1º da Constituição de 1946 sob a forma de isenção,<sup>34</sup> no Código Tributário Nacional (1966) e na Constituição de 1967, em ambos os casos disciplinava apenas o IPI. Somente com o advento da Constituição de 1988 que teve sua aplicação estendida ao ICMS. Hodiernamente, a seletividade tem previsão de aplicação no IPI, ICMS e ISSQN. O imposto sobre produtos industrializados está previsto no art. 153 da Constituição de 88:<sup>35</sup>

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV – produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Quanto ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (de competência dos municípios), sua previsão encontra-se no art. 156 da Constituição, porém a seletividade está prevista no art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias,<sup>36</sup> incidindo sobre serviços supérfluos observe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a

---

<sup>34</sup> “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.” Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, art. 15, § 1º.

<sup>35</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/civil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/civil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 19 jun. 2016.

<sup>36</sup> *Ibidem*,

destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

2º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos.

O Princípio da Seletividade é aplicado nos tributos indiretos como forma de implementar o princípio da isonomia e da capacidade contributiva. Impera na doutrina a ideia de que a seletividade é meio de conquistar a Justiça Fiscal e aplicar a capacidade contributiva, vejamos:

(...) há vários modos diferentes através dos quais se revela e se viabiliza a aplicação do princípio da capacidade contributiva, dentre os quais: a) imunidade; b) isenção; c) seletividade; c) progressividade.<sup>37</sup>

A regra em foco significa que o ICMS operará, também, como instrumento de extrafiscalidade, visando beneficiar os consumidores finais, que efetivamente absorvem o impacto econômico do imposto. Inegável, portanto, traduzir a seletividade uma manifestação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que expressa a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte “de fato”.<sup>38</sup>

O objetivo final do princípio é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, justamente por isso, estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária. Já os gêneros supérfluos são presumidamente consumidos apenas (ou, ao menos, principalmente) pelas pessoas das classes sociais mais privilegiadas, devendo ser tributados de uma maneira mais gravosa.<sup>39</sup>

Não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no caso de impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser a do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte “de fato”. (...) Aliás, é precisamente em atenção ao contribuinte “de fato” que se põe outra das vertentes da capacidade contributiva no campo dos impostos indiretos, ou seja, o princípio da seletividade, segundo o qual o gravame deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 51.

<sup>38</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 282.

<sup>39</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit., p. 573.

<sup>40</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 133.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Este também é o entendimento de Sabbag,<sup>41</sup> Tipke,<sup>42</sup> e Torres.<sup>43</sup>

Voltando à conceituação do princípio, ser seletivo significa fazer escolha fundamentada e criteriosa, escolher de um número ou grupo, pela aptidão, qualidade ou qualquer outro característico.<sup>44</sup>

No que tange à seletividade, essa escolha se dará pelo critério da “essencialidade”, ou seja, há uma vinculação da carga tributária ao grau de essencialidade do produto tributado. Por esse critério, quanto mais essencial o produto, menor será a alíquota incidente. Em contrapartida, quanto mais supérfluo, maior será a alíquota. Vejamos o que prevê a Constituição Federal de 1988<sup>45</sup> acerca da seletividade no ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Desta forma, um bem considerado “essencial” sofrerá incidência suave ou nula, enquanto bens considerados “não essenciais” poderão sofrer incidência mais gravosa.

Ressalte-se que apesar da expressão “poderá”, o § 2º, inciso III do art. 155 é norma programática, devendo ser observada quando da regulação do ICMS, vinculando o legislador.

Outra observação cabível diz respeito ao caráter extrafiscal da seletividade. Como visto anteriormente, a extrafiscalidade se afasta da função meramente arrecadatória do tributo e tem como objetivo interferir no comportamento da sociedade. No caso do ICMS, pode-se citar, além do uso da seletividade como forma de amenizar a

---

<sup>41</sup> SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 168.

<sup>42</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 113.

<sup>43</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 391.

<sup>44</sup> MICHAELIS Dicionário da Língua Portuguesa. *Selecionar*. São Paulo: Melhoramentos, 2016. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 14 jun. 2016.

<sup>45</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/civil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/civil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 19 jun. 2016.

regressividade do imposto, a interferência no comportamento da sociedade, como no caso do cigarro, que por ser um produto altamente cancerígeno, sofre incidência extremamente gravosa de ICMS, a fim de desestimular seu consumo.

Ademais, a seletividade como instrumento de extrafiscalidade teria, em tese, a finalidade tributar de forma menos onerosa a população mais pobre ao definir alíquotas mais suaves aos produtos considerados “essenciais”. Ocorre que, ainda assim, a tributação é proporcional, de forma que pessoas com rendas (e capacidades contributivas) distintas contribuirão o mesmo valor, em axiomática violação ao princípio da capacidade contributiva.

Sobre este assunto, dirija-se o leitor ao quarto e último capítulo, no qual serão abordadas as problemáticas da seletividade.

### **3. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE E DE COMUNICAÇÃO – ICMS**

#### **3.1. Contexto histórico e evolução**

O ICMS, como conhecido na atualidade, é resultado de uma série de evoluções doutrinárias e legislativas. Inserido no ordenamento jurídico em 1922 pela União (Lei n. 4.625 de 1922) sob o nome “Imposto sobre Vendas Mercantis” (IVM), sua competência era dos Estados-membros e incidia sobre as operações de vendas, inaugurando a tributação sob o consumo em um país cuja principal fonte de arrecadação era o comércio exterior.

Inspirado nos impostos criados por França e Alemanha no pós-guerra, fora instituído por sugestão dos comerciantes, tendo em vista que, à época, era de interesse da classe a criação de um título de crédito especificamente vinculado às vendas de mercadorias (duplicata mercantil), motivo pelo qual foi sugerido a criação do IVM.

Contudo, a tributação sobre o consumo somente ganharia importância com a promulgação da Constituição Federal de 1934, visto que houve ampliação da incidência do IVM, passando a incidir, também, conforme art. 8º da referida Carta, sobre operações de venda e consignação. Vejamos seu teor:<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 16 de julho de 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm)>. Acesso em: 29 abr. 2016.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Art. 8º Também compete privativamente aos Estados:

I – decretar impostos sobre:

(...)

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

Estava criado o IVC – “Imposto sobre Vendas e Consignações” – caracterizado por ser plurifásico cumulativo, o qual demonstrou ser um imposto prejudicial à economia, principalmente aos setores industriais com ampla cadeia produtiva, visto que sua sistemática resultava na incidência do tributo em cada uma das etapas, criando um “efeito em cascata”, encarecendo o produto final, estimulando a concentração vertical da produção, ou seja, as indústrias passaram a realizar todas as etapas produtivas em seu próprio estabelecimento, desencorajando o empreendedorismo e a abertura de novas empresas.

Segundo entendimento do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho,<sup>47</sup> o IVC manifestava-se como “um tributo avelhantado, em cascata, propiciador de inflação, verticalizador de atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto”, e era alvo de críticas por parte dos juristas e estudiosos da época, os quais lograram êxito em seus pleitos e sensibilizaram o legislador quando, quase 25 anos depois, foi instituída a regra da não cumulatividade, aplicável, inicialmente, somente ao Imposto de Consumo (Lei n. 3.520, de 30 de dezembro de 1958).

Em 1965, durante o governo militar, foi designada Comissão para elaborar anteprojeto de reforma tributária, culminando na Emenda n. 18/65 à Constituição de 1946, a qual racionalizou e codificou o direito tributário, alçando à *status* constitucional a regra da não cumulatividade, possibilitando dedução do valor do imposto incidente na operação anterior do devido na operação seguinte, nos moldes do TVA francês e IVA europeu.<sup>48</sup>

Baleeiro<sup>49</sup> vislumbrou a mudança proporcionada pela EC 18/65 do seguinte modo:

---

<sup>47</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 333.

<sup>48</sup> *Ibidem*, p. 334.

<sup>49</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 367.

Do ponto de vista econômico, o ICM é o mesmo IVC, que concorria com cerca de  $\frac{3}{4}$  partes da receita tributária dos Estados-Membros. Arguia-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais, pelo *nomem júris*, pois os três sangravam a mesma realidade econômica: introdução da mercadoria no circuito comercial.

A Emenda 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundindo quase o imposto de consumo e o IVC. Pela Constituição de 1946, o fato gerador do IVC era o contrato de compra e venda, o negócio jurídico no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais e só eles.

A Emenda 18 e a Emenda 1/69 deram para o fato gerador do ICM o mesmo que o legislador ordinário fixara há muitos anos para o imposto de consumo, que estes diplomas rebatizaram de imposto sobre produtos industrializados; o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para o negócio. Mas o IPI incide também na saída da alfândega ou depois do leilão das mercadorias importadas abandonadas. Acontece praticamente o mesmo com o ICM.

Resumidamente, as principais modificações inseridas pela reforma foram:

- I) Transferência para a União do Imposto de Exportação (anteriormente de competência estadual) e do Imposto Territorial Rural (antes administrado pelos municípios);
- II) a criação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), substituindo o citado Imposto sobre o Consumo (IC), ambos de competência da União;
- III) criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), não cumulativo, em substituição ao antigo Imposto sobre Vendas de Mercadorias (ICM), sendo mantida a competência estadual;
- IV) criação do Imposto sobre Serviços, de competência municipal.

Acerca do novo imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, este inspirado, como já dito, no modelo europeu, não considerou que as nações europeias são, em geral, estados unitários, inexistindo estados-membros, ficando a competência para cobrá-los nas mãos do Poder Central. Ainda, o imposto sobre o consumo no Brasil dava-se (e ainda se dá) nas três esferas de poder, União, estados-membros e municípios, advindo, dessas dificuldades, o que Sacha Calmon chama de “perversões”, quais sejam:<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 334.

## •• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A) O ICM, por sua natureza um imposto global sobre circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica, sobrepõe-se ao IPI federal (ex-imposto de consumo, tributando indiretamente os produtos industrializados) e ao ISS municipal (que conservava sua em base tributável parte dos serviços ligados à produção, antes tributados pelo imposto sobre indústrias e profissões). A realidade de um país federativo com três ordens de governo impunha-se desafiadora.

B) O ICM, por ser, na genealogia dos IVAs, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não cumulativo, viu-se – o imposto deveria ser da União – na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter ‘perfil nacional’ uniforme. A consequência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que se submeter a um regramento unitário pela União através de leis complementares e resolução do Senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais paraninfados pelos Estados de *per se*, foram ideados os Convênios de Estados-Membros, espécies de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.

C) Dadas a diversidade nos estágios de desenvolvimento das várias regiões do País e a ânsia generalizada dos estados de se desenvolverem, o ICM, já esparramado sobre um mapa de 23 estados e mais 4 mil municípios, foi logo agarrado pelas unidades federadas como uma ferramenta hábil para partejar o desenvolvimento econômico, se bem que, em parte, contidas pelos convênios. Oriundo, na sua concepção, de países já desenvolvidos, unitários em sua maior parte, o nosso ICM contorceu-se para conviver com as ânsias de crescimento dos estados e a profunda diversidade econômica dos ‘países’ componentes da federação.

Apesar das vigorosas críticas ao modelo adotado, com a convocação da Assembleia Nacional Constituinte em 1987, instituiu-se o ICMS, sucessor do ICM, ampliando sua incidência, alcançando fatos geradores anteriormente sujeitos a outros impostos, tais como serviços de transporte intermunicipal e interestadual, serviços de comunicação, energia elétrica e combustíveis e, apesar de aperfeiçoado, quanto à competência, foi mantido quase nos mesmos moldes, sujeito às mesmas críticas e defeitos de seu antecessor.

### 3.2 O ICMS na Constituição de 1988

Presente no ordenamento jurídico brasileiro desde 1922, sob outras denominações, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação hoje atende pela sigla ICMS e é responsável por arrecadar R\$384,3 bilhões,

representando, sozinho, 6,96% do PIB e 20,8% da arrecadação brasileira.<sup>51</sup> Em nível estadual, representa 81% da arrecadação do Rio de Janeiro.<sup>52</sup>

Previsto no art. 155, inciso II e § 2º da Constituição Federal de 1988, e disciplinado pela Lei Complementar 87/1996, a instituição e arrecadação do ICMS compete aos Estados e Distrito Federal, tendo como características básicas, entre outras, a não cumulatividade e a seletividade em razão da essencialidade das mercadorias e serviços. Observe<sup>53</sup> (atente-se ao § 2º, III, pois será importante a frente):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

III – **poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;** (grifou-se)

Em razão do processo democrático pela qual foi criada a atual Magna Carta, no qual os principais atores eram políticos, é possível presumir os diversos tipos de pressão oriundos dos mais variados grupos da sociedade, sendo os principais aqueles formados pelos estados e pelos municípios, que desejam maior autonomia, prevalecendo, em especial, a vontade dos estados-membros, conforme relata Sacha Calmon.<sup>54</sup>

Sobre a nossa Constituinte – compromissória aqui e radical acolá – convergiram pressões altíssimas de todas as partes. Dentre os grupos de pressão, há que destacar o dos Estados-Membros em matéria tributária, capitaneada pela tecnoburocracia

<sup>51</sup> SANTANA, Irailson Calado (Org.). Op. cit., p. 5, 17 e 22.

<sup>52</sup> Dados aproximados, extraídos do sítio eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro. (DADOS sobre a arrecadação – tabelas e gráficos. *Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, 1999 a 2016. Disponível em: <[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu\\_structure/servicos/navigation8/coluna1/Arquivos?\\_afLoop=17053821358000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A100672&\\_adf.ctrl-state=u4mw0m14p\\_82](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos/navigation8/coluna1/Arquivos?_afLoop=17053821358000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A100672&_adf.ctrl-state=u4mw0m14p_82)>. Acesso em: 20 maio 2016).

<sup>53</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 19 jun. 2016.

<sup>54</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 336.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

das Secretarias de Fazenda dos Estados. E surge o ICMS, outra vez à revelia das serenas concepções dos juristas nacionais, senhores das experiências europeias e já caldeados pela vivência de 23 anos de existência do ICM. Suas proposições não foram aceitas. Prevaleceu o querer dos Estados.

Não obstante, o novo imposto englobou três impostos federais sobre energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, e minerais, baseando-se na premissa de tais bens são mercadorias que circulam. Ainda, para Roque Carrazza,<sup>55</sup> o ICMS abrange em sua composição ao menos cinco impostos diferentes (cinco hipóteses de incidência distintas), quais sejam: imposto sobre circulação de mercadorias (operações mercantis – compreendendo, também, imposto incidente sobre entrada de mercadorias do exterior); imposto sobre produção, circulação, distribuição, consumo e importação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, bem como de energia elétrica; imposto sobre serviços de comunicação; imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Sobre tal “unificação”, Roque Carrazza<sup>56</sup> afirmar causar grande confusão dispensar o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos alcançados pelo ICMS. No entanto, foge ao escopo deste trabalho examinar as discussões e consequências jurídicas acerca da opção feita pelo constituinte de aglutinar as citadas hipóteses de incidência no ICMS, sendo este capítulo mera exposição teórica acerca do IMCS a fim de que o leitor possa ter uma base teórica para compreender a análise crítica, presente nos capítulos finais, feita a uma das características do supracitado imposto.

### 3.3. Hipótese de incidência

A seguir, discorrer-se-á quanto à hipótese de incidência, item que, apesar de extenso, é de suma importância para que seja possível constatar a abrangência do imposto.

#### 3.3.1. Critério Material (*fato gerador*)

O critério material expressa um comportamento, um fato previsto em lei que, uma vez realizado pelo sujeito passivo, dará ensejo ao nascimento da obrigação

---

<sup>55</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 37.

tributária. Quanto ao ICMS, extrai-se da Constituição Federal de 1988 seis hipóteses de incidência, quais sejam:

- I) Operações de circulação de mercadorias: consiste em um negócio jurídico regulado pelo direito que implique mudança da titularidade da mercadoria, negociados com habitualidade e/ou grande volume. Observa-se que a simples circulação ou transferência de titularidade da mercadoria não dá ensejo à incidência do ICMS, sendo necessário o intuito comercial, a distribuição para consumo;
- II) Serviços de transporte intermunicipal e interestadual: trata-se da prestação onerosa, em regime de direito privado, de transporte entre municípios ou entre estados. Cumpre mencionar que, segundo entendimento do STF, não incide ICMS sobre prestação de serviço de transporte aéreo (ADI 1.600/DF). Ainda, na prestação de serviço de transporte municipal incide ISS.
- III) Energia elétrica: previsto no § 3º do art. 155, incide ICMS sobre operações relativas à energia elétrica, sendo que, segundo a Súmula 391 do STJ, incidirá sobre a demanda de potência efetivamente utilizada;
- IV) Serviço de Comunicação: regulamentada pela LC 87/96, incidirá sobre a prestação de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, sendo indispensável a existência de uma fonte emissora, uma fonte receptora e de mensagem transmitida pelo prestador, não incidindo sobre provedores de *internet*;
- V) Derivados de petróleo, combustíveis e minerais: quanto ao lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, incidirá sobre suas operações uma única vez (de forma monofásica). Quanto aos minerais, incide sobre operações de circulação. Ressalte-se que ao ouro, quando considerado como ativo financeiro ou instrumento, incidirá IOF-ouro, e não ICMS;
- VI) Importação de bens: com a edição da EC 33/2001, incidirá ICMS sobre toda e qualquer importação de bens ou mercadorias, inclusive sobre aqueles que sejam para uso próprio, não havendo necessidade de o importador ser contribuinte habitual do ICMS (art. 122, § 2º, IX, “a” da CRFB).

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

### 3.3.2 *Critério temporal*

É o momento em que se considera ocorrido, no mundo dos fatos, a situação definida pelo legislador como fato gerador. No caso em tela, considera-se ocorrido o fato gerador:

- I) Nas operações de circulação de mercadorias, considera-se ocorrido no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte (enquadra-se aqui operações relativas a energia elétrica);
- II) Na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, considera-se ocorrido no início da prestação do serviço;
- III) Quanto aos serviços de comunicação, deverá ser recolhido quando da efetiva ocorrência do fato gerador;
- IV) Quanto à importação de mercadorias, segundo súmula 661 do STF, é legítima a cobrança por ocasião do desembaraço aduaneiro.

### 3.3.3 *Critério espacial*

Trata-se do local no qual o fato, previsto na hipótese normativa, realiza-se; é a delimitação geográfica da ocorrência do fato gerador do tributo. Conforme previsão do art. 11 da LC 87/96, no tocando às Operações de Circulação de mercadoria, o estado (ou distrito federal) competente para o recolhimento do tributo será, via de regra, aquele onde se encontrar o estabelecimento no momento da ocorrência do fato gerador. Quando tratar-se de importação de bens ou produtos, será competente o estado do estabelecimento onde ocorrer a entrada física, ou do domicílio do adquirente.

Quanto às operações interestaduais de energia elétrica e lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, compete ao estado onde estiver localizado o adquirente. Quanto às operações relativas a minerais, considera-se competente o estado onde tenha sido extraído.

Quanto às Operações de Serviço de Transporte, em geral, será competente o Estado ou Distrito Federal onde tenha início a prestação do serviço.

Tratando-se de prestação de serviço de comunicação, considera-se competente para o recolhimento do imposto aquele da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12 da LC 87/96 ou onde seja cobrado o serviço, nos demais casos.

### 3.3.4. Critério pessoal

O critério pessoal aponta os sujeitos da relação jurídico-tributária estabelecida quando da ocorrência do fato gerador. O sujeito ativo será a pessoa jurídica de direito público competente para exigir o cumprimento da prestação pecuniária (pagar o tributo), enquanto o sujeito passivo será o contribuinte do qual poderá se exigir o pagamento do tributo, aquele sujeito que pratica o fato gerador. No entanto, há casos em que a lei atribui a terceiro a qualidade de sujeito passivo. No caso do ICMS estes papéis estão dispostos da seguinte forma:

- I) Sujeito ativo: será Distrito Federal ou Estado no qual se verificar a hipótese de incidência e, no caso de uma mercadoria vinda do exterior, será competente o Estado no qual estiver o estabelecimento do importador, como pode-se observar no art. 155, § 2º, IX, “a”, da CRFB<sup>57</sup>:

Art. 155. (...) a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço. (...)

- II) Sujeito passivo: Conforme disposto nos art. 155, § 2º, XII, “a”, da CRFB e art. 4º da LC n. 87/96, devem recolher o ICMS as pessoas que realizarem operações de circulação de mercadorias, prestarem serviços de transporte interestadual e intermunicipal, importadores de bens de qualquer natureza, executarem serviços de comunicação. Ainda, devem recolher ICMS aqueles que se enquadrem na descrição do parágrafo único do art. 4º da LC n. 87/96<sup>58</sup>, vejamos:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

<sup>57</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 19 jun. 2016.

<sup>58</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 30 maio 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

### 3.3.5. Critério Quantitativo

Critério pelo qual é possível determinar a exata quantia que deverá ser paga pelo contribuinte, sendo apurado a partir de duas grandezas: base de cálculo e alíquota. Base de cálculo é a grandeza econômica na qual incide o tributo. Já alíquota é a fração da base de cálculo que determina o valor a ser pago pelo contribuinte, sendo geralmente expressa por meio de um percentual.

A Base de Cálculo consistirá no valor operação, no caso de operação de circulação de mercadoria, no valor do bem importado ou no preço do serviço, no caso de transporte e de comunicação (art. 13 da LC n. 87/96). No que tange às alíquotas, as alíquotas do ICMS têm valores diferenciados em razão do *princípio da seletividade* e da existência de alíquotas internas e interestaduais. Ademais, pela leitura do art. 155, § 2º, IV e V da CRFB, percebe-se que o Senado Federal estabelecerá, por Resolução, as alíquotas mínimas e máximas.

## 4. ANÁLISE CRÍTICA DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS COMO INSTRUMENTO PARA ATINGIR A JUSTIÇA FISCAL

A Constituição de 1988 buscava fortalecer o federalismo e proporcionar maior autonomia fiscal aos estados e municípios. Uma das medidas foi a ampliação da base do antigo ICM e do ISS, transferindo suas competências da União para Estados e Municípios, respectivamente. Neste mesmo período, países desenvolvidos buscavam estimular a competitividade do setor produtivo ao amenizar os efeitos da tributação sobre bens e serviços, enquanto o Brasil, na contramão desta tendência, crescia a tributação cumulativa e incidente sobre o consumo, comprometendo a qualidade do nosso sistema tributário.

Segundo dados da Receita Federal,<sup>59</sup> em 2014 foram arrecadados aproximadamente R\$ 1,85 trilhão (33,47% do PIB), dos quais 18,02% advieram da tributação sobre a renda, 4,17% sobre a propriedade e 51,02% da tributação sobre bens e serviços (consumo). Dentre os países da OCDE, o Brasil é o que possui a maior carga tributária incidente sobre o consumo, em uma lista de 26 países, está em 25º lugar quanto à tributação sobre a renda lucro e ganho de capital (a frente apenas da Turquia) e 15º lugar quanto à tributação sobre a propriedade.<sup>60</sup>

O ICMS, sozinho, representou 20,8% da arrecadação total do país naquele ano, a maior arrecadação isolada, como poderá ser observado na tabela a seguir:

<sup>59</sup> SANTANA, Irailson Calado (Org.). Op. cit., p. 1 e 9.

<sup>60</sup> Ibidem, p. 11-12.

**Tabela 1.** Receita Tributária por Tributo e por Competência – 2013 e 2014**Receita Tributária por Tributo e Competência - 2013 e 2014**

Tributo/Competência	2013			2014		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
<b>Total da Receita Tributária</b>	<b>1.740.419,49</b>	<b>33,74%</b>	<b>100,00%</b>	<b>1.847.739,70</b>	<b>33,47%</b>	<b>100,00%</b>
<b>Tributos do Governo Federal</b>	<b>1.200.167,87</b>	<b>23,27%</b>	<b>68,96%</b>	<b>1.265.056,19</b>	<b>22,91%</b>	<b>68,47%</b>
<b>Orçamento Fiscal</b>	<b>419.477,81</b>	<b>8,13%</b>	<b>24,10%</b>	<b>446.577,74</b>	<b>8,09%</b>	<b>24,17%</b>
Imposto de Renda	298.881,10	5,79%	17,17%	319.529,95	5,79%	17,29%
Pessoas Físicas	24.188,33	0,47%	1,39%	25.782,09	0,47%	1,40%
Pessoas Jurídicas	109.316,36	2,12%	6,28%	109.019,96	1,97%	5,90%
Retido na Fonte	165.376,40	3,21%	9,50%	184.727,89	3,35%	10,00%
Imposto sobre Produtos Industrializados	42.922,81	0,83%	2,47%	49.201,55	0,89%	2,66%
Imposto sobre Operações Financeiras	29.417,36	0,57%	1,69%	29.756,15	0,54%	1,61%
Impostos sobre o Comércio Exterior	36.973,80	0,72%	2,12%	36.773,72	0,67%	1,99%
Taxas Federais	4.981,14	0,10%	0,29%	4.875,34	0,09%	0,26%
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	3.366,91	0,07%	0,19%	3.197,68	0,06%	0,17%
Contrib. Custeio Pensões Militares	2.170,71	0,04%	0,12%	2.343,24	0,04%	0,13%
Imposto Territorial Rural	763,97	0,01%	0,04%	900,12	0,02%	0,05%
<b>Orçamento Seguridade Social</b>	<b>642.705,41</b>	<b>12,46%</b>	<b>36,93%</b>	<b>666.246,45</b>	<b>12,07%</b>	<b>36,06%</b>
Contribuição para a Previdência Social (1)	298.129,37	5,78%	17,13%	319.451,13	5,79%	17,29%
Cofins (2)	197.545,45	3,83%	11,35%	194.696,29	3,53%	10,54%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	61.686,58	1,20%	3,54%	62.331,83	1,13%	3,37%
Contribuição para o PIS/Pasep	50.519,56	0,98%	2,90%	51.441,22	0,93%	2,78%
Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	24.386,33	0,47%	1,40%	26.808,87	0,49%	1,45%
Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	4.054,93	0,08%	0,23%	4.768,78	0,09%	0,26%
Contrib. Partic. Seguro DPVAT	3.987,89	0,08%	0,23%	4.145,15	0,08%	0,22%
Contribuições Rurais	1.354,87	0,03%	0,08%	1.496,10	0,03%	0,08%
Fundo de Saúde Militar (Beneficiário)	1.040,43	0,02%	0,06%	1.107,08	0,02%	0,06%
<b>Demais</b>	<b>137.984,66</b>	<b>2,68%</b>	<b>7,93%</b>	<b>152.232,00</b>	<b>2,76%</b>	<b>8,24%</b>
Contribuição para o FGTS (5)	98.044,57	1,90%	5,63%	108.781,72	1,97%	5,89%
Salário Educação (3)	16.560,53	0,32%	0,95%	18.410,69	0,33%	1,00%
Contribuições para o Sistema S	15.351,17	0,30%	0,88%	16.884,42	0,31%	0,91%
Cide Combustíveis	734,44	0,01%	0,04%	25,71	0,00%	0,00%
Cide Remessas	2.233,17	0,04%	0,13%	2.498,74	0,05%	0,14%
Outras Contribuições Federais (4)	1.642,45	0,03%	0,09%	2.635,56	0,05%	0,14%
Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	1.556,53	0,03%	0,09%	1.628,14	0,03%	0,09%
Receita da Dívida Ativa (não alocável)	579,19	0,01%	0,03%	-40,93	0,00%	0,00%
Contrib. S/Rec.Concess.Permis.Energ.Elet.	749,21	0,01%	0,04%	813,45	0,01%	0,04%
Cota-Parte Contrib. Sindical	533,40	0,01%	0,03%	594,50	0,01%	0,03%
<b>Tributos do Governo Estadual</b>	<b>438.927,21</b>	<b>8,51%</b>	<b>25,22%</b>	<b>468.319,34</b>	<b>8,48%</b>	<b>25,35%</b>
ICMS	363.189,92	7,04%	20,87%	384.286,91	6,96%	20,80%
IPVA	29.232,08	0,57%	1,68%	32.452,96	0,59%	1,76%
ITCD	4.142,18	0,08%	0,24%	4.698,16	0,09%	0,25%
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	16.499,33	0,32%	0,95%	19.528,99	0,35%	1,06%
Outros Tributos Estaduais	25.863,71	0,50%	1,49%	27.352,32	0,50%	1,48%
<b>Tributos do Governo Municipal</b>	<b>101.324,41</b>	<b>1,96%</b>	<b>5,82%</b>	<b>114.364,17</b>	<b>2,07%</b>	<b>6,19%</b>
ISS	48.300,53	0,94%	2,78%	55.390,16	1,00%	3,00%
IPTU	24.389,17	0,47%	1,40%	27.975,93	0,51%	1,51%
ITBI	9.982,66	0,19%	0,57%	11.050,25	0,20%	0,60%
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	7.773,88	0,15%	0,45%	8.103,97	0,15%	0,44%
Outros Tributos Municipais	10.878,17	0,21%	0,63%	11.843,86	0,21%	0,64%

Fonte: SANTANA, Irailson Calado (Org.). *Op. Cit.* p. 15.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Como pode-se inferir a partir dos dados apresentados, a arrecadação brasileira é profundamente baseada nos impostos sobre o consumo, especialmente os estados, que são extremamente dependentes do ICMS.

Conforme explicado anteriormente, impostos sobre o consumo são impostos indiretos, nos quais o ônus tributário recai sobre o consumidor final, e via de regra incidem de forma proporcional, visto que não levam em conta a capacidade contributiva do consumidor.

Serão seletivos, possuindo alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade do bem a fim de, na teoria, aplicar o princípio da capacidade contributiva e diminuir o ônus sobre os mais pobres.

Contudo, não é isto que se observa. É possível verificar que o sistema tributário brasileiro é extremamente regressivo, mesmo utilizando-se do princípio da seletividade. Na verdade, a distribuição do ônus tributário não se mostra homogênea, mas sim como mais gravosa aos mais pobres, aumentando as desigualdades sociais existentes no Brasil, falhando em efetivar a justiça fiscal e a redistribuição da renda. O ICMS é grande responsável por tais consequências, pois, como visto na tabela e dados acima, responde por 1/4 da arrecadação brasileira e atinge todas as faixas de renda, inclusive os isentos de pagamento de imposto de renda, uma vez que incide sobre o consumo, e mesmo os mais pobres necessitam comprar alimentos, vestuário, entre outros itens necessários à manutenção de um mínimo existencial.

Estudos de Ribeiro,<sup>61</sup> assessor técnico da Secretaria do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES) da Presidência da República, mostram que famílias com renda de até 2 salários mínimos comprometeram, em 2008, 53,9% da renda com tributos, enquanto famílias com renda acima de 30 salários mínimos pagam aproximadamente 29%, ou seja, gastam um valor menor da renda familiar com o pagamento de tributos. Em termos absolutos, famílias com menores rendas tem incidência tributária mais gravosa, ou seja, pagam proporcionalmente mais impostos que do que famílias mais abastadas, o que reduz de forma significativa seu poder de compra e sua qualidade de vida.

Como poderá ser observado na tabela a seguir, conforme há aumento da faixa de renda, há diminuição da incidência tributária (em termos absolutos), bem como diminuição dos dias trabalhados para pagar tributos.

---

<sup>61</sup> RIBEIRO, José Aparecido Carlos. et al. Op. cit., p. 4.

Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta – 2004	Carga Tributária Bruta - 2008	Dias Destinados ao Pagamento de Tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29,0	106
CTB, segundo CFP/DIMAC	32,8	36,2	132

**Figura 2.** Brasil – Distribuição da Carga Tributária Bruta segundo faixa de salário mínimo.

Fonte: RIBEIRO, José Aparecido Carlos. et al. Op. cit. p. 4.

Ante os dados expostos, é possível afirmar com convicção que o sistema tributário brasileiro como existente atualmente, com uma arrecadação majoritariamente oriunda dos impostos indiretos incidentes sobre o consumo, onera de forma mais gravosa justamente aqueles que deveria beneficiar: a população carente que depende do salário mínimo para sobreviver.

Quanto à seletividade, esta também não cumpre seu papel. Estudos<sup>62</sup> mostram que, na realidade, a incidência efetiva dos tributos sobre a renda da população diverge daqueles que defendem a seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal, revelando, ainda, que o governo tributa maciçamente bens que intenciona suavemente tributar ou isentar.

Além disso, observou-se que bens que representam grande fração do orçamento das famílias mais pobres, tais como vestuário e alimentação, possuem alíquotas efetivas ainda mais altas do que alíquotas nominais, ou seja, mesmo em casos de bens ditos “essenciais” em que há a intenção de se tributar de forma mais suave, o consumidor mais pobre sentirá como se mais gravosa fosse (no caso do ICMS existe o agravante de se incluir o valor do imposto na base de cálculo, o chamado “cálculo por dentro”).

<sup>62</sup> SIQUEIRA, Rozane B. de; NOGUEIRA, José R.; SOUZA, Evaldo S. de. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 55, n. 4, p. 513-544, setembro de 2001, p. 30. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S003471402001000400004&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003471402001000400004&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 19 jun. 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Cabe ressaltar as enormes distorções existentes nas legislações estaduais acerca do que é considerado “essencial”. A energia elétrica é o exemplo mais claro da inobservância ao princípio da seletividade, visto que em alguns estados a alíquota aplicável chega a 27%. Entender que energia elétrica na sociedade atual é um item supérfluo é injustificável. Itens como cerveja e refrigerantes na maioria dos estados possuem alíquotas menores do que as aplicadas à energia elétrica, o que demonstra a patente inobservância ao princípio da seletividade.

Ainda, há de se mencionar a grande perda de arrecadação decorrente da aplicação do princípio da seletividade, pois indivíduos que teriam condições financeiras de pagar uma alíquota mais gravosa (resultando em maior arrecadação naquela operação) pagam alíquotas mais suaves.

Por exemplo, na situação criada no capítulo 1, dois indivíduos que possuem rendas diferentes<sup>63</sup> (e, portanto, capacidades contributivas diferentes) pagarão a mesma alíquota (baixa) sobre um bem considerado essencial, quando Lucas poderia pagar uma alíquota maior, gerando maior arrecadação. Grosseiramente falando, se pessoas ricas pagassem as alíquotas cheias, essa diferença na arrecadação poderia ser usada para melhorar a qualidade de vida dos mais pobres (por meio de programas sociais, por exemplo), havendo um retorno dos valores pagos a título de impostos, mesmo que os mais pobres pagassem, também, a alíquota “cheia” (contudo esta não é a sugestão proposta neste trabalho, conforme poderá ser verificado a frente).

Esta visão é endossada por De La Feria e Krever,<sup>64</sup> que entendem que as isenções<sup>65</sup> ao imposto sobre consumo geram uma perda significativa de arrecadação ao Estado, perda esta que em muitas vezes excede o benefício obtido pela população de baixa renda.

---

<sup>63</sup> João, que possui renda mensal de R\$ 1.000,00 e Lucas, cuja renda mensal é de R\$ 2.000,00. Cap. 1, p. 12.

<sup>64</sup> de la Feria, Rita; KREVER, Richard. *Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT*. Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 25 de dezembro de 2012, p. 23. Disponível em: <<http://www.sbs.ox.ac.uk/ideas-impact/tax/publications/working-papers/ending-vat-exemptions-towards-post-modern-vat>>. Acesso em: 24 abr. 2016.

<sup>65</sup> Os autores chamam as diferentes alíquotas existentes nos países membros da União Europeia de “isenções”, visto que, via de regra, alíquotas mais baixas poderiam ser mais altas, mas servem para isentar daquele ônus tributário determinado grupo.

Este entendimento é particularmente interessante quando se percebe que estas isenções não têm cumprido seu papel de diminuir a regressividade dos impostos sobre consumo, em especial o ICMS (equivalente ao VAT europeu), bem como não tem alcançado a distributividade e a justiça fiscal.

Portanto, é necessário reconhecer que a extrafiscalidade do ICMS, concretizada pelo Princípio da Seletividade, utilizada como instrumento de consecução da Justiça Fiscal não é eficaz e nem mesmo produz os efeitos desejados.

Alíquotas diferenciadas trazem prejuízo à arrecadação e, devido à complexidade do sistema do ICMS, empresários despendem muito dinheiro somente para pagar o tributo.

Segundo estudos do projeto *Doing Business*,<sup>66</sup> em um *ranking* de 189 países, o Brasil está no primeiro lugar isolado no tempo gasto pelos empresários para preparar, declarar e pagar impostos, destinando 2.600 horas anuais para esta tarefa. Cabe mencionar que no segundo colocado, a Bolívia, gasta-se 1.025 horas anuais, menos da metade do tempo gasto pelos empresários brasileiros. Esta peculiaridade auxilia a encarecer o produto final, onerando ainda mais o contribuinte de baixa renda.

Ademais, como a seletividade incide em razão do produto, e não da pessoa, e incidência é proporcional ao preço do produto, o que, como já extensamente discutido, onera mais o pobre, visto que não leva em consideração a capacidade contributiva do consumidor.

Em resumo: a seletividade, além de não ser observada pelos legisladores (vide o caso da energia elétrica), de trazer prejuízos à arrecadação, não atender à capacidade contributiva, também não cumpre sua função de minorar a regressividade dos impostos indiretos e de servir de instrumento para concretização da justiça fiscal

A seguir são propostas duas possíveis soluções à deficiência do sistema tributário brasileiro, a fim de extinguir, ou ao menos diminuir, o excessivo ônus que recai sobre a população de baixa renda brasileira.

---

<sup>66</sup> O projeto *Doing Business*, ligado ao Grupo Banco Mundial, mede, analisa e compara as regulamentações aplicáveis às empresas e o seu cumprimento em 189 economias e cidades selecionadas nos níveis subnacional e regional. (PAGAMENTO de impostos. *Doing Business*, Grupo Banco Mundial, 2016. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes#close>>. Acesso em: 25 jun. 2016).

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

## 4.1. Propostas para minorar a incidência tributária gravosa sobre os mais pobres

Ressalte-se que, idealmente, a competência para a instituição e cobrança do ICMS deveria ser da União, acabando com as guerras fiscais (que trazem grande prejuízo à arrecadação dos estados), juntamente com a unificação do IPI, ICMS e ISS em um imposto sobre valor agregado não cumulativo. Contudo, estes assuntos fogem ao escopo deste trabalho, servindo apenas como complemento às soluções abaixo.

### 4.1.1. Alíquota única

Apesar de não resolver de forma definitiva a questão da regressividade, é a solução mais fácil de ser implementada, podendo ser efetivada ainda que a competência de instituição do ICMS permaneça com os estados-membros. Como o próprio nome diz, sugere-se a implementação de uma alíquota única para todas as operações sujeitas à incidência de ICMS, entre 5 e 10%, alíquota relativamente baixa, mas que diminuiria o ônus tributário sobre os menos favorecidos, pois ninguém consome apenas itens da cesta básica.

A lógica é que uma alíquota única diminui os custos do pagamento do imposto pelos empresários, fazendo com que o custo do produto final diminua, aumentando o consumo e, conseqüentemente, a arrecadação.

Uma tributação mais simples diminui, também, os custos do Estado com a arrecadação e facilita a fiscalização, o que, no final, também aumenta a arrecadação do Estado, possibilitando a diminuição das alíquotas, gerando um ciclo virtuoso que minorar a regressividade do sistema tributário.

A desvantagem reside no fato que a implementação desta possível solução não extingue a regressividade dos tributos indiretos e permanece sem caráter pessoal, eis que não seria determinado segundo a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, não implementa a justiça fiscal.

Contudo, ao menos possibilita a minoração das alíquotas e a diminuição do ônus tributário sobre a população de baixa renda.

### 4.1.2. Criação de um sistema de restituição

Esta possível solução exigiria maior boa vontade do ente competente para instituição e cobrança do imposto, contudo, na visão da autora, é a melhor solução a longo prazo.

Registre-se que já existe mecanismo similar implantado no estado de São Paulo (programa Nota Fiscal Paulista)<sup>67</sup> e no Distrito Federal (programa Nota Legal).<sup>68</sup>

Na proposta em tela, o consumidor forneceria seu CPF para emissão da Nota Fiscal, pagando a alíquota máxima definida pelo Senado Federal (conforme previsto no art. 155, § 2º, IV da Constituição Federal).<sup>69</sup> O ente competente para instituição do imposto deveria possuir um sistema eletrônico para que os contribuintes insiram seus dados e, por meio do CPF e dados da Receita Federal, seria determinada alíquota calculada em função de sua renda e capacidade contributiva. Se esta alíquota fosse menor do que a utilizada no momento da compra (alíquota máxima), o contribuinte teria direito à restituição dos valores da diferença entre a alíquota paga e a alíquota calculada, sendo esta restituição efetuada em prazo razoável por meio de bancos ou creditada na conta do contribuinte. A compensação também poderia ser realizada (para impostos do mesmo ente tributante).

A vantagem desta hipótese figura no fato de a capacidade contributiva de cada cidadão seria levada em consideração no pagamento do imposto (ainda que não no momento do pagamento). Ainda, ocorreria maior transparência, pois o contribuinte saberia exatamente o montante pago a título de imposto, e diminuiria a sonegação, aumentando a arrecadação do tributo (visto que todos exigiriam nota fiscal para a restituição do imposto).

<sup>67</sup> “O Programa Nota Fiscal Paulista devolve até 20% do ICMS efetivamente recolhido pelo estabelecimento a seus consumidores. Ele é um incentivo para que os cidadãos que adquirem mercadorias exijam do estabelecimento comercial o documento fiscal. Os consumidores que informarem o seu CPF ou CNPJ no momento da compra poderão escolher como receber os créditos e ainda concorrerão a prêmios em dinheiro.” (NOTA Fiscal Paulista. *Secretaria da Fazenda*, Governo do Estado de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/default.asp>>. Acesso em: 19 jun. 2016).

<sup>68</sup> “Consumidor, exija o documento fiscal referente às suas aquisições e receba créditos para abatimento de IPTU e de IPVA ou recebimento em dinheiro, por meio de depósito bancário em conta corrente ou poupança, caso não seja contribuinte daqueles impostos! O Programa NOTA LEGAL do Distrito Federal permite que consumidores pessoa física e empresas optantes pelo Simples Nacional possam recuperar parte do ICMS e do ISS efetivamente recolhido pelos estabelecimentos fornecedores ou prestadores de serviço.” (NOTA Legal: Fique por dentro. *Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal*. Distrito Federal, 2016. Disponível em: <[http://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id\\_area=772](http://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id_area=772)>. Acesso em: 22 jun. 2016).

<sup>69</sup> Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, IV: “resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A desvantagem encontra-se na dificuldade que enfrentariam estabelecimentos menos modernizados, o fato de que grande parte da população brasileira é analfabeta,<sup>70</sup> conhecendo pouco (ou nada) de como manejar um computador, o que seria um empecilho à restituição. Para minimizar esta situação, o ente poderia disponibilizar atendimento presencial a fim de que a restituição fosse efetuada. Em contrapartida, o projeto de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) já está em processo de implantação no país. À época de sua conclusão, haveria maior facilidade para implementação da proposta de restituição de impostos.

Uma variante desta solução, que em médio prazo poderá ser extremamente viável, seria que o próprio programa que emite nota fiscal pesquisasse o CPF do consumidor e, mediante prévio cálculo pela Receita, já tivesse acesso à alíquota que deveria ser cobrada daquele CPF. Claro que esta hipótese exige conexão com a *internet*, e nem todos os estabelecimentos possuem acesso à rede. O ideal seria uma junção destes dois sistemas de restituições propostos, um atuando de forma subsidiária ao outro.

O importante é que em ambos os casos a capacidade contributiva do consumidor seria respeitada, haveria simplificação e aumento da arrecadação (afinal, a alíquota determinada para cada contribuinte seria única, incidindo sobre todas as operações sujeitas ao ICMS), diminuição da sonegação e substancial minoração da regressividade do sistema tributário nacional, implementando, de fato, a justiça fiscal.

## CONCLUSÃO

Pagar tributos faz parte da essência do Estado Democrático de Direito. É por meio da arrecadação que as esferas federal, estadual e municipal adquirem recursos para subsidiar suas atuações em prol dos cidadãos. Contudo, o Estado deve pautar a distribuição da carga tributária de modo que o ônus recaia de forma equânime e isonômica nos diferentes grupos sociais, efetivando a Justiça Fiscal.

Nesta senda, verificou-se que a carga tributária brasileira está demasiadamente baseada nos impostos incidentes sobre o consumo, e especialmente dependente do ICMS.

---

<sup>70</sup> Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), 20,3% da população são analfabetos funcionais (dados de 2009). (TAXA de analfabetismo funcional. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios*, 2001 a 2009. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?t=taxa-analfabetismo&vcodigo=PD384>>. Acesso em: 19 jun. 2016).

Como visto, os impostos sobre o consumo são, por natureza, impostos indiretos, visto que o ônus tributário é suportado pelo consumidor final, não sendo possível, nos presentes moldes, auferir a capacidade contributiva do adquirente no momento da incidência do imposto.

Por este motivo, a saída encontrada pelos doutrinadores e juristas foi o uso da Seletividade, cujo principal critério é a definição das alíquotas conforme a essencialidade do bem, tributando de forma suave bens essenciais e de forma severa bens supérfluos, ou ainda tributando de forma gravosa bens cujo uso o legislador deseja desestimular. Entendem os estudiosos que o uso da Seletividade diminui o ônus sobre os mais pobres e efetiva a Justiça Fiscal.

Desta forma, o presente trabalho teve como objetivo justamente analisar a adequação da Seletividade como instrumento eficaz para implementar a Justiça Fiscal no âmbito do ICMS.

Inicialmente, observou-se que nosso sistema tributário é eminentemente regressivo. Isto significa dizer que há um ônus proporcionalmente maior recaindo nos mais pobres, especialmente em relação aquelas famílias cuja renda é de até dois salários mínimos (nas quais 53,9% da renda é destinada ao pagamento de tributos), quando, na verdade, a intenção seria que a carga tributária incidente sobre essas famílias fosse mais suave.

Quanto à seletividade, apesar das afirmações em contrário da esmagadora maioria dos acadêmicos, verificou-se que esta também não é eficaz na busca pela Justiça Fiscal, pois bens essenciais muitas vezes possuem alíquotas reais diversas e maiores do que as pretendidas, gravando os grupos que buscava amparar, como no gritante caso das alíquotas da energia elétrica.

Além do mais, por não obedecer à capacidade contributiva, outra constatação se dá no campo da arrecadação: grupos cuja capacidade contributiva permitiria o pagamento de alíquotas maiores pagam alíquotas menores (ou nulas) em bens considerados essenciais, trazendo grande prejuízo à arrecadação.

Portanto, é possível concluir que a Seletividade, em sua função extrafiscal de implementar a justiça fiscal, não é um instrumento eficaz, pois não observa a capacidade contributiva dos contribuintes, não diminui a regressividade de nosso sistema tributário e ainda gera prejuízos à arrecadação, motivos pelos quais defende-se sua substituição por um mecanismo mais eficiente.

Por fim sugere-se um sistema de alíquotas únicas que, apesar de não resolver em definitivo os problemas citados, ao menos contribuiria para uma diminuição

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

da carga tributária, aumentando o consumo e conseqüentemente a arrecadação ou a adoção de um sistema de restituição, que por sua vez seria uma solução mais complexa, mas que resolveria a não observância da capacidade contributiva do adquirente e diminuiria a regressividade de nosso sistema tributário, desonerando de fato o contribuinte baixa renda e implementando de forma efetiva a justiça fiscal.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. São Paulo: Método, 2015.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Aristóteles. *Ética a Nicômaco*. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991 (Os pensadores; v. 2). Disponível em: <[http://portalgens.com.br/portal/images/stories/pdf/aristoteles\\_etica\\_a\\_nicomaco\\_poetica.pdf](http://portalgens.com.br/portal/images/stories/pdf/aristoteles_etica_a_nicomaco_poetica.pdf)>. Acesso em: 8 jun. 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Constituição (1824). *Constituição Política do Império do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ, 22 de abril de 1824. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)>. Acesso em: 30 maio 2016.

BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 16 de julho de 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm)>. Acesso em: 29 abr. 2016.

BRASIL. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ, 18 de setembro de 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em: 30 maio 2016.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 19 jun. 2016.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 30 maio 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 346.197-DF. Relator: Min. Dias Toffoli. Primeira Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, 12 de novembro de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3076881>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 406.955-AgR. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. *Diário de Justiça Eletrônico*, 21 de outubro de 2011. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigo\\_bd.asp?item=%201380](http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigo_bd.asp?item=%201380)>. Acesso em: 9 jun. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DADOS sobre a arrecadação – tabelas e gráficos. *Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, 1999 a 2016. Disponível em: <[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu\\_structure/servicos/navigation8/coluna1/Arquivos?\\_afzLoop=17053821358000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A100672&\\_adf.ctrl-state=u4mw0m14p\\_82](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos/navigation8/coluna1/Arquivos?_afzLoop=17053821358000&datasource=UCMServer%23dDocName%3A100672&_adf.ctrl-state=u4mw0m14p_82)>. Acesso em: 20 maio 2016.

de la Feria, Rita; KREVER, Richard. *Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT*. Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 25 de dezembro de 2012. Disponível em: <<http://www.sbs.ox.ac.uk/ideas-impact/tax/publications/working-papers/ending-vat-exemptions-towards-post-modern-vat>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro J. S.; PAULINO, Sadra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, p. 213-234, julho de 2013. ISSN 2177-7055. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/21777055.2013v34n6p213/25066>>. Acesso em: 18 jun. 2016.

HOLANDA, Ana Neyle Olímpio Holanda. O princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal de 1988. *Tributação em Revista*, Brasília, v. 25, p. 17-30, jul./set. 1998.

IMPOSTÔMETRO. *Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação*. Associação Comercial de São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 22 jun. 2016.

IRPF – Imposto sobre a renda das pessoas físicas. Receita Federal do Brasil, 10 de julho de 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 6 jun. 2016.

KARKACHE, Sergio. A aplicação do princípio da capacidade contributiva às pessoas jurídicas no Brasil. *Revista Virtual da AGU*, Brasília, v. 8, n. 77, junho de 2008. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/521925>>. Acesso em: 25 jun. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Magna Carta. *Inglaterra*, 1215. Disponível em: <<http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm>>. Acesso em: 25 jun. 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, n. 2, jul./dez. 2003. Disponível em: <<http://esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/41/41>>. Acesso em: 14 jun. 2016.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informação Legislativa*, v. 34, n. 136. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/315>>. Acesso em: 28 abr. 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MICHAELIS Dicionário da Língua Portuguesa. *Selecionar*. São Paulo: Melhoramentos, 2016. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 14 jun. 2016.

NOTA Fiscal Paulista. *Secretaria da Fazenda*. Governo do Estado de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/default.asp>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

NOTA Legal: Fique por dentro. *Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal*. Distrito Federal, 2016. Disponível em: <[http://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id\\_area=772](http://www.notalegal.df.gov.br/area.cfm?id_area=772)>. Acesso em: 22 jun. 2016.

PAGAMENTO de impostos. *Doing Business*. Grupo Banco Mundial, 2016. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes#close>>. Acesso em: 25 jun. 2016.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PFEIFFER, Sebastian; URSPRUNG-STEINDL, Marlies (Org.). *Global Trends in VAT/ GST and Direct Taxes*. Vienna: Linde Verlag GmbH, 2015.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. *ICMS: evolução recente e guerra fiscal*. Texto para discussão n. 402, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1996. Disponível em: <[http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDF\\_s/TDs/td\\_0402.pdf](http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDF_s/TDs/td_0402.pdf)>. Acesso em: 16 jun. 2016.

REZENDE, Fernando. *ICMS: gênese, mudanças, atualidade e caminhos para a recuperação*. FGV Projetos, São Paulo, v. 2. Disponível em: <[http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10133/MIOLO\\_FernandoRezende\\_FINAL\\_20ago.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10133/MIOLO_FernandoRezende_FINAL_20ago.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 21 abr. 2015.

\_\_\_\_\_. (Coord.). et al. *Proposta de reforma do sistema tributário brasileiro*. Textos para discussão interna n. 104, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1987. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2993/1/TD\\_104.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2993/1/TD_104.pdf)>. Acesso em: 16 jun. 2016.

RIBEIRO, José Aparecido Carlos et al. *Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil*. Comunicado da Presidência n. 22, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada,

Brasília, 2009. Disponível em: <[http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630\\_comunicadoipea22.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf)>. Acesso em: 15 jun. 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 18, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTANA, Irailson Calado (Org.). *Carga Tributária no Brasil – 2014: análise por tributo e bases de incidência*. Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, outubro de 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 24 abr. 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Carlos L. da; ALMEIDA, Fernando G. de. A tributação sobre o consumo no Brasil. *Revista Conjuntura Econômica*, Rio de Janeiro, v. 49, n. 4, p. 24-28, abr. 1995.

SIQUEIRA, Rozane B. de; NOGUEIRA, José R.; SOUZA, Evaldo S. de. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 55, n. 4, p. 513-544, setembro de 2001. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S003471402001000400004&ln g=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003471402001000400004&ln g=en&nrm=iso)>. Acesso em: 19 jun. 2016.

SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SÓLON. *Biografia de Sólon*. Só Biografias, 2001. Disponível em: <<http://www.dec.ufcg.edu.br/biografias/Solon000.html>>. Acesso em: 1 jun. 2016.

TAXA de analfabetismo funcional. *Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística*. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios, 2001 a 2009. Disponível em: <<http://serieestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?t=taxa-analfabetismo&vcodigo=PD384>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Texto para discussão n. 405, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1996. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf)>. Acesso em: 15 jun. 2016.

VARSANO, Ricardo et al. *Uma análise da carga tributária no Brasil*. Texto para discussão n. 583, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília, 1998. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/221347/Varsano%20et%20alii.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2016.



## **Parte II**

# **TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO**



# 7

## O ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

*Valeria Isis Suzanne Oliveira do Valle*

### **INTRODUÇÃO**

O objetivo deste trabalho é estudar a aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal, bem como os princípios correlatos, quais sejam o princípio da neutralidade tributária, a livre concorrência e a igualdade.

Iremos tratar no capítulo 1 sobre a conceituação do princípio da neutralidade tributária. Este princípio almeja uma atuação por parte do Estado que preze pela isonomia dos agentes econômicos no momento em que exerce seu poder de tributar e, por isso, confunde-se com o princípio da igualdade. Contudo, vale ressaltar que colocar os dois princípios – igualdade e neutralidade – como sinônimos não é correto, o que faz surgir a necessidade de termos um critério que os diferencie: a livre concorrência. Enquanto de um lado temos o princípio da igualdade como uma forma de atuar que trate os iguais como iguais e os desiguais como desiguais, na medida das suas diferenças, temos do outro a neutralidade tributária, que possui como objetivo maior o tratamento igualitário no campo da livre concorrência dos agentes. De forma simplificada, o princípio visa proteger o mercado de uma tributação que possa favorecer uns e desfavorecer outros, o que viria a prejudicar o funcionamento normal da concorrência, causando desequilíbrios. Dois agentes que estejam em situação de igualdade fática – as mesmas condições de mercado com as mesmas obrigações tributárias – estão atuando num mercado com concorrência equilibrada. Não poderá a tributação intervir de forma que esse equilíbrio seja prejudicado, aumentando a carga tributária para um e diminuindo para outro.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Se esses contribuintes são iguais na realidade, não há porque a tributação realizar uma discriminação que faça com que essa igualdade material seja maculada.

Todavia, entender que a tributação não deve ser mais ou menos onerosa para contribuintes em situação de igualdade material não é o mesmo que entender que tributos são puramente neutros. Na realidade, não existem tributos plenamente neutros porque, de uma forma ou de outra, a tributação irá interferir no mercado e nas condutas dos agentes. O sistema tributário não é um conjunto de regras dotado de perfeição e nem existe num vácuo, ou seja, não podemos afirmar que os tributos não irão afetar, em algum grau, as condutas que deverão ser tomadas pelos agentes econômicos, já que o custo com a tributação está inserido na equação dos lucros e despesas de uma operação. Tendo isso em vista, a tributação deve ser realizada de forma justa e levando em consideração as realidades em que se encontram os contribuintes. Uma carga tributária que seja excessivamente onerosa ao agente econômico “x” e pouco onerosa ao agente econômico “y” irá, de forma clara, prejudicar o equilíbrio em que esses agentes se encontram. O agente econômico “x” terá um custo maior para produzir determinado produto e terá que repassar esse gasto ao valor final, o qual será maior que o valor do produto final do agente econômico “y”. Dessa forma, os dois agentes estarão concorrendo de forma desequilibrada por causa de uma tributação discriminatória.

Quando ocorre essa tributação excessiva para um contribuinte que está em situação de igualdade fática e o conseqüente desequilíbrio da concorrência, surge a necessidade de remediar esse problema de alguma forma. A defesa da concorrência, em outros âmbitos que não o tributário, já é realizada pelo Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e suas normas que coíbem o abuso de poder por parte dos agentes. O caso que relatamos, no entanto, não se trata de conduta abusiva por parte do agente econômico, mas sim uma conduta estatal na seara tributária que interferiu no funcionamento correto da livre concorrência. Após a publicação da Emenda Constitucional 42/2003, introduziu-se na Constituição Federal o artigo 146-A, que ficou encarregado de solucionar esse determinado problema concorrencial causado pela tributação.

No capítulo 2, iremos analisar os instrumentos elegidos pelo constituinte derivado para prevenir os desequilíbrios concorrenciais, que serão os critérios especiais de tributação, a serem instituídos por meio de Lei Complementar. Por critérios especiais de tributação, podemos entender uma modificação na estrutura da norma de incidência tributária, ou seja, nos itens que compõem a obrigação tributária,

como o sujeito passivo, o fato gerador, a base de cálculo ou a alíquota. Pode, por exemplo, ser um critério especial de tributação a antecipação do fato gerador num sistema de tributação em cadeia de produção, o que faz com que seja modificado o contribuinte do tributo por meio da substituição tributária. Esse é apenas um exemplo de um critério especial de tributação, mas o legislador complementar poderá instituir outros critérios que julgar necessários, como a redução da alíquota e até a modificação da forma de fiscalização e recolhimento do tributo. Iremos estudar de forma mais aprofundada os critérios especiais de tributação no capítulo que se preocupa em abordar a estrutura do artigo 146-A.

A escolha do constituinte derivado pela Lei Complementar possui uma razão: por meio dessa lei, é possível que o legislador atinja todos os entes – Estados, Distrito Federal e Municípios – e mantenha uma uniformidade de critérios especiais de tributação. Não seria razoável que cada ente da Federação ficasse encarregado de criar sua lei instituindo critérios de modificação da norma tributária, porque não somente seriam leis em excesso, mas como também seriam mais desagregadoras do que agregadoras e poderiam causar uma guerra fiscal. A ideia por trás da Lei Complementar aludida no artigo 146-A, CRFB/88, é criar critérios especiais de tributação que sejam nacionais e iguais para todos os entes, de tal forma que não fomentem tensões entre Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A escolha da Lei Complementar foi acertada, uma vez que sua aprovação exige requisitos mais rigorosos de quórum, o que acarretaria numa maior discussão acerca de seu conteúdo, já que teria impactos sobre o território nacional como um todo.

A Lei Complementar aludida no artigo em discussão ainda não existe, mas foram criados projetos de Lei Complementar com o intuito de suprir essa necessidade de estabelecer critérios especiais de tributação para remediar distúrbios concorrenciais. Por isso, no capítulo 3 deste trabalho iremos estudar dois projetos, um de 2011 e outro de 2013, cada um com o estabelecimento de critérios que seus legisladores consideraram adequados para lidar com uma situação de desequilíbrio concorrencial.

O Projeto de Lei de 2011 propôs a criação de uma CIDE, uma contribuição que permite a União intervir sobre o domínio econômico para prevenir que ocorram possíveis distúrbios concorrenciais causados pela tributação. Dentre as situações em que a CIDE poderá incidir sobre, podemos destacar aquelas nas quais os bens e serviços prestados por uma empresa esteja dominando o mercado de tal forma que, por si só ou por intermédio de condutas abusivas, cause danos ao fun-

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

cionamento do mercado e aquelas em que a empresa teve concessão irregular de benefício fiscal. O destaque para tais situações dá-se por conta da explicação que fizemos anteriormente: no momento em que uma atuação do Estado, dentro do seu exercício de competência tributária, causa desequilíbrios na concorrência, faz-se necessária uma solução que, no caso desse Projeto de Lei, foi a instituição de uma CIDE.

Do outro lado, o Projeto de Lei de 2013 propôs critérios especiais de tributação que envolvem a antecipação do fato gerador, o regime especial de fiscalização e apuração de tributos, a suspensão ou cassação do registro especial de funcionamento das empresas cujas atividades estão sujeitas à autorização governamental, dentre outros. A solução proposta por esse Projeto de Lei difere significativamente do outro projeto, uma vez que seus critérios especiais de tributação estão diretamente vinculados à estrutura da norma tributária – inclusive com a utilização da substituição tributária – e também às obrigações acessórias, que nada mais são que deveres instrumentais a serem cumpridos pelos contribuintes da obrigação principal. Não somente modificou a estrutura da norma de incidência, mas também formas diferenciadas para que a administração tributária possa atuar de forma direta na defesa da livre concorrência.

Em suma, o trabalho irá dedicar-se ao estudo dos efeitos negativos que uma conduta não isonômica do Estado, quando exerce sua competência tributária, pode causar à livre concorrência e, por consequência, ao princípio da igualdade. Também estudaremos a forma de remediação desses desequilíbrios concorrenciais proposta pelo artigo 146-A da CRB/88 e os seus critérios especiais de tributação.

## **1. O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA**

### **1.1. O princípio da neutralidade tributária como subprincípio da igualdade e sua relação com a livre concorrência**

Antes de adentrarmos no conceito do princípio da neutralidade tributária, precisamos abordar outros temas que tangenciam a construção do seu significado. Neste sentido, vamos entender inicialmente o que são os princípios limitadores do poder de tributar, quais são os princípios que envolvem a Ordem Econômica protegida pela Constituição Federal, destacar a livre concorrência como nosso objeto de estudo dentro dos princípios que envolvem a Ordem Econômica e entender o funcionamento do princípio da igualdade em relação à neutralidade tributária.

### 1.1.1. Limitações ao poder de tributar

Para podermos entender a função do princípio da neutralidade tributária, é necessário abordar o funcionamento dos princípios limitadores ao poder de tributar, uma vez que eles servem como verdadeiros balizadores da competência tributária dos entes federativos.

As limitações ao poder de tributar podem ser divididas em: (1) princípios constitucionais tributários e (2) imunidades tributárias. São limitações presentes na Constituição Federal na seção “Limitações do Poder de Tributar”, mas que também podem estar fora desta seção, permeando todo o sistema tributário constitucional ou até em outros capítulos da Constituição, como é o caso do capítulo da Ordem Econômica.

Entretanto, as limitações não estão somente presentes na Constituição Federal, tendo em vista que o constituinte abriu a possibilidade de outros tipos normativos, como o caso da lei complementar, convênios e resoluções, também servirem de balizadores do poder legislativo na seara tributária, seja no momento da criação de um tributo, seja quando for necessária sua modificação. É uma verdadeira forma de delimitação da competência do poder de tributar, de tal forma que a tributação ocorra respeitando preceitos fundamentais do sujeito que será designado para realizar o pagamento o tributo.

Dessa forma, o exercício do poder de tributar deve estar em conformidade com os princípios constitucionais tributários e, quando for o caso, adequar-se a critérios quantitativos definidos pela Constituição, lei complementar ou em resoluções do Senado (os limites de alíquota máxima e mínima). Luciano Amaro nesta seara conceitua as limitações ao poder de tributar:

(...) integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos.<sup>1</sup>

A conceituação feita pelo tributarista vai ao encontro com o que dissemos anteriormente: é um molde para que a atuação do Estado, no momento em que exerce seu poder de tributar, não seja causadora de uma violação de direitos do contribuinte, para que a tributação não gere insegurança jurídica, perfazendo-se, portanto, em um ato legítimo.

---

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 129.

### 1.1.2. *A Ordem Econômica na Constituição Federal de 1988 e a livre concorrência*

A Ordem Econômica na Constituição de 1988 caracteriza-se como um conjunto de normas que visam fazer com que as relações econômicas estejam adequadas a um regime jurídico para garantir que produzam resultados desejados socialmente. O artigo 170 traça quais são os princípios norteadores dessa Ordem Econômica, quais sejam: soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego, tratamento favorecido para empresas de pequeno porte que tenham sido constituídas no Brasil ou, em caso contrário, tenham sede e administração no País, e livre iniciativa<sup>2</sup>.

Para que essas relações estejam em conformidade com os resultados almejados, o constituinte atribuiu ao Estado poderes para intervir, por meio da regulação de condutas, sobre o domínio econômico sempre que a tutela se mostrar necessária. Ocorrida uma violação de um princípio que esteja presente na Ordem Econômica, como é o caso da livre concorrência, poderá o Estado, protegido pela Constituição, intervir de forma que essa violação cesse.

Dentre os princípios que norteiam a Ordem Econômica, iremos destacar como objetivo maior de estudo do trabalho a livre concorrência, que está no inciso IV do artigo 170, CRFB/88. A existência desse princípio está ligada à ideia de que as relações econômicas entre os agentes devem ocorrer de forma harmoniosa, sem distorção na dinâmica do mercado. Em outros termos, os agentes que atuam no mercado devem estar em posição de igualdade de competição entre si, o que significa dizer que são tratados sem quaisquer discriminações e podem, dessa forma, ofertar um produto da melhor qualidade e com o menor preço que conseguirem. Trata-se de um princípio instrumental, uma vez que seu condão é o de fornecer um mercado equilibrado para que sejam alcançados os demais princípios assegurados pelo constituinte. Vinícius Alberto Rossi Nogueira conceitua o princípio da livre concorrência da seguinte forma:

(...) uma exigência, constitucionalmente qualificada, de equilíbrio nas forças econômicas atuantes no mercado de modo que a alocação dos recursos nacionais seja a mais próxima possível daquela socialmente desejável.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, Distrito Federal: Senado, 1988. Art. 170.

<sup>3</sup> NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. *Direito tributário e livre concorrência: da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal*. São Paulo, Universidade de São Paulo, 2014, p. 40. Tese (Mestrado em Direito) – Programa

Analisando o conceito acima destacado, percebemos que a livre concorrência se correlaciona com a igualdade. Vincula uma exigência de que o Estado deve se encarregar de coibir atitudes monopolistas no mercado por parte de seus agentes e, dessa forma, propiciar um ambiente estável para que os outros princípios da Ordem Econômica possam ser exercidos. A neutralidade tributária é inerente à livre concorrência, porque este é o critério que dá característica àquela e diferencia neutralidade de igualdade, já que os dois princípios não devem ter uma mesma conceituação.

Com a análise dessas explicitações, podemos observar que a livre concorrência pode funcionar em dois aspectos na norma tributária: (1) justificativa, quando a norma almejará corrigir falhar de mercado, ou seja, que a norma tributária terá como objetivo a manutenção de um mercado sadio com concorrência equilibrada, (2) limitação, que é o caso do artigo 146-A, CRFB/88, quando a norma objetiva evitar que a própria norma tributária desequilibre a concorrência.

Quando falamos em justificativa para a norma tributária, é importante ressaltarmos que isso significa dizer que deve existir uma razão para que esta norma afete indivíduos “x” e não indivíduos “y”, pois isto vai ao encontro da promoção da própria igualdade, já que a discriminação deve ser fundamentada com critérios razoáveis, conforme vamos explicitar quando tratarmos do princípio da igualdade. As normas tributárias indutoras encontram sua razão de existir nos próprios princípios da Ordem Tributária, mas também podem encontrar suas fundamentações em outros princípios constitucionais, como é o caso da livre concorrência que, conforme afirmamos anteriormente, é um princípio defendido pela Constituição Federal no capítulo da Ordem Econômica, em seu artigo 170.

Luís Eduardo Schoueri conclui:

Terá tal caráter a norma que agravar a tributação em mercados pouco competitivos, ou que reduzir a carga tributária de mercados cujo acesso seja restrito. Assim, por exemplo, a norma tributária que incentiva o pequeno empresário, além de obedecer a princípio específico da Ordem Econômica, também busca reduzir barreiras de acesso ao mercado, favorecendo o ambiente de concorrência. Os tributos aduaneiros também servem de excelente instrumento para assegurar a livre concorrência. Da mesma maneira, poder-se-ia imaginar alguma forma de tributação mais gravosa de operações de aquisição de controle, bem como fusões e incorporação que implicassem atos de concentração.<sup>4</sup>

---

de Mestrado em Direito Financeiro, Econômico e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-21012015-084157/>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007, 11º volume, p. 252-253.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A fomentação da livre concorrência por meio da tributação ocorre quando a norma leva os agentes econômicos, por meio de estímulo, a praticarem condutas que incrementem a concorrência dentro do mercado. A modificação de um dos elementos da norma tributária – por exemplo, a redução de uma alíquota – pode proporcionar uma mudança no comportamento do agente de tal forma que ele passe a concorrer de forma melhor dentro do mercado em que anteriormente não possuiria qualquer chance. De outro lado, como Schoueri menciona na citação, uma tributação mais onerosa para quem conduz seus negócios almejando concentrar mercado também vai afetar essas decisões de concentração, o que de forma clara irá afetar a livre concorrência naquele mercado. É possível notar que, independente de qual for a modificação na estrutura da norma tributária, a justificativa de sua existência é a mesma: assegurar o exercício da livre concorrência.

### 1.1.3. O princípio da igualdade

Um dos princípios que se mostram mais importantes para alcançar uma tributação justa é a igualdade ou isonomia, que exige que a lei não discrimine os contribuintes que estão na mesma situação jurídica e discrimine os que não estão em situação jurídica equivalente, levando em conta o grau de sua desigualdade, conforme está presente no artigo 150, II, CRFB/88. Isso importa dizer que toda e qualquer pessoa que esteja enquadrada na hipótese presente na lei estará sujeita a esse mandamento legal. Em suma, numa visão simplificada, todos seriam iguais perante a lei e o aplicador da norma não poderá diferenciar pessoas que estão numa mesma situação jurídica, ora submetendo-as à aplicação da lei, ora isentando-as. Este princípio possui o condão de garantir que o indivíduo não sofra discriminação, seja por perseguições ou favoritismos, por parte do legislador ao instituir uma norma tributária.

A isonomia, em seu aspecto geral, pode ser entendida de três formas diferenciadas conforme Anacleto de Oliveira Faria<sup>5</sup>:

1. Nominalista: de acordo com esse ponto de vista, a ideia de que os homens são todos iguais é falsa, porque a realidade se opera de maneira diferente.

---

<sup>5</sup> FARIA apud BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da livre concorrência e tributação* – à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo, Universidade de São Paulo, 2009. Tese (Mestrado em Direito) – Programa de Mestrado em Direito Financeiro, Econômico e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 71.

2. Idealista: essa corrente defende que a igualdade absoluta deve ser sempre perseguida, com o intuito de eliminar desigualdades de ordem social.
3. Realista: entende que as desigualdades individuais são naturais, mas que se deve pregar a igualdade do ser humano em termos universais, garantindo os direitos mais básicos.

Tendo em vista esses posicionamentos, foi inserida na Declaração Universal dos Direitos Humanos o conceito de que homens e mulheres possuem direitos iguais, entendido como a igualdade jurídico-formal, que visa abolir privilégios, regalias concedidas a quem possui uma determinada classe e isenções pessoais. A igualdade formal leva à ideia de justiça formal, a qual não modifica a realidade de quem se encontra na situação de desigualdade. Com base nesse entendimento, foi cunhado o termo igualdade social, presente nas Constituições da República de Weimar e da Itália pós-guerra. O conceito de igualdade social envolve não somente a igualdade formal, mas também meios de os indivíduos que vivem na desigualdade participarem no bem-estar social, fazendo com que a igualdade no plano da realidade seja alcançada.

Uma das formas de se alcançar essa igualdade social é por meio de leis que, embora possuam teor discriminatório, visam atingir um grupo social que vive na desigualdade, porque, desta forma, é possível alcançar uma justiça social. A igualdade deve ser vista como um conceito compatível com a discriminação, mas não com a arbitrariedade. No entanto, é importante ressaltar que essa discriminação deve obedecer a dois outros princípios: a razoabilidade e a proporcionalidade. Isso significa dizer que a ação discriminatória deve ser adequada ao objetivo que se propõe, necessária para a realização desse objetivo e não haver nenhum outro meio para se chegar a esse objetivo.

A isonomia tributária, por sua vez, já se encontrava presente no artigo 13 na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão:

Art. 13º Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração, uma contribuição comum é indispensável: ela deve ser **igualmente** repartida entre todos os cidadãos, de acordo com suas faculdades.<sup>6</sup> (grifo nosso)

Na Constituição pátria, não bastou apenas o artigo 5º para estabelecer a igualdade, sendo necessário o artigo 150, inciso II, conforme citamos anteriormente.

---

<sup>6</sup> FRANÇA. *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão*, 1776. Disponível em: <[http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar\\_dir\\_homem\\_cidadao.pdf](http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf)>. Acesso em: mar. 2016.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

O inciso do referido artigo veda a instituição de tratamentos desiguais entre os contribuintes que se encontrem em situações iguais, seja por conta de ocupação profissional, função exercida ou denominação jurídica de rendimentos, títulos ou direitos. Além disso, o inciso I do artigo 150, artigo 152 e artigo 173, inciso II e § 2º da Constituição Federal da República Federativa do Brasil estabelecem outras situações em que é vedado o tratamento desigual.

Apesar das vedações citadas, essa igualdade tributária é relativa, o que significa que podem ocorrer discriminações na seara tributária, contanto que sejam situações autorizadas pelo próprio constituinte. Essas discriminações devem possuir um propósito: realizar princípios constitucionais, inclusive a própria igualdade material. Todavia, é necessário que exista sempre um critério de comparação entre os contribuintes. O emprego do tratamento isonômico deverá ocorrer a partir da adoção, por meio de lei, de critérios que podem ser usados para comparar a igualdade entre os contribuintes. Tais critérios devem ser adequados e coerentes com os princípios constitucionais e tributários. A existência desse critério de comparação garante que não haverá arbítrio e, conseqüentemente, uma violação ao próprio princípio da igualdade. Como critérios de discriminação válidos, podemos citar a capacidade contributiva, a essencialidade, o destino ao exterior, o uso da propriedade segundo sua função social, a localização e o uso do imóvel, o ato cooperativo etc.<sup>7</sup>.

Para que ocorra o tratamento tributário diferenciado, este deve ser feito de forma razoável, baseando-se num critério discriminatório que identifique diferenças entre as pessoas ou objetos tributados, e ter nexo de causalidade entre o objetivo que se almeja e a discriminação que será feita<sup>8</sup>. Nesse contexto, a capacidade contributiva pode ser enxergada como o critério mais importante para guiar um tratamento tributário isonômico, além de figurar como um princípio limitador do poder tributário. A capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade e é fundamental para a aplicação da justiça fiscal, embora Marco Aurélio Greco entenda ao contrário, que a capacidade contributiva não decorre da igualdade, uma vez que, antes de tudo, é necessário verificar a existência de capacidade contributiva do indivíduo para que exista a imposição do tributo, que deve ser instituído sem violar

---

<sup>7</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, v. IV, p. 69.

<sup>8</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Ibidem*, p. 69.

a igualdade. Para ele, portanto, a capacidade contributiva é critério para ser imposta a tributação a determinado sujeito (GRECO apud SILVEIRA, 2011).

A conceituação do princípio da capacidade contributiva considera que a tributação deve incidir dentro da proporção da capacidade econômica do contribuinte, o que traduz a ideia do princípio *suum cuique tribuere*<sup>9</sup> (*dar a cada um o que lhe pertence*). A razão por trás da capacidade contributiva é, além de garantir a eficácia da lei de incidência do imposto, preservar o contribuinte, de tal forma que ele não seja prejudicado por conta de uma tributação excessiva que não observa a igualdade material e acaba prejudicando os meios de subsistência desse contribuinte, o livre exercício de sua profissão e até outros direitos fundamentais, como a igualdade. Observando essa conceituação do princípio, podemos concluir que a igualdade absorve a capacidade contributiva, ou seja, esta seria um desdobramento daquela e não uma regra autônoma. Dentro do campo vasto que é o estudo da igualdade, a capacidade contributiva pode ser vista como uma espécie do gênero igualdade e, por isso mesmo, não pode ser estudada de forma isolada.

Existem diversos outros princípios que balizam uma tributação justa, como a segurança jurídica e os princípios decorrentes da Ordem Econômica, porém destacaremos como objeto de estudo o princípio da neutralidade tributária, o qual se apresenta como um desdobramento do princípio da igualdade (e um subprincípio da capacidade contributiva); um instrumento que visa promover um ambiente equilibrado de concorrência no mercado, ou seja, propõe-se a fomentar a proteção da livre concorrência como um princípio importante da Ordem Econômica, evitando que ocorram distorções causadas pela tributação, seja por conta de razões fiscais ou extrafiscais. No âmbito do estudo da neutralidade, a livre concorrência e a tributação justa estão em constante interseção, pois no momento em que a tributação ameaça violar a capacidade contributiva de um agente econômico, também estará sendo ameaçada sua chance de concorrência igualitária no mercado. A neutralidade, portanto, vem ser aquele princípio que fará com que a tributação justa e a livre concorrência encontrem-se de forma harmoniosa para que não existam impactos negativos.

## 1.2. A conceituação do princípio da neutralidade tributária

Afinal de contas, como podemos entender a neutralidade tributária? Num primeiro momento, estaria ligada à ideia de um sistema tributário ideal e de uma

---

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo apud AMARO, Luciano. Op. cit., p. 163.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

imposição na qual tributos não devem influenciar comportamentos a ponto de se tornar fundamental para a decisão do agente econômico em suas escolhas no mercado. Fernando Facury Scaff defende a seguinte ideia:

Um dos requisitos para o exercício da livre concorrência, que, como vimos, tem por base primordial o Princípio da Isonomia, é que os tributos sejam economicamente neutros, para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante. Trata-se do Princípio da Neutralidade Econômica dos Tributos, que impede que este tipo de intervenção econômica do Estado cause desequilíbrios concorrenciais. (SCAFF apud BRAZUNA, 2009, p. 98-99).

No entanto, a tributação puramente neutra é uma utopia, pois o ato de tributar repercute economicamente no mercado e influencia de alguma forma as ações dos contribuintes, seja em menor ou em maior grau. Isso porque os valores que os agentes pagam em tributos influenciam na equação dos lucros e das despesas de uma operação econômica. Também não podemos esquecer que a tributação não serve somente para arrecadar receitas para o Estado, mas também pode ter efeitos indutores – estimular ou desestimular condutas dos contribuintes -, o que naturalmente faz com que o tributo interfira na economia. Ou seja, independente de qual seja a finalidade que o tributo possui, fiscal ou extrafiscal, não há como defender a ideia de tributos que sejam cem por cento neutros, que não possuam impacto econômico ou influência nas condutas dos contribuintes. Se partirmos da ideia de que a neutralidade é a total ausência de interferência dos tributos no funcionamento livre do mercado, veremos que na sistemática da Constituição Federal, não há de fato neutralidade tributária.

A neutralidade tributária assemelha-se ao princípio da igualdade, apresentando-se como verdadeiro subprincípio deste, uma vez que exige do Estado um tratamento isonômico para com os indivíduos que tutela. Entretanto, a conceituação da neutralidade tributária exige um elemento diferenciador, sob pena de se estar equalizando os significados entre igualdade e neutralidade. O elemento diferenciador escolhido pelos doutrinadores foi a livre concorrência, o que nos permite migrar de uma visão generalista de igualdade para entendermos uma igualdade mais restrita, que é a neutralidade tributária. Humberto Ávila assim entende:

A neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal. (Apud ROCHA e FARO, 2010, p. 25).

Desta forma, a neutralidade tributária poderia ser entendida como uma neutralidade na atuação do Estado, quando exerce seu poder de tributar, na concorrência.

Esse dever do Estado em sua atuação poderia ser resumido como uma neutralidade tributária concorrencial<sup>10</sup>.

Tal princípio possui dois aspectos, um positivo e um negativo. No aspecto negativo, a neutralidade tem o condão de impedir a utilização das normas tributárias como indutoras sem justificativa para tal. Isso significa que as normas tributárias indutoras precisam possuir um motivo de existirem, seja estimular o consumo de um determinado produto, seja desestimular a adoção de uma conduta que o Estado não quer que seja adotada. Normas indutoras que sejam instituídas com uma justificativa passam a ter caráter extrafiscal, ou seja, não há nesse caso violação à neutralidade tributária e nem à livre concorrência, porque uma discriminação justificada não viola a igualdade. Do lado do aspecto positivo, temos a ideia de que os tributos podem ser usados para equalizar os distúrbios concorrenciais, o que também deve ser feito de maneira fundamentada, já que será através da adoção de critérios especiais de tributação – uma forma diferenciada de tributar, conforme estudaremos no capítulo seguinte. Vale ressaltar que esse reequilíbrio não pode ser feito através da coibição de condutas abusivas dos agentes que se encontram atuantes no mercado econômico, pois pode acarretar a subversão de uma característica do tributo, qual seja, não ser uma sanção por ato ilícito. Não se deve usar a tributação como forma de punição, mas sim como um meio de promoção de equilíbrio, restaurando o *status quo ante*.

Com esses conceitos em mente, o Estado pode atuar de duas formas:

1. Tentando reconstruir a igualdade, o que acarreta na necessidade de o Estado atuar corrigindo os desequilíbrios causados pela tributação a contribuintes descritivamente iguais, de modo que a situação de igualdade retorne e seja protegida a livre concorrência. Nessa forma de atuação do Estado, a neutralidade tributária irá vincular a ideia de que a tributação terá como finalidade o reestabelecimento das condições concorrenciais que sejam ideias para o normal funcionamento do mercado.
2. Tentando manter a igualdade, ou seja, manter a situação em que os contribuintes estavam descritivamente desiguais, mas que depois, através da

---

<sup>10</sup> FERRAZ JÚNIOR apud LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. Porto Alegre, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. Tese (Mestrado) – Programa de Pós Graduação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2009, p. 61.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

tributação, ficaram em situação de isonomia. Neste aspecto da atuação estatal, a neutralidade tributária pode ser entendida como a não interferência de maneira aleatória do Estado no mercado através da tributação. Por “maneira aleatória”, estamos nos referindo às normas tributárias indutoras que não possuam uma finalidade delimitada. A tributação não deve ser criadora de privilégios concorrenciais não justificados entre os agentes que atuam no mercado, sob pena de violar a neutralidade.

Podemos utilizar a conclusão de Ricardo Seibel Freitas Lima para resumir essa atuação estatal:

A neutralidade tributária, desse modo, pode ser entendida, em primeiro plano, como um dever negativo, ou de omissão ao Estado, de não interferir na concorrência por meio da tributação, e, em segundo plano, como um dever positivo ou de ação, de prevenir ou restaurar, quando for o caso, a igualdade de condições na concorrência, quando esta se encontre ameaçada por ações de particulares ou outros fatores relevantes, sempre objetivando a preservação da igualdade de condições competitivas no mercado. (Apud Brazuna, 2009, p. 100).

Ainda sobre essa dupla atuação que o Estado pode promover, Fritz Neumark conclui:

La consecuencia que puede deducirse de todo ello es doble: por una parte, de carácter negativo: la política fiscal no debiera intervenir en el mecanismo competitivo allí donde exista una competencia (aproximadamente) perfecta y donde sus resultados no se contrapongan a los postulados político-económicos y político-sociales considerados como de rango superior (incluidos los principios de justicia); por otra parte, de carácter positivo (sic): parece procedente realizar una política fiscal que estimule la competencia en tanto ésta sea imperfecta por razones no fiscales y, por consiguiente, se produzcan consecuencias que, desde el punto de vista económico y/o ético-social hayan de considerarse como perjudiciales. (Apud Luiz Fernando Barboza dos Santos, 2013, p. 6-7).

Quando ocorre a promoção da neutralidade, além de defender a livre concorrência entre os agentes econômicos atuantes no mercado, também acarreta na promoção do princípio da isonomia, uma vez que está implícita na ideia de livre concorrência a igual oportunidade aos agentes econômicos. Anteriormente, traçamos as diferenças entre a neutralidade, a igualdade e a livre concorrência, bem como os pontos de convergência, mas no momento em que a neutralidade é promovida, naturalmente a igualdade e a livre concorrência também estarão protegidas. São conceitos diferentes, porém atuam em conjunto.

Para que a neutralidade tributária seja promovida, assim como a igualdade, é importante que sejam utilizados como instrumentos os critérios especiais de

tributação que o artigo 146-A da Constituição Federal alude e que irão induzir os agentes a tomarem atitudes que sejam capazes de restabelecer o equilíbrio na concorrência nos casos em que o abalo sofrido nas relações concorrenciais ocorreu por causa da tributação. Esses critérios estão relacionados à estrutura da norma tributária e almejam modificá-la de forma que promova o reequilíbrio concorrencial num mercado que teve sua concorrência maculada por uma tributação irregular ou excessiva.

### *1.2.1. Relação da neutralidade tributária com os Impostos Indiretos*

Ao falarmos de neutralidade tributária, é importante estabelecermos a relação entre o princípio e os impostos indiretos, quais sejam, ICMS (Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviços) e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).

Uma das características desses impostos é o princípio da não cumulatividade, o que implica dizer que eles devem ser neutros no sentido amplo e não podem ferir as leis da livre concorrência. Dizer que devem ser neutros em sentido amplo significa reconhecer que, em caráter fiscal, devem obedecer à neutralidade, mas que perderão essa característica quando forem utilizados de forma extrafiscal, ou seja, quando pretenderem influenciar no mercado econômico as condutas dos agentes.

O princípio da não cumulatividade pode ser entendido como uma onerosidade que incide somente no valor agregado de cada fase da circulação jurídica da mercadoria, o que faz com que exista a mesma formação de preço e de competitividade entre os agentes independentemente do tamanho do circuito jurídico e da quantidade de operações realizadas. Em outras palavras, esse princípio aplica-se aos casos em que existe uma tributação numa cadeia produtiva e visa evitar uma “tributação em cascata”, fazendo com que o contribuinte seguinte da operação possa abater o tributo pago anteriormente e pagar o restante que falta, uma vez que irá incidir somente no valor em que for agregado nessa fase da operação. Desta forma, as empresas irão se encontrar em situação de igualdade e conseqüentemente em equilíbrio concorrencial, pois o pagamento de tributo será proporcional ao valor agregado.

Tendo isso em mente, temos que observar que esses impostos devem tributar as operações de forma neutra, de tal forma que não existam privilégios para mercadorias ou serviços, sejam eles provenientes do próprio país ou de país estrangeiro. O mesmo deve ser observado nas operações ocorridas de um estado para outro, uma vez que favorecimentos tributários entre estados-membros fomentam uma

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

guerra fiscal que viola princípios constitucionais básicos para o funcionamento da Federação. A base de cálculo dos impostos de indiretos também deve estar em conformidade com o princípio da neutralidade tributária, devendo ser coerente com os preços usualmente praticados no mercado econômico para que não ocorra uma distorção na concorrência por conta de uma tributação desproporcional. O uso de uma base de cálculo que não está pautada nos preços usualmente praticados irá gerar um montante errado de tributo a se pagar, o que acaba por prejudicar o contribuinte e macula a livre concorrência, bem como a neutralidade tributária.

### 1.3. Da tributação e o desequilíbrio concorrencial

Para que seja mais palpável a visualização de como a tributação pode ser influente na livre concorrência, vamos utilizar os exemplos dados por Ricardo Seibel de Freitas Lima em sua tese de mestrado sobre a neutralidade tributária e a concorrência<sup>11</sup>.

#### 1.3.1. Concessões de incentivos e benefícios fiscais

A concessão de incentivos e benefícios fiscais é um tema que pode vir associado a uma gama de outras questões, como a guerra fiscal, disputas entre estados-membros com o intuito de atrair investimentos em seu território ou até para debater a renúncia de receita tributária. No entanto, vamos abordar sua relação com a livre concorrência, tendo em vista que já debatemos nesse trabalho que a neutralidade tributária está associada à tributação que causa distúrbios na concorrência. Não poderia ser diferente o debate, é necessário observar de que forma esse distúrbio ocorre para podermos entender a importância do artigo 146-A, CRFB/88.

O benefício fiscal está vinculado à concepção de uma redução ou até eliminação do ônus tributário por meio de lei infraconstitucional. Quando um incentivo ou benefício fiscal é concedido, ele acaba desonerando um contribuinte que está presente numa relação jurídico-obrigacional tributária. Da mesma forma, ao desonerar um contribuinte, o incentivo ou o benefício fiscal onera o outro sujeito da relação. Conclui-se então, que ao fazer isso, essa lei que concede ou o incentivo ou

---

<sup>11</sup> LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. Porto Alegre, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. Tese (Mestrado em Direito) – Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

o benefício fiscal influencia no andamento normal da concorrência, já que um dos contribuintes irá pagar menos ou nenhum tributo enquanto o outro pagará normalmente o valor que lhe é cabível. Benefícios fiscais e incentivos podem abranger: subsídios e benefícios fiscais, incentivos fiscais, subsídios de natureza financeira, tributária e creditícia, isenções, remissões, anistia, concessão de crédito presumido, redução na base de cálculo ou nas alíquotas etc.

Ricardo Seibel de Freitas Lima exemplifica a relação dos benefícios e incentivos fiscais e a livre concorrência através de um caso ocorrido no Rio Grande do Sul em que uma montadora de automóveis recebeu concessões fiscais para fixar suas bases no território do estado<sup>12</sup>. Por causa dessas concessões, o Pensamento Nacional das Bases Empresariais consultou o CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica), que entendeu que a concessão desses benefícios e incentivos fiscais pode ser muito prejudicial à livre concorrência e, conseqüentemente, à igualdade e à neutralidade tributária. Entende-se dessa forma porque, ao ser concedido tal benefício à empresa, ocorre um desnivelamento no campo de atuação econômica, o que prejudica as iguais condições de mercado e, assim, acaba por afetar também o funcionamento da concorrência entre os agentes. Através desses favorecimentos concedidos, o agente beneficiado poderá instituir um valor muito mais baixo ao seu produto, uma vez que efetua poucos gastos com tributação ou até não efetua gastos e não precisará repassar esse valor ao produto final, ou até aproveitar para aumentar sua lucratividade, o que por si só já permite que a empresa se posicione numa situação mais vantajosa que as outras empresas. Ponderar acerca desses incentivos fiscais não é o mesmo que tirar sua legitimação constitucional de existência, mas sim perceber que a maioria desses benefícios é concedida à revelia da lei. Isso ocorre na maioria das vezes com o ICMS, tendo em vista o cenário de guerra fiscal existente entre os estados-membros. Portanto, é possível conceder benefícios fiscais de forma legítima, com fundamento em permissivo constitucional, mas desde que obedeça a princípios como a legalidade e encontrem-se adequados para o fim a que se propõem. Somente perde a legitimidade aquele incentivo fiscal que não está fundamentado com uma finalidade e viola os princípios tributários.

De qualquer forma, legítima ou não, a concessão de benefícios fiscais causa um impacto na concorrência, já que, conforme estudamos nesse capítulo, não é

---

<sup>12</sup> LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. Op. cit.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

possível sustentar a ideia de que a tributação é puramente neutra. Se o benefício for concedido de forma ilegítima, ou seja, violando princípios tributários e sem qualquer justificativa, deverá ser suspenso por contrariar o direito através do controle de constitucionalidade. Nesse momento, o artigo 146-A, CRFB/88 poderá desempenhar um papel importante, de forma que coíba guerra fiscal entre os entes públicos por conta de uma tributação – no caso, um benefício fiscal – que causou um desequilíbrio na concorrência. Por meio de um critério especial de tributação, essa norma tributária terá a função de reduzir ou afastar os efeitos que a primeira norma tributária causou. Se for legítimo e ainda assim causar um desequilíbrio na concorrência, a premissa será de que esse benefício será justificado, pois almeja alcançar um objetivo proposto que não seria alcançado se não fosse essa indução de comportamento.

### 1.3.2. *Imunidade tributária e exercício de atividade econômica*

A Constituição Federal, no momento em que define a competência tributária dos entes da Federação, institui a cada uma dessas pessoas o poder de tributar contribuintes que se encaixem na hipótese de incidência do tributo e pratiquem o fato gerador. Todavia, a própria Constituição apresenta situações que não podem ser oneradas pela tributação, excluindo-as do poder de tributar dos entes, com a justificativa de se almejar fins públicos. A imunidade pode ser concedida a objetos, pessoas, serviços, situações ou bens. O grande ponto de diferença entre isenções e imunidades é que esta é concedida pela Constituição Federal e aquela, por meio de lei infraconstitucional.

Os primeiros sinais de problema ocorrem quando as pessoas contempladas pela imunidade começam a ingressar no mercado exercendo atividades econômicas, de forma que a relação entre elas e os outros agentes que não possuem imunidade fica prejudicada. Não existe igualdade entre os agentes, pois um realiza gastos com tributos – que irão influenciar no fluxo de lucros e despesas da empresa – enquanto o outro não realiza quaisquer gastos por estar fora do campo de incidência do tributo. Dessa forma, o valor dos produtos ofertados por esses agentes será diferente por causa da desigualdade da aplicação da norma tributária. Nesse caso, será necessário realizar uma ponderação entre os princípios envolvidos: o princípio do interesse público da concessão da imunidade e o interesse particular que foi restringido pela concorrência.

### 1.3.3. *Tratamento tributário diferenciado para as importações*

Por fim, mas sem possibilidade de esgotar o tema, podemos citar a tributação que concede tratamentos privilegiados às importações, o que visivelmente prejudica a igualdade entre os agentes e, conseqüentemente, viola a livre concorrência. Quando se trata de um tributo como o ICMS, a tributação deve obedecer à neutralidade tributária, uma vez que se trata de um imposto indireto e, pautado nisso, deve dispensar o mesmo tratamento às operações ou prestações de serviço, independente se iniciaram fora do país ou dentro. Acerca disso, num primeiro momento o STF entendeu que não haveria a incidência do ICMS sobre os bens importados por pessoas físicas que não repassarão esse bem adiante, uma vez que não haveria compensação no pagamento do tributo nas operações seguintes, pois elas não existirão. Ricardo Seibel entende que essa posição do STF é equivocada, já que a incidência do ICMS independente de operação iniciada no exterior ou dentro do território nacional brasileiro<sup>13</sup>.

Quando a operação é iniciada no território interno, o sujeito passivo desse tributo será aquele que faz a mercadoria circular, apesar de os ônus econômicos recaírem sobre o agente que se encontra no final da cadeia de operações econômicas. Já quando a operação é iniciada no exterior, a sujeição passiva é de quem recebe o bem, independentemente de ser pessoa física ou jurídica. Por conta da não cumulatividade, não havendo incidência anterior na cadeia de operações, não há que se falar em ICMS a ser suportado pela pessoa física. Esse antigo entendimento importava na quebra do princípio da neutralidade tributária, já que os contribuintes não se apresentavam de forma igualitária no mercado econômico.

Qual foi a solução encontrada para o problema? Inicialmente, os importadores defendiam a posição de que a cobrança do tributo ocorreria somente após a entrada da mercadoria no estabelecimento, o que os eximia do pagamento do tributo. Esse entendimento foi o mesmo do STF por anos, sendo inclusive sumulado na Súmula n. 577. Na vigência da Constituição de 1988, o debate foi reaberto e o entendimento da súmula foi modificado. Com isso, foi editada a Emenda Constitucional em 2001 para modificar o artigo 155, IX, “a”, que deixou expresso que haverá a incidência de ICMS no caso de importação de mercadoria por pessoa física ou jurídica, sendo este o contribuinte, mesmo que não seja o usual. Dessa

---

<sup>13</sup> LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. Op. cit.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

maneira, foi assegurada a defesa da neutralidade tributária e da livre concorrência no que tange a tributação sobre operações iniciadas no exterior ou no mercado interno, garantindo que assim não haverá privilégio para mercadorias importadas.

Conclui-se, portanto, que é importante que as tributações sobre importações não atentem contra a neutralidade tributária, sob risco de desequilibrar o funcionamento da livre concorrência e por consequência também violar a igualdade de condições entre os agentes econômicos. Aliás, é importante que a tributação no geral não atente contra a neutralidade tributária. A seguir iremos abordar a estrutura do artigo 146-A, CRFB/88, de forma que possamos entender sua importância para nossa discussão acerca da defesa da neutralidade tributária e, assim, também da livre concorrência.

## 2. A EMENDA CONSTITUCIONAL 42 DE 2003 E A INTRODUÇÃO DO ARTIGO 146-A

A Proposta de Emenda Constitucional 41 foi apresentada em 30 de Abril de 2003 e a Emenda Constitucional n. 42 publicada em 19/12/2003. Sua proposta foi uma tentativa de efetivar uma reforma tributária, com a intenção de “elevação de sua a eficiência econômica brasileira, estimular a produção, o investimento produtivo e a geração de emprego e renda”<sup>14</sup>. Dentre as justificativas apresentadas, estava a de reorganizar o Sistema Tributário Nacional para promover um bom funcionamento da economia.

No que tange as normas que foram reformadas ou acrescentadas por meio dessa Emenda Constitucional, o artigo 146-A, objeto de estudo desta monografia, voltou-se à prevenção dos desequilíbrios concorrenciais por meio de critérios especiais de tributação. O artigo, em *ipsis literis*:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003).

Para melhor estudarmos o artigo proposto, é necessário seu desmembramento, uma vez que se trata de uma norma complexa e com diversos subitens a serem conceituados e discutidos.

---

<sup>14</sup> BRASIL. *Proposta de Emenda Constitucional 41 de 2003*. Brasília: Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003)>. Acesso em: 18 maio 2015.

## 2.1. A Lei Complementar com condão de prevenir desequilíbrios concorrenciais

### 2.1.1. A Lei Complementar

O primeiro aspecto a ser observado no art. 146-A é que ele se destina ao legislador complementar e que apresenta uma atribuição adicional ao rol de competências já existentes da lei complementar em matéria tributária, presentes no art. 146, CRFB/88. O instrumento escolhido pelo constituinte derivado para chegar à finalidade pretendida pelo artigo 146-A foi, portanto, a lei complementar. Essa espécie de lei, além de regular o poder de tributar, de estabelecer regras gerais de tributação e de dispor sobre os conflitos de competência entre os entes da Federação, também deverá regulamentar os critérios especiais de tributação com o condão de prevenir os desequilíbrios concorrenciais. Pode-se entender o art. 146-A tanto como uma norma de competência que autoriza a adoção de critérios especiais de tributação para remediar uma determinada situação quanto uma norma que consagra um princípio: o da neutralidade tributária.

É uma norma que se direciona ao legislador complementar, prescrevendo a necessidade da criação de uma lei complementar. Nesse artigo, o próprio legislador infraconstitucional estabelecerá a norma com os critérios especiais de tributação, diferentemente de diversos artigos de competência presentes na Constituição, nos quais os critérios especiais de tributação poderão ser definidos por outros instrumentos legislativos. Em termos simplificados: o próprio legislador complementar irá estabelecer tais critérios especiais de tributação, e não outros legisladores. Cabe mencionar que na visão de Luís Eduardo Schoueri essa norma não se trataria de uma norma criadora de tributos, mas sim uma forma diferenciada no ato de tributar, uma mudança nos critérios que compõem a norma de incidência tributária<sup>15</sup>.

### 2.1.2. A competência legislativa

A segunda questão a ser tratada é: quem possuiria a competência para editar essa lei complementar? Os Estados, Distrito Federal e Municípios ou a União? Tendo em vista que a Constituição Federal estimula que as normas e os atos da Administração Pública sejam criados visando o desenvolvimento nacional, a conclusão que podemos obter é que a melhor escolha seria por uma lei complementar

---

<sup>15</sup> SCHOUERI apud BRAZUNA. Op. cit., p. 90.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

do legislador nacional. Desta forma, os critérios especiais de tributação seriam destinados a todos os entes e o combate aos desequilíbrios de concorrência seria feito de maneira uniforme. Acerca disso, Vinícius Alberto Rossi Nogueira, em sua tese de mestrado, constata:

Outro ponto relevante é que a Constituição, por meio do artigo 24, I, atribuiu competência aos Estados e aos Municípios para legislar sobre direito econômico. Adiante, nos artigos 155 e 156, ficaram estabelecidas as respectivas competências tributárias para os entes federativos. Portanto, da conjunção do artigo 24 com o artigo 155 ou 156, Estados e Municípios já estariam autorizados a desenvolver normas tributárias indutoras para promover a concorrência em seus respectivos territórios, não havendo necessidade da edição do artigo 146-A para tanto.<sup>16</sup>

No entanto, o artigo também menciona a possibilidade de a União remediar desequilíbrios na concorrência por meio de lei ordinária no seguinte trecho: “(...) sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Essa regulação que o artigo alude é feita por força do artigo 173, § 4º, CRFB/88, que dispõe:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

(...)

§ 4º lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Os dois textos constitucionais, quando interpretados em conjunto, levam-nos à conclusão de que a União também pode legislar por meio de lei ordinária buscando assegurar o exercício da livre concorrência. Contudo, se a União pode editar essa norma com critérios especiais de tributação por meio de lei ordinária, que tem um processo legislativo muito mais simplificado e quórum menos qualificado, por que o faria por meio de lei complementar? É importante entender que essa norma encontra limites na própria competência da União, que se restringem à administração do tributo que recolhe, quais sejam os tributos de âmbito federal. Como conclusão, Vinícius Alberto Rossi Nogueira entende que as competências da União e do legislador complementar, no que tange o artigo 146-A, não entram em conflito, mas sim coexistem, sem prejuízo uma da outra, mesmo que elas possuam o mesmo objetivo. Não existiria, portanto, conflito entre as competências, pois uma trata da intervenção no domínio econômico e a outra, normas tributárias com efeito fiscal sobre a livre

---

<sup>16</sup> NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. Op. cit., p. 66.

concorrência. Para ele, o artigo estaria se direcionando apenas aos Estados, Distrito Federal e Municípios, já que a União legislaria por meio da lei ordinária<sup>17</sup>.

Esse posicionamento não é compartilhado por José Luis Ribeiro Brazuna, Diego Bonfim e José Afonso da Silva. Os ilustres autores entendem que a competência da União presente no artigo 146-A, CRFB/88, exclui a competência do artigo 173, § 4º, que é voltada para a legislação sobre abuso de poder econômico no mercado. Desta forma, entendem que os artigos 146-A e 173, § 4º tratam de questões diferentes, o que faz com que a União esteja inserida na criação dessa lei complementar que irá estabelecer critérios especiais de tributação. Com base nisso, não há qualquer conflito de competência, pois a regulamentação do abuso de poder econômico seria feita por meio de Lei Ordinária e o reestabelecimento do equilíbrio da livre concorrência, por meio de lei complementar<sup>18</sup>.

Em resumo, existem dois posicionamentos acerca da competência da União:

1. Acredita que a União não está inserida no campo de incidência do artigo 146-A por conta da existência do artigo 173, § 4º, que já garantiria que a União pudesse regular, por meio de lei ordinária, os desequilíbrios concorrenciais. Embora uma seja norma tributária e a outra concorrencial, ambas possuem o mesmo objetivo, por isso a competência aludida no artigo 146-A está direcionada aos outros entes: Estados, Distrito Federal e Municípios.
2. Acredita que a União está inserida no campo de incidência do artigo 146-A, pois a competência desse referido artigo não se relaciona com competência existente no artigo 173, § 4º, uma vez que são normas de conteúdos diferentes. O estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios concorrenciais é uma norma tributária e deve ser feita, conforme preceitua o artigo 146-A, por meio de lei complementar. Já a regulação do abuso de poder é matéria que deve ser tratada por meio de lei ordinária, através da União.

### 2.1.3. Critérios especiais de tributação

A terceira questão que precisamos abordar é sobre os critérios especiais de tributação. Para entendermos de que forma irão funcionar os critérios especiais,

---

<sup>17</sup> NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. *Ibidem*.

<sup>18</sup> *Ibidem*.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

precisamos entender como funciona a estrutura da norma tributária e, para isso, estudaremos a regra matriz de incidência dos tributos. Utiliza-se a regra matriz de incidência como técnica para compreendermos como funciona o fenômeno jurídico-tributário que dá origem à relação jurídica entre o particular e o Estado. É nessa relação jurídico-tributária que surgem as obrigações principal e acessória que devem ser cumpridas pelo contribuinte definido pela norma. Divide-se o estudo da regra matriz de incidência da norma tributária em antecedente e consequente normativo.

O antecedente normativo é composto por três critérios: material, temporal e espacial. O primeiro que iremos analisar é o critério material, no qual temos o fato gerador. Caracteriza-se como a descrição do fato ou conjunto de fatos que ensejarão a tributação, ou seja, aquela situação que legalmente gerará a obrigação tributária. O fato gerador está definido no artigo 114 do Código Tributário Nacional (CTN): “Fato gerador da obrigação principal é a **situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência**. (Grifo nosso).”<sup>19</sup>, usando o termo para referir-se tanto à hipótese de incidência (a circunstância abstrata que é definida pelo legislador na norma tributária) quanto ao fato imponível (o fato em concreto, chamado de “fato jurídico tributário” por Paulo de Barros Carvalho<sup>20</sup>). Diante dessa ressalva, o termo mais correto para referir-se ao critério material da regra matriz de incidência será “hipótese de incidência”, que não depende do elemento volitivo para se configurar, ou seja, independe da vontade das partes. Por meio do critério material, iremos identificar qual o tributo para aquela situação e sua competência tributária.

O segundo critério do antecedente normativo, o temporal, caracteriza-se como o momento a partir do qual se considerará constituída a obrigação tributária, que será definido pela lei que instituir o tributo em questão. Acerca disso, cabe salientar que existem hipóteses tributárias instantâneas e periódicas, que irão modificar esse momento de constituição da obrigação tributária. As hipóteses tributárias instantâneas são aquelas que se esgotam num certo, determinado período de tempo, enquanto as periódicas caracterizam-se pelo fato gerador (a hipótese de incidência) que se estende no tempo, não havendo um momento certo de sua ocorrência. O terceiro, e último, critério do antecedente normativo é o espacial, que se vincula ao território em que aquele tributo incide.

---

<sup>19</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional* (1966). Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1966. Art. 114.

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

Do outro lado, temos o conseqüente normativo da regra matriz de incidência, que se refere ao momento após a prática do fato gerador, quando se instaura a relação jurídico-tributária. É nesse momento, então, que nasce a obrigação tributária, a qual tem por objeto o pagamento do tributo. A obrigação tributária está presente no artigo 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º **A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º **A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.**

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (Grifos nossos).<sup>21</sup>

Os critérios presentes no conseqüente normativo da regra matriz de incidência são o quantitativo e o pessoal. O critério quantitativo é relativo ao cálculo do tributo objeto da obrigação, ou seja, o valor que deverá ser pago a título de tributo. Nesse critério, temos dois outros elementos: a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo possui uma relação íntima com o aspecto material da hipótese de incidência, não podendo ser escolhida de forma ilimitada, mas dentre as bases de cálculo previstas pela CRFB/88. Existe a base de cálculo *postnumerando*, que é aquela apurada somente após a ocorrência do fato jurídico-tributário, como é o caso do ICMS, onde se precisa conhecer primeiro o valor da operação tributada para depois se atribuir uma base de cálculo. Também existe a base de cálculo *praenumerando*, que se vale de uma grandeza presumida, como ocorre no PIS, em que se considera como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador. Existem outros critérios que podem contribuir para a formação da base de cálculo, como caso da capacidade contributiva, os métodos indiretos de apuração (lucro presumido e margens predeterminadas dos preços de transferência). Já a alíquota é, via de regra, um percentual cobrado em cima da base de cálculo, podendo até ser fixa nos casos em que a base de cálculo não é expressa em valor, mas sim por outro tipo de quantificação.

O último critério do conseqüente normativo da regra matriz de incidência é o pessoal, que versa sobre os sujeitos que estarão presentes nessa relação jurídico-

---

<sup>21</sup> BRASIL, *Ibidem*. Art. 113.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

-tributária. Temos de um lado o sujeito ativo, aquele que é o titular da capacidade tributária ativa, sendo, em regra, a mesma pessoa jurídica de direito público que tem a competência para instituir o tributo. Do outro lado, o sujeito passivo caracteriza-se como o indivíduo obrigado ao pagamento do tributo, podendo ser o contribuinte ou uma terceira pessoa que será definida como responsável tributário. A definição de quem é o contribuinte de um determinado tributo será realizada através do estudo do critério material, ou seja, da hipótese de incidência. Aquela que pratica o fato gerador será considerado o contribuinte daquele determinado tributo. No entanto, temos a figura do responsável tributário, aquele que pagará o tributo no local do contribuinte, que deverá ser determinado mediante lei.

Depois de entendida a regra matriz de incidência, vamos abordar a extrafiscalidade dos tributos. Os tributos possuem uma finalidade primária, que é obtenção de recursos para que o Estado possa efetuar suas despesas necessárias. Contudo, a tributação já é utilizada há muito tempo para a obtenção de resultados diversos que não só a arrecadação de receita, podendo também se utilizada para resultados econômicos e políticos, quais sejam: reprimir inflação, desemprego, refrear uma determinada atividade econômica etc. Essa classificação entre tributo fiscal e extrafiscal é feita para que possamos identificar tributos nos quais sua finalidade maior é arrecadar receitas e tributos que, embora arrecadem receita, possuem outros objetivos, como o de influenciar o comportamento do contribuinte, seja por meio da sua oneração ou desoneração. A extrafiscalidade do tributo é feita mediante adoção de critérios de discriminação para se alcançar um objetivo estabelecido pelo contribuinte, desde que essa discriminação seja pautada no princípio da isonomia, como vimos anteriormente.

Utilizando a estrutura da norma tributária proposta por Luís Eduardo Schoueri<sup>22</sup>, podemos observar que existe uma norma tributária primária, que possui como foco essencial a arrecadação de recursos, e uma norma tributária secundária na qual se visa que um comportamento seja atingido por meio de um tratamento tributário específico, seja através do estímulo ou do desestímulo da conduta. O autor chama esta norma de norma tributária indutora. A norma tributária indutora tem a característica de induzir comportamentos nos contribuintes, mas deve existir um controle nessa indução. Acerca disso, Misabel Abreu Machado Derzi ensina:

---

<sup>22</sup> SCHOUERI apud BRAZUNA, op. cit., p. 85.

Os benefícios, isenções, incentivos regionais ou setoriais somente são admitidos pela Constituição quando existirem razões de justiça social, superior interesse público e sempre para reverter em favor da coletividade como um todo. (Apud SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, Forense, 2005, p. 290).

Agora vamos ao ponto principal: os critérios especiais de tributação. O que seriam? O artigo 146-A não determina quais são esses critérios especiais, mas se pode concluir que seria a possibilidade de incluir novos critérios a uma tributação já existente. Não se trata de novos tributos ou de uma “tributação especial”, mas sim de critérios novos, especiais, que estarão presentes dentro da norma tributária, com o fim de corrigir os problemas concorrenciais. Seria, portanto, uma modificação na já existente estrutura da relação tributária, podendo ser qualquer elemento de sua constituição, como quem será o responsável tributário ou como será recolhido esse determinado tributo, dentre outros elementos. Rodrigo Maito da Silveira exemplifica quais seriam essas mudanças:

Os critérios especiais de que trata o artigo 146-A podem, por exemplo, estabelecer determinados parâmetros para (i) a concessão de incentivos fiscais, ou (ii) a utilização de procedimentos voltados à praticabilidade, como substituição tributária, ficções e presunções legais, a responsabilização de terceiros, obrigações acessórias etc. (Apud NOGUEIRA, 2014, p. 76).

José Luís Ribeiro Brazuna entende que esses critérios especiais seriam os mesmos elementos para se instituir a obrigação do pagamento do tributo, quais sejam, os elementos presentes na regra matriz de incidência do tributo, como o antecedente (caráter material, espacial e temporal) e o consequente (critérios pessoal e quantitativo)<sup>23</sup>. Dos elementos da estrutura da norma tributária, poderão ser usados para instituir normas tributárias indutoras as discriminações de situações (critérios material, temporal e especial) ou de sujeitos passivos (pessoa), que, no caso, terão uma tributação especial mediante aumento ou diminuição da base de cálculo e alíquota (critério quantitativo). Dependendo do caso, será escolhido um desses critérios para induzir ou inibir condutas (que são relacionadas aos fatos abrangidos pela norma de incidência tributária) dos contribuintes.

Ainda, segundo Brazuna<sup>24</sup>, para que a norma atinja a sua finalidade indutora, deve existir uma relação entre a hipótese descrita na norma e o ato do sujeito passivo,

---

<sup>23</sup> BRAZUNA, *ibidem*, p. 92.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 92.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

e que tal ato, com o agravamento ou desagravamento, possa ser induzido ou inibido pelo resultado tributário. Quanto ao momento e local, serão escolhidas situações especiais para que se exija pagamento maior ou menor do tributo, com o intuito de estimular ou desestimular a prática do fato gerador em certos momentos ou locais. Em relação ao sujeito passivo, poderá o legislador selecionar características comuns para segregar tipos de sujeitos, que terão obrigações tributárias diferenciadas. Quanto ao critério quantitativo, é possível que o legislador manipule alíquotas, mas deverá reservar cuidado em relação à base de cálculo para que esta não seja modificada a ponto de desconfigurar o critério material da norma de incidência tributária.

Schoueri entende que a isenção tributária se encontra numa posição de destaque como técnica de indução de comportamentos no contribuinte e Brazuna, que as isenções poderiam ser utilizadas para fins de aplicação do artigo 146-A, uma vez que modificam aspectos da norma de incidência, o que resulta na redução, seja total ou parcial, do tributo. O autor preceitua que para a finalidade do artigo 146-A ser atingida, não deveria haver limitação ao uso das normas tributárias para prevenir distúrbios concorrenciais<sup>25</sup>.

Vinícius Alberto Rossi Nogueira, assim como Ricardo Sibel Freitas de Lima, entende que o artigo é mais amplo, por não fazer menção de que a lei tem que ser de natureza indutora, o que permite que os critérios especiais tenham ou não efeito indutor. O autor menciona que não há menção no artigo de que essa norma deve ter efeito indutor. Isso nos leva à conclusão de que o artigo 146-A alcança também as obrigações acessórias tributárias, desde que o objetivo seja corrigir problemas concorrenciais. Para ele, não há discussão quanto à possibilidade de uma obrigação acessória produzir um efeito que seja extrafiscal, mas que não seja uma norma indutora<sup>26</sup>. No entanto, José Luís Ribeiro Brazuna entende que o verdadeiro objetivo deste artigo seria o efeito indutor do tributo, o que acarretaria em dizer que ele somente estaria direcionado à obrigação principal do tributo, e não a sua obrigação acessória. Entende dessa forma porque o texto constitucional autorizou que fossem utilizadas normas tributárias indutoras, que só derivam normas de incidência tributária, enquanto as obrigações acessórias seriam utilizadas apenas para fiscalizar e controlar a arrecadação do tributo, não sendo meio adequado de indução de comportamento<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 93.

<sup>26</sup> NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 76.

<sup>27</sup> BRAZUNA, *op. cit.*, p. 97.

#### 2.1.4. *Prevenção de desequilíbrios concorrenciais*

O último aspecto do artigo a ser analisado é a prevenção de desequilíbrios concorrenciais, que é a finalidade que se deseja atingir ao serem criados os critérios especiais de tributação.

Em prol de um desenvolvimento econômico, a aplicação de legislações que defendam o bom funcionamento da liberdade econômica mostra-se importante. É preciso também impor restrições ao exercício da liberdade de concorrência, de tal forma que seja adequada à alocação de recursos econômicos na atividade produtiva. O que devemos observar com atenção é de que forma devemos agir para que tributação e a concorrência coexistam, de tal maneira que a primeira não tenha impactos negativos na segunda e que ambas possam promover o bem-estar social. Por isso, o que se prega é a “*coordenação de políticas públicas de tributação e de defesa da concorrência*.”<sup>28</sup> Mas que tipos de desequilíbrios concorrenciais o artigo 146-A pretende prevenir? Seriam aqueles provenientes do próprio funcionamento do mercado ou aqueles que foram provocados pela tributação?

Rodrigo Maito da Silveira, bem como Schoueri, entende que essa norma deve ser voltada apenas para a prevenção de desequilíbrios concorrenciais provenientes da tributação<sup>29</sup>. Através de critérios específicos, o legislador poderá evitar que um tributo tenha efeitos tais que cause desequilíbrios na concorrência, o que leva à conclusão de que tributos não são neutros e que podem sim promover distúrbios na concorrência, uma vez que nem sempre a capacidade contributiva pode ser aplicada aos contribuintes de forma idêntica. É importante frisar que a prevenção desses desequilíbrios concorrências por meio de critérios especiais de tributação deve ser feita de tal forma que não desvirtue a natureza do tributo, ou seja, ele não pode se transformar numa sanção de atos ilícitos.

Quanto às falhas de mercado que causam distúrbios na concorrência, não seria possível que o artigo 146-A atingisse tais situações, já que o legislador, através da tributação, não poderia prever a ocorrência dessas falhas de forma que pudesse fazer uma ação tributária preventiva. O artigo, como se pode observar, não é amplo o suficiente para ser utilizado também em situações de exercício abusivo da atividade econômica. Não poderia a extrafiscalidade corrigir falhas concorrenciais

---

<sup>28</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Op. cit., p. 35.

<sup>29</sup> SILVEIRA, op. cit., p. 103.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

provocadas pelos próprios agentes presentes no mercado. Nesses casos, a norma a ser utilizada para remediar problemas na concorrência causados por condutas abusivas é a Lei n. 8.884/94, que trata do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência. Brazuna entende que esse artigo se trata de uma intervenção na ordem econômica por meio da indução<sup>30</sup>. A intervenção na ordem econômica pode ser realizada por meio da absorção ou participação – o Estado atua em regime de monopólio ou concorrência com outros agentes privados –, da direção – através da defesa da concorrência, utilizando a prevenção e a repressão do controle das estruturas e dos comportamentos no mercado por parte dos agentes econômicos –, e da indução, que pode ser feita pelo artigo 146-A<sup>31</sup>. Portanto, as falhas de mercado causadas pelos próprios agentes econômicos é caso para a intervenção por meio da direção, e não da indução, como concluímos anteriormente. Schoueri defende da ideia de que o artigo 146-A somente inovou no sentido de essa norma tributária ser voltada para a prevenção de distúrbios concorrenciais “provocados”, já que as normas de ordem estrutural podiam, antes do advento do artigo 146-A, ser objeto de normas tributárias indutoras, como é o caso dos tributos aduaneiros ou da tributação nas operações de aquisição de controle, ou nas fusões e incorporações que gerassem concentração econômica<sup>32</sup>. Da Silveira discorda do pensamento de que o artigo 146-A seja uma forma de intervenção na ordem econômica, entendendo que o referido artigo apenas contempla a possibilidade de o legislador minimizar os efeitos negativos que um tributo pode ocasionar na concorrência, por meio de critérios presentes na lei complementar<sup>33</sup>.

## 2.2. Interpretações do artigo 146-A

Do estudo que fizemos dos elementos que compõem o artigo 146-A, podemos concluir: trata-se de uma norma de competência, que estabelece critérios especiais de tributação e objetiva prevenir distúrbios concorrenciais. José Luís Ribeiro Brazuna propôs em sua tese de doutorado interpretações acerca do artigo e como seria o funcionamento dele na prática, bem como considerações sobre essas interpretações<sup>34</sup>.

---

<sup>30</sup> BRAZUNA, op. cit., p. 90.

<sup>31</sup> NOGUEIRA, op. cit., p. 50-55.

<sup>32</sup> SCHOUERI apud BRAZUNA, op. cit., p. 94-95.

<sup>33</sup> SILVEIRA, op. cit., p. 108.

<sup>34</sup> BRAZUNA, op. cit., p. 102-119.

- **1ª interpretação:** O Congresso Nacional seria encarregado de estabelecer os critérios especiais de tributação para todos os tributos. Em se tratando de tributos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o estabelecimento dos critérios especiais seria feito por meio da lei complementar. No caso de tributos da União, por meio da lei ordinária.
- **Considerações acerca dessa interpretação:** Tal leitura respeitaria a competência da União de poder tratar de concorrência, pois a norma tributária indutora emanaria do Congresso Nacional, seja ela veiculada a tributos dos Estados, Distrito Federal ou Municípios. Roque Antonio Carrazza, no entanto, diz que essa interpretação faria com que se questionasse a constitucionalidade desse artigo, pois “uma emenda constitucional não poderia ter autorizado a União a indicar, ainda que por meio de lei complementar, como as demais pessoas políticas deverão desenvolver a sua tributação.” (Apud BRAZUNA, 2009, p. 114-115). Ademais, se tal interpretação fosse utilizada estaria vedado o uso da isenção tributária para os tributos dos Estados, Distrito Federal e Municípios por força do artigo 151, III, CRFB/88.
- **2ª interpretação:** A lei complementar editada pelos Estados, Distrito Federal e dos Municípios poderá fixar os critérios especiais de tributação sem qualquer prejuízo da competência da União de estabelecer também critérios especiais de tributação para seus tributos, mas por meio de lei ordinária.
- **Considerações acerca da 2ª interpretação:** Essa interpretação não seria compatível com a competência material da União para defender a concorrência. A competência para legislar acerca de Direito Econômico é concorrente, por força dos artigos 24, I e 30, I e II, CRFB/88, mas apesar disso, o tema “concorrência” é de interesse nacional, portanto a competência para defender a concorrência é dominante à União. Apesar de não expreso, o artigo 173, § 4º, CRFB/88, refere-se à lei ordinária da União, por isso exclui outros entes de legislarem sobre o mesmo tema. Os entes precisam obedecer suas competências e cuidar para que suas medidas não desequilibrem o mercado.

Além disso, seria inviável cada Estado, o Distrito Federal e cada Município ter uma lei estabelecendo normas tributárias indutoras. Sobre isso, Hamilton Diaz de Souza:

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

De fato, se cada Estado ou Município, tendo em vista interesse dos que atuam em seus territórios, tivesse competência para criar tributação diferenciada para determinados setores, a discriminação de rendas tributárias e as normas gerais que lhe dão consistência poderiam ser seriamente afetadas. Imaginem-se, a propósito, regimes especiais em matéria de ISS ou até de ICMS introduzidos pelas legislações locais sob a alegação de evitar problemas concorrenciais. Isso inviabilizaria o trato uniforme dessas questões no território nacional, prejudicando a lógica interna do sistema e possibilitando o surgimento de inúmeros conflitos federativos, sobretudo quando as operações realizadas repercutem em mais de um território. (Apud BRAZUNA, 2009, p. 115).

Ademais, seria a primeira vez em que a Constituição Federal requereria edição de lei complementar para os Municípios para tratar de algo que é de sua competência.

- **3ª interpretação:** O Congresso Nacional, mediante lei complementar, irá fixar parâmetros para que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaborem suas próprias leis fixando os critérios especiais de tributação. O mesmo poderá ser feito pela União em relação aos seus tributos, por meio de lei ordinária e independente da criação da lei complementar.
- **Considerações acerca da 3ª interpretação:** Podemos entender que essa interpretação iria contra a ideia de que o artigo seria uma outorga de competência ao legislador, que poderá ele próprio estabelecer os critérios especiais de tributação, necessários à norma tributária indutora. Também é incompatível com a competência material da União na defesa da concorrência, pois nesta hipótese, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão intervir nesta seara. Embora a interferência seja feita por parâmetros definidos em lei complementar, estaríamos na mesma situação de ter uma lei para cada estado, Distrito Federal e cada Município estabelecendo normas tributárias indutoras para prevenir distúrbios concorrenciais, além das normas indutoras editadas pela União.
- **4ª interpretação:** Através de lei complementar, o Congresso Nacional poderá fixar os critérios especiais de tributação somente aos tributos da União. O ente ainda poderá utilizar outros meios para a defesa da livre concorrência por meio de lei ordinária.
- **Considerações acerca da 4ª interpretação:** Essa interpretação possui coerência com a competência da União para prevenir e reprimir desequilíbrios concorrenciais, existindo outorga de competência para instituir normas tributárias indutoras, sem afastar a possibilidade de a União utilizar outros instrumentos para intervir na economia, que seria por meio

da lei ordinária federal. Sem mencionar que tal interpretação não permitiria que os outros entes possuíssem normas tributárias diferenciadas usando como fundamento o artigo 146-A, o que poderia fomentar uma intensificação na guerra fiscal. Ao instituir que a norma a ser utilizada seria a lei complementar, o Constituinte Derivado foi cuidadoso, uma vez que para aprová-la, é necessário quórum qualificado na Câmara dos Deputados e no Senado, o que significaria que haveria muito mais discussões e ponderações acerca de sua aprovação. Portanto, a quarta interpretação seria a mais adequada, pois daria a possibilidade de os Poderes Legislativo e Executivo terem uma maior reflexão acerca das normas tributárias indutoras, além de manter a centralização na União do poder de intervir na prevenção dos distúrbios concorrenciais ocorridos em território nacional.

### 2.3. A consagração do princípio da neutralidade tributária

Com fundamentação na leitura das obras de José Luís Ribeiro Brazuna, Rodrigo Maito da Silveira, Hamilton Dias de Souza e Misabel Abreu Machado Derzi, podemos afirmar que o artigo 146-A foi responsável por explicitar na Constituição Federal o princípio da neutralidade tributária, também funcionando como uma limitação ao poder de tributar, o que significa dizer que a função estatal de arrecadação não pode provocar desequilíbrios concorrenciais. A neutralidade tributária está correlacionada com a livre concorrência e vai funcionar como uma forma de restringir ações que façam com que os tributos se tornem danosos à concorrência, seja em menor ou maior grau, conforme discutimos no capítulo 1 deste trabalho. A existência desse princípio vai ao encontro da ideia já explicitada neste capítulo de que tributos não são economicamente neutros e somente com o princípio da neutralidade tributária seria possível garantir a concretização da livre concorrência, pois o tributo por si só não é capaz de fazê-lo.

Podemos concluir esse capítulo entendendo que o artigo 146-A possui dois aspectos dominantes<sup>35</sup>:

1. Positivo: Autoriza a utilização de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios na concorrência, pois assim foi permitida a modificação dos elementos da norma tributária em prol de um objetivo específico.

---

<sup>35</sup> BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Op. cit., p. 101.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

2. Negativo: Funciona como uma limitação ao poder de tributar, no caso, a neutralidade tributária.

É importante, por fim, mencionar a necessidade de se ponderar os princípios no momento da criação da norma indutora e sua utilização, principalmente no que se refere à neutralidade tributária, a estrita legalidade e a irretroatividade da lei tributária, principalmente por conta do caráter instrumental que a livre concorrência possui. Outrossim, vamos analisar os projetos de lei complementar que visam regulamentar o disposto na norma constitucional, de tal forma que possamos entender como funcionaria, ao menos em tese, esse reequilíbrio da concorrência.

### 3. OS PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR

Conforme estudamos nos capítulos anteriores, o artigo 146-A da CRFB/88 tem a proposta de remediar distúrbios na concorrência causados pela tributação, por meio de critérios especiais na norma de incidência tributária. Esses critérios serão fixados pela lei complementar, a ser editada pelo legislador infraconstitucional. Até o presente momento, dois projetos de lei já foram propostos, em anos diferentes, com o objetivo de regulamentar o artigo 146-A. Vamos analisar nos tópicos seguintes os pontos que esses projetos de lei abordaram.

#### 3.1. Projeto de Lei Complementar n. 121/2011

A justificativa do projeto<sup>36</sup> é instituir um mecanismo, por meio da tributação, que possa prevenir os distúrbios concorrenciais e criar um ambiente de livre funcionamento dos mercados de bens e serviços. Visa combater dois problemas: uma empresa ou um grupo de empresas que domine um mercado e distorções concorrenciais causadas pela própria tributação. Para poder combater os problemas, serão fixados critérios especiais de tributação, de tal forma que o equilíbrio concorrencial retorne.

O projeto de lei apresenta um ponto que os autores não concordam: propõe-se combater também distúrbios concorrenciais causados pelo monopólio de uma empresa ou grupo de empresas, o que se caracteriza como prática abusiva do

---

<sup>36</sup> BRASIL. *Projeto de Lei Complementar n. 121/2011*. Brasília, Distrito Federal: Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostra\\_integra?codteor=952353&filename=PLP+121/2011](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostra_integra?codteor=952353&filename=PLP+121/2011)>.

agente econômico. Isso significa que o projeto de lei não se limita a remediar desequilíbrios concorrenciais causados pelo próprio Estado quando exerce seu poder de tributar, mas se estende a atos causados pelos próprios agentes atuantes no mercado.

### 3.1.1. *Do desequilíbrio da concorrência*

O projeto de lei preocupou-se em definir quais são as situações que causam desequilíbrios na concorrência, que são:

- a) Bens ou serviços que possuam dominância de mercado de tal forma que causem, por si só ou através de exercício abusivo, lesão irreparável ou de difícil reparação no mercado econômico.
- b) Inadimplência no cumprimento de obrigações tributária, de forma isolada e sistemática, no caso de tributos que incidem sobre bens ou serviços, incluindo aqueles de competência estadual e municipal, e que representem significativa parcela na estrutura de custos. Nesse caso, o Poder Executivo irá elaborar e divulgar uma lista dos bens e serviços em que os ônus dos impostos que incidem neles representem uma parcela significativa dos custos gerais do contribuinte.
- c) Importação e exportação de bens ou serviços que (1) por conta das características físicas do bem ou quantidades envolvidas na operação, cause dificuldades a mais ao controle aduaneiro e risco ao mercado relevante constituído por agentes econômicos estabelecidos no território nacional, e que (2) seja permitido o subfaturamento ou superfaturamento do valor da operação, por conta de sua procedência, destino ou outra característica, ou fraudes à legislação que verse sobre origem e direito antidumping e compensatórios, com a comprovação de um devido processo administrativo prévio.
- d) Concessão feita de forma irregular de incentivo fiscal à empresa ou grupo econômico ou autuações da administração tributária que estejam em desacordo com a CRFB/88 e a Lei n. 5.172/66, de modo que conceda privilégios à empresa ou ao grupo econômico. O § 2º do artigo 2º do Projeto de Lei define que a concessão irregular de incentivo fiscal é aquela em desacordo com os artigos 150, § 6º, 155, § 2º, XII, “g”, e § 6º, I, 156, § 3º, I e III, da CRFB/88 e o artigo 88 da ADCT, e a LC 24/75.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Sobre o item “d”, a concessão de incentivo de maneira irregular é um desequilíbrio causado pelo próprio agente governamental e que causa guerra fiscal, uma vez que se trata de um favorecimento legal irregular dado a uma empresa x ou y. É o grande foco da luta contra o desequilíbrio na concorrência e de difícil prevenção, já que na maioria dos casos envolve o ICMS, um tributo indireto de competência estadual. O Projeto de Lei propõe que, no caso de incentivo fiscal concedido de forma irregular, o Senado poderá substituir a CIDE pela autorização para que os Estados que estejam sendo prejudicados efetuem a glosa de créditos provenientes do incentivo inconstitucional. A glosa será definida pelo CONFAZ, com quórum de maioria absoluta, participando pelo menos um Estado de cada região. Essa proposta visa recompor os cofres das entidades da Federação que foram lesadas por conta da guerra fiscal e restabelece o equilíbrio concorrencial.

O projeto de lei também prevê que a lei poderá estender esse rol de situações que causam desequilíbrio na concorrência, desde que sejam potencialmente prejudiciais ao mercado no sentido concorrencial. Além do rol de situações e atitudes que causem distúrbios na concorrência, o projeto apresenta um rol de situações que não se caracterizam como provocadoras de distúrbios na concorrência:

- a) Quando o agente econômico conquista o mercado de maneira natural por oferecer um serviço mais eficiente que seus concorrentes.
- b) Concessão regular de incentivo fiscal.
- c) Bens e serviços que tenham dominância relevante no mercado, nos casos em que a magnitude dos ganhos com economia de escala, inviabilize ou dificulte de forma significativa o aumento no número de fornecedores ou prestadores, por culpa da própria característica do mercado.
- d) Outras razões de ordem econômica que justifique a dominância no mercado.

### 3.1.2. *Dos critérios especiais de tributação*

O artigo 4º do projeto de lei encarregou-se de estabelecer quais são os critérios especiais de tributação, pois, num primeiro momento, o conceito desses critérios é bastante abstrato e é necessário observar como o legislador decidiu estabelecer essa tributação diferenciada que visa reequilibrar a concorrência. A proposta oferecida pelo projeto foi a instituição de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), que nada mais é que um tributo destinado a funcionar como instrumento de atuação da União no domínio econômico, finan-

ciando custos e encargos que sejam pertinentes. Importante ressaltar que a cobrança da CIDE como forma de remediar problemas no mercado apenas será feita enquanto persistirem os desequilíbrios. Após cessarem, a cobrança da CIDE deverá acabar também.

A incidência da CIDE poderá ocorrer:

- a) Sobre bens e serviços ou sobre lucratividade obtida com a produção, comercialização ou prestação desses bens ou serviços.
- b) Sobre uma determinada empresa ou grupos de empresas, quando se tratar dos casos em que (1) os bens ou serviços possuam dominância de mercado de tal forma que cause, por si só ou através de exercício abusivo, lesão irreparável ou de difícil reparação no mercado econômico, ou em que (2) a concessão de forma irregular de incentivo fiscal a empresa ou grupo econômico ou autuações da administração tributária esteja em desacordo com a CRFB/88 e a Lei n. 5.172/66, de modo que conceda privilégios à empresa ou ao grupo econômico. O § 2º do artigo 2º do Projeto de Lei define que a concessão irregular de incentivo fiscal é aquela em desacordo com os artigos 150, § 6º, 155, § 2º, XII, “g”, e § 6º, I, 156, § 3º, I e III, da CRFB/88 e o artigo 88 da ADCT, e a LC 24/75.
- c) Com alíquotas ad valorem ou específicas, fixas ou variáveis.

A CIDE também pode estabelecer reduções, não incidências ou isenções levando em conta preços praticados ou quantidades ofertadas no mercado. Deverá também o fato gerador da CIDE estabelecer parâmetros objetivos para a delimitação do distúrbio da concorrência que objetiva evitar, cessar ou mitigar. No momento em que cessar ou mitigar o distúrbio concorrencial, com base nos parâmetros objetivos acima mencionados, a lei poderá suspender ou isentar o pagamento da contribuição. Se caso a situação de desequilíbrio concorrencial voltar a ocorrer, a CIDE será novamente cobrada com os respectivos acréscimos legais, que só deixará de ser cobrada quando novamente o cenário concorrencial ficar equilibrado.

Surge uma questão quando se fala de tributo: as receitas que serão arrecadadas através da CIDE, qual será a destinação delas? O projeto de lei também se preocupou em definir onde essas receitas serão aplicadas, que será em:

- a) Obras ou infraestruturas que agilizem a circulação de bens e proporcionem facilidades à prestação de serviços.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

- b) Ações relacionadas ao financiamento de empresas de pequeno e médio porte, à concessão de subsídios financeiros e incentivos que se destinem a aumentar a oferta ou a diminuição da concentração de mercado de bem ou serviço ou às despesas feitas pelos órgãos públicos para aplicar os critérios especiais de tributação e na defesa concorrência.
- c) Outras atividades que sejam direcionadas para prevenir a ocorrência de distúrbios na concorrência e fomentar a competitividade entre as empresas estabelecidas no país, vedado empregar essa receita no financiamento de despesas correntes.

### 3.1.3. Outras medidas do Projeto de Lei n. 121/2011

Além do estabelecimento dos critérios especiais de tributação como forma de remediar os desequilíbrios na concorrência, o projeto estabeleceu regimes especiais de controle, o que significa dizer que a lei fixará parâmetros objetivos na avaliação da possibilidade de ocorrerem anomalias no mercado econômico, bem como deverá ocorrer sua cessação. Nesses casos, o regime especial poderá obrigar uma empresa ou grupo de empresas a utilizar selo de controle, equipamentos de controle de produção ou nota fiscal eletrônica ou sistema público de escrituração digital (nos casos em que os contribuintes ainda não tenham sido obrigados a utilizá-los).

Em relação à cobrança do CADE, esta não ficou exclusivamente para o Fisco, pois os elaboradores do projeto entenderam que o órgão estaria mais preocupado em realizar arrecadação de receita do que em promover o bom funcionamento dos mercados. Por consequência desse pensamento, o projeto deixou a verificação do risco de distúrbio na concorrência, bem como sua cessação, às autarquias federais que trabalham pela defesa da concorrência.

Ademais, será possível a instituição de um regime especial de controle para um determinado contribuinte ou um grupo de contribuintes que não estejam cumprindo com suas obrigações. Isso pode significar interdição do estabelecimento e baixa compulsória no CNPJ da empresa que esteja sonegando os impostos, ou seja, inadimplente com suas obrigações tributárias. Na própria justificativa do projeto de lei, levanta-se a questão de essas medidas de controle serem uma possível agressão ao livre exercício profissional, mas contra argumentam apontando a leitura do acórdão da Ação Cautelar 1.657-6, RJ. Nesse acórdão, o STF entendeu como legítima uma interdição de estabelecimento produtor de cigarro que deixava de

recolher IPI, de maneira sistemática e isolada, uma vez que, ao sonegar, essa conduta do contribuinte caracterizava-se como uma violação ao princípio da livre concorrência. Quando se tratar de bens ou serviços importados, o regime especial poderá exigir que essas circulações sejam feitas através de porto, aeroporto, ponto de fronteira ou recinto alfandegado especialmente equipado para prevenir situações de risco nos casos de importação em que (1) por conta das características físicas do bem ou quantidades envolvidas na operação, cause dificuldades a mais ao controle aduaneiro e risco ao mercado relevante constituído por agentes econômicos estabelecidos no território nacional, e em que (2) seja permitido o subfaturamento ou superfaturamento do valor da operação, por conta de sua procedência, destino ou outra característica, ou fraudes à legislação que verse sobre origem e direito anti-dumping e compensatórios, com a comprovação de um devido processo administrativo prévio. Também terá fixação, por meio de lei, da distância máxima entre o ponto de ingresso ou saída do bem, e o local especial determinado pela autoridade aduaneira.

Sobre as operações de importação e exportação que, por conta de suas características especiais, possam envolver um grande risco ao mercado nacional, temos o caso da importação de peças de vestuário. Um container pode transportar mercadorias em volume que equivalem a meses e meses de produção local de um determinado local no território brasileiro, que muitas vezes ingressa mediante fraude às regras de origem e desembaraçada com impostos aduaneiros incidindo sobre valores inferiores ao do mercado nacional. O mesmo pode ocorrer em caso de importação de produtos em informática, princípios ativos de medicamentos e outros insumos que possuam alto valor agregado. Se a operação for feita de forma irregular, estará caracterizada a concorrência desleal, ou seja, desequilíbrio na concorrência. Outro exemplo dessas operações é a exportação de cigarros aos países vizinhos que retornam ao território nacional com preços mais baixos, uma vez que ocorre a desoneração do tributo no momento da saída da mercadoria do território nacional e também no momento em que reingressa.

Como dito anteriormente, será através de formas de controle aduaneiro que lidem com os desembaraços mais delicados como esses que será prevenido ou remediado o desequilíbrio concorrencial, porque uma vez que as mercadorias estão em situação de vantagem no mercado comercial, também existirá uma vantagem para o agente que está colocando essas mercadorias em circulação.

## 3.2. O Projeto de Lei n. 161 de 201337

### 3.2.1. *Competência para instituir os critérios especiais de tributação*

Discutimos no capítulo 2 sobre quem teria competência para instituir os critérios especiais de tributação, e o projeto de lei, em seu primeiro artigo, já definiu como funcionaria. Autorizou todos os entes – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – adotarem, por meio de lei específica, os critérios especiais de tributação que foram disciplinados pela Lei Complementar. A União não teria sua competência suplementar afastada para estabelecer normas tributárias que objetivam prevenir distúrbios concorrenciais.

Podemos perceber que esse artigo vai ao encontro com a 3ª interpretação dada ao artigo art. 146-A, CRFB/88, que entende que a Lei Complementar vai estabelecer os parâmetros dessa tributação especial para que os outros entes – Estados, Distrito Federal e Municípios – possam estabelecer seus critérios especiais mediante lei específica. Esse artigo vai de encontro com a interpretação que adotamos para esse trabalho, que seria a adoção de critérios especiais de tributação em Lei Complementar aprovada pelo Congresso Nacional. Desta maneira, não seria possível que existissem critérios diferenciados para cada ente e não fomentaria a guerra fiscal.

### 3.2.2. *Critérios especiais de tributação*

O próprio Projeto de Lei definiu esse critério especial como uma forma diferenciada de tributação, relativo ao regime que se aplica aos contribuintes no geral, para cumprimento das obrigações principais ou acessórias.

Ademais, o projeto também definiu quais são esses critérios especiais:

- a) Antecipação de fato gerador, inclusive mediante substituição tributária: podemos entender a substituição tributária como uma das formas de responsabilidade em que uma terceira pessoa (substituto) ocupa o lugar do contribuinte, assumindo a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Desde o início, o substituto tributário irá arcar com o pagamento do tributo, fazendo com que o contribuinte não tenha que adimplir tal obrigação.

---

<sup>37</sup> BRASIL. *Projeto de Lei Complementar n. 161 de 2013*. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 2013. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/127222.pdf>>.

- b) Concentração da incidência do tributo em determinada fase do ciclo econômico.
- c) Determinação de valores mínimos na determinação da base de cálculo com o intuito de se utilizar a alíquota ad valorem, usando como parâmetro o preço normal do produto ou serviço numa situação de livre concorrência.
- d) Alíquota específica, usando como base a unidade de medida adotada.
- e) Instalação obrigatória de medidores de peso, volume ou vazão.
- f) Regime especial de fiscalização e apuração de tributos.
- g) Suspensão ou cassação do registro especial de funcionamento das empresas cujas atividades estão sujeitas à autorização governamental.

Os critérios especiais de tributação, no caso dessa lei complementar, serão (1) instituídos por meio de lei específica do ente da Federação que tem competência para instituir o tributo, poderão ser aplicados de maneira conjunta, (2) poderão também ser aplicados sem necessitar da observância dos requisitos estabelecidos pela lei complementar proposta e autorizada pela Constituição Federal ou por lei complementar específica, e (3) deverão ser objeto de acordo específico quando se tratar de tributos que incidem sobre operações ou prestações que ultrapassem os territórios das unidades federativas instituidoras.

Da mesma forma que o projeto de lei complementar n. 121 de 2011, esse projeto entendeu que os critérios especiais de tributação irão vigorar enquanto o distúrbio concorrencial ainda persistir, observando as seguintes ressalvas:

- a) Para instituir o critério especial, deve existir motivação expressa que mostre que existe uma situação onde está caracterizado o desequilíbrio concorrencial. Noutro artigo, definiu-se o que significa desequilíbrio concorrencial: uma anomalia no funcionamento do mercado que poderá causar problemas no mecanismo de formação de preço, na livre concorrência e na liberdade de iniciativa, causados por atos de agente econômico e que impossibilitem o não recolhimento de tributo suportado pelos demais contribuintes.
- b) Em caso de certos setores da atividade econômica potencialmente mais vulneráveis a distúrbios concorrenciais, o prazo de vigência dos critérios especiais poderá ser indeterminado. Esses setores potencialmente mais vulneráveis são aqueles em que: (1) a tributação é fator relevante para a

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

composição de preços de produtos ou serviços, de modo que não recolher os tributos pode exercer influência preponderante sobre o respectivo comportamento concorrencial, (2) as condições estruturais do mercado dificultam o controle eficiente dos diferentes meios de evasão fiscal como causa recorrente de distúrbios concorrenciais e (3) a vantagem competitiva proporcionada pelo não recolhimento do tributo conduza ou reforce situações de posição dominante na estrutura do mercado.

Por fim, o projeto retira do campo de aplicação dos critérios especiais de tributação os tributos que incidem sobre a renda, o lucro, a movimentação financeira ou o patrimônio, pois entende que não seriam capazes de causar distúrbios concorrenciais, uma vez que geralmente quem suporta a carga tributária é o próprio sujeito passivo. Esse sistema de combate às condutas que podem ser lesivas à concorrência está voltado para os tributos que possuem repercussão maior durante o ciclo de circulação de mercadorias e serviços, como é o caso do PIS, Cofins e ICMS. Todavia, se ocorrer de um tributo direto causar desequilíbrio concorrencial, a maneira de combate é por meio de mecanismos de tributação peculiares, que podem ser veiculados por lei ordinária no que tange os tributos federais, com base na competência suplementar da União.

### *3.2.3. Da configuração do desequilíbrio concorrencial*

O projeto de lei também insere nessa prevenção dos desequilíbrios concorrenciais os órgãos de defesa da concorrência. Esses órgãos terão o trabalho de examinar quais são os efeitos na concorrência que as práticas tributárias poderão ter. Caso constatem que alguma prática tributária pode causar desequilíbrio concorrencial, a administração tributária do ente em questão deve ser comunicada para que tome as medidas cabíveis. Esses desequilíbrios concorrenciais estão sujeitos, conforme o projeto, ao controle do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência. Os órgãos poderão ensejar a aplicação de penalidades específicas para a repressão ao abuso de poder econômico, bem como identificar quais são os desequilíbrios concorrenciais e investigar os motivos. Portanto ficam os órgãos da SBDC responsáveis pela prevenção e repressão de práticas que violem a ordem econômica, sem, no entanto, interferir na aplicação da tributação, que é função das autoridades fiscais.

Contudo, existem decisões do CADE que atribuem às administrações tributárias a análise das questões tributárias que prejudiquem a livre concorrência. Por

isso, houve a inclusão do artigo no projeto de lei que prevê que serão os órgãos da SBDC que irão avaliar e combater os distúrbios concorrenciais, observando obviamente suas competências para não violar as da administração tributária. Concluímos que, além de poderem utilizar a tributação – por meio de seus critérios especiais – para reequilibrar uma situação de problema com a concorrência, as empresas também poderão recorrer aos órgãos de defesa da concorrência, de forma que as providências necessárias sejam tomadas para cessar as causas que estejam dando ensejo ao distúrbio concorrencial.

### 3.2.4. *Da justificação do Projeto de Lei*

Na justificação do projeto, levanta-se a questão de os critérios especiais de tributação servirem para concretizar o aspecto positivo da neutralidade tributária, qual seja, impor medidas que tornem a carga tributária eficaz. Isso importa em assegurar a uniformidade da carga tributária por meio de uma tributação diferenciada para alguns contribuintes com o objetivo de igualar a carga tributária e, conseqüentemente, prevenir o desequilíbrio concorrencial. É utilizar a tributação na sua forma fiscal e extrafiscal para promover dois objetivos: a isonomia e a livre concorrência entre as partes.

Também foi levantada a questão que anteriormente discutimos, de que os critérios especiais de tributação não se tratam de instituição de novos tributos ou aumento dos que já são previstos, pois se assim fossem, estariam desviando de sua finalidade. A aplicação desses critérios especiais de tributação que de alguma forma alterem a forma de cálculo do tributo deve ser fundamentada com dados reais do mercado. A utilização da lei complementar como instrumento para instituir critérios especiais de tributação também se justifica, como havíamos também discutido nesse trabalho, já que sem ela, cada ente poderia criar seus próprios critérios especiais de tributação e seriam 26 leis estaduais, uma lei distrital e 5.500 leis municipais com critérios diferentes para remediar desequilíbrios concorrenciais. Não seria nem um pouco uniforme, causaria insegurança jurídica e violação do princípio da isonomia. Ressalvas para os tributos de competência da União, que não estariam dentro desse quadro problemático, já que devem ser uniformes. Todavia, a União deverá observar a lei complementar no que tange esses tributos federais, mas também poderá editar normas suplementares para versar sobre temas que sejam de seu interesse e não tenham sido regulados pela lei nacional. Com a edição da lei complementar, os entes e a administração tributária terão parâmetros concretos sobre

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

os quais pautarão suas ações para prevenir ou remediar distúrbios na concorrência. Do outro lado, o contribuinte estará protegido pela segurança jurídica de saber quais são os parâmetros que a administração tributária poderá se valer para tomar suas ações.

Por fim, o projeto de lei recepcionou as normas tributárias editadas pela União antes da edição dessa lei complementar que tenham o condão de prevenir os distúrbios concorrenciais tributários, o que significa dizer que elas não poderão sua validade com o possível advento dessa lei complementar. Obviamente que, após a entrada em vigência da lei complementar, as novas leis federais deverão estar em conformidade com as disposições da lei nacional, sendo revogados os preceitos que forem contrários. É mister que o ordenamento jurídico esteja harmônico e coeso de forma que não ocasione insegurança jurídica aos seus tutelados, especialmente na seara tributária, onde a legalidade é preceito de muito valor.

## CONCLUSÃO

Como pudemos observar no estudo desse trabalho, o artigo 146-A da CRFB/88 configura-se como uma norma constitucional de grande importância para a defesa da livre concorrência de atos tomados pelo Estado no exercício de seu poder de tributar. A maioria dos doutrinadores entende que se trata de uma norma que explicita na ordem constitucional o princípio da neutralidade tributária. De início, conforme expusemos, faz-se mister entender que a tributação não pode ser, por si só, neutra, já que entender dessa forma seria utopia. Não existe um sistema tributário que seja perfeito, que não cause impacto na conduta dos contribuintes ou que não tenha o mínimo de influência econômica, independente se for um tributo de cunho fiscal ou extrafiscal. A ideia por trás da neutralidade tributária é que a conduta do Estado, no momento em que vai exercer seu poder de tributar, não deve causar distúrbios na concorrência, prezando pela igualdade entre os agentes atuantes no mercado. Os princípios da igualdade e da neutralidade tributária parecem possuir quase uma mesma definição, o que demanda a existência de algum critério que realize a diferenciação dos conceitos. Os autores apontam a livre concorrência como esse critério, já que a igualdade está ligada ao tratamento igualitário – inclusive na seara tributária – de quem se encontra em situação de igualdade, enquanto a neutralidade tributária lida com o tratamento igualitário dispensado pelo Estado no momento de exercer seu poder de tributar de forma que não afete a livre concorrência.

Ademais, o referido artigo prevê a criação de uma lei complementar que estabelecerá critérios especiais de tributação com o condão de prevenir distúrbios concorrenciais. Importante sempre mencionar que a criação de critérios especiais de tributação não se trata da criação de um novo tributo que vise reequilibrar o mercado concorrencial, mas sim a modificação da regra matriz de incidência dos próprios impostos já instituídos de forma que o agente econômico que se encontre numa situação de concorrência irregular possa voltar a estar em igualdade perante os outros agentes. Essa modificação incidirá, basicamente, na estrutura da norma de incidência tributária, o que poderá acarretar na mudança do contribuinte, da alíquota, da base de cálculo etc. Os distúrbios concorrenciais que o artigo alude são aqueles provocados pelo poder de tributar do Estado e não aqueles provocados por um ato abusivo de um agente econômico ou por uma falha estrutural do mercado. Esses últimos atos que causam distúrbios concorrenciais serão remediados por meio do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e não pelo artigo 146-A. Este artigo preocupa-se com uma questão tributária e propõe a solução por meio de critérios especiais que incidem na própria norma tributária.

Os projetos de lei complementar de 2011 e 2013 preocuparam-se em suprir a lacuna legislativa causada pelo artigo 146-A, CRFB/88 e, conseqüentemente, estabelecer os critérios especiais de tributação que teriam o condão de prevenir distúrbios concorrenciais, o que, por sua vez, funcionaria como defesa da livre concorrência. Cada um dos projetos trouxe seus critérios especiais de tributação, um através da instituição de Contribuição sobre a Intervenção do Domínio Econômico, que funcionará como um instrumento da União para poder intervir no mercado econômico e o outro, através da modificação da regra matriz de incidência e outras formas de controle que podem ser feitos por meio da administração tributária. Ressalvas para o projeto de lei n. 161 de 2013 que instituiu como competência dos órgãos da SBDC a fiscalização de situações que possa estar ocorrendo desequilíbrios concorrenciais, sem prejuízo da competência os órgãos da administração tributária de tratar de questões que envolvam a tributação. Portanto, quem irá monitorar e informar aos órgãos da administração tributária situações em que o princípio da livre concorrência esteja sendo violado é os órgãos do SBDC. Trata-se de uma união de esforços para a promoção da livre concorrência, violada por uma tributação que não obedeceu aos princípios do Direito Tributário.

Não há como negar a necessidade de os legisladores debruçarem-se novamente em cima desse assunto, de forma que esse artigo constitucional tenha sua devida

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

regulamentação. O primeiro ponto a se ressaltar é que não é desejável a um ordenamento jurídico coeso e uno que ele possua lacunas na regulamentação de artigos constitucionais, porque isso significa que o ordenamento não está tutelando todos os direitos e objetivos propostos pela Carta Magna. O segundo ponto é que o artigo visa à defesa da livre concorrência de uma tributação que possa lesioná-la e esta concepção, dentro da defesa dos princípios da Ordem Econômica, é deveras importante para que exista um funcionamento sadio das relações comerciais. O terceiro ponto é que, com a defesa da livre concorrência dentro do campo desse artigo, também teremos a promoção de uma tributação justa, traduzida pelo princípio da neutralidade tributária. A defesa da neutralidade tributária envolve diversos outros princípios constitucionais e também o próprio sistema tributário: na medida em que a tributação prejudica um contribuinte, diversos princípios tributários são violados e cria um ambiente de insegurança jurídica. No caso do mercado, causa problema de tratamento isonômico entre os agentes e, por consequência, desequilibra a concorrência entre eles. Este presente trabalho preocupou-se em estudar esse tema porque a tributação não deve ser utilizada para desequilibrar a livre concorrência e a presença de uma lacuna legislativa apresenta um problema para a economia e o sistema jurídico como um todo. De alguma forma, procuramos ponderar os aspectos importantes nessa discussão de forma que uma atenção maior seja dada ao assunto.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BRASIL. *Proposta de Emenda Constitucional 41 de 2003*. Brasília: Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003)>. Acesso em: 18 maio 2015.
- BRASIL. *Projeto de Lei Complementar n. 121/2011*. Brasília, Distrito Federal: Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=952353&filename=PLP+121/2011](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=952353&filename=PLP+121/2011)>. Acesso em: mar. 2016.
- BRASIL. *Projeto de Lei Complementar n. 161 de 2013*. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 2013. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/127222.pdf>>. Acesso em: mar. 2016.
- BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da livre concorrência e tributação – à luz do artigo 146-A da Constituição*. São Paulo, Universidade de São Paulo, 2009. Tese (Mestrado em Direito) – Programa de Mestrado em Direito Financeiro, Econômico e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. Análise econômica do Direito Tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 14, p. 235-253, nov. 2010.

FRANÇA. *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão*, 1776. Disponível em: <[http://pfdc.pgr.mpf.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar\\_dir\\_homem\\_cidadao.pdf](http://pfdc.pgr.mpf.br/atuacao-e-conteudos-de-apoio/legislacao/direitos-humanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf)>. Acesso em: mar. 2016.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. *Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária*. Porto Alegre, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005. Tese (Mestrado em Direito) – Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.

NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. *Direito tributário e livre concorrência: da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal artigo 146-A da Constituição Federal*. São Paulo, Universidade de São Paulo, 2014. Tese (Mestrado em Direito) – Programa de Mestrado em Direito Financeiro, Econômico e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-21012015-084157/>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. Imunidade tributária. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 77, jun 2010. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7865](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7865)>. Acesso em: mar. 2016.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: Ferraz, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SANTOS, Luiz Fernando Barboza dos. Sonegação fiscal e livre concorrência. *XXXIX Congresso Nacional de Procuradores de Estado*. Rio Grande do Norte, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*, 11º volume. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. São Paulo: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. IV (Série Doutrina Tributária).

TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica. In: Ferraz, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2* São Paulo: Quartier Latin, 2009.



## A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS SOCIEDADES INTEGRANTES DE GRUPOS ECONÔMICOS DE FATO: UMA ANÁLISE DOCTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL

*Gustavo Telles da Silva\**

### INTRODUÇÃO

Os homens, como animais gregários que são, têm procurado, no decorrer da história, unir suas forças em sociedade a fim de desempenhar atividades que já não comportavam os esforços de um único indivíduo. As sociedades eram tidas como o meio pelo qual os indivíduos poderiam aglomerar seus potenciais, para pôr em prática resultados complexos que não poderiam ser obtidos através de um único homem. Com o passar do tempo e o desenvolvimento do capitalismo, algumas atividades passaram a ser tão complexas e desafiadoras que não eram mais desempenháveis somente por uma sociedade, surgindo a necessidade da união de duas ou mais para se alcançar resultados expressivos.

Os grupos de sociedade ou societários surgiram no período pós-guerra, de 1939 a 1945, como resultado das grandes mudanças na seara empresarial, causadas por profundas transformações sociais, e foram ganhando cada vez mais espaço em um contexto de crescimento dos grandes empreendimentos, sendo figuras presentes em diversos ramos das atividades econômicas<sup>1</sup>. Tais grupos podem significar grandes vantagens para as sociedades que os integram, através do “aumento da

---

\* Agradeço os Professores da Universidade Federal Fluminense, Prof. Dra. Andressa Guimarães Torquato Fernandes e Prof. Dr. Marcus Wagner de Seixas, respectivamente orientadora e coorientador da presente monografia, pelos valiosos ensinamentos que contribuíram de maneira decisiva para o desenvolvimento deste trabalho.

<sup>1</sup> LIMA, Marcelo Cordeiro de; MIRANDA, Bernadete. Grupo de empresas. *Revista Virtual Direito Brasil*, v. 3, n. 1, 2009.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

produtividade dos membros e da capacidade de comercializar e distribuir em grande quantidade seus produtos”<sup>2</sup>, ou seja, o aumento considerável dos lucros com uma significativa redução dos custos.

Porém, apesar dos grupos societários estarem cada vez mais presentes no dia a dia da sociedade brasileira e mundial, infelizmente o seu crescimento não foi acompanhado pela evolução legislativa do Brasil, que traz um disciplinamento esparso e bem vago sobre o tema.

O ordenamento jurídico brasileiro, com o advento da Lei n. 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas, previu pela primeira vez os grupos societários de forma sistemática, adotando o modelo dualista alemão, que divide os grupos societários em grupos de direito e de fato. Os grupos de direito são constituídos através de um contrato celebrado entre as sociedades participantes, que deverá seguir todos os requisitos determinados pela Lei. Já os grupos de fato decorrem da interpretação do art. 243 e parágrafos da Lei das Sociedades Anônimas, que disciplina as formas de participação e de controle entre as sociedades<sup>3</sup>.

Apesar da legislação brasileira tratar dos grupos de direito com muito mais consistência do que o faz com os grupos de fato, a realidade empresarial do Brasil mostra que a maioria esmagadora dos grupos econômicos atuantes no país é de grupos de fato, que não se constituem através das formalidades estabelecidas pela Lei n. 6.404/76. A partir disto, é possível identificar a tamanha fragilidade do regramento destinado aos grupos societários em nosso ordenamento, o que por vezes causa grandes problemas na prática, principalmente no tocante ao tema da responsabilidade.

A Lei n. 6.404/76, com o intuito de favorecer a constituição dos grupos societários e seguindo a vaguidade do ordenamento jurídico brasileiro sobre o tema, buscou trazer em seu bojo somente regras que catalisassem a constituição destes grupos, através de um anseio de fomento ao empreendedorismo, deixando de lado as regras que, por ventura, pudessem inibir este processo, o que explicaria a falta de dispositivos referentes à responsabilização.

Diante desta lacuna legislativa, diversos ramos do direito passaram a prever a responsabilização solidária ou subsidiária das sociedades agrupadas. Apesar da existência do arcabouço legislativo, que traz expressamente a questão da responsa-

---

<sup>2</sup> TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. v. 1.

<sup>3</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos. *Os grupos societários como superação do modelo tradicional da sociedade comercial autônoma, independente e dotada de responsabilidade limitada*. Dissertação (Mestrado), UFPR, Curitiba, 2008.

bilização das sociedades formadoras de um grupo societário no direito trabalhista, e consumerista, é possível perceber que não há norma geral destinada para este fim na seara tributária, figurando somente determinação expressa para o caso de créditos previdenciários.

Desta forma, a fim de analisar a responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupos societários de fato, o presente trabalho foi organizado em três capítulos. No primeiro, buscou-se realizar um estudo sobre o surgimento dos grupos societários e o seu disciplinamento pelo direito brasileiro. No segundo, abordou-se a conformação do fenômeno grupal com a teoria do direito societário clássico, imputado para as sociedades individualmente consideradas. Por fim, no terceiro capítulo, tratou-se da responsabilidade nos grupos societários, dos argumentos utilizados pelo fisco para justificar a responsabilização solidária das sociedades agrupadas e o tratamento dado ao tema pela jurisprudência do STJ.

## 1. OS GRUPOS SOCIETÁRIOS

### 1.1. Aspectos históricos, formação e conceituação dos grupos econômicos

Através de uma análise acerca das diferentes formações societárias ao longo do tempo, percebe-se que a conjuntura política e econômica vigente produz forte influência no modelo de sociedade comercial adotado e, em consequência, também na estruturação própria do Direito Societário, tido como ramo interligado ao Direito Comercial.

Apesar de Santo estar com a razão ao dizer que os institutos societários-mercantis “são fenômenos multifacetados, aos quais não pode assinalar-se uma única gênese e uma evolução histórica linear”<sup>4</sup>, didaticamente se observa a Idade Média como o berço histórico do Direito Societário, através da atuação dos comerciantes individuais. Estes sujeitos realizavam atividades preponderantemente artesanais e assumiam integralmente os riscos da atividade que desenvolviam, “não gozando de separação patrimonial e respondendo com todos os seus bens, inclusive os pessoais”<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> SANTO, João Espírito. *Sociedades por quotas e anônimas – vinculação*: Objecto social e representação plural. Coimbra: Almedina, 2000, p. 17.

<sup>5</sup> RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo, p. 45.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Com o desenvolvimento da economia e das tecnologias e o crescente anseio do homem em descobrir novas terras, através das expedições Ultramarinas (século XVI e XVII), um modelo de multiplicidade de agentes econômicos individuais dispersos não se mostrava eficaz para suprir esta nova realidade. Através deste contexto, foram criadas as Companhias Coloniais, que eram capazes de manusear vultuosas quantias, necessárias à realização das expedições, e que trouxeram consigo a responsabilidade limitada e a livre circulação de ações.

As Companhias Coloniais, constituídas e legalmente reconhecidas, trouxeram os primeiros balizamentos do que posteriormente, já em um contexto de Revolução Industrial, seriam as sociedades anônimas. Esta evolução, obviamente, não ocorreu de forma tão linear, pois as mudanças na expressão societária vinham como reação aos anseios políticos, econômicos e sociais da época. Porém, certo é que as Companhias Coloniais evoluíram naturalmente para a formação das sociedades anônimas. Para Tullio Ascarelli naquele momento

já se delineavam os característicos fundamentais, hoje peculiares da sociedade anônima e que a distinguem entre as várias espécies de sociedade: responsabilidade limitada dos sócios e divisão do capital em ações, isto é, possibilidade de serem, as participações dos vários sócios, corporificadas em títulos facilmente circuláveis; a pessoa do sócio é, destarte, indiferente à caracterização jurídica da sociedade<sup>6</sup>.

Com a Revolução Industrial (XVIII e XIX), era cada vez mais crescente a exigência pela concentração de capital, a fim de se investir na produção. Somente neste período histórico é possível observar a evolução da sociedade comercial, tendo em vista que, em nenhuma estrutura societária anterior se via conjugadas a autonomia, a independência e a responsabilidade limitada, características primordiais das sociedades anônimas. A partir da Revolução Industrial, a exploração da atividade econômica ganha cunho preponderantemente privado, não mais dependente de nenhuma autorização governamental para a criação das companhias<sup>7</sup>.

A sociedade Anônima, resultado evolutivo das sociedades comerciais através dos tempos, chegou a um patamar jurídico tal que, atualmente, configura-se como

---

<sup>6</sup> ASCARELLI, Tullio. O desenvolvimento histórico do direito comercial e o significado da unificação do direito privado, p. 336, apud HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos. *Os grupos societários como superação do modelo tradicional da sociedade comercial autônoma, independente e dotada de responsabilidade limitada*. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008, p. 18.

<sup>7</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos. *Os grupos societários como superação do modelo tradicional da sociedade comercial autônoma, independente e dotada de responsabilidade limitada*. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008, p. 22.

importante mecanismo de concentração de capital, por ser ingrediente fundamental para a concentração empresarial. Hollanda muito bem sintetiza todo o desenvolvimento histórico já explicitado, ao dizer que

É com o grupo de sociedades que o direito empresarial inicia a terceira das fases históricas de seu desenvolvimento, sendo a primeira a do comerciante individual, dotado de um estatuto próprio, destacando-se do sujeito de direito comum; a segunda a da multiplicação das sociedades comerciais, com a vulgarização da sociedade anônima no século XIX como forma de instrumento de captação do investimento popular; e a terceira o universo das multinacionais, das holdings, joint ventures e consórcios, formas de associações de empresas e representantes dos atuais personagens principais do cenário empresarial<sup>8</sup>.

A terceira fase do desenvolvimento do Direito Empresarial tem início no final do século XIX e início do século XX, com a chamada concentração empresarial, fenômeno onde um número cada vez menor de grandes empresas dominam os vários setores do mercado<sup>9</sup>. Esta concentração passou a ocorrer pelos mais diferentes motivos, sendo que todos acabam por encontrar uma razão existencial na Globalização e, conseqüentemente, no concentracionismo econômico.

A primeira fase desse movimento concentracionista abrangeu os fenômenos das concentrações primárias, entendidas como aquelas que ocorrem através de um crescimento interno das sociedades, mediante mecanismos empresariais como a fusão e a incorporação. Este tipo de operação empresarial logo começou a sofrer restrições por parte dos governos, tendo em vista o seu grande potencial monopolista. Além do que, provocava um crescimento exagerado das estruturas societárias, o que ocasionava graves problema de organização e de gestão<sup>10</sup>.

Diante disto, em meados do século XX, passou-se à segunda fase do movimento concentracionista, com as chamadas concentrações secundárias. Este fenômeno se dava, não mais pelo crescimento interno das sociedades, mas sim pelo crescimento externo, através da possibilidade de participação de uma sociedade em outra, criando-se “sujeitos jurídicos separados, sem prejuízo da unidade econômica”<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Ibidem, p. 21.

<sup>9</sup> MARGONI, Anna Beatriz Alves. *A desconsideração da personalidade jurídica nos grupos de sociedades*. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 44.

<sup>10</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflito de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 18.

<sup>11</sup> MARGONI, Anna Beatriz Alves. Op. cit., p. 48.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Neste contexto, onde a concentração empresarial ocorre pela expansão externa da empresa, “mediante a aquisição do bloco de controle de outras sociedades”<sup>12</sup>, surgem os grupos societários, econômicos ou empresariais. Neste caso, segundo Prado

A sociedade inchada e isolada é substituída pela estrutura formada por um conjunto de sociedades que mantêm sua autonomia jurídica, patrimonial e organizacional, mas estão subordinadas a uma direção unificada. As sociedades individuais do início da Revolução Industrial deram lugar aos grupos de sociedades (...).

A conceituação dos grupos societários não se mostra matéria pacífica dentro da doutrina jurídica, nem mesmo a definição dos elementos que os caracterizam. Como bem salienta Claude Champaud, “os grupos são moléculas econômicas gigantes, cujas estruturas são tão diversas, tão originais, tão fecundas, tão complexas e tão dinâmicas que o jurista tem dificuldade para definir seus contornos”<sup>13</sup>.

Diante disto, José Engrácia Antunes entende que existam duas diferentes acepções da expressão “grupos de sociedades” sobre as quais seria possível se determinar um conceito. A primeira acepção seria a estrita, segundo a qual os grupos societários se distinguiriam pela independência jurídica das sociedades agrupadas, em relação à sociedade-mãe e pela dependência econômica daquelas em relação a esta. Assim, “todo o conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando embora as respectivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direção econômica unitária e comum”<sup>14</sup>, formariam um grupo societário.

Já a acepção ampla, corresponde ao “sector da realidade societária moderna que encontra no fenómeno do controlo intersocietário e das relações de coligação entre sociedades o seu centro de gravidade”. Para Antunes seu objeto seria “o estudo e a disciplina da constituição, organização e funcionamento da sociedade enquanto entidade essencialmente dinâmica e ‘em relação’, formando um “meta-direito das sociedades, um direito das sociedades de sociedades ou ainda um direito da sociedade de segundo grau”<sup>15</sup>. Do pensamento de Antunes, mais precisamente da acepção estrita, é possível destacar a principal característica dos grupos societários, que

---

<sup>12</sup> PRADO, Viviane Muller. Op. cit., p. 18.

<sup>13</sup> CHAMPAUD, Claude. *Le pouvoir de concentration de la société par actions*, p. 302. Apud PINTO, Rodrigo Martins de Oliveira Silva. *Os grupos de sociedades no direito antitruste: um estudo das concentrações empresariais*. Curitiba, 2010.

<sup>14</sup> ANTUNES, José A. Engrácia. *Os grupos de sociedade estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 52.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 53.

é a direção unitária. A doutrina, apesar de nutrir todo o tipo de controvérsia acerca do conceito de grupo societário, acaba por defender, de certa forma pacificamente, a direção unitária como elemento primordial do seu conceito.

Desta forma, diante dos mais variados conceitos encontrados na doutrina, é possível observar que, a maioria deles, acaba por conjugar duas características antagônicas, mas primordiais para a caracterização dos grupos, quais sejam, unidade e diversidade. A unidade está presente na organização econômica e subordinativa do grupo, pois as sociedades controladas ou dominadas estão subordinadas a uma unidade de estratégia e de direção econômica, definida pela sociedade controladora. Ao passo que a diversidade está ligada a autonomia jurídica, através da conservação das personalidades jurídicas de cada uma das sociedades que formam o grupo.

Alguns autores como Comparato e Salomão Filho, apesar de adotarem também a concepção estrita para definir os grupos societários<sup>16</sup>, acabam por defender que “os três elementos fundamentais de toda relação societária, a saber, a contribuição individual com esforços ou recursos, a atividade para lograr fins comuns e a participação em lucros ou prejuízos”<sup>17</sup> estariam reunidos nos grupos societários e, por este motivo, eles constituiriam, em si mesmos, uma sociedade. Para os autores, apesar da legislação não reconhecer a personalidade jurídica do grupo, a unidade de direção implicaria em uma necessária confusão patrimonial entre as sociedades agrupadas, que formariam uma chamada “sociedade de 2º grau”<sup>18</sup>.

Outro importante autor que comunga deste mesmo entendimento é Jorge Lobo, defensor da personificação dos grupos societários como forma de garantir a satisfação de obrigações junto a credores externos das sociedades agrupadas. Para ele,

O grupo está para as sociedades grupadas assim como a sociedade isolada está para a pessoa de seus sócios ou acionistas: nesta, como naquele, a pessoa dos membros não se confunde com a instituição resultante da união das diversas partes (...) uma e outra, tal como seus componentes, possuem personalidade<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> “A melhor doutrina considera a unidade de direção o único critério geral de identificação de todos os grupos econômicos” (COMPARATO e SALOMÃO FILHO, 2008, p. 43).

<sup>17</sup> COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 5. ed. Rio de Janeiro. Forense. 2008, p. 43.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 360.

<sup>19</sup> LOBO, Jorge. Direito dos grupos de sociedades. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, RT, n. 107, p. 99-122. Apud PINTO, Rodrigo Martins de Oliveira Silva. Os grupos de sociedades no direito antitruste: um estudo das concentrações empresariais. Curitiba, 2010.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Para a discussão sobre a solidariedade tributária das empresas que integram um grupo econômico, é mister aprofundar o debate sobre o tema da personificação dos grupos como sociedades de 2º grau, o que será feito em momento posterior neste trabalho. Porém, para isto é fundamental que, antes, realize-se uma análise sobre o regramento adotado pela legislação societária brasileira no que tange os grupos societários.

## 1.2. Disciplina da Lei n. 6.404/76 sobre os Grupos Societários: os Grupos de Direito e de Fato

A Lei n. 6.404 de 1976, chamada de Lei das Sociedades Anônimas, foi o diploma normativo que inaugurou o regramento sobre os grupos societários no ordenamento jurídico brasileiro. O Brasil foi o segundo país, no mundo, a adotar uma legislação que tratasse de tais grupos, tendo sido a Alemanha o primeiro a fazê-lo<sup>20</sup>.

A Lei das Sociedades Anônimas foi resultado do Segundo Plano Nacional de Desenvolvimento (II PND), formulado no governo Geisel, que tinha como principais escopos “o fortalecimento da empresa privada nacional e a formação de conglomerados econômicos brasileiros para fazer frente às empresas estrangeiras”<sup>21</sup>, dentro de um contexto onde o governo buscava traçar metas para o desenvolvimento econômico do país.

O regramento trazido por esta Lei sobre os grupos societários é bastante simplificado, o que ocasionou, na prática do direito empresarial, diversos problemas concretos, como é o caso da questão trazida à baila neste trabalho. Esta característica, porém, não era algo obscuro, mas, pelo contrário, vinha justificada na própria exposição de motivos escrita por Mário Henrique Simonsen, então Ministro da Fazenda

5. (...) os institutos novos para a prática brasileira – grupamento de sociedades, oferta pública de aquisição de controle, cisão de companhias e outros – estão disciplinados de forma mais simplificada para facilitar sua adoção, e no pressuposto de que venham a ser corrigidos se a prática indicar essa conveniência.

O Direito brasileiro, ao disciplinar os grupos societários, inspirou-se no modelo dualista alemão, abrangendo os grupos constituídos mediante convenção grupal, chamados grupos de direito e os grupos que decorrem do exercício do poder

---

<sup>20</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflitos de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 48.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 48.

A responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupos econômicos de fato ••

de controle pela controladora nas sociedades controladas, que a doutrina acabou por chamar de grupos de fato. Isto fica evidenciado pela Exposição de Motivos da Lei n. 6.404/76, ao dizer que:

(...) o Projeto distingue duas espécies de relacionamento entre sociedades, quais sejam: a) sociedades coligadas, controladoras e controladas, que mantem entre si relações societárias segundo regime legal de sociedades isoladas e não se organizam em conjunto, reguladas neste capítulo; b) sociedades controladoras e controladas que, por convenção levada ao Registro do Comércio, passam a constituir grupo societário, com disciplina própria, prevista no Capítulo XXI.

No sistema dual, a diferenciação central para a determinação de cada grupo societário se dá na observação da natureza do vínculo existente entre as sociedades. É preciso estar atento para verificar se a ligação entre as sociedades ocorre através de uma convenção grupal ou decorre da mera participação de uma sociedade no capital social da outra, a ponte de lhe conferir o poder de controle.

### 1.2.1. Grupos Societários de Direito

Os grupos de direito estão disciplinados no Capítulo XXI da Lei n. 6.404/76, que abrange os preceitos positivados nos arts. 265 ao 277. Estes grupos são formados, necessariamente, através de um instrumento formal, ficando sujeitos à aplicação de um regime jurídico específico, diferenciado em relação aos ditames do direito das sociedades. O legislador definiu esta espécie de grupamento no art. 265 e parágrafos da Lei do anonimato, *in verbis*:

Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

O grupo de direito será constituído por convenção aprovada por todas as sociedades que o componham, que deverá conter em seu bojo, dentre outros requisitos,

(I) a indicação da sociedade de comando e as filiadas; (II) as condições de participação das diversas sociedades e (III) os órgãos e cargos da administração do

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

grupo, suas atribuições e as relações entre a estrutura administrativa do grupo e as sociedades que o compõem (art. 269).

As sociedades filiadas deverão observar as orientações gerais determinadas pela administração do grupo, podendo haver a subordinação dos interesses de uma das sociedades aos de outra ou aos interesses do próprio grupo (art. 276). Segundo Prado, no contrato de formação do grupo

há a negociação do poder de direção interna das sociedades e a distribuição de competência de uma sociedade para os órgãos do grupo. Origina uma nova organização, passando a controladora a ter o direito de estabelecer as diretrizes sobre a condução dos negócios das filiadas. Nesta organização, o interesse do grupo, isto é, o interesse da própria organização plurissocietária tem relevância e recebe a proteção do direito. Consta-se, assim, que a convenção de formação do grupo caracteriza o rompimento nas estruturas das sociedades isoladas, pois as suas características são estranhas aos pressupostos societários de autonomia e independência<sup>22</sup>.

Porém, mesmo existindo uma unidade administrativa nos grupos de direito e possuindo eles interesses específicos, o grupo não constitui uma pessoa jurídica, persistindo a personalidade jurídica e patrimônios de cada sociedade agrupada.

Atrelando as principais determinações contidas nos artigos da lei referentes aos grupos de direito e corroborando o que já foi dito, Antunes conceitua tais grupos como sendo

aqueles cuja criação resulta da utilização de um dos instrumentos jurídicos que a lei previu taxativamente para tal efeito (...), e a cuja organização e funcionamento se fez associar um regime jurídico excepcional, derogador dos cânones gerais do direito das sociedades – regime esse traduzido, por um lado, na legitimação do exercício de um poder de direção da sociedade mãe sobre as sociedades-filhas e da subordinação dos interesses sociais individuais destas ao interesse geral do grupo (em derrogação do princípio fundamental segundo o qual a sociedade deve conduzir os negócios sociais à luz da sua vontade e interesse social próprios) e, por outro, no estabelecimento de contrapartidas especiais de proteção para estas últimas sociedades, seus sócios minoritários e credores sociais<sup>23</sup>.

A Lei das Sociedades Anônimas, ao disciplinar os grupos de direito, adotou o critério contratual, onde somente através de um instrumento formal seria possível legitimar a unidade econômica de todas as sociedades filiadas. Os grupos de

---

<sup>22</sup> PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 5-28, jun./dez. 2005, p. 11.

<sup>23</sup> ANTUNES, José A. Engrácia. *Os grupos de sociedade estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 73.

direito então, seriam os únicos verdadeiramente reconhecidos pelo legislador, pois apenas a eles se aplica o regime jurídico específico disposto na Lei em questão.

Segundo Prado, a lógica do modelo dual reside no fato de que “os grupos empresariais com intenção de funcionar como unidade econômica iriam se valer (e a princípio teriam esse interesse) dos instrumentos próprios à formação dos grupos de direito”<sup>24</sup>, tendo em vista que “o contrato legaliza a relação de dependência”<sup>25</sup>. Assim, segundo a autora, “os grupos de fato seriam uma exceção”<sup>26</sup>.

Porém, a realidade do cenário empresarial brasileiro é completamente diferente desta previsão, tendo em vista ser rara a utilização da convenção prevista nos arts. 265 e seguintes da Lei n. 6.404/76.

Fábio Konder Comparato, ao apreciar o anteprojeto da Lei do anonimato em 1975, já tecia comentários pessimistas sobre o modelo dual que se pretendia positivar no ordenamento jurídico brasileiro<sup>27</sup>. Após a entrada em vigor da referida Lei acabou por se confirmar sua previsão, fato destacado por Calixto Salomão Filho em sua obra de 1998, ao asseverar que

Não é exagerado dizer que o direito grupal brasileiro enfrenta momento de séria crise. Do modelo original praticamente nada resta. As principais regras conformadoras do direito grupal como originalmente idealizado encontram-se hoje sepultadas pela prática ou pelo legislador. Os grupos de direito no Brasil são letra absolutamente morta na realidade empresarial brasileira<sup>28</sup>.

Diante disto, a realidade empresarial do país vive um cenário conturbado, tendo em vista que a maioria esmagadora das formações grupais são realizadas de acordo com o frágil regimento oferecido pela Lei n. 6.404/76, no que tange ao exercício do poder de controle nas coligadas, controladoras e controladas, denominado grupos de fato, como se verá no próximo tópico.

---

<sup>24</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflitos de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 69.

<sup>25</sup> Ibidem, p. 69.

<sup>26</sup> Ibidem, p. 69.

<sup>27</sup> COMPARATO, Fábio Konder. Anteprojeto de lei de sociedades por ações. *Revista de Direito Mercantil* 17/122, 1975. Apud PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. *Revista DireitoGV*, v. 1, n. 2, p. 5-28, jun./dez. 2005, p. 6.

<sup>28</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. *O novo direito dos grupos: conflito de interesses “versus” regra de responsabilidade*. O novo direito societário. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 169. Apud PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. *Revista DireitoGV*, v. 1, n. 2, p. 5-28, jun./dez. 2005, p. 6.

### 1.2.2. Grupos societários de fato

A Lei n. 6.404/76, como já dito anteriormente, adotou o modelo dual, determinando um regramento específico para os grupos societários de direito, também chamados de grupos contratuais. Em relação aos grupos de fato a Lei em questão não disciplinou, propriamente, regramentos específicos, mas sim trouxe determinações sobre o exercício do poder de controle por uma sociedade sobre outra, que acabou por ser interpretado pela doutrina brasileira como o reconhecimento, pelo legislador, do fenômeno dos grupos de fato.

Esta interpretação doutrinária tem como objeto o art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas, que traz as balizas do poder de controle para a configuração das sociedades coligadas, controladas e controladoras. Em seu § 2º o dispositivo em questão determina que são controladas as sociedades na qual a controladora, diretamente ou indiretamente participa do capita social, de modo que lhe assegure, permanentemente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores, *in verbis*:

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

Além disto, o citado artigo também trata de outra relação entre sociedades, a coligação. O legislador define as sociedades coligadas como sendo aquelas nas quais a investidora possua influência significativa, ou seja, detenha ou exerça o poder de participar nas decisões das políticas financeiras ou operacionais, sem controlá-la. Determina ainda que a influência significativa é presumida quando a investidora for titular de 20% ou mais do capital volante da investida, sem controlá-la.

O Código Civil de 2002 também previu em seu texto disciplina sobre as sociedades coligadas, controladas e controladoras, mais precisamente em seus arts. 1.097 ao 1.101. Porém, restringiu-se somente em descrever as situações de ligação entre sociedades, não especificando regramentos próprios para a participação de sociedade no capital de outra. Leães, ainda na fase do Anteprojeto do Código Civil, destacou que “o que mais se lamenta nesse capítulo é a inexistência de qualquer medida de proteção à minoria acionária e aos credores sociais. Sem tais armas, o capítulo das definições restou ineficaz”<sup>29</sup>.

Os grupos societários de fato, na visão da Lei n. 6.404/76, são, então, a relação entre sociedade controladora e sociedades controladas, onde a controladora exerce um poder de fato e não legal, razão pela qual recebeu a denominação grupo de fato. Diante disto, percebe-se que o critério adotado para a verificação destes grupos é o poder de controle, “sem existir qualquer outro elemento ulterior que demonstre a unidade econômica do grupo, ressalvados os grupos de direito”<sup>30</sup>. Outra característica arterial do direito brasileiro é que a Lei n. 6.404/76 somente permite a direção unitária quando existir convenção grupal, de onde se extrai a importante indagação feita por Viviane Muller Prado: “é possível reconhecer os grupos de sociedades de fato com unidade econômica no direito brasileiro?”<sup>31</sup>.

A autora então esclarece a questão dizendo que, inicialmente, a resposta seria negativa, considerando-se que a sociedade, ao exercer seu poder de controle deve se ater exclusivamente ao seu interesse social. Porém, deixa claro que esta resposta está pautada somente no aspecto formal da sociedade isoladamente considerada e no fato da legislação apenas fazer referência expressa ao controle. Além do que, para responder à questão negativamente, seria necessário ignorar totalmente a realidade da organização grupal no Brasil<sup>32</sup>.

Isto posto, a fim de dar uma resposta positiva para a indagação, Prado esclarece que é necessário analisar a estrutura do poder de controle, ensinando que quando uma sociedade participa do capital de outras sociedades, direta ou indiretamente, ela tem duas opções:

---

<sup>29</sup> LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Sociedades coligadas e consórcio*, p. 143 Apud PRADO, Viviane Muller. *Conflitos de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 140.

<sup>30</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflitos de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 141.

<sup>31</sup> Ibidem, p. 155.

<sup>32</sup> Ibidem, p. 155.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A primeira é exercer o poder de controle em todas as sociedades controladas e influenciar nas respectivas administrações, seguindo uma estratégia unificada para o conjunto de sociedades. A segunda opção é exercer o poder de controle em cada uma delas de forma isolada, sem pretender a unidade e coordenação. Na primeira hipótese, afirma-se que há uma relação de grupo, enquanto na segunda há apenas a relação de controle. (...) Nos grupos, o controlador não tem apenas o interesse de obter os direitos relacionados com a sua posição de sócio, mas também os exerceria de forma a coordenar as atividades de todas as empresas para atingir o melhor resultado global<sup>33</sup>.

O grupo societário de fato, então, estará configurado quando o controlador extrapolar os seus interesses, buscando benefícios que vão além daqueles obtidos como sócio, adotando uma forma especial de exercer o poder de controle. Assim, “o controlador passa a exercer, profissionalmente e com métodos próprios, a atividade de coordenação e administração de todas as sociedades conjuntamente”<sup>34</sup>.

Quando a sociedade que detém o controle escolhe pela organização na forma de grupo de fato não está ela cometendo qualquer ilícito. Porém, o ponto crucial da discussão encontra refúgio na organização interna das sociedades controladas, “pois no grupo de fato, não pode a sociedade controladora impor diretrizes às demais, como nos grupos convencionais”<sup>35</sup>.

A Lei n. 6.404/76 somente previu um arcabouço disciplinador para os grupos societários de direito, o que impôs a necessidade dos grupos societários de fato serem regidos pelas regras do direito societário, que é construído a partir de uma visão da sociedade isolada. Isto pode ser observado no disciplinamento dado pelos art. 245, 246 e 117 da Lei n. 6.404/76, *in verbis*:

Art. 245. Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste artigo.

Art. 246. A sociedade controladora será obrigada a reparar os danos que causar à companhia por atos praticados com infração ao disposto nos artigos 116 e 117.

Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

---

<sup>33</sup> Ibidem, p. 155-156.

<sup>34</sup> Ibidem, p. 157.

<sup>35</sup> Ibidem, p. 158.

Já na Exposição de Motivos da Lei n. 6.404/76 era possível perceber a incoerência que se estava por construir no direito societário brasileiro, através da contraposição da unidade econômica e da diversidade jurídica dos grupos societários de fato. Por um lado, o texto justificativo reconhecia como “nova realidade” a expansão da grande empresa através da criação de “constelações de sociedades coligadas, controladoras e controladas”. Por outro, determinava que sociedades coligadas, controladoras e controladas deveriam “manter entre si relações societárias segundo o regime legal de sociedades isoladas, não se organizando em conjunto” conforme regulado pela Lei.

Esta situação impõe aos grupos societários de fato uma barreira dificilmente respeitada, que é o exercício do poder de controle sem que haja conflito de interesse ou abuso de poder, ou seja, o controlador deve exercer seu poder para dar unidade econômica às várias sociedades, levando em conta o interesse de cada uma delas, impedindo-se que aufera vantagens para si ou para outra sociedade em detrimento das controladas<sup>36</sup>.

### 1.3. A Estrutura das Empresas Brasileiras e o modelo da Lei n. 6.404/76

A Lei n. 6.404/76, baseada em razões econômicas de dar liberdade ao empresário para a formação de conglomerados, importou o Sistema Dualista Germânico, que trazia uma disciplina abrangente sobre os grupos de direito e algumas regras específica dos grupos de fato. Segundo a lógica do modelo importado, somente a convenção grupal poderia legalizar a relação de dependência econômica das sociedades agrupadas, entendimento segundo o qual “o grupo de fato seria uma exceção, servindo às estruturas descentralizadas, com grande autonomia das controladas”<sup>37</sup>.

Porém, o que se observa na realidade empresarial brasileira é bastante diverso da racionalidade da Lei. Fábio Konder Comparato, 20 anos após a publicação da Lei n. 6.404/76, informou que se tinha conhecimento do registro de somente 30 grupos de direito no Departamento Nacional de Registros de Empresa até aquele momento<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflitos de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 158.

<sup>37</sup> PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 1, n. 2, jun./dez. 2005, p. 13.

<sup>38</sup> Op. cit., p. 158 apud Informação retirada de texto distribuído pelo Prof. Fábio Konder Comparato na pós-graduação da Faculdade de Direito da USP, na disciplina ministrada no segundo semestre de 1996, denominada Grupos de Empresas em Direito Comercial Comparado.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A falência do modelo dual no ordenamento jurídico brasileiro não importa significar que não existam grupos societários no Brasil. Pelo contrário, as grandes empresas brasileiras somente não utilizam o instrumento para a formação do grupo, organizando-o a partir do poder de controle societário, ou seja, através da formação de grupos de fato. Tal é esta constatação, que as 200 maiores empresas que atuam no Brasil se organizam por meio de estruturas complexas plurissocietárias<sup>39</sup>.

Muitas são as razões para a não adoção dos grupos convencionais no Brasil, sendo possível destacar, segundo Prado:

A artificialidade do modelo importado, a facultatividade de formação de grupos convencionais e a oneração com o direito de recesso dos minoritários e com a estrutura administrativa (...) deve ser levada em conta a insegurança na interpretação do regime jurídico dos grupos de direito na legislação brasileira<sup>40</sup>.

A facultatividade está relacionada com a não imposição, pela lei, da adoção do contrato e do regime jurídico específico para a formação do grupo, dependendo somente da manifestação de vontade dos interessados na sua formação pela adoção ou não da figura contratual.

A artificialidade, por sua vez, está atrelada com a importação parcial de um modelo disciplinador dos grupos societários que não possuía qualquer tradição no Brasil. Os altos custos estão relacionados, principalmente, com a previsão do direito de retirada previsto nos arts. 137 c/c 136, V e 270, parágrafo único da Lei. 6.404/76, segundo os quais os sócios ou acionistas minoritários que não concordarem com a participação em grupo de sociedades têm o direito de se retirarem da sociedade, mediante o recebimento dos valores referentes às suas ações ou cotas. Segundo Prado, estas despesas surgem somente quando se escolhe pelo grupo de direito, pois:

a legitimação da unidade do grupo não é suficiente para o empresário incorrer em tais despesas. A participação majoritária no capital da sociedade, sem base contratual, também proporciona o poder de controle sobre a empresa, sem o ônus de pagar aos minoritários o recesso, obviamente o empresário opta por não adotar a estrutura do grupo convencional<sup>41</sup>.

Por fim, deve-se atentar para a questão da insegurança interpretativa do regime jurídico destinado a disciplinar os grupos societários no direito brasileiro. Isto

---

<sup>39</sup> *Valor Grandes Grupos*, n. 3, dez. 2004.

<sup>40</sup> PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 1, n. 2, jun./dez. 2005, p. 15.

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 15-16.

porque o ordenamento jurídico pátrio está anos luz atrás do desenvolvimento do instituto na realidade empresarial brasileira. Nem mesmo os tribunais encontram harmonia ao tratar da questão.

Há na realidade empresarial modelos organizacionais que não partem de preceitos legais, mas que levam em conta “as demandas estratégicas das empresas e as peculiaridades de cada mercado, inexistindo um modelo único para estruturar a organização da empresa”<sup>42</sup>. Esta necessária flexibilização esbarra na rigidez do modelo dual, o que privilegia os grupos de fato. Segundo Prado:

Nos grupos de fato é que se encontra o local para a organização do poder empresarial. Sob o aspecto do direito, a independência jurídica representa a existência de centros autônomos produtivos, com organização interna própria, mesmo que pertençam a um grupo maior de interesses. Por outro lado, a posição de sócio ou acionista controlador dá ao seu titular o poder de tomar as decisões mais importantes sobre a condução dos negócios sociais. Uma das razões para a formação dos grupos é justamente esta flexibilidade da estrutura empresarial<sup>43</sup>.

## 2. PARADOXO ENTRE OS GRUPOS SOCIETÁRIOS E O DIREITO SOCIETÁRIO TRADICIONAL

O presente trabalho, até este momento, procurou demonstrar como se deu o surgimento dos grupos societários na realidade jurídica mundial e como o ordenamento jurídico brasileiro internalizou o instituto. De todo o exposto, é possível destacar que o modelo adotado pelo direito brasileiro é parcial, na medida em que oferece um disciplinamento específico somente para os grupos de direito, devendo os grupos de fato obedecerem a disciplina aplicável às sociedades isoladas e, também, que a realidade empresarial brasileira adotou esmagadoramente os grupos de fato, em detrimento dos grupos de direito.

Da conjugação destas constatações se retira uma assustadora conclusão, qual seja, “as sociedades que formam um grupo de fato submetem-se a um regime jurídico que as trata como se fossem economicamente autônomas”<sup>44</sup>. No direito alemão, de onde o direito brasileiro buscou inspiração, a questão não é encarada da mesma maneira. Isto porque, a jurisprudência do país criou a figura do grupo de

---

<sup>42</sup> Ibidem, p. 17.

<sup>43</sup> Ibidem, p. 17.

<sup>44</sup> PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 1, n. 2, jun./dez. 2005, p. 18.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

fato qualificado<sup>45</sup>, reconhecendo-se a direção unificada, mesmo não existindo contrato, o que faz com que seja aplicada a eles as regras sobre grupos de direito no que tange à proteção dos credores e dos sócios minoritários<sup>46</sup>.

Por sua vez, os dogmas do direito societário sobre os quais se construiu o regime jurídico aplicado às sociedades isoladamente, quais sejam, a **autonomia de controle**, a **independência jurídica** e a **responsabilidade limitada** não se coadunam com os grupos societários, pois idealizados para “uma sociedade comercial dotada de autonomia e isenta da influência de uma entidade societária externa, que responda apenas pela prática de seus próprios atos e cuja personalidade jurídica não era colocada em xeque (...)”<sup>47</sup>.

Nos grupos societários, ao contrário, o que se vê é a dependência da sociedade controlada aos ditames estabelecidos pela sociedade controladora, a responsabilização comum das sociedades do grupo, em alguns casos previstos em lei e uma flexibilização da personalidade jurídica das sociedades agrupadas.

Deste conflito, resulta um abismo que se aloca entre o fenômeno grupal, principalmente no tocante aos grupos de fato, pois não possuem regramento próprio, e os preceitos do direito societário, o que provoca uma enorme e indesejada insegurança jurídica, seja para aqueles que se organizam em forma de grupo, seja para seus credores e sócios minoritários.

## 2.1. A autonomia de controle e os grupos societários

Segundo o direito societário tradicional, a autonomia da sociedade compreende “a liberdade de seu comando de acordo com a vontade, interesses e objetivos estabelecidos pela própria sociedade, sem que se faça presente a influência, interna ou externa de uma outra sociedade”<sup>48</sup>. A sociedade anônima é uma pessoa jurídica e, como tal, é tratada pelas regras e princípios do direito societário como um sujeito de direito autônomo. Prado observa que tais regras e princípios:

objetivam a regulamentação de um ente hermético, pressupondo a inexistência de influências externas no desenvolvimento das suas atividades. A disciplina legal diz respeito à formação, captação de recursos, organização, administração, fiscalização e

---

<sup>45</sup> *Qualifizierter faktischer konzern.*

<sup>46</sup> PRADO, Viviane Muller, op. cit., p. 18.

<sup>47</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit., p. 104.

<sup>48</sup> *Ibidem*, p. 106.

dissolução da sociedade isolada. (...) A independência legal da sociedade é baseada na presunção da sua independência econômica que, por sua vez, expressa-se no conceito de interesse social<sup>49</sup>.

O fenômeno grupal, como já dito anteriormente, representa uma unidade econômica em uma diversidade jurídica, realidade que rompe drasticamente com esta noção tradicional de autonomia, na medida em que estão presentes em sua formação diferentes interesses. Esta nova realidade do campo jurídico-societário desloca o estudo do interesse social de uma análise da sociedade isoladamente considerada, para o fenômeno grupal. Neste sentido, Antunes enfatiza que:

(...) a doutrina nacional e estrangeira não mais deixou de sublinhar a confluência no seio da sociedade de uma multiplicidade de interesses individuais distintos e até antagônicos (...). Numa linha paralela de considerações, é também hoje cada vez mais evidente que o interesse social não pode ser concebido de um modo puramente atomístico e asséptico – como uma espécie de interesse ideal auto-referencialmente hipostasiado de uma entidade empresarial abstractamente autónoma –, constituindo antes um interesse que pode ser permeável às determinantes concretas provenientes da sua própria envolvente económico-empresarial, maxime, aos interesses de outras empresas societárias que com ela possuam estreitas relações de interdependência ou agrupamento<sup>50</sup>.

A Lei n. 6.404/76, no que tange ao tema da autonomia societária, permite a subordinação dos interesses de uma sociedade aos de outra ou aos do grupo (art. 276). Porém, esta permissão somente é direcionada aos grupos convencionais, não se estendendo aos grupos de fato. Nestes, o interesse da sociedade isolada deve ser observado, sob pena de se configurar abuso do poder de controle e conflito de interesse (arts. 246 e 115). A partir deste entendimento é possível observar uma enorme contradição entre o sistema legal e a realidade empresarial, pois, apesar do direito societário tutelar um ente isolado e independente, constata-se na realidade empresarial um “círculo de dependência e subordinação”<sup>51</sup> como ocorre perante os grupos de fato. Para Antunes:

o sistema normativo do moderno Direito das Sociedades Comerciais tem em si ínsito um verdadeiro paradoxo, repousando *in toto* numa congênita, quase esquizofrênica, contradição interna: a regulação jurídica da sociedade comercial encontra-se adjudicada

<sup>49</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflitos de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 66.

<sup>50</sup> ANTUNES, José Augusto Quelhas Lima Engrácia. *Os grupos de sociedades: estrutura e organização jurídica da empresa plurisocietária*. 2. ed., rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2002, p. 107.

<sup>51</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit., p. 111.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

a um ramo de direito que se encontra assente em princípios regulatórios conflitantes entre si (a sociedade como entidade independente e soberana ‘versus’ a sociedade como entidade dependente e controlada) e que promove modelos regulatórios de organização empresarial igualmente concorrentes ou opostos (a empresa unissocietária *versus* a empresa plurissocietária)<sup>52</sup>.

Na legislação brasileira existem diversos dispositivos que, de forma veemente, preveem e defendem a autonomia da sociedade comercial, como pode ser visto pela leitura dos artigos 47<sup>53</sup> e 1.015<sup>54</sup> do CC/2002, 115<sup>55</sup>, 117, § 1º<sup>56</sup>, 158<sup>57</sup> e 159<sup>58</sup> da

---

<sup>52</sup> ANTUNES, José Augusto Quelhas Lima Engrácia. Estrutura e responsabilidade da empresa: O moderno paradoxo regulatório. *Revista Direito GV*, São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, v.1, n. 2, jun./dez. 2005, p. 51-52.

<sup>53</sup> “Art. 47. Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.”

<sup>54</sup> “Art. 1.015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens móveis depende do que a maioria dos sócios decidir. Parágrafo único. O excesso por parte dos administradores somente pode ser oposto a terceiros se ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses. I – se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro da sociedade; II – provando-se que era conhecida do terceiro; III – tratando-se de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade.”

<sup>55</sup> “Art. 115. O acionista deve exercer o direito a voto no interesse da companhia; considerar-se-á abusivo o voto exercido com o fim de causar dano à companhia ou a outros acionistas, ou de obter, para si ou para outrem, vantagem a que não faz jus e de que resulte, ou possa resultar, prejuízo para a companhia ou para outros acionistas.”

<sup>56</sup> “Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder. § 1º São modalidades de exercício abusivo de poder: a) orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional”.

<sup>57</sup> “Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I – dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II – com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão de administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembleia-geral.

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.”

<sup>58</sup> “Art. 159. Compete à companhia, mediante prévia deliberação da assembleia-geral, a ação de responsabilidade civil contra o administrador, pelos prejuízos causados ao seu patrimônio”.

A responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupos econômicos de fato ••

Lei n. 6.404/76, bem como art. 14 do Decreto 3.708/19<sup>59</sup>. Em contrapartida, passa a reconhecer a existência do instituto do controle intersocietário, admitindo a subordinação da sociedade “ao poder e à influência de outra sociedade – como é o caso das controladas e controladoras (art. 243, § 2º da Lei n. 6.404/76), vivendo num verdadeiro paradoxo ou síndrome regulatória denominada por Antunes de “Síndrome do Cavalo de Troia”<sup>60</sup>.

Essas regras paradoxais, que de um lado preveem a autonomia de controle da sociedade e de outro autorizam sua submissão à vontade de outra sociedade “convivem “harmoniosamente” num mesmo ambiente legal, fato este que corresponde a um verdadeiro paradoxo regulatório do direito das sociedades”<sup>61</sup>.

## 2.2. O poder de controle interno

As sociedades, para que possam desenvolver a atividade empresarial, necessitam realizar uma estruturação organizacional interna que possibilite a tomada de decisões, a fim de formar e exteriorizar a vontade social. Esta estrutura, geralmente, é composta por órgãos corporativos que possuem competências próprias ditadas pela lei e pelo estatuto.

No que tange as sociedades por ações, sua estruturação interna é ditada pela Lei n. 6.404/76, que previu um modelo onde os órgãos sociais são a assembleia geral, os órgãos administrativos e o conselho fiscal. Segundo Prado

A assembleia geral tem a função de formar a vontade social em matérias fundamentais na vida da sociedade e sobre temas do seu interesse. À administração, compete exteriorizar a vontade social e travar relações com terceiros. O conselho fiscal, como o próprio nome faz saber, tem competência para fiscalizar a condução dos negócios sociais<sup>62</sup>.

A estrutura da sociedade anônima não adota, para fim de tomada de decisões, o regime democrático, segundo o qual caberia um voto para cada pessoa que inte-

---

<sup>59</sup> “Art. 14. As sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, responderão pelos compromissos assumidos pelos gerentes, ainda que sem o uso da firma social, se forem tais compromissos contraídos em seu nome ou proveito, nos limites dos poderes da gerencia.”

<sup>60</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos. *Os grupos societários como superação do modelo tradicional da sociedade comercial autônoma, independente e dotada de responsabilidade limitada*. Dissertação de Mestrado, UFPR, Curitiba, 2008, p. 114.

<sup>61</sup> *Ibidem*, p. 115.

<sup>62</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflitos de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 80-81.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

grasse seu quadro societário, vigorando a regra de que para cada ação corresponde um voto. Além disto, não se exige a unanimidade na tomada de decisões, preponderando o princípio majoritário, segundo o qual cabe à maioria decidir sobre a condução dos negócios sociais.

Disto se retira que o legislador achou por bem conceder o direito de voto somente aos acionistas, pois estes se arriscaram investindo na sociedade, além do que teriam um especial interesse no desenvolvimento da atividade social.

O modelo de organização interna das sociedades por ações, bem como a adoção do princípio majoritário e da ação com poder de voto, possibilita a centralização e concentração do poder, tendo em vista que um acionista pode ser titular de quantas ações forem suficientes para possuir as rédeas dos negócios sociais<sup>63</sup>. Além disto, este modelo gera um poder de controle estável, ou seja, a titularidade do poder de formação da vontade social já é conhecida e não oscila entre os acionistas, o que esvazia o sentido de reunião em assembleia geral, sendo estas “apenas ato declaratório de uma decisão previamente definida, cuja realização tem por fim cumprir requisitos legais e legitimar a posição do acionista controlador<sup>64</sup>”.

Nos grupos societários esta situação é ainda mais inflamada, pois cada sociedade que os integram perde, de forma total ou parcial, a sua autonomia econômica e, por conseguinte, sua autodeterminação na condução da atividade comercial da sociedade. Segundo Prado:

A existência dos grupos veio retirar qualquer dúvida da ficção do modelo legal e da função rígida dos órgãos sociais com competências não flexíveis. Apesar de o funcionamento dos grupos contrariar o modelo teórico das sociedades independentes, as legislações societárias mantêm uma estrutura obrigatória como ponto de partida para a regulamentação das sociedades por ações. (...) A concepção de grupo de sociedades está ligada à noção de controle, pois o fenômeno grupal pressupõe que uma mesma empresa tem o controle de outras sociedades. Desde logo, pode-se afirmar que, em matéria societária, o poder de controle é elemento essencial e característico ao fenômeno dos grupos de sociedade<sup>65</sup>.

A Lei n. 6.404/76 disciplina duas situações distintas em que o poder de controle é exercido. A primeira previsão está no art. 116, segundo o qual acionista controlador é a pessoa, natural ou jurídica (desde que não adote forma societária), ou grupo

---

<sup>63</sup> Ibidem, p. 82.

<sup>64</sup> Ibidem, p. 82-83.

<sup>65</sup> Ibidem, p. 84.

A responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupos econômicos de fato ••

de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum. Já a segunda está no art. 243, § 2º da mesma Lei, que incide quando o controlador for uma sociedade.

Segundo o art. 243, que interessa a este trabalho, a sociedade somente poderá ser chamada de controladora se, simultaneamente, reunir três requisitos: “1. Ser sócia direta ou indiretamente da controlada; 2. Deter maioria dos votos nas assembleias, de modo permanente; e 3. Eleger a maioria dos administradores<sup>66</sup>”.

O primeiro requisito demonstra a opção da Lei n. 6.404/76 em considerar somente o controle que decorre da participação no capital social da controlada. O segundo requisito demonstra a adoção do princípio majoritário e do poder de controle estável, pois somente pode deter o controle aquele que detém o poder de decisão através da maioria das ações. Já em relação ao terceiro requisito, mesmo havendo divergência doutrinária se esta exigência deve ser cumulativa ou não, certo é que a lei exige, pelo menos, um poder potencial de eleger a maioria dos administradores, pois este estaria implícito àquele que detém a maioria dos votos nas deliberações assembleares<sup>67</sup>.

Em suma, o poder de controle é elemento essencial para a configuração do fenômeno grupal e apesar de não estar sozinho na configuração de um grupo societário, pois como já dito anteriormente, a direção unitária deve estar a ele conjugada, dele decorre toda a problemática dos grupos societários de fato, tendo em vista que, na maioria esmagadora dos casos o controle é exercido com conflito de interesses ou abuso de poder.

A maleabilidade do controle interno, que lhe proporciona a manifestação através de variadas formas<sup>68</sup> representa o ambiente propício para a formação dos grupos societários. Neste sentido, os grupos “desmistificam o dogma da autonomia da sociedade comercial”<sup>69</sup>, pois, estando o poder fora da estrutura dos órgãos sociais, a vontade grupal acaba por ficar comprometida aos vários interesses sociais agrupados. Hollanda muito bem assevera a questão ao explicitar que:

---

<sup>66</sup> Ibidem, p. 95.

<sup>67</sup> PEREIRA, Guilherme Döring Cunha. *Alienação do poder de controle acionário*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 18.

<sup>68</sup> Berle e Means (Nova Iorque – 1932) distinguem entre cinco diferentes formas de controle, como: “1) controle através da propriedade quase total; 2) controle majoritário; 3) controle através de um dispositivo legal sem propriedade majoritária; 4) controle minoritário; e 5) controle administrativo”. Fabio Konder Comparato (Rio de Janeiro – 1983) reduz a quatro tipos de controle interno: totalitário, majoritário, minoritário e gerencial.

<sup>69</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit., p. 122.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Na sociedade anônima, dada a própria natureza de sua constituição – pois lhe é possível ter milhares de acionistas proprietários e, ao mesmo tempo, ser dirigida por pessoas que sequer detêm parte de sua propriedade –, é inerente o conflito entre os mais variados rumos que os seus proprietários pretendem lhe proporcionar, situação essa que se expropencia frente aos grupos societários, nos quais a unidade econômica que lhe é característica faz com que toda e qualquer barreira eventualmente criada pelas autonomias de cada sociedade que lhe compõe seja transposta para o atendimento do comando existente no grupo<sup>70</sup>.

### 2.2.1. A direção unitária

Como já expressado anteriormente, a direção unitária é um dos elementos que conferem o caráter de grupo a distintas sociedades. Como explicita Viviane Muller Prado, “o conceito de direção unitária relaciona-se com a situação econômica das empresas, com a forma do exercício do poder de controle e da influência da sociedade dominante sobre a dependente”<sup>71</sup>.

Primeiramente, a sua relação com a situação econômica das empresas agrupadas ocorre por ser a direção unitária o elemento que dará unidade econômica ao grupo, através da transferência das atribuições de gestão empresarial para a sociedade controladora. A integração de uma sociedade a um grupo societário faz com que aquele ente dotado de autodeterminação na condução de suas atividades perca sua independência econômica originária, transferindo-a para a sociedade de comando do grupo.

A associação da direção unitária com a forma de exercício do poder de controle é outro ponto fundamental da discussão, tendo em vista que a existência da relação de controle não pressupõe necessariamente a relação grupal. “O fim da atividade de direção unitária exercida pela controladora do grupo consiste na organização e valorização econômica do controle sobre uma pluralidade de sociedades. Assim, o controle exercido sem que se pretenda a unidade e coordenação não é capaz de configurar uma relação grupal.

Por fim, é preciso realizar a análise da correlação entre a direção unitária e a questão da influência dominante. A ideia de influência dominante está relacionada a uma situação de dependência entre a sociedade controladora e a controlada. A doutrina entende de forma pacífica que não é essencial para a formação do grupo

---

<sup>70</sup> Ibidem, p. 122.

<sup>71</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflitos de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 113.

a existência de dependência, haja vista existirem não só grupos de subordinação, mas também de coordenação. Nestes, a direção unitária é exercida de forma consensual, não havendo subordinação, ao passo que naqueles a direção unitária é imposta. Assim, é possível concluir que pode existir grupo sem dependência, mas não sem direção unitária.

Os grupos de fato que são objeto deste trabalho são aqueles em que está presente o elemento da subordinação, ou seja, são os grupos de fato por subordinação, razão pela qual não há como se dissociar a figura da influência dominante da direção unitária. Isto porque, nestes grupos a direção unitária é imposta pela sociedade controladora às demais sociedades agrupadas, em decorrência do exercício da influência dominante. Nas palavras de Viviane Muller Prado estes grupos são identificáveis quando

em uma relação de dependência entre sociedades, o conjunto forma um todo no qual se pode observar a ligação que vai além do simples exercício do controle. (...) O fim da atividade de direção unitária exercida pela controladora do grupo consiste na organização e valorização econômica do controle sobre uma pluralidade de sociedades<sup>72</sup>.

Porém, após esta explanação, retorna-se ao ponto crucial deste capítulo. Como convivem a direção unitária e coordenada das atividades da controladora com a organização interna das sociedades controladas, tendo em vista que “nos grupos de fato não pode a sociedade controladora impor diretrizes às demais, como nos grupos convencionais”<sup>73</sup>? Segundo Prado:

A organização grupal deve respeitar os limites impostos pela lei societária, que tem uma visão da sociedade isolada. O exercício do poder de controle é limitado pela regra do conflito de interesses e do não abuso do poder de controle, impedindo auferir vantagem para si ou para outra sociedade em detrimento da controlada. O controlador, portanto, ainda que exerça o seu poder para dar unidade econômica às várias sociedades da qual participa, deve levar em conta o interesse de cada uma delas<sup>74</sup>.

## 2.2.2. *Conflito de interesse e abuso de poder*

A realidade empresarial contemporânea do Brasil, no que tange a parcela que objetiva negócios de larga escala e forte impacto na esfera mundial, como já explicitado, é majoritariamente formada por grupos societários. Estas formações grupais se configuram como um conjunto de sociedades que mantêm sua personalidade

---

<sup>72</sup> Ibidem, p. 158.

<sup>73</sup> Ibidem, p. 158.

<sup>74</sup> Ibidem, p. 158.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

jurídica, mas que estão sob um controle comum, exercido para coordenar as atividades e as decisões das sociedades controladas, elemento que as confere uma unidade econômica. Por isso, diz-se que os grupos representam uma unidade econômica em uma diversidade jurídica.

Desta situação paradoxal resultante da combinação de unidade e diversidade em uma mesma estrutura se observa que “a constituição de um grupo de sociedades pressupõe o atingimento, por todos os seus integrantes, de um único objetivo empresarial ou de vários objetivos que entre si sejam convergentes e de acordo com o interesse do grupo.<sup>75</sup> Os interesses da sociedade controladora que extrapolam aqueles decorrentes de sua posição de sócia, na busca pelo interesse do grupo, consubstanciam-se através do exercício do poder de controle. Segundo Prado esse poder exercido pelo controlador pode ser vislumbrado:

Pela sua atuação em assembleia geral, na escolha dos administradores, bem como com a sua influência nos órgãos administrativos das controladas. Em consequência disso, a assembleia geral da controladora e seus órgãos administrativos tornam-se órgãos centrais e fundamentais para todas as sociedades do grupo<sup>75</sup>.

Apesar disto, deve-se ter em mente que a participação de uma sociedade em um grupo societário não retira dela sua personalidade jurídica e demais características resultantes de sua independência. A partir do dogma da autonomia econômica da sociedade comercial é que se retira o sentido existencial das regras estabelecidas para limitar a atuação dos controladores e administradores.

A sociedade anônima é a protagonista na formação dos grupos econômicos, como foi explicitado no início deste trabalho, em decorrência de suas diversas características que favorecem a formatação grupal. Dentro de uma sociedade isoladamente considerada já existe uma grande realidade de conflito de interesses, tendo em vista que sua composição é formada, geralmente, por diversos acionistas. No tocante aos grupos societários, Hollanda traz uma importante colocação ao dizer que:

Tal conflituosidade de interesses ganha ainda maior proporção ao se transportar essa discussão àquela mantida entre as variadas sociedades componentes de um grupo societário de subordinação, as quais, igualmente, possuem seus acionistas com interesses das mais variadas ordens. Assim, o grupo de sociedades representa um turbilhão de vontades e de interesses que exponencia ao grau máximo o conflito de interesses que pode existir apenas numa única sociedade anônima.

---

<sup>75</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflitos de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 161.

A Lei n. 6.404/76 ao disciplinar, em seu art. 115, *caput* e § 1º, a regra do conflito de interesses e do exercício abusivo do poder de controle, o faz direcionada à sociedade anônima isoladamente considerada, “como se sobre ela não fosse incidente qualquer forma de controle que lhe retirasse sua soberania<sup>76</sup>”. Segundo a dicção do referido artigo, *in verbis*:

Art. 115. O acionista deve exercer o direito a voto no interesse da companhia; considerar-se-á abusivo o voto exercido com o fim de causar dano à companhia ou a outros acionistas, ou de obter, para si ou para outrem, vantagem a que não faz jus e de que resulte, ou possa resultar, prejuízo para a companhia ou para outros acionistas.

§ 1º o acionista não poderá votar nas deliberações da assembleia-geral relativas ao laudo de avaliação de bens com que concorrer para a formação do capital social e à aprovação de suas contas como administrador, nem em quaisquer outras que puderem beneficiá-lo de modo particular, ou em que tiver interesse conflitante com o da companhia.

Daí surge a indagação se seria possível a aplicação desta regra também às sociedades controladoras, já que o artigo fala somente em acionista. A conclusão mais acertada seria aquela que admite a aplicação da regra do conflito de interesses e do abuso do poder de voto aos grupos societários, mais precisamente os de fato, aplicando-se uma interpretação sistemática da Lei em apreço. Muito bem assevera Holanda ao explicitar que

o alcance da discussão sobre o conflito de interesses e abuso no direito de voto aos grupos societários pode ocorrer na medida em que a redação dada ao artigo 115 da Lei das Sociedades Anônima é aplicável a todo o qualquer acionista, inclusive àquele que exerce o poder de controle sobre a companhia. Assim, considerando-se que nos grupos societários (de fato) é imprescindível a figura do acionista controlador, representado por uma sociedade, conforme dispõe o artigo 243, § 2º da lei mencionada, tal sujeito também deve se submeter aos preceitos contidos no referido artigo 115. Assim, a interpretação que parece mais adequada ao caso consiste em se admitir que no conceito de acionista controlador está o de sociedade controladora, a ela se aplicando as previsões contidas nos artigos 115, 116 e 117 da Lei das Sociedades Anônimas<sup>77</sup>.

Através desta interpretação, a sociedade controladora está impossibilitada de exercer o poder de controle em um grupo societário de fato em desacordo com os interesses das sociedades controladas. Porém, como bem indagado por Prado, “é própria da situação de agrupamento de empresas a interposição de interesses

<sup>76</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit., p. 144.

<sup>77</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit., p. 145-146.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

estranhos aos da sociedade<sup>78</sup>”, de forma que a autora conclui ser uma “ingenuidade” legislativa a exigência de neutralidade por parte do controlador, pois para que isso acontecesse de fato, ele teria que traçar uma “muralha da China imaginária nos seus negócios”<sup>79</sup>.

A regra sobre conflito de interesses e abuso do poder prevista na Lei acionária é direcionada a evitar um conflito esporádico, ou seja, que ocorreria eventualmente na vida societária. Porém, a regra encontra nos grupos societários de fato um conflito institucionalizado, o que provoca um questionamento sobre a efetividade da aplicação de tais regras à realidade empresarial brasileira.

### 2.3. A (in)dependência<sup>80</sup> da pessoa jurídica

Já tendo sido analisada a questão da autonomia de controle da sociedade comercial, passa-se à discussão sobre a independência da pessoa jurídica frente a sua inserção em um grupo societário.

A disciplina do direito societário está sedimentada na concepção de sociedade comercial como um ente juridicamente autônomo, dotado de interesses, responsabilidades e patrimônios próprios, capaz de construir sua vontade social no interior de suas próprias estruturas, sem que sofra a influência de vetores externos. Esta ideia de independência é possível a partir do instituto da pessoa jurídica, através do qual a sociedade comercial recebe sua personalidade jurídica se regularmente inscrita.

A concessão de personalidade jurídica a uma coletividade faz com que esta se torne uma unidade jurídica, reconhecidamente travestida no papel de sujeito de direito dotado de independência organizacional e patrimonial. Sendo, então, a pessoa jurídica sujeito de direito, ela tem interesses próprios que devem ser observados e respeitados por seus membros.

A questão não parece controversa ao se analisar o direito societário não grupal. Porém, ao se adentrar no campo das formações grupais a questão se torna turbulenta. Isto porque, os grupos societários, como já explicitado, são uma unidade econômica em uma pluralidade jurídica, ou seja, apesar das sociedades terem se

---

<sup>78</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflitos de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 163.

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 164.

<sup>80</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, *op. cit.*, p. 149.

unido buscando o atingimento de uma finalidade empresária comum através de uma direção e coordenação unitária, elas conservam suas personalidades jurídicas intactas, privilegiando a independência resultante de sua personificação.

O grande “porém” está no fato de que ao aceitarem uma direção e coordenação unitária que busque a realização dos interesses do grupo, as sociedades controladas abrem mão parcialmente ou, até, totalmente de sua autonomia, passando a serem meros instrumentos da sociedade controladora.

Diante deste quadro, Hollanda expõe que é nos grupos societários onde ocorre o encontro entre as duas crises da pessoa jurídica, como pode se observar pelo seguinte trecho:

(...) os grupos societários são focos tanto da crise de estrutura como da crise de função. De estrutura, porque é de se questionar se à figura dos grupos de sociedade é possível conceber-se personalidade jurídica, tendo em vista que esses atuam verdadeiramente como sujeitos econômicos (empresas), por mais que sejam dotados das mais variadas formas societárias. De função, pois o controle exercido por uma sociedade em outra no mesmo grupo, faz com que a controlada perca a autonomia e independência que lhe é inerente ao ser constituída, passando a exercer apenas a função de mero instrumento ou departamento da sociedade dominadora, refutando-se, assim, a autonomização do ente coletivo<sup>81</sup>.

Segundo o autor, estas crises podem ser constatadas tanto pela perspectiva das sociedades controladas como pelas sociedades controladoras. Na perspectiva da sociedade controlada, observa-se uma crise de função pela perda de sua autonomia em decorrência do comando exercido pela sociedade controladora. Já pela ótica da sociedade-mãe, constata-se uma crise de estrutura, uma vez que a assunção desta posição provoca na sociedade um “insuflamento de suas estruturas, de sua organização, administração e de suas responsabilidades, constituindo-se assim uma sociedade hipertrofiada”<sup>82</sup>.

A perda da autonomia das sociedades que compõem um grupo societário é algo claro e inerente ao funcionamento dos grupos. Diante disto, a fim de possibilitar que os grupos empresariais cumpram a sua relevante função dentro da economia, Prado propõe que o legislador elabore regras específicas, direcionadas às pessoas jurídicas dependentes, em vista de suas peculiares características em relação à noção tradicional de autonomia. Segundo a autora:

---

<sup>81</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit., p. 164.

<sup>82</sup> Ibidem, p. 164.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Cabe ao legislador estabelecer mecanismos que aceitem a alteração no processo de construção da vontade do ente coletivo, a fim de assegurar a integridade patrimonial da pessoa jurídica à proteção de interesses relacionados, e criar limites no exercício do poder e na autonomia de vontade, na organização interna<sup>83</sup>.

Porém, dada a devida vênia ao entendimento da brilhante autora, a criação de um novo tipo de pessoa jurídica não é o caminho mais interessante para solucionar o problema da subordinação da sociedade. A existência legislativa de uma pessoa jurídica dependente exige que toda a doutrina societária tradicional sofre uma reconstrução, sem que traga a garantia de que solucionaria o problema dos grupos societários. Além disso, ao se reconhecer a dependência, abre-se um espaço fértil para fraudes, uma vez que dificilmente o legislador delimitaria de forma precisa os limites desta dependência.

### **3. RESPONSABILIDADE DAS EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPO SOCIETÁRIO: LACUNA NO DIREITO SOCIETÁRIO E TRIBUTÁRIO**

No capítulo anterior do presente trabalho, foram abordados dois dos três principais elementos que formam as sociedades comerciais segundo a teoria do direito societário tradicional, quais sejam, a autonomia societária e a independência jurídica da sociedade. Juntamente com estes dois elementos, a responsabilidade limitada corresponde pressuposto intrínseco à doutrina do direito societário aplicada as sociedades limitas e anônimas.

A responsabilidade limitada significou importante incentivo ao desenvolvimento dos institutos societários-mercantis em meados do século XVII, pois encorajava aqueles que possuíam interesse em investir nas expedições ultramarinas, principal atividade comercial da época e que possuía alto risco de insucesso.

No direito brasileiro, a sociedade anônima somente terá a responsabilidade limitada após a sua personalização jurídica. Esta não existindo, a responsabilidade será ilimitada, como ocorre nas sociedades em comum<sup>84</sup> e nas sociedades em conta de participação<sup>85</sup>. Neste diapasão, sendo praticado algum ato em descompasso com

---

<sup>83</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflitos de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 173.

<sup>84</sup> Código Civil, Art. 990. Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto pelo art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade.

<sup>85</sup> Código Civil, Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua

A responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupos econômicos de fato ••

a lei ou o estatuto, através de abuso da personalidade jurídica, desvio de finalidade social e confusão patrimonial, é aplicada a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, desconstruindo-se a noção de limitação de responsabilidade daqueles que integram a sociedade e atingindo diretamente seu patrimônio.

A questão em foco ganha importante relevância quando se passa a analisá-la não mais através dos holofotes do regramento direcionado às sociedades comerciais dotadas de autonomia e independência jurídica, mas a desloca para o grande vazio regulatório oferecido aos grupos empresariais, como bem assevera Hollanda:

Diferentemente é o trato do assunto quando se está diante dos grupos de sociedade, como nos centralizados e dotados de subordinação, em que estabelecida uma relação de controle e de dependência pela sociedade-mãe sobre as suas sociedades-filhas. Nesse caso, a tradicional limitação da responsabilidade na sociedade comercial fica estremeçada e relativizada, pois não se verificam os mesmos substratos à sua regular aplicação<sup>86</sup>.

A partir disto, o autor ainda elabora importantes indagações, que servirão para balizar os próximos tópicos do trabalho:

Afinal, uma sociedade-filha, dependente e controlada por uma sociedade-mãe é limitadamente responsável pelas obrigações que contrair a mando de sua controladora? Tais responsabilidades poderão ser erigidas frente à sociedade-mãe em razão dessa ter se utilizado de sua controlada para o atingimento de seus próprios interesses? Trata-se de se aplicar, nesses casos, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica perante os grupos de sociedades para que se alcance a responsabilização da sociedade controladora? A sociedade controladora é sempre responsável pelos débitos de sua sociedade controlada nas hipóteses em que essa última seja utilizada para o atingimento dos fins do grupo societário?<sup>87</sup>

As perguntas formuladas pelo autor são extremamente importantes, ao mesmo tempo que profundamente complexas. Porém, nos próximos tópicos deste trabalho busca-se o esclarecimento de algumas destas indagações, que servirão para se alcançar conclusões importantes sobre o tema abordado.

### 3.1. A responsabilidade e grupos societários

Ao se estudar os grupos societários, observa-se que a questão mais sensível e tormentosa sobre o tema é a parte que trata da responsabilidade, isto porque a

---

própria responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes. Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

<sup>86</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit., p. 168-169.

<sup>87</sup> Ibidem, p. 169.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

questão é pouco estudada e, por conseguinte, o jurista esbarra em conceitos ainda pouco enfrentados pela doutrina.

A teoria tradicional do direito societário pouco ajuda no estudo, pois os grupos societários atingiram uma complexidade tal que ela não conseguiu alcançá-los. Porém, seus conceitos fundamentais servem como ponto de partida para que se possa visualizar um caminho à elaboração de estudo sobre a responsabilidade nos grupos.

A responsabilidade limitada nas sociedades comerciais é aplicada segundo o binômio poder/responsabilidade. Isto quer dizer que aquele que não tem o poder de comandar a sociedade não pode responder pelos atos praticados por aqueles que detém a competência para o comando. Neste sentido, muito bem asseverou Antunes ao dizer que “se, positivamente a um poder ilimitado deve corresponder uma responsabilidade limitada (...), então, também, negativamente, a um poder limitado deverá corresponder uma responsabilidade limitada”<sup>88</sup>.

Este binômio, utilizado na prática, serve para determinar que o simples acionista da companhia responde de forma limitada, por não exercer qualquer poder de direção na sociedade anônima. Assim como ocorre com os sócios quotistas nas sociedades limitadas. Mesmo os administradores, seja da sociedade anônima ou da sociedade limitada, somente responderão ilimitadamente quando praticarem atos em desconformidade com a lei ou com o estatuto social<sup>89</sup>.

Deslocando-se a análise da sociedade comercial individualizada, isolada, autônoma e independente e passando agora a analisar os grupos societários, onde se observa uma relação de subordinação entre sociedades e de centralização do poder de comando em uma sociedade-mãe, “a discussão sobre a limitação da responsabilidade se desloca do seu habitat natural”<sup>90</sup>.

Nos grupos de sociedade a discussão sobre a limitação da responsabilidade é fortemente influenciada pela separação entre a propriedade e o controle, que ocorre

---

<sup>88</sup> Ibidem, p. 170 apud ANTUNES, José Engrácia. *Estrutura e responsabilidade da empresa*, p. 34.

<sup>89</sup> Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I – dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II – com violação da lei ou do estatuto.

Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

<sup>90</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit., p. 170.

como resultado da própria formação estrutural do grupo, através da perda de autonomia organizacional, patrimonial e jurídica das sociedades que o compõem, em privilégio ao controle, domínio e interesses da sociedade dominadora. Segundo Hollanda:

a partir do momento em que se estabelece uma relação de grupo entre sociedades –, mais especialmente num grupo de fato, nos termos do artigo 243, § 2º, da Lei 6.404/76, dotado de centralização e subordinação entre seus entes – diversas sociedades autônomas, independentes juridicamente e com uma estrutura organizacional própria são reunidas para formar um ente de natureza econômica destinado ao atendimento dos objetivos preconizados pela sociedade dominante. Trata-se da já repetidas vezes mencionada “unidade econômica numa diversidade jurídica”. As sociedades dominadas servem, portanto, como instrumentos para o atendimento do fim colimado por sua dominante, atuando como se dela fossem meras prepostas<sup>91</sup>.

Neste diapasão, apesar das sociedades controladas não mais possuírem plena autonomia decisional, a lei determina que são mantidas suas independências jurídicas<sup>92</sup> e, conseqüentemente, suas responsabilidades limitadas. Esta situação heterogênea é resultado de uma disciplina incompleta oferecida pela Lei do anonimato sobre os grupos societários, uma vez que ela conserva a independência jurídica das sociedades filiadas, sem prever qualquer tipo de disciplinamento específico sobre a responsabilização, resultando na aplicação da teoria tradicional que não é, no caso dos grupos, nem um pouco favorável aos credores.

A preservação da personalidade jurídica e da limitação da responsabilidade das sociedades controladas funciona, na prática, como uma blindagem ao atingimento do verdadeiro comando da atividade empresarial, exercido pela sociedade dominadora. As controladas passam a responder pelos riscos das atividades empresariais apetevidas pela controladora do grupo. Nas palavras de Hollanda, “a sociedade controladora imune aos riscos, exerce um verdadeiro “direito à irresponsabilidade””<sup>93</sup>.

No início deste tópico, falava-se no binômio poder/responsabilidade como justificção da responsabilidade limitada nas sociedades comerciais. Pois bem, nos grupos societários esta lógica é descaracterizada, uma vez que aquele que possui o poder de comandar está “isento” de responsabilidade, sendo esta suportada pela

---

<sup>91</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit., p. 171.

<sup>92</sup> Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

<sup>93</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit p. 172.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

sociedade controlada. Hollanda penetra mais profundamente no tema ao expor o seguinte:

nos grupos societários, verifica-se que as estruturas de comando das sociedades controladas acabam por serem desfiguradas, pois passam suas assembleias ordinárias a serem apenas meros atos de formalidade legal, tendo em vista o expresse cumprimento das orientações da sociedades comandante. Ocorre a transferência dos “poderes de governo e supervisão do colégio de sócios” das sociedades-filhas para a sociedade-mãe, o que leva ao insuflamento de poderes do seu órgão de administração<sup>94</sup>.

Deste cenário conturbado, é que surgem os mais diversos conflitos relacionados aos grupos societários, como é o caso da questão tributária sobre a responsabilidade pelo pagamento do tributo. O grande problema é que os grupos societários de fato não são suficientemente regulados, ficando a sua disciplina, salvo poucas exceções, a cargo das regras direcionadas às sociedades isoladas, o que causa esta grande desorientação jurídica, deixando a cargo de cada ramo do direito tutelar apartadamente seus conflitos naquilo que tangenciam conflituosamente com os grupos societários.

### **3.2. A legislação acerca da responsabilidade nos grupos societários e a lacuna do direito tributário**

A Lei n. 6.404/76 se absteve, como já dito anteriormente, de prever regras sobre responsabilidade em seu texto, o que se observa pela leitura da Exposição de Motivos<sup>95</sup>, que não foi uma falha do legislador, mas sim uma vontade consciente do mesmo. Na Exposição é possível observar que o legislador presumia que os credores exigiriam a responsabilidade solidária em contrato firmado com o grupo, caso assim fosse de sua vontade. Além do que, para ele, a imposição de responsabilidade solidária desvirtuaria o instituto do grupo societário.

Claro que estes argumentos não se mostram nem um pouco convincentes na prática. Primeiro, porque seria muita ingenuidade se esperar que um credor de um

<sup>94</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit p. 174.

<sup>95</sup> “No artigo 267, o Projeto absteve-se de criar a responsabilidade solidária presumida das sociedades do mesmo grupo, que continuam a ser patrimônios distintos, como unidades diversas de responsabilidade e risco, pois a experiência mostra que o credor, em geral, obtém a proteção dos seus direitos pela via contratual, e exigirá solidariedade quando o desejar. Ademais, tal solidariedade, se estabelecida em lei, transformaria as sociedades grupadas em departamentos da mesma sociedade, descaracterizando o grupo, na sua natureza de associação de sociedades com personalidade e patrimônio distintos.”

A responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupos econômicos de fato ••

grupo econômico de fato exigisse em contrato a responsabilidade solidária, tendo em vista que ele, muitas vezes, nem sabe que existem empresas agrupadas. Mesmo nos raros grupos de direito é forçoso acreditar que se firmaria algum contrato em que houvesse previsão expressa de responsabilização solidária das sociedades agrupadas.

Além disto, o segundo argumento apresentado pelo legislador de que a previsão da solidariedade provocaria o desvirtuamento do instituto do grupo societário, transformando “as sociedades grupadas em departamentos da mesma sociedade”, acaba sendo o que acontece na prática, principalmente nos grupos de fato. O legislador procurou somente prever no texto da Lei n. 6.404/76 as situações que favorecessem a constituição dos grupos, afastando aquilo que pudesse coibi-la, como é o caso da responsabilização.

A partir deste cenário, diferentes ramos do Direito, como o trabalhista e o consumerista, não permaneceram inertes, prevendo em seus regimes jurídicos dispositivos de responsabilização solidária ou subsidiária das sociedades integrantes de grupos societários.

O Direito do Trabalho é o campo jurídico que de forma mais clara e direta positivou a responsabilização solidária das empresas agrupadas para efeitos da relação de emprego, oferecendo um detalhamento que não se encontra em outros ramos, como se observa pela leitura do art. 2º, § 2º da Consolidação das Leis do Trabalho, *in verbis*:

Art. 2º, § 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

O Código de Defesa do Consumidor adotou a responsabilidade subsidiária das sociedades filiadas em grupos. Assim, o consumidor deverá obedecer ao benefício de ordem, demandando primeiramente do infrator e somente, em caso deste não poder arcar com a responsabilização, demandar das demais sociedades, segundo a dicção do art. 28, § 2º do referido diploma legal, *in verbis*:

Art. 28, § 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

A Lei n. 12.529/11 no campo da defesa da concorrência, mantendo o que já previa a revogada Lei 8.884/94, dispõe, em seu Art. 33, no sentido de responsabilizar

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

solidariamente as empresas agrupadas em grupos societários de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas pratica infração à ordem econômica, *in verbis*:

Art. 33. Serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica.

Por fim, a Lei 8.212/91, que dispõe sobre a seguridade social, estabelece, em seu Art. 30, IX a responsabilidade solidária das empresas integrantes de grupo societário de qualquer natureza pelo pagamento das obrigações devidas à Seguridade Social, *in verbis*:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

A partir do dispositivo acima exposto, é possível perceber que a Lei é clara ao estabelecer a responsabilidade direta e solidária das sociedades agrupadas em relação aos débitos previdenciários, e somente em relação a estes. Desta forma, o Fisco não encontra maiores problemas em sua cobrança, justamente porque a citada Lei acabou por arrolhar a lacuna existente.

Porém, o mesmo não ocorre com os demais créditos tributários, pois nem no Código Tributário Nacional, nem em nenhuma outra lei tributária é previsto qualquer tipo de responsabilização no que concerne aos grupos societários. Há, portanto, uma lacuna no tocante ao assunto, causadora de grande insegurança jurídica e de combates infundáveis entre o Fisco e os grupos societários, que acabam encontrando diferentes elucidações por parte do judiciário.

Esta lacuna é responsável por impedir que grandes vultos de dinheiro, que seriam devidos ao Estado, deixem de penetrar nos cofres públicos, ao passo que proporciona uma lucratividade cada vez maior para os grandes conglomerados nacionais, que se utilizam desta brecha do direito societário e tributário em seu favor.

A responsabilidade limitada das sociedades controladas, como já dito anteriormente, serve como blindagem para as grandes sociedades controladoras, que aparelham o grupo a fim de, propositalmente, fazer com que somente as controladas assumam débitos com o Fisco. Neste diapasão, as Procuradorias responsáveis por defenderem o crédito tributário do Estado tentam, através de diferentes teses, impedir que tal situação ocorra, buscando, de alguma forma, atingir a sociedade que verdadeiramente está saudável para pagar o tributo, como se verá a seguir.

### 3.2.1. *Teses utilizadas pelo Fisco para a proteção do crédito tributário no caso dos grupos societários*

#### 3.2.1.1. Da solidariedade de fato do art. 124, I do CTN

A solidariedade é um instituto que nasceu no direito privado e foi importado pelo direito público. O direito tributário, ao introduzir o instituto, conferiu-lhe certas peculiaridades próprias do direito público, impossibilitando que a solidariedade decorra de manifestação de vontade das partes, hipótese que é autorizada pelo direito privado, e, também, vedando a existência de solidariedade ativa, situação existente no direito privado.

Em matéria tributária, o instituto é muito utilizado para atender a atividade administrativa de arrecadação do Estado, tornando-a mais cômoda e eficiente. Havendo solidariedade, o credor público possui o direito subjetivo de cobrar a totalidade da dívida de qualquer um dos devedores ou de todos, simultaneamente ou sucessivamente<sup>96</sup>.

O Código Tributário Nacional disciplina, em seu art. 124, a responsabilidade tributária solidária, *in verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

O indigitado artigo cuida de duas espécies de responsabilidade tributária, quais sejam, a responsabilidade solidária de fato, em seu inciso I, que é aquela proveniente do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação e a responsabilidade solidária de direito, em seu inciso II, que é a decorrente de expresso mandamento legal.

O legislador complementar, através do art. 124 do CTN, quis ele mesmo criar uma causa para a instauração de vínculo de solidariedade entre sujeitos passivos tributários (inciso I), ao mesmo tempo que outorgou a possibilidade de fixação em lei de outras situações fáticas que determinem também a solidariedade. A partir

---

<sup>96</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade tributária solidária. Breves considerações sobre os artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional. In: FREIRE, Elias Sampaio; DIAS, Karem Jureidini; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). *Grandes questões em discussão no CARF*. São Paulo: FocoFiscal, 2014, p. 31-32.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

disto é possível concluir que o interesse comum, por si só, já é uma causa de solidariedade, não necessitando de previsão legal e autorizando o Fisco a imputar a solidariedade diretamente.

A solidariedade de fato, ponto crucial da argumentação do Fisco, abriga dúvidas que atormentam a comunidade científica, principalmente por comportar em sua definição a expressão “interesse comum”, carregada de imprecisão e abstratividade, sendo sua utilização massivamente criticada, como se vê do posicionamento de Paulo de Barros Carvalho:

O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexo que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. (...) o interesse comum dos participantes do acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade<sup>97</sup>.

Em meio a todo tipo de discussão acerca do significado da expressão interesse comum, o Fisco se utiliza da solidariedade de fato para justificar o lançamento do crédito tributário ou a cobrança da dívida tributária contra todas as empresas integrantes do grupo societário de fato, defendendo que é indiscutível o interesse de toda e qualquer pessoa jurídica agrupada nos atos de qualquer outra integrante, principalmente nos que beneficiem todo o agrupamento. O interesse comum seria justificado pela unidade de controle direcionado a objetivos idênticos de todos os entes do grupo.

Porém, o Fisco tem encontrado uma barreira significativa contrária a sua pretensão, qual seja, a interpretação restritiva da expressão “interesse comum” firmada pelo STJ, tema que será abordado em tópico apartado em momento posterior.

### 3.2.1.2. Da infração à ordem econômica

A Lei n. 12.529/2011, responsável por estruturar o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e dispor sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, em seu art. 1º disciplina que:

Art. 1º Esta Lei estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – SBDC e dispõe sobre a **prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica**, orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, **livre concorrência**,

---

<sup>97</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 346-347.

função social da propriedade, **defesa dos consumidores** e **repressão ao abuso do poder econômico**. (Grifos nossos).

Parágrafo único. A coletividade é a titular dos bens jurídicos protegidos por esta Lei.

Baseado neste dispositivo, o Fisco tem defendido que a ordem tributária é uma projeção da ordem econômica, pois por meio dos tributos, principalmente os extrafiscais, o Estado atua regulando a economia, além de financiar as mais diversas atividades que beneficiarão toda a coletividade.

Para o Fisco, defender a ordem tributária é defender o patrimônio público formado pela arrecadação dos tributos. Como o Estado é financiado por toda a coletividade, a defesa da ordem tributária deve ser entendida como um interesse difuso, estando a noção de um Estado Forte e comprometido com os objetivos determinados pela Constituição Federal atrelada a uma arrecadação tributária eficiente e pautada pelo princípio da capacidade contributiva, segundo o qual “cada cidadão deve participar do custeio dos tributos, segundo a sua capacidade de pagá-los”.

Neste diapasão, um grupo societário que blinda seu patrimônio, utilizando-se das sociedades controladas para evitar o pagamento do tributo estará onerando toda a sociedade e atentando contra o patrimônio público, além de estar prejudicando a livre concorrência, tendo em vista que terá maior potencial competitivo do que aquela empresa que paga todos os seus tributos corretamente. Diante disto, seria inquestionável que não só a ordem tributária restaria corrompida, como também a ordem econômica.

Utilizando-se deste cenário, o Fisco busca a aplicação do art. 33 da Lei n. 12.529/11, que prevê, como já dito anteriormente, a responsabilidade solidária das empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica.

Porém, a argumentação pautada somente por esta tese não vem sendo aceita pela jurisprudência, da mesma forma que não é bem recepcionada por boa parte da doutrina, o que tem feito o Fisco utilizá-la somente atrelada a outra linha argumentativa.

### 3.2.1.3. Da sociedade de segundo grau

A Tese da Sociedade de Segundo Grau ou também chamada Tese da Sociedade em Comum é encabeçada na doutrina pelos ensinamentos de Comparato e Salomão Filho, segundo os quais todos os grupos societários reuniriam “os três

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

elementos fundamentais de toda relação societária, a saber, a contribuição individual com esforços ou recursos, a atividade para lograr fins comuns e a participação em lucros ou prejuízos”<sup>98</sup>. Diante disto, os grupos societários deveriam ser encarados como se uma sociedade fosse, onde as empresas agrupadas seriam como os empresários.

Para o Fisco, mesmo o legislador não reconhecendo a personalidade jurídica desta sociedade de segundo grau formada pelas sociedades agrupadas, há necessariamente entre elas uma unidade de direção e uma intercomunicação patrimonial, onde as empresas agrupadas atuam como meros executores das políticas definidas pela controladora. Diante disto, o grupo deveria ser tratado como se fosse uma única sociedade, podendo seu patrimônio ser atingido diretamente, sem necessidade de utilização do instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

A fim de melhor embasar a capacidade tributária dos grupos societários, o Fisco se utiliza do art. 126, III do CTN, *in verbis*:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: (...)

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

O Ex-Procurador da Fazenda Nacional, então Procurador do MP junto ao Tribunal de Contas do Estado da Paraíba Bradson Tibério L. Camelo defende a aplicação conjunta da solidariedade de fato com a Tese da sociedade em comum, ao afirmar que

(...) os grupos de fato constituem, na verdade, uma sociedade em comum, devido a apresentarem os elementos fundamentais da relação societária e de empresas. Assim, há claro interesse comum de todas as pessoas jurídicas envolvidas no fato gerador, pois todas se beneficiam dos atos empresariais. (...) A solidariedade passiva resta configurada quando várias pessoas jurídicas que formam um grupo econômico de fato utilizam-se dos benefícios empresariais decorrentes da atividade empresarial. Desse modo, há solidariedade tributária entre todas as pessoas jurídicas formadoras do grupo econômico de fato, assim como ocorre quando várias pessoas naturais “empresariam” as sociedades em comum (sociedades de fato).<sup>99</sup>

Apesar da Tese da Sociedade de Segundo Grau encontrar bastante aceitação na doutrina, não é bem aceita pela jurisprudência, principalmente pela expressa

<sup>98</sup> COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 43.

<sup>99</sup> CAMELO, Bradson Tibério Luna. Solidariedade tributária de grupo econômico de fato. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 170, p. 21.

A responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupos econômicos de fato ••  
determinação do art. 266 da Lei n. 6.404/76 de que as sociedades agrupadas conservam sua personalidade e seu patrimônio ao se filiarem em grupos societários.

#### 3.2.1.4. Da desconsideração da personalidade jurídica

Conforme oportunamente explicitado no início deste Capítulo, a limitação da responsabilidade dos sócios de uma sociedade está atrelada a personalização jurídica do ente coletivo. A pessoa jurídica é uma ficção criada pela lei com o intuito de permitir que os empresários se expusessem aos riscos da atividade empresarial, pois sua personalidade serve como escudo para o patrimônio de seus sócios.

Com a instituição da responsabilidade limitada dos sócios em nosso ordenamento jurídico, “foi plantada a semente para o surgimento da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, cujo surgimento é atribuído à evolução jurisprudencial do direito Anglo Americano<sup>100</sup>”. Isto porque, sob o véu da personalidade, os sócios se encontravam livres para cometer os mais variados tipos de abuso contra credores.

A Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica pode ser conceituada como “aquela que permite ao juiz desconsiderar a autonomia jurídica da personalidade da empresa e da personalidade de seus sócios, toda vez que a sociedade tiver sido utilizada para fins ilegais ou que prejudiquem seus credores”, determinando a constrição dos bens dos sócios para pagar dívidas da sociedade, dos bens da sociedade para pagar dívidas dos sócios, ou mesmo dos bens de uma empresa para pagar dívidas de outra empresa, como ocorre nos grupos econômicos<sup>101</sup>.

Dentro do conceito acima exposto é possível a identificação de desdobramentos do instituto da desconsideração, com referência à teoria maior, que permite a desconsideração direta da personalidade jurídica, à desconsideração “inversa”, que ocorre quando o sócio utiliza a sociedade como escudo de proteção de seus bens pessoais e à desconsideração indireta da personalidade jurídica, que ocorre quando, em um grupo societário repleto de empresas filiadas, a controladora ou uma das controladas se vale dessa condição para fraudar seus credores, aplicando-se a desconsideração para todas as sociedades agrupadas.

---

<sup>100</sup> ANDRIGHI, Fátima Nancy. *Desconsideração da personalidade jurídica*. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/handle/2011/673>>. Acesso em: 12 ago. 2015.

<sup>101</sup> Ibidem.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

O Fisco tem utilizado a teoria da desconsideração da personalidade jurídica inversa para os grupos societários, valendo-se da previsão contida no art. 50 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

O Código Civil disciplina que a desconsideração ocorrerá quando estiver configurado o abuso de personalidade, através do desvio de finalidade e da confusão patrimonial. O desvio de finalidade ocorre quando a pessoa jurídica extrapola as determinações contidas de seu ato constitutivo ou se extingue irregularmente. Já a confusão patrimonial ocorre quando há, literalmente, confusão entre o patrimônio da sociedade e dos sócios, ou entre o da sociedade controladora e o da controlada.

Nos grupos societários é muito comum que ocorra a transferência de ativos e passivos, custos e lucros entre as sociedades controladas e as controladoras<sup>102</sup>, sendo nesta característica fática que o Fisco concentra suas energias, a fim de provar a ocorrência da transferência de patrimônio entre as sociedades e justificar o pedido de desconsideração da personalidade jurídica.

### 3.2.1.4.1. A não aplicação da teoria da desconsideração aos grupos societários

No caso dos grupos societários, alguns autores, influenciados pela brilhante doutrina de José Lamartine Corrêa de Oliveira, defendem a impossibilidade de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Segundo o indigitado autor, a confusão patrimonial é algo inerente aos grupos societários, onde as sociedades controladas e controladoras operam trocas patrimoniais internas e corriqueiras. Além disto, também seria algo recorrente na relação grupal o desvio de finalidade, resultante da perda da autonomia e independência das sociedades controladas, que muitas vezes funcionam como mero departamento da sociedade dominadora<sup>103</sup>.

---

<sup>102</sup> ANDRIGHI, Fátima Nancy. *Desconsideração da personalidade jurídica*. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/handle/2011/673>>. Acesso em: 12 ago. 2015.

<sup>103</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit., p. 179 apud OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 599.

Diante deste entendimento, seria possível concluir que a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica não seria condizente com a própria natureza dos grupos societários de fato, pois, levando-a à risca, os grupos nem mesmo poderiam existir, ressalvados os grupos de direito, que determinam, através do contrato, o âmbito de atuação das sociedades agrupadas e as possibilidades de trocas patrimoniais. Segundo Lamartine:

Desconsiderar a pessoa jurídica controlada, imputando seu comportamento à controladora, e fazendo-o com fundamento na mera circunstância do controle, é mais que desconsiderar: é já pôr em dúvida o próprio sistema, no que tange à asserção, contida em seu âmbito, e segundo a qual a criação do grupo de sociedades não afeta o quadro das pessoas jurídicas, já que nem extingue a personalidade das sociedades que se integram no grupo, nem faz surgir a do próprio grupo<sup>104</sup>.

Para o autor, haveria uma crise de estrutura no direito societário, pautada em um paradoxo regulatório, uma vez que, de um lado, pela teoria da desconsideração da personalidade jurídica não se admite o abuso de personalidade da sociedade, por outro, anui-se a possibilidade de controle de uma sociedade sobre a outra, atuando como se estivessem unidas por uma única personalidade jurídica, que, por sua vez, não é reconhecida pelo ordenamento jurídico<sup>105</sup>.

Diante deste cenário, Lamartine discute duas possibilidades de responsabilização que poderiam substituir a aplicação, segundo ele errônea, da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, quais sejam, a responsabilidade subsidiária e a imputação direta. Segundo o autor, a sociedade controladora deveria ser subsidiariamente responsável pelos débitos de suas controladas, nos casos em que o controle seja efetivamente exercido pela primeira sobre a segunda, o que afastaria a crise de estrutura do direito societário. Além disto, a responsabilização deveria ser imputada diretamente à sociedade controladora, no caso da teoria da aparência ou do comportamento contraditório, pois aquele “que criou a aparência ou se comportou contraditoriamente responde por ato próprio”<sup>106</sup>.

<sup>104</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos, op. cit., p. 180 apud OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 594.

<sup>105</sup> Ibidem, p. 181 apud OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 613-614.

<sup>106</sup> Ibidem, p. 182 apud OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 611.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

### 3.2.1.5. A jurisprudência do STJ

A análise do tratamento dado aos grupos societários em outros ordenamentos jurídicos tem mostrado um papel fundamental da jurisprudência na construção do conceito jurídico dos grupos societários<sup>107</sup>. No Brasil, não poderia ser diferente, tendo em vista a rasa disciplina oferecida aos grupos societários pela legislação e as inúmeras discussões doutrinárias sobre o tema.

A partir deste cenário, o ponto crucial desta última parte do trabalho será a verificação da relação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça com os resultados obtidos pelos estudos doutrinários e da aplicação das conclusões alcançadas pela Corte aos conflitos entre os grupos e o Fisco, principalmente no tocante a solidariedade de fato e a desconsideração da personalidade jurídica.

A Professora Dr<sup>a</sup> Viviane Muller Prado<sup>108</sup>, juntamente com a pesquisadora Maria Clara Troncoso<sup>109</sup> realizaram um importante estudo jurisprudencial acerca das decisões do STJ sobre grupos societários. As referidas pesquisadoras formaram um banco de dados com 106 acórdãos do Tribunal a fim de alcançarem as seguintes informações: 1) Expressões utilizadas nos acórdãos; 2) Matéria objeto da decisão; 3) Elementos constantes da decisão que fundamentam a existência de um grupo de sociedades; e 4) Efeitos jurídicos que decorrem da constatação da existência de um grupo de sociedades no caso concreto.

A primeira constatação das pesquisadoras foi que as expressões utilizadas pelos julgados eram tão variadas quanto as nomenclaturas utilizadas pelos diferentes diplomas legislativos que trazem alguma regulamentação sobre os grupos. A maioria dos acórdãos utilizaram as expressões “grupo econômico”, somente “grupo” ou “grupo financeiro”, aparecendo poucas vezes a expressão “grupo de sociedades”, utilizada pela legislação societária. Além disto, alguns julgadores utilizaram a expressão “empresas coligadas” como sinônimo de “grupo”, o que está incorreto segundo a Lei n. 6.404/76<sup>110</sup>.

---

<sup>107</sup> PRADO, Viviane Muller; TRONCOSO, Maria Clara. Os grupos de empresas na jurisprudência do STJ. Artigos DireitoGV, *Working Papers*, n. 1, nov. 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2771>>. Acesso em: 13 ago. 2015.

<sup>108</sup> Professora na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Doutora em Direito Comercial pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

<sup>109</sup> Pesquisadora júnior da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

<sup>110</sup> Na lei de sociedades por ações coligação tem um sentido próprio e significa apenas sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. Considera-se que há influência signifi-

Outro interessante resultado obtido na pesquisa é o que faz referência às matérias objeto dos acórdãos analisados. As pesquisadoras constataram que as matérias que possuem alguma previsão legislativa específica acerca dos grupos societários aparecem consideravelmente menos do que aquelas que não possuem tal regulamentação, como pode ser visto através da tabela<sup>111</sup> abaixo:

Matéria	Frequencia	(%)
Processual	30	28.38
Títulos de crédito	20	18.98
Responsabilidade Civil	12	11.28
Tributário	9	8.46
Falencia	7	6.58
Criminal	6	5.64
Civil	5	4.70
Trabalhista	5	4.70
Consumidor	4	3.76
Societário	4	3.76
Fraude	2	1.88
Administrativo	1	0.94
Lei de imprensa	1	0.94
<b>TOTAL</b>	<b>106</b>	<b>100</b>

As pesquisadoras também analisaram os critérios utilizados pelos julgadores para a caracterização dos grupos societários. Em 64,8% dos acórdãos analisados os julgadores não tiveram a preocupação de apontar os elementos que os motivaram a identificar a formação grupal. Dos 35 julgados que mencionaram as razões para decidir pela existência de grupo, 22 relacionaram ao controle ou ao poder de decisão nas companhias. Sobre estes resultados as pesquisadoras trazem uma interessante indagação:

---

cativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la ou quando a investidora for titular de 20% ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la (art. 243 Lei n. 6.404/76).

<sup>111</sup> PRADO, Viviane Muller; TRONCOSO, Maria Clara. Os grupos de empresas na jurisprudência do STJ, p. 19.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Constata-se que a preocupação da dogmática jurídica, em especial do direito comparado, para identificar os elementos que caracterizam os grupos societários, seja apenas o controle seja os critérios para identificar a unidade de direção, não está presente na jurisprudência do STJ, o que nos leva a afirmar a não judicialização deste tema no nosso país<sup>112</sup>.

Por fim, Viviane Muller Prado e Maria Clara Troncoso concluem que não existe na jurisprudência do STJ um posicionamento uniforme. Para as pesquisadoras o motivo disto é que os entendimentos firmados pelo Tribunal foram sendo construídos de forma desarticulada dos dispositivos legais e das discussões doutrinárias, tendo em vista que nos acórdãos não se observa, nem mesmo, a utilização das terminologias comumente adotadas pelo legislador e pela doutrina<sup>113</sup>.

Construído este cenário geral através da valorosa contribuição do estudo realizado pelas ilustres pesquisadoras supracitadas, passa-se a analisar especificamente a abordagem do Superior Tribunal de Justiça acerca da solidariedade de fato nos grupos societários e também da desconsideração da personalidade jurídica no ente grupal.

Conforme explicitado no tópico 3.2.1.1 do presente trabalho, o Fisco se utiliza da solidariedade de fato do art. 124, I do Código Tributário Nacional para justificar a solidariedade das sociedades integrantes de um grupo societário de fato. Tal dispositivo prevê que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do tributo as pessoas que possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A solidariedade pelo interesse comum é um dos meios pelos quais o Fisco procura sanar a falta de regramento sobre a responsabilização das sociedades agrupadas, mácula tanto do direito societário, quanto do direito tributário. Como sua aplicação ocorre de forma direta, sem que haja a necessidade de regulamentação legislativa, a tese resolveria grande parte dos problemas causados pelos grupos societários à arrecadação do Estado.

Porém, a pretensão do Fisco encontra uma notável barreira para a sua aceitação, qual seja, a interpretação restritiva do Superior Tribunal de Justiça ao termo “interesse comum”, configurador da solidariedade de fato. A fim de explicar essa questão, o presente trabalho irá se ater aos julgados que significaram a mudança de entendimento do Tribunal quanto ao tema da solidariedade nos grupos societários.

---

<sup>112</sup> Ibidem, p. 21.

<sup>113</sup> Ibidem, p. 29.

No ano de 2007, em decisão no Recurso Especial n. 859.616, o relator Ministro Luiz Fux decidiu pela impossibilidade de se aplicar a solidariedade entre as empresas somente por elas pertencerem ao mesmo grupo econômico, sob o argumento de que a expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN não estaria querendo expressar o interesse econômico, mas sim o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador, como se depreende da decisão, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOUREIRO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

(...) 4. Na relação jurídico-tributária, quando composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato – a copropriedade – é-lhes comum.

(...)

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: “Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II – as pessoas expressamente designadas por lei.”

7. Conquanto a expressão “**interesse comum**” – **encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal.** Nesse diapasão, tem-se que **o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.**

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: “... **o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade.** Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador” (Paulo de Barros Carvalho, in *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 8. ed., 1996, p. 220).

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o polo passivo da relação. **Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.**

10. In casu, verifica-se que o Banco Alfa S/A não integra o polo passivo da execução, tão somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Alfa Arrendamento Mercantil S/A. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. 11. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do polo passivo da execução o Banco Alfa S/A, mantida a penhora imposta pelo Tribunal a quo.

(STJ, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 18/09/2007, T1 – PRIMEIRA TURMA).

Porém, a Segunda Turma do Tribunal, nos autos do AgRg no REsp n. 900.484/RS de relatoria do Ministro Humberto Martins, no mesmo ano em que a decisão anteriormente citada havia sido proferida, utilizou-se do entendimento que já vinha sendo aplicado pelo STJ em julgados anteriores, no sentido de que a empresa controladora do grupo econômico teria legitimidade passiva *ad causam* para constar da relação jurídica, conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – NOMEAÇÃO DE BENS À PENHORA – ORDEM LEGAL – RECUSA DO BEM – INEXISTÊNCIA DE ILEGALIDADE – ART. 11 DA LEF.

(...)

3. Sobre a questão concernente à exclusão do banco-recorrente do polo passivo da relação jurídica, **o STJ, em casos análogos, entende que diante da constatação da existência de grupo econômico ou conglomerado financeiro a empresa líder tem legitimidade passiva ad causam para constar da relação jurídica. (Grifos nossos).**

(...) Agravo regimental improvido

(STJ, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 21/06/2007, T2 – SEGUNDA TURMA).

Configurado o dissídio pretoriano, o Município de São Leopoldo suscitou a divergência, através dos Embargos de Divergência em Recurso Especial, cujo relator era o Ministro Mauro Campbell Marques, pugnando pela prevalência do entendimento exarado pelo Ministro Humberto Martins e o conseqüente afastamento da decisão proferida pelo Ministro Luiz Fux. Porém, prevaleceu o entendimento restritivo, conforme se depreende do acórdão, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

**1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.**

Precedentes: EREsp 834044/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 8.9.2010; REsp 1.079.203/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 2.4.2009; REsp 1.001.450/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 27.3.2008; AgRg no Ag 1.055.860/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 26.3.2009. 2. Embargos de divergência não providos.

(STJ, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 09/02/2011, S1 – PRIMEIRA SEÇÃO)

Hoje, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica em determinar que a expressão “interesse comum” quer significar o interesse jurídico, ou seja, as empresas agrupadas para serem solidariamente responsáveis, devem ser sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador, concorrendo conjuntamente para que o fato imponível tenha sido realizado, sendo irrelevante a participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pelas outras empresas.

No que tange a desconsideração da personalidade jurídica nos grupos societários, a questão é menos controvertida do que aquela tratada anteriormente. O estudo dos julgados do STJ sobre o tema mostra que os Ministros tratam a desconsideração com bastante cautela, por ser uma decisão bastante gravoso para as sociedades. Porém, o entendimento que vem prevalecendo é o de concordância à aplicação do instituto nos grupos societários, como se verá a seguir.

A análise da jurisprudência referente à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica nos grupos societários, foi pautada nos acórdãos proferidos pelo STJ nos últimos cinco anos, utilizando-se como critério de busca, no

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

próprio endereço eletrônico do Tribunal, as expressões “grupo econômico”, “grupo de sociedades” e “desconsideração”. Através destes critérios de busca, foi possível identificar 24 acórdãos emanados pelo STJ nos últimos cinco anos, de onde é possível se retirar algumas conclusões esclarecedoras acerca do tema.

A primeira delas é que muitos Ministros se utilizam de precedente de relatoria da Ministra Nancy Andrighi no Recurso Ordinário em MS n. 12.872/SP, para justificarem seus posicionamentos. Neste precedente, julgado em 2002, a referida Ministra, pioneiramente, defende a desconsideração da personalidade jurídica de sociedade pertencente a um grupo econômico sob um mesmo controle e estrutura meramente formal, como se observa do julgado abaixo:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. FALÊNCIA. GRUPO DE SOCIEDADES. ESTRUTURA MERA-MENTE FORMAL. ADMINISTRAÇÃO SOB UNIDADE GERENCIAL, LABORAL E PATRIMONIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA FALIDA. EXTENSÃO DO DECRETO FALENCIAL A OUTRA SOCIEDADE DO GRUPO. POSSIBILIDADE. TERCEIROS ALCANÇADOS PELOS EFEITOS DA FALÊNCIA. LEGITIMIDADE RECURSAL.

**Pertencendo a falida a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando as diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, é legítima a desconsideração da personalidade jurídica da falida para que os efeitos do decreto falencial alcancem as demais sociedades do grupo. – Impedir a desconsideração da personalidade jurídica nesta hipótese implicaria prestigiar a fraude à lei ou contra credores. (...)** (grifos nossos)

(STJ – RMS: 12872 SP 2001/0010079-1, Relator: Ministra NANCY ANDRIGHI, Data de Julgamento: 24/06/2002, T3 – TERCEIRA TURMA,

Data de Publicação: DJ 16.12.2002 p. 306).

Segundo o entendimento da Ministra, não defender a desconsideração da personalidade jurídica no caso das sociedades agrupadas exercerem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial (o que geralmente ocorre nos grupos societários de fato) seria privilegiar a fraude à lei e aos credores. Este entendimento da Ministra Nancy Andrighi é o precedente que vem sendo adotado pelo STJ para os casos análogos, desde de 2002, como pode ser visto dos julgados abaixo transcritos:

DIREITO CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. FRAUDE CONTRA CREDITORES. CONFUSÃO PATRIMONIAL. RECONHECIMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

1. No sistema de persuasão racional adotado pelo Código de Processo Civil nos arts. 130 e 131, em regra, não cabe compelir o magistrado a autorizar a produção desta ou

daquela prova, se por outros meios estiver convencido da verdade dos fatos, tendo em vista que o juiz é o destinatário final da prova, a quem cabe a análise da conveniência e necessidade da sua produção.

**2. O acórdão recorrido tem fundamentação robusta acerca da existência de confusão patrimonial entre empresas do mesmo grupo econômico, com a finalidade de fraudar credores. Assim, é cabível a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil, bem como o reconhecimento da fraude à execução, com amparo na Súmula n. 375/STJ: “O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente”. Incidência da Súmula 7/STJ. (Grifos nossos).**

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 231558/PR AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0197405-8 – RELATOR: Ministro LUIS

FELIPE SALOMÃO – T4 – QUARTA TURMA. Data do Julgamento 18/12/2014 – Data da Publicação/Fonte DJe 02/02/2015)

RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. AÇÃO DE FALÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (CC/2002, ART. 50). SOCIEDADE EMPRESÁRIA IMPETRANTE PERTENCENTE AO MESMO GRUPO ECONÔMICO DA FALIDA. DESNECESSIDADE DE AÇÃO AUTÔNOMA. IMPRESCINDIBILIDADE DO CONTRADITÓRIO (CF, ART. 5º, LIV E LV). RECURSO ORDINÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

**1. É possível atingir, com a desconsideração da personalidade jurídica, empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da sociedade empresária falida, quando a estrutura deste é meramente formal, sendo desnecessário o ajuizamento de ação autônoma para a verificação de fraude ou confusão patrimonial. Precedentes. (Grifos nossos).**

(...)

4. Recurso ordinário parcialmente provido.

(RMS 29697/RS RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2009/0112254-0 Relator(a) Ministro RAUL ARAÚJO (1143)

Órgão Julgador QUARTA TURMA Data do Julgamento 23/04/2013 Data da Publicação/Fonte DJe 01/08/2013)

RECURSO ESPECIAL. EMPRESARIAL. PROCESSO CIVIL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. RECONHECIMENTO DE GRUPO ECONÔMICO. REVISÃO DOS FATOS AUTORIZADORES. SÚMULA Nº 7/STJ. NULIDADE POR FALTA DE CITAÇÃO AFASTADA. EFETIVO PREJUÍZO PARA A DEFESA NÃO VERIFICADO. OFENSA À COISA JULGADA INEXISTENTE. AUSÊNCIA DE NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. SÚMULA N. 98/STJ.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

1. **Reconhecido o grupo econômico e verificada confusão patrimonial, é possível desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa para responder por dívidas de outra, inclusive em cumprimento de sentença, sem ofensa à coisa julgada.** Rever a conclusão no caso dos autos é inviável por incidir a Súmula n. 7/STJ.

2. A falta de citação da empresa cuja personalidade foi desconsiderada, por si só, não induz nulidade, capaz de ser reconhecida apenas nos casos de efetivo prejuízo ao exercício da defesa, inexistente na hipótese.

3. Recurso conhecido em parte e, nessa parte, provido. (Grifos nossos).

(REsp 1253383/MT RECURSO ESPECIAL 2011/0075097-0 Relator(a) Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA (1147) T3 – TERCEIRA

TURMA Data do Julgamento 12/06/2012 Data da Publicação/Fonte DJe 05/10/2012)

Para aqueles que defendem a não aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica aos grupos, como já explicitado anteriormente, o precedente da Ministra Nancy Andrighi não seria correto para embasar a aplicação da teoria, isto porque ele estrutura a argumentação na existência da unidade gerencial, laboral e patrimonial. Segundo Anna Beatriz Alves Margoni:

A direção unitária é elemento caracterizador dos grupos de sociedades, embora tal conceito não seja previsto na LSA. Existindo uma direção unitária na realidade fática dos grupos, é esperado que exista unidade gerencial, laboral e patrimonial entre as sociedades que o integram. Esta unidade, contudo, não é, de pronto, ensejadora de confusão patrimonial, abuso de direito ou fraude a credores (embora isso possa ocorrer na prática e, neste caso, o abuso deve sim ser reprimido). Ela é inerente à figura dos grupos<sup>114</sup>.

Para esta parte da doutrina a desconsideração da personalidade jurídica vem sendo utilizada pelos Tribunais como um meio de proteção aos credores, suprindo uma justiça que não pode ser feita através da aplicação da lei. Com isto, a teoria acaba sendo utilizada, no caso dos grupos societários, sem que se evidencie o abuso, a fraude ou outro dos requisitos do art. 50 do CC, mas sim um elemento inerente aos grupos societários de fato<sup>115</sup>.

## CONCLUSÃO

Adentrar no tema da responsabilização das sociedades que integram grupos societários é andar por um caminho árduo e cheio de incertezas. Atingir conclusões acertadas e objetivas sobre ele, então, mostra-se um desafio. Porém, diante de toda

<sup>114</sup> MARGONI, Anna Beatriz Alves. *A desconsideração da personalidade jurídica nos grupos de sociedades*. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 150.

<sup>115</sup> *Ibidem*, p. 150.

esta complexidade, é preciso observar que as soluções mais servíveis ao bom direito devem ser aquelas que estejam vinculadas à realidade da sociedade.

A primeira conclusão sobre o trabalho aqui apresentado seria sobre a situação da legislação brasileira frente aos grupos societários. O direito brasileiro não tem se mostrado apto a enfrentar uma realidade fática tão complexa como a construída pelos grupos societários. A Lei n. 6.404/76 nasce pautada na doutrina tradicional da sociedade comercial isoladamente considerada, balizada pela autonomia, independência jurídica e responsabilidade limitada, ao passo que atua na vanguarda do disciplinamento sobre os grupos societários no direito pátrio. Além disto, a referida lei direciona praticamente todos os seus esforços para um modelo de grupo que é adotado de forma irrisória no Brasil.

Na mesma esteira, a doutrina nacional atua de forma muito branda na discussão do tema e, quando o enfrenta, bebe fortemente das doutrinas internacionais, que arduamente discutem sobre os grupos societários em suas respectivas realidades.

Por conseguinte, o judiciário vem tendo que enfrentar cada vez mais causas que versam sobre os direitos de credores frente as sociedades integrantes de grupos societários de fato (devido a vaguidade legislativa), mostrando-se afastado de qualquer critério na discussão dos grupos societários. Tal é a desorientação, que Viviane Muller Prado e Maria Clara Troncoso chegaram à conclusão pela não judicialização do tema ao analisarem os julgados do STJ (Item 3.2.1.5).

Os grupos societários de fato, representantes da real expressão do fenômeno grupal na realidade societária brasileira devem, ainda hoje, travestir-se sob o manto da sociedade comercial individualizada, o que propicia graves consequências jurídicas, como, por exemplo, a frustração dos direitos dos credores, que no caso do crédito tributário é o Estado.

Fato interessante é que o surgimento da ideia de grupo societário contratual e da unidade de tratamento das empresas de um mesmo grupo se deu no direito tributário alemão. “Para evitar a tributação dos dividendos distribuídos nos vários níveis das sociedades pertencentes a um mesmo grupo, criaram-se mecanismos contratuais para tratar de maneira unificada a empresa formada por várias sociedades<sup>116</sup>. Porém, como já anteriormente explicitado o direito brasileiro importou parcialmente o modelo alemão, sem se preocupar com as consequências jurídicas

---

<sup>116</sup> PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 1, n. 2, jun./dez. 2005, p. 9.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

posteriores que um regramento fracionado e próprio de uma realidade jurídica e social diversa poderia ocasionar.

A Lei n. 6.404/76 garante a manutenção da personalidade jurídica das sociedades agrupadas, ao mesmo tempo que proíbe a atuação da controladora de forma a fazer com que as controladas percam a sua autonomia, somente sendo tal situação aceitável quando há convenção grupal (grupos de direito). Aos grupos de fato aplicam-se as regras previstas para as sociedades isoladas. Porém, na prática os grupos societários de fato constituem expressão máxima do poder de controle grupal, existindo ali controle, direção unitária e influência dominante. Hollanda, de forma muito coerente, pontua tal questão da seguinte forma:

Os próprios limites da personalidade jurídica não devem ser intransponíveis, pois as sociedades comerciais não são um fim em si mesmas, mas representam um campo de imputação dos mais variados interesses, como o dos sócios (minoritários ou não), dos fornecedores, dos investidores, dos consumidores, dos trabalhadores, dos credores, do meio ambiente, do Estado etc. A personalização jurídica não pode representar a identificação do ente coletivo com os interesses dos seus integrantes, ainda mais nas sociedades componentes dos grupos societários, que tratam, geralmente, de atividades empresariais de grande escala, com alcance a um inimaginável número de pessoas<sup>117</sup>.

O Fisco enfrenta diariamente grandes potências econômicas articuladas em grupos societários de fato, que blindam poderosas empresas controladoras através de minguadas empresas controladas, que são utilizadas para assumir créditos que não poderão ser satisfeitos. Esta blindagem tem se mostrado extremamente eficiente, principalmente pelos posicionamentos restritivos adotados pela jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Apontar soluções para a questão seria algo muitíssimo pretensioso da minha parte, principalmente porque ela pede uma conclusão demasiadamente complexa, que demandaria uma profundidade maior no tema. Porém, após o estudo e a elaboração deste trabalho, uma conclusão indiscutível a que se pode chegar é sobre a necessidade urgente de reestruturação da legislação, seja societária ou tributária, que discipline de forma pormenorizada o fenômeno grupal no Brasil.

A realidade dos grupos societários é assustadoramente mutável, o que dificulta muito o disciplinamento da matéria, mas é preciso que o direito determine limites e consequências para o exercício do fenômeno grupal, sobretudo informando-o através do princípio da justiça distributiva.

---

<sup>117</sup> HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos. op. cit., p. 207.

## REFERÊNCIAS

- ANDRIGHI, Fátima Nancy. *Desconsideração da personalidade jurídica*. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/handle/2011/673>>. Acesso em: 12 ago. 2015.
- ANTUNES, José A. Engrácia. *Os grupos de sociedade estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2002.
- ANTUNES, José Augusto Quelhas Lima Engrácia. *Os grupos de sociedades: estrutura e organização jurídica da empresa plurisocietária*. 2. ed., rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2002.
- CAMELO, Bradson Tibério Luna. Solidariedade tributária de grupo econômico de fato. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 170.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade tributária solidária. Breves considerações sobre os artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional. In: FREIRE, Elias Sampaio; DIAS, Karem Jureidini; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). *Grandes questões em discussão no CARF*. São Paulo: FocoFiscal, 2014.
- HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos. *Os grupos societários como superação do modelo tradicional da sociedade comercial autônoma, independente e dotada de responsabilidade limitada*. Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2008.
- LIMA, Marcelo Cordeiro de; MIRANDA, Bernadete. Grupo de empresas. *Revista Virtual Direito Brasil*, v. 3, n. 1, 2009.
- LOBO, Jorge. Direito dos grupos de sociedades. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo: RT, n. 107.
- MARGONI, Anna Beatriz Alves. *A desconsideração da personalidade jurídica nos grupos de sociedades*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.
- PEREIRA, Guilherme Döring Cunha. *Alienação do poder de controle acionário*. São Paulo: Saraiva, 1995.
- PINTO, Rodrigo Martins de Oliveira Silva. *Os grupos de sociedades no direito antitruste: um estudo das concentrações empresariais*. Curitiba, 2010.
- PRADO, Viviane Muller. *Conflito de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 1, n. 2, jun./dez. 2005.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

PRADO, Viviane Muller; TRONCOSO, Maria Clara. Os grupos de empresas na jurisprudência do STJ. Artigos DireitoGV, *Working Papers*, n. 1, nov. 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2771>>. Acesso em: 13 ago. 2015.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo.

SANTO, João Espírito. *Sociedades por quotas e anónimas – vinculação: objecto social e representação plural*. Coimbra: Almedina, 2000.

TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. v. 1.

Valor Grandes Grupos, n. 3, dez. 2004. Disponível em: <<http://www.revistavalor.com.br/home.aspx?pub=19&edicao=9>>.

# 9

## AS EXECUÇÕES FISCAIS E O PROTESTO COMO ALTERNATIVA NA RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS PÚBLICOS

*Jéssica Lopes Pereira*

### **INTRODUÇÃO**

O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos financeiros para manter sua estrutura e prover as necessidades coletivas. Essa arrecadação é feita basicamente por tributos devidos pelo particular.

Esses tributos compõem a receita pública e também, conjuntamente com créditos não tributários, os créditos fazendários. O infortúnio da entrada desses créditos é a inadimplência que, infelizmente, não é situação rara.

Os créditos inadimplidos são cobrados pela via judicial esbarrando na morosidade do judiciário e conseqüentemente na demora na solução dos litígios<sup>1</sup>. A despeito das garantias do devido processo legal e da duração razoável do processo, o Poder Judiciário não vem correspondendo ao seu dever de prestar a adequada tutela jurisdicional.

Seja pela questão orçamentária, pela carência de pessoal (especialmente qualificado), ou pelo excessivo número de processos distribuídos diariamente, fato é que alternativas devem ser buscadas, visando alcançar um resultado que se preste a pacificar as relações que são postas à sua análise de maneira eficiente, pois, ante a morosidade nem sempre é possível atingir a pretensão das partes ao ajuizar a

---

<sup>1</sup> GONÇALVES, Marcelo Barbi. Execução fiscal: um retrato da inoperância, o (bom) exemplo português e as alternativas viáveis. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*. Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, jun. 2015, p. 206.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

demanda, muitas vezes tornando o processo inútil à finalidade a que lhe atribuiu quando da propositura da ação.

A crise da Justiça brasileira está instaurada, colocando em risco a segurança das relações jurídicas e a própria qualidade de vida dos cidadãos, ensejando a discussão acerca da reforma do atual sistema.

O congestionamento da Justiça conta com a contribuição das execuções fiscais, ao passo que nem sempre alcançam a satisfação do crédito. Assim, o procedimento convencional para cobrança dos créditos da Fazenda é alvo de severas críticas e ensejando a propositura de mudanças.

No presente trabalho, visamos à discussão acerca das execuções fiscais e o protesto das Certidões de Dívida Ativa como meio mais eficaz, podendo ser via alternativa ou mesmo aliado da cobrança judicial dos créditos públicos.

## 1. CRÉDITOS PÚBLICOS E A INADIMPLÊNCIA

### 1.1. Créditos públicos

Os créditos públicos são estudados dentro do campo do Direito Financeiro, disciplina que se tornou autônoma a partir da Constituição de 1946<sup>2</sup>. É o termo que os autores da disciplina costumemente usam como sinônimo de empréstimo público e dívida pública ou ainda para identificar situações envolvendo tanto as operações em que o Estado toma dinheiro como aquelas em que fornece pecúnia<sup>3</sup>.

O vocábulo, em regra, relaciona-se com a capacidade de o governo cumprir obrigações financeiras, obter recursos da esfera privada nacional ou de organizações internacionais, por meio de empréstimos. O crédito público, quando materializado em empréstimos, dá origem à dívida pública<sup>4</sup>.

Entretanto, crédito público, no presente contexto, diz respeito aos créditos da Administração Pública em face de um contribuinte ou devedor, em virtude da

---

<sup>2</sup> RIBEIRO, C. J. de Assis. O crédito público no Brasil: teoria e prática. *Cadernos de Administração Pública*. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 1972, p. 2.

<sup>3</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 186.

<sup>4</sup> Definição do termo no Glossário do Senado Federal. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/credito-publico>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

incidência de um tributo ou de uma multa administrativa aplicada ao particular, isto é, o crédito fiscal<sup>5</sup>. É a receita destinada à manutenção da estrutura estatal, à cobertura de gastos governamentais com a prestação de serviços públicos e outras necessidades orçamentárias.

É fato que a devida aplicação dos recursos públicos, resguarda a estrutura econômica dos Estados de fatores como as pressões inflacionárias, a produção industrial ou agrária deficiente, a deficiência de transportes, meios de comunicação, fornecimento de energia, recursos humanos, desorganização do mercado, desequilíbrios regionais, ausência de adequada estrutura educacional, inclusive superior, e desequilíbrio orçamentário<sup>6</sup>.

Em via contrária, a má administração ou ainda a arrecadação deficitária de recursos fragiliza o Estado que encontrará dificuldade para o custeio de manutenção de sua estrutura, bem como para atender as necessidades da população.

### 1.1.1. Crédito tributário

Para manutenção da estrutura estatal faz-se necessário à busca de recursos financeiros. Assim, os tributos acompanham a história da humanidade de modo que desde as remotas formas de organização social já existiam alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos, como os dízimos, cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo e mel, conforme lições de Luís Eduardo Shoueri.<sup>7</sup>

Ao longo da História, tributo significou desde pagamentos em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (espécie de indenização de guerra), ou ainda, a cobrança perante os próprios súditos decorrente da vontade do soberano, ora sob o disfarce de donativos, ora como um dever ou obrigação, até a atual definição, permeada pelos preceitos do Estado de Direito, de prestação exigida nos termos previamente definidos pela lei, através do qual os indivíduos contribuem para o custeio das despesas do Estado e das entidades de fins públicos em favor da coletividade.

---

<sup>5</sup> PLAUSEN, Leandro; AVILA, René Bergmann; SLIWIKI, Indrid Schoroder. *Direito processual tributário*: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 146.

<sup>6</sup> RIBEIRO, C. J. de Assis. O crédito público no Brasil: teoria e prática. *Cadernos de Administração Pública*. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 1972, p. 11-13.

<sup>7</sup> SHOURI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 19.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Neste contexto, o Código Tributário Nacional define que:

Art. 3º 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**. (Grifo nosso).

Anteriormente a promulgação do CTN, a Lei n. 4.320/1964, relativa a normas gerais de Direito Financeiro e para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federativos, estabelecia:

Art. 9º Tributo é a **receita derivada** instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. (Grifo nosso).

O tributo é receita derivada à medida que implica transferência ao Estado de riqueza gerada pelo particular, compondo a receita pública. Opõe-se a receita originária decorrente de uma atividade do Estado como agente econômico no mercado, gerando riquezas quer pela percepção de preços públicos, quer pela remuneração pelo emprego de patrimônio público (juros sobre empréstimos públicos, royalties pelo uso de bens públicos etc.).

Como principal fonte arrecadação de recursos financeiros aos cofres públicos, tornou-se protagonista de diversos estudos sobre sua influência na economia, bem como a busca de mecanismos que signifiquem maior eficiência na capitação desses tributos, assunto a ser discutido no decorrer do trabalho.

À luz do CTN (art. 4º), o fato gerador é o principal requisito para a existência e para a definição da natureza jurídica de um tributo. Entretanto, cabe esclarecer que a classificação de um tributo deve atender a critérios intrínsecos (fato gerador, atividade vinculada ou não) e extrínsecos (destinação do produto da arrecadação).

Assim, na tentativa de estabelecer as espécies tributárias, a doutrina subdividiu-se em teoria bipartite (ou dicotômica), tripartite (tricotômica) e quinquipartite (ou pentapartite).

A teoria bipartite diferencia os tributos em relação a uma vinculação ou não a uma atuação estatal, sendo eles taxas (vinculados) e impostos (não vinculados).

Segundo a teoria da divisão tripartite, adotada pelo CTN (art. 5º), são espécies de tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Após o advento da CRFB/88 que reconheceu cinco espécies tributárias, a teoria tripartite tornou-se insuficiente para a classificação dos tributos, já que não se

presta à identificação das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, identificados a partir de sua finalidade e previsão de restituição, respectivamente, dando origem a teoria quinquipartite.

Sob o espectro dessa teoria, com base na Carta Magna, são espécies tributárias os impostos (art. 145), taxas (art. 145), contribuições de melhoria (art. 145), empréstimos compulsórios (art. 148) e contribuições especiais (arts. 149 e 195).

Imposto é a espécie tributária cuja obrigação tem por fato gerador situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio (art. 16, CTN). Refere-se sempre a uma atividade do contribuinte capaz de revelar a sua capacidade contributiva, demonstração de riqueza.

As taxas (arts. 77 a 80 do CTN) ao contrário dos impostos, são vinculados a uma atuação estatal. A Constituição Federal expressa que as a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir 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 a sua disposição” (art. 145, II) e que terão base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2º).

A contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização imobiliária ao contribuinte decorrente de obra pública. O valor do tributo não deve ser superior à valorização do imóvel, mesmo que a obra seja mais cara (limite individual), e não deve ser inferior ao custo da obra (limite global), de acordo com o art. 81, do CTN.

As contribuições especiais, prevista no art. 149 da Constituição Federal, são tributos arrecadados para serem gastos em finalidades específicas (seguridade social, atendimento de interesses de categorias profissionais, dentre outras), sendo, portanto, vinculados. Subdividem-se em: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições sobre a iluminação pública (149-A, CF).

O empréstimo compulsório é tributo de competência exclusiva da União, instituída por lei complementar, e de acordo com situações específicas dispostas no artigo 148, da Constituição Federal (guerra externa, calamidade pública etc.), ou seja, é tributo estritamente vinculado. Deve ser restituído ao contribuinte posteriormente.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Os tributos, portanto, são prestações pecuniárias devidas ao ente federativo por um particular para compor a receita pública, constituindo junto respectivos adicionais e multas, o crédito fiscal de natureza tributária.

### 1.1.2 Crédito não tributário

Além dos tributos, são créditos da Administração Pública aqueles de natureza não tributária que se originam de exercício do poder de império, seja por atividade legalmente conferida à autoridade de direito público, seja do exercício do Poder de Polícia<sup>8</sup>, poder inerente ao Estado que limita o exercício dos direitos individuais em prol do interesse público.

José Carvalho Filho conceitua o poder de Polícia como “a prerrogativa de direito público que, calcada na lei, autoriza a Administração Pública a restringir o uso e o gozo da liberdade e da propriedade em favor do interesse da coletividade”<sup>9</sup>.

Encontramos no Código Tributário Nacional a definição de Poder de Polícia bem como condições para seu regular exercício<sup>10</sup>.

A atuação do Poder de Polícia se dá através de atos normativos (a lei), bem como de atos administrativos e operações materiais que compreende medidas preventivas (fiscalização, vistoria, ordem, notificação, autorização, licença, por exemplo) e medidas repressivas (dissolução de reunião, interdição de atividade, apreensão de mercadorias deterioradas, por exemplo)<sup>11</sup>.

Decorre, ainda, do Poder de Polícia atos sancionatórios ante a prática de uma infração administrativa, preestabelecida em lei como tal, chamados de sanção de

---

<sup>8</sup> GODOI, Marilei Fortuna et al. *Execução fiscal aplicada*. Análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador, 2015, p. 37.

<sup>9</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 27. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2013. São Paulo: Atlas, 2014, p. 77.

<sup>10</sup> CTN: Art. 78. 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 tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou 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.

<sup>11</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 126.

polícia. As mais comuns são a multa, a inutilização de bens privados, a interdição de atividade, o embargo de obra, a cassação de patentes, a proibição de fabricar produtos etc.

Assim temos que as multas geram a obrigação de uma prestação pecuniária do particular para com o Poder Público, legalmente prevista como sanção pela prática de ato ilícito, por exemplo, uma infração a uma norma ambiental. Esse caráter sancionatório diferencia a multa do conceito de tributo, previsto no art. 3º do CTN<sup>12</sup>.

Segundo Ricardo Lobo Torres, o tributo e a penalidade pecuniária são inconfundíveis, porque o tributo deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada, ao passo que a multa resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica<sup>13</sup>.

O crédito não tributário, conforme se extrai do art. 39, § 2º, da Lei n. 4.320/64, são os créditos da Fazenda Pública provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais etc.

Entretanto, o crédito não tributário que se permite inscrever em dívida ativa e, conseqüentemente objeto de uma futura Execução Fiscal, são aqueles créditos originários de atividade típica de direito público própria da credora fazendária, baseada na lei, no exercício do poder de império ou contrato<sup>14</sup>.

Tantos créditos tributários quanto os não tributários, passíveis de inscrição em dívida ativa, têm como credora a Administração Pública e, em caso do não pagamento voluntário do devedor, exigem um procedimento próprio para sua cobrança.

---

<sup>12</sup> IANCZKOVSKI, Elvis. O tributo e a multa: alguns pontos de convergência e divergência. *Conteúdo Jurídico*, Brasília-DF: 11 jun. 2012. Disponível em: <[http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-tributo-e-a-multa-alguns-pontos-de-convergencia-e-divergencia,37477.html#\\_edn3](http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-tributo-e-a-multa-alguns-pontos-de-convergencia-e-divergencia,37477.html#_edn3)>. Acesso em: 20 jun. 2017.

<sup>13</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 238.

<sup>14</sup> GODOI, Marilei Fortuna et al. *Execução fiscal aplicada*. Análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador, 2015, p. 38.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

## 1.2. Inadimplência, inscrição em dívida ativa e execução fiscal

Na falta de cumprimento voluntário de uma obrigação pecuniária, tributária ou não tributária, após esgotado o prazo para pagamento assinado ao sujeito passivo, os débitos serão inscritos em Dívida Ativa, em registro próprio<sup>15</sup>, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título<sup>16</sup>.

A dívida ativa<sup>17</sup> é crédito do Estado a ser cobrado executivamente e contra-se a dívida pública que é o débito do poder público para com terceiros<sup>18</sup>.

Os créditos da Fazenda Pública serão incluídos no cadastro da dívida ativa através do Termo de Inscrição em Dívida Ativa, documento público extremamente formal que deve conter os requisitos obrigatórios do art. 2º, § 5º da Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80) e art. 202, parágrafo único do CTN, relativos à identificação do devedor e corresponsáveis, valor devido, fundamento legal, data de inscrição, identificação do processo administrativo que houver, mais a indicação do livro e folha da inscrição. Tal documento serve de base à Certidão de Dívida Ativa (CDA) que deve conter os mesmos requisitos formais exigidos do termo de inscrição.

A Certidão de Dívida Ativa constitui título executivo extrajudicial, conforme dispõe o art. 784, IX, do Código de Processo Civil, dotado de certeza, liquidez e exigibilidade, tornando idônea a ser cobrada por ação de execução<sup>19</sup>, cabendo o ônus probatório ao sujeito passivo que pretenda desconstituí-la, exigindo-se para tal prova inequívoca (art. 204 do CTN e art. 3º da Lei n. 6.830/80).

A CDA é o título que embasa a execução fiscal, que se inicia por uma petição inicial indicando o juiz a quem é dirigida, o pedido e o requerimento para a citação do executado, nos termos do art. 6º da Lei de Execuções Fiscais, ou seja, mais simplificada quando comparada a norma do art. 319, do CPC.

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa não suspende ou interrompe a prescrição, diferentemente do crédito não tributário em que haverá suspensão do

---

<sup>15</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 345.

<sup>16</sup> Art. 39, § 1º, da Lei n. 4.320, de 17 de Março de 1964.

<sup>17</sup> Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (Lei n. 6.830/80).

<sup>18</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 186.

<sup>19</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 346.

prazo prescricional pelo prazo de 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se ocorrer antes do término do referido prazo (art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80)<sup>20</sup>.

Em que pese à importância dos créditos públicos, inclusive atribuindo-lhes garantias e privilégios peculiares, existem limitações que vinculam o Poder Público, de modo que a arrecadação e até mesmo a adoção de meios mais eficientes, não podem ser feitas a qualquer custo.

### 1.3. Princípios

O poder de tributar advém da soberania do Estado, entretanto um conjunto de normas e princípios limitam a atuação do Estado quanto ao modo, a forma e a intensidade, que englobam regras de competência tributária, princípios constitucionais tributários e as imunidades<sup>21</sup>.

Em outras palavras, o Poder Público, ao exercer a tributação está cercado por demarcações que determinam seu exercício, seja pelas normas constitucionais, seja pelas normas infraconstitucionais, que estabelecem critérios materiais, quantitativos e formais, prestando-se a amparar os direitos fundamentais dos cidadãos e dos contribuintes.

A Constituição da República Federativa do Brasil aduz limitações constitucionais ao poder de tributar, como por exemplo: Legalidade Tributária (art. 150, I); Anterioridade Tributária (art. 150, III, *b* e *c*); Isonomia Tributária (art. 150, II); Irretroatividade Tributária (art. 150, III, *a*); Vedação ao Confisco (art. 150, IV); Não limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens e a Ressalva do Pedágio (art. 150, V); Uniformidade Geográfica (art. 151, I); Proibição da tributação federal diferenciada da renda da dívida pública e da remuneração dos agentes, em âmbito não federal (art. 151, II); Proibição das Isenções Heterônomas (art. 151, III)<sup>22</sup>.

Além as regras específicas à tributação, deve-se atentar que as diretrizes constitucionais que devem pautar toda e qualquer atuação da Administração Pública Direta ou Indireta, elencados no art. 37, *caput*, do Texto Constitucional<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> GODOI, Marilei Fortuna et al. *Execução fiscal aplicada*. Análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador, 2015, p. 61.

<sup>21</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 90.

<sup>22</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 59.

<sup>23</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Da mesma forma, a Constituição prevê os princípios processuais (do devido processo legal de da razoável duração do processo) que devem ser observados no processo executivo promovido pela Fazenda Pública na cobrança de seus créditos.

Dentre tais princípios destacaremos alguns mais pertinentes ao presente estudo, sem a pretensão de esgotá-los.

### 1.3.1. Princípio da legalidade

O Estado de Direito é indissociável da concepção de legalidade, sendo tal princípio informado pela ideia de justiça e segurança jurídica.

Enquanto o Poder Público está ligado ao princípio da legalidade *strito senso*, isto é, os entes públicos estão vinculados à lei, agindo dentro dos ditames legais na forma do art. 37, *caput*, da Constituição da República Federativa do Brasil, a legalidade associada ao particular relaciona-se com a autonomia da vontade disposta no art. 5º, inciso II, da Carta Magna, de modo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Assim, conforme o princípio da legalidade ou da tipicidade tributária, não é possível a nenhum dos entes políticos criar ou majorar tributos sem lei prévia que o estabeleça, na forma do artigo 150, I da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988<sup>24</sup>.

Como consequência desse princípio, a lei deve determinar a situação necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal e a quantificação do tributo, não bastando à mera autorização legislativa para a cobrança do tributo<sup>25</sup>. Em outras palavras, cabe à lei determinar todos os dados necessários à cobrança de determinado tributo ou ainda situação de eventual isenção, anistia ou remissão, sem que haja espaço para a atuação discricionária da autoridade.

Tal princípio também está previsto no art. 97, do Código Tributário Nacional.

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 artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

<sup>24</sup> CF: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>25</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 94.

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 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.

Em regra, exige-se lei em sentido formal, isto é, formulada por órgão titular de função legislativa, mas admite exceção constitucional de que por ato do Poder Executivo se opere a redução da alíquota de alguns impostos e contribuição de intervenção no domínio econômico e, uma vez reduzida, pode restabelecê-la. Porém, deve ser observado o estrito cumprimento das condições especificadas em lei.

Outro ponto a ser destacado é que, em regra, a lei responsável pela criação do tributo é a lei de natureza ordinária, entretanto, a própria Constituição Federal prevê que determinados tributos devem ser criados por lei complementar (arts. 148, 153, VII, e 154, I) e se não observada tal exigência, a criação do tributo afrontaria diretamente a CRFB/88, ensejando a declaração de inconstitucionalidade formal da norma.

### 1.3.2. Princípio da eficiência na Administração Pública

A Emenda Constitucional 18/1998, às aspirações da Reforma Administrativa, promoveu profundas alterações na Constituição, inserindo entre os princípios constitucionais da Administração Pública, previstos no art. 37, *caput*, o princípio da eficiência<sup>26</sup>.

A respeito do referido princípio, Maria Sylvia Zanella Di Pietro leciona:

O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> COELHO, Bernardo Bichara Faria. Breves considerações acerca da arbitragem e os princípios da Administração Pública. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Junho 2014, p. 54.

<sup>27</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 84.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

O princípio da eficiência, chamado por Celso Bandeira de Mello de princípio da boa administração<sup>28</sup>, consiste na busca pela Administração Pública do melhor emprego de seus recursos humanos, materiais e institucionais, para melhor satisfazer as necessidades coletivas<sup>29</sup>, visando maior qualidade na atividade pública, na prestação de serviços públicos bem como na gestão orçamentária, devendo ser observado também atuação da Fazenda Pública na recuperação dos créditos públicos.

### 1.3.3. Princípios do devido processo legal e da duração razoável do processo

Persistindo em aberto o débito perante a Fazenda Pública, faz-se necessário o manejo de um processo executivo contra o devedor a fim de liquidar a dívida, a Execução Fiscal. O processo executivo deve ocorrer sem arbitrariedades, seguindo preceitos processuais constitucionais como o devido processo legal e a duração razoável do processo.

O devido processo legal é direito fundamental, esculpido na Constituição Federal, em seu art. 5º, LIV: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Significa dizer que a todos é garantido processo justo e equitativo.

A garantia ao processo legal, não se limita ao âmbito dos processos judiciais, mas alcança a esfera legislativa e administrativa, assegurando o combate ao abuso de poder em qualquer ramo<sup>30</sup>.

O devido processo legal pressupõe a observância de garantias mínimas nas causas em juízo como: juiz natural e competente (CF, art. 5º, inc. XXXVII e LIII), a garantia de acesso à Justiça (CF, art. 5º, inc. XXXV), ampla defesa e contraditório (CF, art. 5º, inc. LV) e fundamentação de todas as decisões judiciais (art. 93, inc. IX)<sup>31</sup>.

---

<sup>28</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 122.

<sup>29</sup> SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual a Constituição*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 342.

<sup>30</sup> DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 63.

<sup>31</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014, v. I: Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento, p. 182.

Essa determinação Constitucional transcende a mera submissão de formas e procedimentos prescritos em lei, devendo dirigir-se a um processo justo, isto é, realizar o melhor resultado no concreto<sup>32</sup>.

Não obstante, o princípio da duração razoável do processo está inserido no texto constitucional entre os direitos fundamentais (art. 5º, inc. LXXVIII): “*a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*”.

O princípio é ratificado pelo CPC no art. 4º, que ressalta sua aplicação à fase executiva, e no inciso II, do art. 139, incumbindo ao magistrado velar pela duração razoável do processo ao conduzir o processo.

Assim temos que o processo, seja ele de conhecimento ou executivo, deve realizar-se sem arbitrariedades buscando o melhor resultado no caso concreto, em tempo necessário e adequado à solução do caso, conferindo efetividade a prestação jurisdicional.

THEODORO JÚNIOR leciona que para se pensar em um processo justo é necessário efetividade e acrescenta:

(...) não sendo rápida a resposta do juízo para a pacificação do litígio a tutela não se revela efetiva. Ainda que afinal se reconheça e proteja o direito violado, o longo tempo em que o titular, no aguardo do provimento judicial, permaneceu privado de seu bem jurídico, sem razão plausível, somente pode ser visto como uma grande injustiça. Daí por que, sem necessidade de maiores explicações, se compreende que o Estado não pode deixar de combater a morosidade judicial e que, realmente, é um dever primário e fundamental assegurar a todos quantos dependam da tutela da Justiça uma duração razoável para o processo e um empenho efetivo para garantir a celeridade da respectiva tramitação<sup>33</sup>.

Dessa forma, o processo executivo fiscal deve se realizar sob o espectro do devido processo legal e da duração razoável do processo, proporcionando uma solução efetiva à pretensão fazendária na recuperação de seus créditos.

## 2. A COBRANÇA DOS CRÉDITOS FISCAIS

Como já dissemos, o crédito da Fazenda Pública não adimplido em prazo oportuno, é inscrito em dívida ativa, formalizando o título executivo, chamado de Certidão de Dívida Ativa, que embasará a ação executiva.

---

<sup>32</sup> Op. cit., p. 182.

<sup>33</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014, v. I: Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento, p. 227-228.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

O Código de Processo Civil trata do procedimento de execução fundada em títulos extrajudiciais a partir do art. 771. Todavia, os procedimentos de execução fundados em Certidões de Dívida Ativa, denominados de execuções fiscais, seguem procedimento especial previsto na Lei n. 6.830/80, aplicando-se subsidiariamente o Código de Processo Civil, diferenciando-a da execução dos demais títulos executivos, regulada pelo CPC.

## 2.1. Lei n. 6.830/80

Um sistema legislativo específico de cobrança dos créditos da Fazenda Pública foi instituído pelo Decreto-Lei n. 960 de 17 de dezembro de 1938, que unificou o executivo fiscal para todos os entes públicos e disciplinou os créditos passíveis de serem por eles cobrados<sup>34</sup>.

O diploma perdurou, com algumas modificações até o advento do Código de Processo Civil em 1973, passando a execução fiscal a ser regida pelas mesmas normas gerais que disciplinavam a execução de créditos entre particulares.

Posteriormente, a Lei n. 6.830/80 retirou o executivo fiscal do âmbito do Código de Processo Civil, conferindo-lhe regime especial, aplicando o Código de Processo Civil apenas em caráter subsidiário.

Desse modo, a execução fiscal no Brasil é regida pela Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, que estabeleceu nova disciplina de cobrança da dívida ativa (tributária e não tributária) da Fazenda Pública da União, Estados e Municípios, e respectivas autarquias.

A cobrança do crédito fiscal através de um procedimento próprio intentou acelerar a satisfação coativa, em prol do interesse público que se reveste tais créditos<sup>35</sup>.

O procedimento executivo fiscal inaugura-se através de uma petição da Fazenda Pública competente, que é o exequente, sendo seu objeto o recebimento de um crédito público, de natureza tributária ou não tributária, consubstanciado em uma Certidão de Dívida Ativa (CDA), cujos requisitos estão previstos no § 5º, do artigo 2º, da Lei de Execução Fiscal. São eles: o nome do devedor e dos correspon-

---

<sup>34</sup> VARGA, Caio Amuri. *Desjudicialização das execuções fiscais tributárias como medida de auxílio ao descongestionamento do Poder Judiciário*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, p. 37.

<sup>35</sup> GODOI, Marilei Fortuna et al. *Execução fiscal aplicada*. Análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador, 2015, p. 31.

sáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos na lei de regência do débito executado; a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como seu respectivo fundamento legal e o termo inicial para seu cálculo; a data e o número da inscrição em dívida ativa, e, por fim, o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

A ação poderá ser movida contra o devedor, o fiador, o espólio, a massa falida, o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado, e ainda, os sucessores a qualquer título.

Uma vez distribuído o processo de execução, o juiz que ordenará além da citação, providências no sentido de se garantir a dívida caso, no prazo de cinco dias o executado não pagar, não efetuar o depósito, não oferecer fiança bancária, nem nomear bens próprios ou de terceiros à penhora.

Se ultrapassado os cinco dias sem qualquer providência por parte do mesmo caberá a Fazenda Pública indicar bens passíveis de penhora (art. 18), porém se garantido o juízo o devedor poderá oferecer embargos à execução (art. 16) no prazo de 30 dias contados do depósito, juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia ou da intimação da penhora. Isto é, a defesa do executado poderá ser feita através de um novo processo em curso perante o Poder Judiciário.

A penhora ou arresto dos bens deve seguir a ordem do art. 11, da Lei: dinheiro, título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa, pedras e metais preciosos, imóveis, navios e aeronaves, veículos, móveis ou semoventes e direitos e ações. Excepcionalmente, a penhora poderá recair, ainda, sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção na forma do § 1º, do mencionado artigo.

Malgrado a instituição do atual modelo de cobrança dos créditos públicos visasse a efetividade da cobrança não tem sido o que ocorre na prática, como se discorrerá a seguir.

## **2.2. Aspectos negativos do atual modelo da Lei n. 6.830/80**

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ), anualmente divulga relatórios acerca da realidade dos tribunais brasileiros e trata a questão do congestionamento do Poder Judiciário, sob o enfoque da redução numérica dos processos em trâmite.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Segundo o CNJ, no relatório Justiça em Números 2016 (ano-base 2015), verifica-se que a cada publicação do Relatório Justiça em Números destaca-se o impacto negativo gerado pela fase de execução nos dados de litigiosidade do Poder Judiciário brasileiro, aumentando o volume de processos e a já alta taxa de congestionamento.

Especificamente em relação às execuções fiscais (tributárias e não tributárias), a situação é ainda mais alarmante, pois representam, aproximadamente, 39% de casos pendentes e 75% das execuções pendentes no Poder Judiciário.

Apesar do elevado número de execuções fiscais que ingressam no sistema do Poder Judiciário, é o setor em que há a menor baixa de processos, provocando uma taxa de congestionamento no patamar de 91,9% e correspondem a um acréscimo de nove pontos percentuais a taxa de congestionamento do Poder Judiciário no ano de 2015<sup>36</sup>.

O processo executivo fiscal impacta todo o funcionamento da máquina judiciária, considerando o grande volume das ações distribuídas e significativo número dos processos pendentes.

As execuções fiscais perseguem crédito público que devia retornar ao erário, entretanto, na prática nem sempre alcançam seu propósito, seja pela inexistência de bens executáveis pelo devedor, pela não localização do mesmo, ou ainda, pela ocorrência de decadência ou prescrição da dívida.

Em estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)<sup>37</sup> no ano de 2011, em cooperação com o CNJ, relativamente às execuções fiscais em trâmite perante a Justiça Federal, denominado *Custo unitário do processo de execução fiscal da União*, verificou-se que o tempo médio total de tramitação do processo executivo fiscal no âmbito federal é de oito anos, dois meses e nove dias e seu custo médio total provável é de R\$ 4.685,39 (quatro mil, seiscentos e oitenta e cinco mil e trinta e nove centavos), muitas vezes, maior que o proveito econômico obtido.

Entretanto, cabe estabelecer que o referido período corresponde ao tempo entre a distribuição e a baixa que pode ocorrer por diversos motivos e não só pela

---

<sup>36</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números*. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoess/pj-justica-em-numeros/relatorios>>. Acesso em: 2 jan. 2017, p. 61.

<sup>37</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (Ipea). *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*. Brasília, DF: Ipea, 2011. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/887/1/livro\\_custounitario.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/887/1/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 5 mar. 2017.

liquidação da dívida, ou seja, não se que dizer que após oito anos, dois meses e nove dias, o crédito público terá ingressado nos cofres públicos sendo o problema muito mais complexo.

Ainda segundo dados do IPEA<sup>38</sup>, as execuções fiscais no âmbito federal enfrentam problemas já na integralização da relação processual, de modo que em 56,8% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa frustrada de citação, e em 36,3% dos casos não há qualquer citação válida. Em 46,2% dos executivos fiscais o devedor não é encontrado pelo sistema de Justiça.

Um dos motivos dessa dificuldade inicial pode se dar em razão de os cadastros dos devedores nas Fazendas Públicas são desatualizados e muitas vezes insuficientes, o que atrasa ainda mais o curso da execução e localização do executado.

Em relação à penhora, apenas em 15,7% dos casos há penhora de bens, na grande maioria decorrente de expropriação e não da apresentação voluntária de bens pelo devedor. Entretanto, só 2,8% das ações de execução fiscal, na Justiça Federal, resultam em algum leilão judicial (com ou sem êxito) e somente 0,3% dos casos o bem leiloadado gera recursos suficientes para satisfazer a integralmente do débito, enquanto a adjudicação dos bens do executado extingue a dívida em 0,4% dos casos

Não bastassem todos os apontamentos acerca da ineficiência da execução fiscal em satisfazer o crédito público, a inutilidade de todo gasto para manter as execuções em curso fica mais evidente quando se observa que 36,8% dos casos são baixados desinente a prescrição ou decadência, 18,8% pelo cancelamento da inscrição do débito, 13% pela remissão e o pagamento representa apenas 25%.

O nível de ineficácia é tal que, em 2013, a dívida ativa da União chegou a R\$ 1,273 trilhão, enquanto R\$ 23,4 bilhões foi recuperado pelo Executivo<sup>39</sup>.

Não obstante os dados serem baseados em estudo realizado na Justiça Federal, não é exclusividade dessa Justiça, sendo a inefetividade das execuções fiscais uma realidade qualquer que seja a Justiça ou o ente político exequente.

---

<sup>38</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (Ipea). *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*. Brasília, DF: Ipea, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf)>. Acesso em: 5 jun. 2017.

<sup>39</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Dívida ativa supera arrecadação; propostas para agilizar cobrança não andam*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/480908-DIVIDA-ATIVASUPERA-ARRECADACAO;-PROPOSTAS-PARA-AGILIZAR-COBRANCA-NAO-ANDAM.html>>. Acesso em: 15 fev. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Recentemente o Tribunal de Justiça de Minas Gerais apurou que o tempo médio de tramitação de uma execução fiscal municipal é de 4,4 anos, enquanto uma execução estadual dura em torno de 10,8 anos e uma execução Federal, 8,4 anos e que cada execução custa R\$ 4.000,00, em média, aos cofres públicos<sup>40</sup>.

As execuções fiscais representam parte significativa dos processos ajuizados e possui altíssima taxa de congestionamento, contribuindo para o agravamento da crise do Judiciário e, como uma via de mão dupla, o agravamento da situação da morosidade do Poder Judiciário, prejudica a devida prestação jurisdicional, especialmente, no âmbito das ações de execução fiscal.

Outro relevante objeto das críticas ao procedimento executivo fiscal diz respeito ao valor executado, que não raras vezes são muito inferiores ao próprio custo do processo e que servem apenas para banalizar ainda mais esta classe de ações, abarrotar o Poder Judiciário e acarretar mais trabalho às Procuradorias<sup>41</sup>.

A recuperação dos créditos públicos vem sendo um desafio a Administração Pública, com clara afronta ao Princípio da Eficiência dirigido ao Poder Público, disposto no art. 37, da Constituição Federal. Além de nem sempre resultarem em ingresso de receita ao erário ainda geram gastos ao exequente para mantê-la em curso.

Notadamente, a ineficiência do meio de cobrança das dívidas junto ao Poder Público representa, especialmente em relação aos tributos, menos dinheiro para prestação de serviços públicos à população, mas não só. Também são incentivo ao não pagamento das dívidas públicas e retroalimentam a crise do Judiciário.

### 2.3. Repercussão social da inadimplência dos créditos públicos

A ineficiência do atual modelo processual da execução fiscal se presta a atulhar o Poder Judiciário de processos que, em sua grande maioria, serão extintos sem a recuperação de ativos.

---

<sup>40</sup> TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS. *Cartilha execução fiscal eficiente*. Disponível em: <[http://www.tjmg.jus.br/data/files/E3/A3/F4/96/18F6E4105A4805E40D4E08A8/Cartilha\\_WEB.pdf](http://www.tjmg.jus.br/data/files/E3/A3/F4/96/18F6E4105A4805E40D4E08A8/Cartilha_WEB.pdf)>. Acesso em: 21 dez. 2016.

<sup>41</sup> ROCHA, Dartanhan Vercingetórix de Araújo e. Análise econômica das execuções fiscais de reduzido valor e os efeitos da Lei n. 12.514/11. *Revista CEJ*, Brasília, ano XVI, n. 56, p. 102-110, jan./abr. 2012. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/1542/1550>>. Acesso em: 3 jan. 2017.

Assim, recursos que deveriam integrar as receitas públicas estão nas mãos de maus pagadores e a prestação de serviços públicos e a própria atuação da Administração Pública se vêm comprometidos.

Também, na medida em que o não pagamento tempestivo de tributos não é seguido de ações efetivas por parte do credor para receber aquilo que lhe cabe, há um incentivo a uma cultura de protelamento e não pagamento de tributos e dívidas junto ao Poder Público.

Ante a massa de inadimplência contumaz, os Governos se vêm obrigados a aprovar periodicamente programas especiais de parcelamento que prestigiam os maus pagadores, oferecendo-lhes incentivos (descontos em multas e juros) para regularização de suas pendências tributárias. Entretanto, ainda assim não se recupera o devido, já que, não raras vezes, ocorre interrupção do pagamento e posteriormente novo parcelamento que podem incluir os débitos decorrentes de acordos anteriormente não cumpridos.

Ademais, à inadimplência contumaz são potencialmente causadoras de danos à livre concorrência, influenciando negativamente no equilíbrio competitivo do mercado.

Luciano de Souza Godoy e Juliana Penha Basso<sup>42</sup> ponderam que, no Brasil, a partir da década de 90, a sonegação começou a ser trabalhada não só sob a ótica de um problema afeto aos entes públicos, mas como uma questão que atinge a própria sociedade. Consideram ainda que:

Os prejuízos concorrenciais decorrentes da sonegação fiscal são gerados pela quebra da igualdade nas condições de competir. O empresário que pratica a sonegação fiscal pode se utilizar da “poupança” propiciada pelo não pagamento dos tributos, a fim de colocar em seus produtos preços inferiores aos dos seus concorrentes, e, dessa forma, alcançar um maior poder de mercado, sem ter a necessidade de diminuir a sua margem de lucro. Ou então, este mesmo empresário pode manter os preços iguais aos dos demais concorrentes, e, com isso, aumentar arbitrariamente seus lucros, por meio da apropriação de valores que deveriam ter sido repassados ao erário.

---

<sup>42</sup> GODOY, Luciano de Souza; BASSO, Juliana Penha. Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial. *Revista da Escola Superior da Advocacia Pública do Estado do Rio Grande do Sul*, n. 2, 10 abril de 2014. Disponível em: <[http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGA%C3%87%C3%83O\\_E\\_INADIMPLENCIA\\_CONTUMAZ.pdf](http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGA%C3%87%C3%83O_E_INADIMPLENCIA_CONTUMAZ.pdf)>. Acesso em: 6 dez. 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A inadimplência de débitos que tenham como credora a Fazenda Pública são potencialmente causadoras de danos à livre concorrência, cabendo ao Estado combater a sonegação como forma de manter o equilíbrio competitivo do mercado.

Também, a inadimplência significa menos recursos nos cofres públicos prejudicando a estrutura estatal e o atendimento às necessidades coletivas, bem como mais execuções fiscais para executar esses créditos, abarrotando o acervo do Judiciário.

## 2.4. A Fazenda Pública como exequente

Uma das questões a que se poderia atribuir à demora do curso das execuções fiscais baseia-se nas prerrogativas processuais inerentes à Fazenda Pública, aqui entendidas como necessárias e não potencial causadora da síndrome da inefetividade das execuções fiscais.

Ora, tendo em vista o grande número de execuções fiscais em trâmite, não é muito surpreendente que se diga que a Administração Pública, representada judicialmente pelas Procuradorias respectivas, atue em inúmeros processos. Ainda, soma a esse numerário todas as ações decorrentes de descumprimento de deveres sociais prestacionais imputados ao Poder Público.

O Poder Público é responsável por significativa parcela das ações judiciais movimentadas todos os anos<sup>43</sup>. Assim, ante o montante de processos em que a Administração figura, quer como autora ou ré, faz-se necessárias as prerrogativas processuais próprias à Fazenda Pública, dentre as quais sobressaem a remessa necessária (art. 496, CPC) e a prerrogativa de prazos diferenciados, com intimação pessoal (art. 183, CPC), que tornam os processos nos quais façam parte com um procedimentos mais longos quando comparado com processo apenas entre particulares, por exemplo.

Apesar das críticas acerca da constitucionalidade das regras diferenciadas que são conferidas à Fazenda Pública no processo, para Leonardo Carneiro da Cunha, não há qualquer ofensa ao princípio da isonomia, sendo válidas em razão do interesse público. O autor ainda ressalta que tais prerrogativas justificam-se “pelo excessivo volume de trabalho, pelas dificuldades estruturais da Advocacia Pública e

---

<sup>43</sup> VARGA, Caio Amuri. *Desjudicialização das execuções fiscais tributárias como medida de auxílio ao descongestionamento do Poder Judiciário*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, p. 27-28.

pela burocracia inerente à sua atividade que dificulta o acesso aos fatos, elementos e dados da causa”<sup>44</sup>.

No que tange as execuções fiscais, as prerrogativas não justificam isoladamente a estagnação da situação da taxa de congestionamento. Entendemos que tais vantagens fazem-se necessárias considerando o volume de atribuições das Procuradorias federais, estaduais e municipais, bem como sua estrutura deficitária, e que sua eventual extinção não trariam impacto positivo quanto a eficiência das execuções fiscais devendo ser buscadas outras possibilidades que verdadeiramente favoreçam a satisfação do crédito público.

## **2.5. Práticas destinadas à diminuição do acervo das execuções fiscais no âmbito do Judiciário**

A preocupação com as execuções fiscais expandiu da esfera das Procuradorias que trabalham para estabelecer metas e rotinas administrativas que tornem sua atuação mais incisiva na recuperação de seus créditos, e avança para a esfera do Poder Judiciário que vem se preocupando cada vez mais com as consequências de tantas ações executivas em trâmite, bem como alcança estudiosos do campo do Direito Tributário e até mesmo da Economia.

Nessa efervescência de pontos de vista e a evidente necessidade de se alterar os sistemas, surgem propostas para aprimorar o sistema que vigora, bem como algumas inovações.

Os Tribunais de Justiça fitos no cenário das execuções fiscais buscam medidas que visam desafogar seus acervos, como, por exemplo, o Programa Acelerar do Tribunal de Justiça de Goiás e o Projeto Execução Eficiente do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG).

O Programa Acelerar lançado em 30 de setembro de 2013 pelo presidente do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (TJGO) à época, desembargador Ney Teles de Paula, a fim de reduzir pela metade os processos em tramitação. O Projeto criou coordenadorias para enfrentar o congestionamento em áreas específicas do Judiciário goiano, e entre elas a Coordenadoria de Execução Fiscal.

O Programa Acelerar – Execuções Fiscais tem como meta a propositura de mecanismos e a sistematização de procedimentos, visando uma gestão eficiente do

---

<sup>44</sup> CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 36.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

acervo das ações de execução fiscal municipal e estadual, no âmbito do Estado de Goiás, que correspondem a 29% de todo o acervo do judiciário do Estado, para diminuir a taxa de congestionamento específica às essa classe de ações<sup>45</sup>.

O programa almeja além da excelência na gestão de custos operacionais destes processos, alavancar o emprego de meios extrajudiciais e garantir a agilidade, a qualidade e a eficiência na tramitação dos processos executivos fiscais fortalecendo as relações e a integração entre o Tribunal, as Prefeituras goianas e o Estado. Segundo o próprio TJGO<sup>46</sup> uma das demandas a ser enfrentada é o ajuizamento de execuções fiscais de valores ínfimos.

Da mesma forma, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais em parceria com o Tribunal de Contas do Estado e Prefeituras mineiras criou o Projeto Execução Fiscal Eficiente, instituído pela Portaria Conjunta n. 373, de 2014, e sua missão é a redução da taxa de congestionamento dos processos relativos às ações de execução fiscal municipal e estadual de Minas Gerais, atribuindo agilidade, qualidade e eficiência na tramitação dos processos judiciais e administrativos relacionados a créditos de natureza fiscal ou administrativa, bem como a excelência na gestão de custos operacionais, e incentivar a atuação sustentável da Instituição e a integração com outros tribunais, poderes e instituições<sup>47</sup>.

As execuções fiscais de valores inferiores ao custo do processo é um dos focos abordados pelo Projeto, que propõe a busca de alternativas para extinguir processos de execução de dívida ativa em andamento nessa situação e o cancelamento administrativo daqueles débitos ínfimos ainda não ajuizados evitando a entrada de novas execuções fiscais. Outra proposta do Projeto é o incentivo ao protesto das Certidões de Dívidas, assunto que discorreremos mais adiante.

A morosidade do Judiciário preocupa não só os representantes da estrutura do Poder em questão. Aliado ao grande número de execuções fiscais em trâmite, que nem sempre recuperam o valor da dívida também, é preocupação do Poder

---

<sup>45</sup> TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE GOIAS. *Acelerar: execução fiscal*. Disponível em: <<http://www.tjgo.jus.br/index.php/projetos-em-execucoes/programas-projetos-e-aco-es/projeto-acelerar/execucao-fiscal>>. Acesso em: 15 jan. 2017.

<sup>46</sup> PAPINI, Patrícia. *Acelerar: divisor de águas no Judiciário goiano*. *Revista TJGO*. edição 18, ano 5, 2014. Disponível em: <[http://docs.tjgo.jus.br/institucional/departamentos/comunicacao\\_social/revista\\_TJGO\\_18\\_w\\_.pdf](http://docs.tjgo.jus.br/institucional/departamentos/comunicacao_social/revista_TJGO_18_w_.pdf)>. Acesso em: 13 maio 2017.

<sup>47</sup> TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS. *Cartilha execução fiscal eficiente*. Disponível em: <[http://www.tjmg.jus.br/data/files/E3/A3/F4/96/18F6E4105A4805E40D4E08A8/Cartilha\\_WEB.pdf](http://www.tjmg.jus.br/data/files/E3/A3/F4/96/18F6E4105A4805E40D4E08A8/Cartilha_WEB.pdf)>. Acesso em: 21 dez. 2016.

Público, das Procuradorias, de estudiosos e doutrinadores do ramo tributarista. Dessa forma, propõe alternativas para recuperação do crédito público.

### 3. VIAS ALTERNATIVAS À EXECUÇÃO FISCAL

Constada a ineficiência da cobrança dos créditos públicos pelo procedimento da Lei de Execuções Fiscais, outros caminhos para efetivar o modelo atual e até mesmo reformá-lo.

São proposições para viabilizar uma eficiente recuperação do crédito fiscal a transação tributária, a arbitragem e a execução fiscal administrativa.

#### 3.1. Da transação tributária

Uma das alternativas na recuperação dos créditos públicos, inclusive tributários, é a transação tributária, prevista expressamente no Código Tributário Nacional, em seu artigo 171, de modo que nas condições que estabeleça, a lei pode facultar aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrem transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e consequente extinção do crédito tributário, indicando ainda a autoridade competente.

Acerca do instituto, Hugo de Brito Machado leciona que:

Tanto como no Direito privado a transação é um acordo, que se caracteriza pela ocorrência de concessões mútuas. Mas no Direito Tributário a transação (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar litígio, só sendo possível depois da instauração deste<sup>48</sup>.

Entretanto, a transação tributária ainda não foi implementada definitivamente pela ausência de uma adequada regulamentação legislativa e é cercada por questionamentos quanto ao seu cabimento à luz da ordem constitucional vigente e a indisponibilidade do crédito público.

A esse respeito Priscila Faricelli de Mendonça<sup>49</sup> ao trabalhar a transação tributária em sua dissertação de mestrado, afirma que texto da CF não apresenta dispositivo que constitua óbice à transação tributária, e que o art. 3º do CTN, refere-se à

<sup>48</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 227.

<sup>49</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 140. Disponível em: <[www.teses.usp.br/.../dissertacao\\_mestrado\\_final\\_Priscila\\_Faricelli\\_de\\_Mendonca.pdf](http://www.teses.usp.br/.../dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf)>. Acesso em: 20 maio 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

indisponibilidade das atividades de constituição, cobrança, e arrecadação do tributo, não trazendo qualquer menção à indisponibilidade do crédito tributário isoladamente. Acrescenta ainda que o acordo entre fisco e contribuinte, tecnicamente, não acarreta disposição ou renúncia ao crédito tributário, significando solução mais adequada ao conflito e, conseqüentemente, mais benéfica também ao erário.

A transação no âmbito tributário já foi objeto de apreciação do Supremo Tribunal Federal<sup>50</sup>, e é aceita pela Corte como modalidade extintiva do crédito tributário e não consiste em favores fiscais, portanto, não ofenderia os artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g, da CF.

Em que pese as divergências entre os doutrinadores sobre a possibilidade ou não da utilização da transação no âmbito tributário, fato é que o insucesso do modelo vigente requer aprimoramentos e quem sabe, a adoção novas modalidades de cobrança das dívidas públicas, como a transação, torne-se aliadas ampliando as hipóteses do contribuinte ou responsável tributário em resolver o litígio para com o Estado e contribuindo, ainda, para o desafogamento do Poder Judiciário no tocante aos processos de execuções fiscais.

### 3.2. Da arbitragem tributária

Fredie Didier Jr define a arbitragem como “técnica de solução de conflitos mediante a qual os conflitantes buscam em uma terceira pessoa, de sua confiança, a solução amigável e ‘imparcial’ do litígio”, ou seja, trata-se de heterocomposição conferida, opcionalmente, à pessoas capazes para solução de litígios que envolvam acerca de direitos disponíveis<sup>51</sup>.

A impossibilidade de a Justiça oferecer uma resposta em tempo adequado para as demandas, dentre outros fatores, acabam por transformar a solução judicial de conflitos em algo antieconômico. Assim, a arbitragem vem ganhando cada vez mais força, deixando de ser um instituto puramente jurídico para servir de um instrumento de economia<sup>52</sup>, sendo utilizada até mesmo nos contratos administrativos.

---

<sup>50</sup> STF. ADI 2.405 MC/RS, Relator Ministro Carlos Brito, Data do julgamento 06.11.2002, Tribunal Pleno, data de publicação DJ 17.02.2006.

<sup>51</sup> DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

<sup>52</sup> COELHO, Bernardo Bichara Faria. Breves considerações acerca da arbitragem e os princípios da Administração Pública. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Junho 2014, p. 55.

A arbitragem no âmbito Tributário é fruto de construção doutrinária<sup>53</sup>, diferentemente da transação tributária que é prevista no Código Tributário Nacional.

Entretanto, na Câmara dos Deputados tramita o PL 5082/2009<sup>54</sup>, que dispõe acerca da arbitragem tributária, de iniciativa do Poder Executivo com intuito de construir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que, mediante entendimento direto, ambas as partes alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária, através da arbitragem.

A apresentação do projeto compõe um conjunto de medidas destinadas a tornar a sua atuação da modernização da Administração Fiscal mais transparente, célere, desburocratizada e eficiente.

O Ministério da Fazenda, pela Advocacia-Geral da União, justificou a propositura do PL 5082/2009, da seguinte forma:

Assim sendo, a transação traduzir-se-á em uma maior participação do contribuinte na administração tributária, o que implica uma significativa mudança de paradigmas na relação Estado/contribuinte. Para a Fazenda Nacional, **a vantagem será a realização imediata de créditos tributários, sem os altos custos do processo judicial, o que, sem dúvida, vem ao encontro do interesse público.** Ademais, a adoção desses meios alternativos, a médio prazo, desafogará as instâncias administrativas de julgamento e o Poder Judiciário. Também é certo que a transação tributária importará em maior segurança jurídica para o contribuinte, bem como no aperfeiçoamento e uniformização da interpretação das normas tributárias no âmbito da Administração Fiscal. De fato, o Anteprojeto prevê o julgamento por um órgão técnico especializado, único apto a lidar com a grande complexidade da legislação tributária pátria, garantindo, assim, a resolução eficiente, segura e justa dos litígios tributários. Além disso, terá efeitos significativos para aliviar o Poder Judiciário e as instâncias administrativas de julgamento, diminuir a litigiosidade na aplicação da legislação tributária, permitir a maior eficiência na arrecadação dos tributos e o aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, com a eliminação dos desperdícios públicos decorrentes da sistemática em vigor.<sup>55</sup> (grifo nosso)

<sup>53</sup> RAKAUSKAS, Sérgio Ricardo Caires. *Desjudicialização da execução fiscal e eficiência na gestão econômico-tributária: novos paradigmas para o Poder Judiciário*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Nove de Julho – Uninove, São Paulo, p. 69.

<sup>54</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Ficha de tramitação PL 5082/2009*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 5 abr. 2017.

<sup>55</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Inteiro teor PL 5.082/2009*. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=648733&filename=PL+5082/2009](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=648733&filename=PL+5082/2009)>. Acesso em: 5 abr. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Devemos aguardar que o Legislativo promova a entrada de tal alternativa ao ordenamento jurídico pátrio, e de que forma se dará considerando que o projeto original já sofreu emendas.

### 3.3. Execução administrativa da dívida ativa dos entes federados (PL 5.080/2009)

São atividades do Fisco a constituição, cobrança, e arrecadação do tributo, entretanto, quando necessária recuperação forçada do crédito público, o modelo jurídico adotado no ordenamento brasileiro, estabelece o uso da via judicial.

Ante ao insucesso das execuções fiscais judiciais, propõe que se atribua poderes ao Fisco para promover a execução fiscal pela via administrativa, sistemática já utilizada em países como Portugal, Espanha, Estados Unidos, França e Argentina. Na Alemanha, a mesma autoridade encarregada de lançar tributos pode, diante do perigo de inadimplência, decretar arresto de bens. Nos Estados Unidos, administrativamente pode se penhorar inclusive os salários do contribuinte inadimplente.<sup>56</sup>

No Brasil, o assunto foi tratado no Projeto de Lei n. 5080/2009, conhecido como Nova Lei de Execução Fiscal<sup>57</sup>, atualmente em trâmite na Câmara dos Deputados<sup>58</sup>, que modernizaria a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, bem como de suas autarquias e fundações de direito público, sendo o regime facultado aos Municípios, às suas autarquias e fundações de direito público.

---

<sup>56</sup> GOMES, Marcus Lívio. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? *Revista CEJ*, Rio de Janeiro: América do Norte, v. 13, n. 45, p. 86-101, abr./jul. 2009. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/1168/1263>>. Acesso em: 6 jun. 2017, p. 89-91.

<sup>57</sup> VIRGÍLIO, Renata Espíndola. Possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA) pela Fazenda Pública, por falta de pagamento do crédito exequendo. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2.525, 31 de maio de 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/14946/possibilidade-de-protesto-da-certidao-de-divida-ativa-cda-pela-fazenda-publica-por-falta-de-pagamento-do-credito-exequendo>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

<sup>58</sup> CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Ficha de tramitação PL 5080/2009*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=43>>. Acesso em: 5 abr. 2017.

O projeto de lei parte da premissa de que a origem do problema é o início da ação executiva fiscal independente da análise da viabilidade da cobrança e sem a indicação de qualquer bem passível de penhora<sup>59</sup>.

O projeto de lei possibilita a Administração, após 60 dias da inscrição da dívida ao devedor, realizar atos de constrição patrimonial e avaliação de bens (art. 9º) que deverão ser confirmados pela autoridade judiciária, convolvando em penhora ou arresto, e o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública deverá ocorrer, no prazo de trinta dias, contados da efetivação da primeira constrição (art. 13). Tal constrição é preparatória ao ajuizamento da execução fiscal, portanto, trata-se de limitar a distribuição apenas daquelas demandas em que haja bens do devedor para serem executados.

Do ponto de vista constitucional, Carlos Francisco Lopes Melo<sup>60</sup> defende que a execução administrativa é viável em combate a falência da sistemática atual, constituindo mudança significativa no modelo executório vigente.

Ao analisar questões relacionadas à conveniência político – institucional das proposições apresentadas a fim de transferir atos da execução fiscal para a esfera administrativa, Marcus Lívio Gomes, argumenta pela inconveniência, elencando motivos dos quais colacionamos os seguintes:

Primeiro, em virtude da perda de poderes em benefício do Poder Executivo, que passaria a exercer atribuições historicamente jurisdicionais, em especial a constrição dos bens do devedor (penhora). Segundo, porque este anteprojeto de execução fiscal administrativa foi alardeado como a redenção da cobrança fiscal. Ou seja, já que o Judiciário é ineficiente para a cobrança executiva, passa-se ao próprio credor, o que inverte a ordem natural da cobrança sem motivos sólidos. Todavia, não se comenta acerca da notória lentidão dos órgãos do contencioso administrativo (Delegacias de Julgamento, Conselhos de Contribuintes etc.), que levam anos a fio para julgar em definitivo o lançamento tributário, atrapalhando, com isso, qualquer resquício de sucesso na posterior cobrança executiva do débito fiscal. (...) Quarto, porque a PGFN, assim como os demais credores públicos, não tem estrutura nem para movimentar os feitos executivos fiscais como parte, quanto mais para agir concomitantemente como parte

---

<sup>59</sup> GONÇALVES, Marcelo Barbi. Execução fiscal: um retrato da inoperância, o (bom) exemplo português e as alternativas viáveis. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Junho 2015, p. 211.

<sup>60</sup> MELO, Carlos Francisco Lopes. *Execução fiscal administrativa à luz da Constituição Federal*. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/8356880>>. Acesso em: 20 maio 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

e presidente da cobrança executiva fiscal. Em outras palavras, o anteprojeto do Poder Executivo, para ser implementado a contento, careceria de um expressivo – e, pois, inalcançável a curto e médio prazo – volume de recursos, recursos esses que poderiam, de forma ordenada e criteriosa, ser destinados à melhoria de toda a estrutura que o Poder Judiciário já tem montada. (...) Sexto, já que o fisco quer tomar para si a responsabilidade dos atos administrativos da execução fiscal, por que ele não se responsabiliza pela alienação antecipada prevista no Código? Ou seja, uma vez penhorado o bem, a própria Fazenda Pública faz a remoção e vende-o como quiser, na hora que quiser, pelo preço de avaliação judicial não impugnada. Sétimo, a Fazenda Nacional poderia apresentar os bens do executado passíveis de penhora já na inicial, o que tornaria desnecessária a alteração legislativa proposta. Oitavo, a Fazenda Nacional poderia deixar de recorrer das matérias já pacificadas pelos tribunais superiores, o que acarretaria uma maior celeridade processual aos feitos de grandes e médios devedores cuja possibilidade de satisfação do crédito é maior.<sup>61</sup>

O autor ainda comenta que a desjudicialização poderia ser prejudicial ao Poder Judiciário, que teria suas verbas reduzidas e que a medida poderia surtir efeito contrário se considerados os possíveis mandados de segurança e demais processos iniciados pelas alegações dos contribuintes, da ocorrência de atos abusivos e irregulares no curso da cobrança executiva em sede administrativa.

A Comissão Especial de Assuntos Tributários da Ordem dos advogados do Brasil, Seção de São Paulo, no ano seguinte à apresentação dos projetos de lei que instituiriam mecanismos de desjudicialização da cobrança executiva fiscal, divulgou parecer que considera tais medidas como “ofensivas ao que, historicamente, se conhece como Estado Democrático de Direito”<sup>62</sup>.

A execução fiscal administrativa, no Brasil, é rodeada de uma série de questionamentos observados a estrutura das Procuradorias e a inexperiência nessa modalidade executiva fiscal.

### 3.4. Outras vias já adotadas

Um caminho à satisfação do crédito que vem sendo adotado pelas Procuradorias é a atualização do cadastro dos contribuintes de forma periódica, o que facilitaria

---

<sup>61</sup> GOMES, Marcus Lívio. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? *Revista CEJ*, Rio de Janeiro: América do Norte, v. 13, n. 45, p. 86-101, abr./jul. 2009 Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/1168/1263>>. Acesso em: 6 jun. 2017, p. 89-91.

<sup>62</sup> ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Seção de São Paulo. São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/parecer-oab-execucao-fiscal-admi.pdf>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

taria a localização do mesmo em caso de inadimplência e o convênio das Procuradorias com cartórios de registros de imóveis e registro de pessoas naturais e de pessoas jurídicas e o protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa. Essa última alternativa será discutida em capítulo próprio.

De mesmo modo, visando otimizar a atuação das Procuradorias, as Fazendas Públicas estaduais e municipais de todo Brasil deveriam ser legalmente desobrigadas à cobrança executiva de créditos ínfimos, priorizando os grandes devedores<sup>63</sup> e os devedores contumazes, prática que já ocorre na União autorizada pela Portaria do Ministério da Fazenda n. 75 de 22 de março de 2012<sup>64</sup>. A União está autorizada a ajuizar execuções fiscais cujo montante seja superior (art. 2º) a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), sendo que para valores iguais ou inferiores, necessariamente, serão adotados de outros meios de cobrança mais econômicos<sup>65</sup>.

Ainda, é uma alternativa a Fazenda credora propor acordos coletivos aos devedores como o Programa Concilia Rio da Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro, instituído pela Lei Municipal n. 5.854/2015, atualmente objeto da Lei Municipal n. 6.156/17<sup>66</sup>, que “estimula os acordos de conciliação, com a redução do montante devido a títulos de encargos moratórios, e propõe a implantação de incentivos para reduzir o elevado número de processos que congestionam o Judiciário”. Segundo a Prefeitura, no ano de instituição do Concilia Rio, em apenas doze dias cerca de 30 mil pessoas foram atendidas e R\$ 1,7 bilhão em débitos foram negociados<sup>67</sup>.

---

<sup>63</sup> SILVA, Ronaldo Campos e. *Mecanismos para a efetividade da execução fiscal*. 2012. Trabalho monográfico, p. 21.

<sup>64</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria n. 75 de 2011. *Diário Oficial da União*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/arquivos-de-noticias/portaria-mf-no-75-2012-revoga-portaria-mf-49-2004.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

<sup>65</sup> PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Mudanças no ajuizamento de execuções fiscais pela PGFN*. 2012. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/mudancas-no-ajuizamento-de-execucoes-fiscais-pela-pgfn>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

<sup>66</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Lei Estadual do Estado do Rio de Janeiro n. 6.156, de 27 de abril de 2017*. Dispõe sobre o retorno do Programa Concilia Rio e dá outras providências. Disponível em: <[http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis\\_consulta/53801Lei%206156\\_2017.pdf](http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/53801Lei%206156_2017.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2017.

<sup>67</sup> ROMAR, Juliana. *Concilia Rio atende 30 mil pessoas e é prorrogado até dezembro*. Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://transparenciacarioca.rio/web/guest/exibeconteudo?id=5556829>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

## 4. A COBRANÇA DE CRÉDITOS PÚBLICOS POR MEIO DE PROTESTO EXTRAJUDICIAL DAS CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA

### 4.1. O protesto na seara fiscal

O protesto de títulos é um antigo instituto do Direito Cambial, com berço no século XIV.<sup>68</sup> É uma prática muito comum no mercado, em que o credor opta por um meio mais simples, evitando a propositura de uma ação judicial, que pressupõe litígio e custas processuais<sup>69</sup>. Além de atestar a inadimplência de determinado devedor, é mecanismo de coerção, pois, após a lavratura do protesto, o devedor é inscrito nos cadastros de inadimplentes, e intimado para pagar o débito junto ao Cartório Extrajudicial respectivo.

O protesto tem início quando o credor apresenta o título ao tabelionato de protesto requerendo o protesto e informando os dados e endereço do devedor. Após exame do tabelião, inexistindo vícios formais, o mesmo intima o devedor indicado para que, no prazo de três dias, pague a dívida, acrescido de emolumentos, junto ao cartório ou providencie a sustação do protesto antes de ele ser lavrado. Caso o devedor fique inerte ou não consiga sustar o protesto e o apresentante não desista do protesto, será lavrado e registrado o protesto.

A Lei nº 9.492/97<sup>70</sup> regula o protesto extrajudicial, e o define como ato público, formal e solene, realizado pelo tabelião, com o escopo de provar a inadimplência e o descumprimento de obrigação constante de título de crédito ou de outros documentos de dívida.

Então, podem ser objeto de protesto títulos de crédito (cheque, letra de câmbio, duplicata, nota promissória, por exemplo) e outros documentos de dívidas. Visto a possibilidade de documentos de dívida iniciou-se a discussão sobre o que essa definição abarcaria, bem como se era possível e conveniente aplicá-lo às certidões de dívida ativa da Fazenda Pública.

---

<sup>68</sup> LIMA, Marcelo Cordeiro de; MIRANDA, Maria Bernadete. *Protesto de títulos extrajudiciais*. Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br/arquivospdf/revista/revistav42/alunos/Mar20102.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

<sup>69</sup> CIGNACHI, Gustavo Chies. *O protesto da certidão de dívida ativa*. Disponível em: <[http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/92168/protesto\\_certidao\\_divida\\_cignachi.pdf](http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/92168/protesto_certidao_divida_cignachi.pdf)>. Acesso em: 15 jun. 2017.

<sup>70</sup> BRASIL. Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9492.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm)>. Acesso em: 10.06.2017.

O Fisco concluiu pela possibilidade de utilização do protesto extrajudicial como técnica de cobrança do crédito tributário, e foi massacrada de críticas pela doutrina<sup>71</sup>.

Contrariamente à possibilidade de se protestar a certidão de dívida ativa, argumentava-se que a Fazenda Pública já possuía meio próprio para a cobrança do título executivo, título esse já dotado de presunção de certeza e liquidez<sup>72</sup>. Além disso, o protesto das CDAs era tido como sanção política, repudiado pelo ordenamento jurídico brasileiro<sup>73</sup>.

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado inadmitia o protesto da Certidão de Dívida Ativa vez que desnecessário para a propositura da execução fiscal, constituindo em abuso, que apenas tem o efeito de causar dano ao contribuinte, sem qualquer proveito para a Fazenda Pública<sup>74</sup>.

Apesar das críticas ferozes contra o protesto de certidões de dívida ativa, este vinha sendo determinado através de atos administrativos e realizado pelas procuradorias, sendo exemplos a Lei Estadual n. 5.351/2008<sup>75</sup> do Rio de Janeiro e a Portaria da PGFN n. 321, de 06 de abril de 2006<sup>76</sup>.

O tema era controvertido na jurisprudência. A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal a entendia pela “ausência de interesse em levar a protesto a Certidão da Dívida Ativa, título que já goza de presunção de certeza e liquidez e confere

---

<sup>71</sup> CAVALCANTE, Colares Mantovanni. *Alguns efeitos do protesto de certidão de dívida ativa em relação ao crédito tributário*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/mantovanni%20colares%20cavalcante.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

<sup>72</sup> GODOI, Marilei Fortuna et al. *Execução fiscal aplicada*. Análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador, 2015, p. 84.

<sup>73</sup> FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. Protesto de certidão de dívida ativa: Inaplicabilidade com a cobrança de créditos por meio de execução fiscal. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, n. 18, p. 50-53, jan./fev. 2010.

<sup>74</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Protesto de certidão de dívida ativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 130, 2006, p. 34.

<sup>75</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Lei Estadual n. 5.351, de 15 de dezembro de 2008*. Dispões sobre medidas para incremento da cobrança de créditos inscritos em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro, altera a Lei n. 1582, de 04 de Dezembro de 1989, e dá outras providências. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/e9589b9aabd9cac8032564fe0065abb4/266c8f1785e6494b8325752400714bca?OpenDocument>>. Acesso em: 21 jun. 2017.

<sup>76</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda Nacional. *Portaria n. 321, de 6 de abril de 2006*. Dispõe sobre o protesto de Certidão de Dívida Ativa da União. Disponível em: <<http://www.inmetro.gov.br/legislacao/laf/pdf/LAF000217.pdf>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

publicidade à inscrição do débito na dívida ativa” (Agravado de Instrumento n. 936.606/PR<sup>77</sup>, Agravado de Instrumento n. 1.316.190/PR<sup>78</sup>). E pouco tempo depois, a Segunda Turma do mesmo Tribunal fixou a tese de que “No regime instituído pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, o protesto, instituto bifronte que representa, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência, e, de outro, modalidade alternativa para cobrança de dívida, foi ampliado, desvinculando-se dos títulos estritamente cambiariformes para abranger todos e quaisquer ‘títulos ou documentos de dívida’” (Recurso Especial n. 1.126.515/PR<sup>79</sup>).

O assunto foi submetido a apreciação do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), através do Pedido de Providências 200910000045376. O CNJ considerou legal o protesto de certidão da dívida ativa e cabendo ao devedor arcar com os custos<sup>80</sup>.

Malgrado às críticas de que ao se protestar uma CDA conferindo ampla publicidade ao inadimplemento da dívida pública configuraria constrangimento desnecessário ao devedor e de até mesmo que poderia haver protestos indevidos e condenações por danos morais<sup>81</sup>, a Lei n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012, em seu art. 25, incluiu ao art. 1º da Lei n. 9.492/97, o parágrafo único que autorizava expressamente o protesto de CDAs:

Art. 1º (...)

Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Incluído pela Lei n. 12.767, de 2012)

<sup>77</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Decisão em Agravo de Instrumento n. 936.606-PR*. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3581730&num\\_registro=200701874563&data=20080222](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3581730&num_registro=200701874563&data=20080222)>. Acesso em: 10 jun. 2017.

<sup>78</sup> STF. *Decisão em Agravo de Instrumento n. 1.316.190-PR* (2010/0101917-5). Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=12888287&num\\_registro=201001019175&data=20101124](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=12888287&num_registro=201001019175&data=20101124)>. Acesso em: 10 jun. 2017.

<sup>79</sup> STF. *Decisão em Recurso Especial n. 1.126.515-PR*. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=32558990&num\\_registro=200900420648&data=20131216&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=32558990&num_registro=200900420648&data=20131216&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em: 21 jun. 2017.

<sup>80</sup> EUZÉBIO, Gilson Luiz. Decisão do CNJ contribui para a redução do número de execuções fiscais. Conselho Nacional de Justiça. *Boletim do Magistrado*, 16 dez. 2013. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/component/acymailing/archive/view/listid-4-boletim-do-magistrado/mailid-4916-boletim-do-magistrado?Itemid=1236>. Acesso em: 6 jun. 2017.

<sup>81</sup> FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. Protesto de certidão de dívida ativa: inaplicabilidade com a cobrança de créditos por meio de execução fiscal. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, n. 18, jan./fev. 2010, p. 50.

Conquanto, a questão estava longe de ser pacificada. Em 07.06.2014, foi ajuizada Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5135<sup>82</sup>, pela Confederação Nacional das Indústrias (CNI) cujo objeto era o parágrafo supramencionado, alegado vício de inconstitucionalidade formal e material. A seguir analisaremos a ação em comento.

#### 4.2. A Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.135

A despeito do vício formal, a requerente argumentou que a Lei n. 12.767/2012 foi fruto da conversão de Medida Provisória (MP n. 577/2012) que tratava da extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica, sendo o art. 25 da Lei, que introduziu o parágrafo único ao artigo 1º da Lei n. 9.492/97, estranho à matéria tratada e, portanto, manifestamente inconstitucional ante a inobservância do devido processo legislativo (CF, artigos 59 e 62), além de atentar contra o princípio da separação dos poderes (CF, artigo 2º) “por conta de sua explícita falta de sintonia e pertinência temática como tema da Medida Provisória – MP n. 577/2012”. O Parlamento é competente para emendar, mas deve se ater, quanto à matéria, aos limites da proposição emanada do Chefe Executivo<sup>83</sup>.

O vício material consistiria na ofensa aos artigos 5º, incisos XIII e XXXV; 170, inciso III e parágrafo único; e 174, todos da CF, ainda, o princípio constitucional da proporcionalidade.

Na linha argumentativa, o protesto das Certidões de Dívida Ativa, forma-se por parâmetros diversos dos demais títulos executivos, isto é, decorre de obrigação compulsória prevista em lei. Dessa forma o protesto da CDA não se prestaria a traduzir meio de prova a que se destina inicialmente o protesto, bem como não se presta a interromper o prazo prescricional ou constituir o devedor em mora para fins de fluência dos juros moratórios. Então, o mecanismo seria utilizado pela Fazenda Pública com único propósito coativo de cobrança da dívida tributária, entendida como sanção política e mera forma de execução indireta, contrariando o devido processo legal, e contrariando diretamente o direito ao processo (art. 5º, XXXV, da Constituição Federal) assegurado aos cidadãos.

---

<sup>82</sup> STF. ADI 5.135 AgR, Relator(a): Min. Roberto Barroso, julgado em 12.12.2016, publicado em 10.02.2017.

<sup>83</sup> STF. *Consulta de processo eletrônico Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5135-DF*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4588636>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Advoga que pelo protesto repercutir em restrição do crédito comercial, em razão da publicidade atribuída ao inadimplemento de uma obrigação, ao protestar a CDA haveria ofensa a livre prática de atividade econômica lícita (parágrafo único do art. 170 da CRFB) e a liberdade do exercício profissional (artigo 5º, XIII, da CRFB).

Ademais, segundo a CNI, a medida ofenderia o princípio da proporcionalidade considerando que representa desvio de finalidade, de uso de meio inadequado e desnecessário à finalidade do protesto, sendo sua utilização pelo Fisco, incontroverso abuso de direito, não coadunando com o entendimento de meio menos gravoso para a satisfação da dívida que já goza, como se apontou, de meios próprios para a sua execução, com garantias, mas sim odioso embaraço e constrangimento para o devedor.

Foi designado com relator o ministro Roberto Barroso que julgou improcedente a ação<sup>84</sup>.

Inicialmente rejeitou a alegação de vício formal. Explicou o ministro que apesar do presente caso tratar-se da chamada prática de “contrabando legislativo”, já condenada pelo STF no julgamento da ADI 5127, tal decisão teve seus efeitos modulados de modo que preservou-se, até a data do julgamento, as leis oriundas de projetos de conversão de medidas provisórias, em obediência ao princípio da segurança jurídica.

Acerca das alegações de vícios materiais, afirmou que o protesto das certidões de dívida ativa é um mecanismo constitucional legítimo de cobrança do crédito tributário, não representando uma forma de sanção política, já que não restringe de forma desproporcional os direitos fundamentais assegurados aos contribuintes. Além de que o protesto de CDA não interfere no funcionamento legítimo da empresa de forma a coagi-la a pagar impostos, sendo constitucional a criação de forma de cobrança extrajudicial para ser utilizada em vez da execução fiscal.

O ministro Barroso, enfatizou que a cobrança extrajudicial, através de protesto, é uma modalidade menos invasiva aos direitos do devedor que uma execução fiscal, que permite a penhora dos bens do devedor até o limite da dívida desde a propositura da ação judicial e também não viola o devido processo legal, como

---

<sup>84</sup> STF. *Notícias*: STF inicia julgamento de ADI que questiona protesto de certidão de dívida ativa, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=328657>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

alegou a CNI, ao passo que a existência de uma via de cobrança judicial da dívida com a Fazenda Pública não significa que seja a única via admitida para a recuperação de créditos tributários ou que deva ser exclusiva e não impede o contribuinte de questionar judicialmente a dívida ou a legitimidade do próprio protesto.

Os ministros Edson Fachin, Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski, divergiram do entendimento adotado pelo relator Ministro Roberto Barroso.

Para o primeiro, incluir as CDAs no rol dos títulos sujeitos a protesto é uma sanção política que viola a atividade econômica lícita e o protesto das mesmas não coaduna com a Constituição Federal, pois há outros meios adequados e menos gravosos para efetuar a cobrança de tributos.

O ministro Fachin entende que o empresário com título protestado passa a ter restrições no mercado, como a dificuldade para obtenção de crédito, que podem afetar sua atividade, produzindo efeitos que vão além da execução fiscal e ofendendo o princípio da proporcionalidade.

Para o ministro Marco Aurélio, o ato normativo é eivado de inconstitucionalidade material e formal. Entende tratar-se de forma de coerção política para que o devedor quite seus débitos com a fazenda pública, bem como é norma era matéria estranha ao escopo da Medida Provisória 577, que versava sobre extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço.

Todavia, o Pleno, por maioria, julgou improcedente o pedido formulado pelo requerente, nos termos do voto do Relator, fixada tese nos seguintes termos: “O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 5135/14, pacificou a discussão acerca da aplicação do protesto extrajudicial às Certidões de Dívida Ativa, decidindo pela sua constitucionalidade, afastando de uma vez por todas a ideia de sanção política que era atribuída a prática.

### **4.3. Considerações acerca do instituto do protesto**

Ultrapassado os aspectos constitucionais e legais que permitem o uso do protesto extrajudicial na recuperação dos créditos públicos, convém que sejam feitas breves considerações acerca da conveniência do protesto das CDAs.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Considerando a importância dos créditos público, necessário que para a recuperação de tais créditos, caso o particular não honre voluntariamente sua obrigação, que as Fazendas Públicas disponibilizem de mecanismo que propiciem um uso racional de seus recursos e eficiência na cobrança.

O procedimento especial para a cobrança de dos créditos fiscais através de execuções fiscais não obsta a utilização de outro meio, inclusive extrajudicial. O modelo das execuções fiscais esculpido na Lei n. 6830/80, apesar dos avanços como a possibilidade de bloqueio eletrônico das contas dos executados, tem-se demonstrado insuficiente e o protesto extrajudicial figura como aliado das Fazendas Públicas tornando a cobrança mais eficaz pela utilização de meio legal e reconhecido pelo Direito<sup>85</sup>.

Nos três últimos meses de 2010, no âmbito federal, 25% dos valores protestados foram recuperados. No ano seguinte, a Procuradoria Federal encaminhou 3.616 certidões de dívida ativa para protesto, que totalizavam aproximadamente R\$ 9,5 milhões, havendo quitação de R\$ 3,1 milhões das dívidas. Já em 2012, a recuperação de recursos por meio do protesto alcançou o patamar de R\$ 9.485.714,92, que significou mais de 52% do valor total enviado para protesto.

Em defesa do protesto, Renata Espíndola Virgílio<sup>86</sup> aponta:

Assim, a medida serve como mais uma atuação sobre a pessoa do devedor, na tentativa de se chegar a um consenso com este, em especial nos casos de dívidas não muito altas, que ensejariam execuções fiscais antieconômicas, prestigiando o princípio da economia processual, pois a propositura de demandas judiciais desse tipo muitas vezes tem um custo maior que o próprio débito original e, em vista do devido processo legal, devem ser processadas pelo Judiciário, o que contribui, ainda mais, para o inchaço de sua estrutura.

(...) pela alta dose de formalidade de que se reveste o atual processo judicial de execução, este se apresenta como um sistema altamente moroso, caro e de baixa eficiência, uma vez que para cada R\$ 1.000,00 (um mil reais) cobrados por essa sistemática, apenas R\$ 10,00 (dez reais) são efetivamente arrecadados, segundo levantamento feito no âmbito das autarquias e fundações públicas, demonstrando-se, assim, que esse modelo executivo tradicional é avesso aos princípios da eficiência e da economia processual.

---

<sup>85</sup> GODOI, Marilei Fortuna et al. *Execução fiscal aplicada*. Análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador, 2015, p. 86.

<sup>86</sup> VIRGÍLIO, Renata Espíndola. Possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA) pela Fazenda Pública, por falta de pagamento do crédito exequendo. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2.525, 31 de maio de 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/14946/possibilidade-de-protesto-da-certidao-de-divida-ativa-cda-pela-fazenda-publica-por-falta-de-pagamento-do-credito-exequendo>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

O protesto não impede o ajuizamento das execuções fiscais, nem mesmo obsta a utilização pelo devedor da via judiciária, caso entenda indevido o protesto ou a dívida. Conquanto, a adoção do protesto desestimula a judicialização, especialmente de valores baixos, concomitantemente promove a devida e abrangente publicidade da dívida com o ente público, repercutindo em uma cobrança mais ágil e econômica para exequente e executado, afastando o pagamento de custas judiciais e encargos sucumbenciais, sendo devidos, apenas, emolumentos cartorários<sup>87</sup>, além de proporcionar uma recuperação eficiente do crédito fiscal.

## CONCLUSÃO

A estagnação do processo executivo fiscal resulta em uma menor arrecadação dos recursos públicos, sendo a atual situação das execuções fiscais insustentável convergindo com o ideal de gestão eficiente do erário.

Investir na melhor recuperação dos créditos públicos significa investir no fortalecimento do Estado e de sua estrutura, bem como possibilita o atendimento as necessidades da população e a garantia dos direitos fundamentais dos administrados, mormente os de segunda geração que requerem uma prestação estatal.

A execução deve ser útil ao credor não podendo apenas servir para prejudicar o devedor e menos ainda ser prejudicial ao titular do crédito. Assim, a execução fiscal requer utilização racional dos meios executivos judiciais que pressupõe que se estabeleçam limites de valores de ajuizamento tendo em vista o proveito econômico a ser obtido, priorizando a execução judicial dos débitos de maior monta que na prática são devedores contumazes.

Admitir que qualquer valor possa ser ajuizado banaliza o processo executivo, servindo para aumentar o acervo do judiciário e o volume de trabalho das Procuradorias, resultando em uma atividade executiva ineficiente que favorece os grandes devedores e prejudica a arrecadação.

Além disso, é necessário aparelhar as Procuradorias e disponibilizar meios mais eficientes para cobrança dos créditos fiscais que o modelo da Lei n. 6830/80. Para tal, advogamos pelo protesto extrajudicial das dívidas inscritas em dívida ativa, que vem se mostrando eficiente à recuperação dos créditos públicos, sem a necessidade de dispêndio desnecessário de dinheiro público e entraves burocráticos.

---

<sup>87</sup> GODOI, Marilei Fortuna et al. *Execução fiscal aplicada*. Análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador, 2015, p. 90-93.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A transação tributária, a arbitragem tributária e a execução fiscal administrativa carecem hoje de respaldo legislativo, o que inviabiliza sua análise do plano fático e não podem ser, portanto, alternativa a curto e médio prazo à inábil cobrança dos créditos fazendários.

O protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA) pela Fazenda Pública, por falta de pagamento do crédito exequendo, é medida benéfica para a Administração Pública como um todo e que não viola os direitos do administrado.

A medida ainda coaduna com princípios da legalidade, da publicidade, da economia processual, da eficiência, da menor onerosidade ao devedor e da utilidade do processo de execução.

Entretanto, não deve ser interpretado como única solução. Ao contrário, compõe o caminho para o aprimoramento do sistema de cobrança do Poder Público, merecendo análise de seus efeitos a médio e longo prazo, desenvolvendo o instituto de acordo com as necessidades que venham surgir no plano fático.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 26ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais de 1 a 95.

BRASIL. *Lei n. 4320, de 17 de Março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. *Lei n. 6830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

BRASIL. *Lei n. 9492, de 10 de setembro de 1997*. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9492.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda Nacional. *Portaria n. 321, de 6 de abril de 2006*. Dispõe sobre o protesto de Certidão de Dívida Ativa da União. Disponível em: <<http://www.inmetro.gov.br/legislacao/laf/pdf/LAF000217.pdf>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda Nacional. *Portaria n. 75, de 22 de março de 2012*. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções

fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Diário Oficial da União, Brasília: 29 de março de 2012. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2012/arquivos/portaria75.pdf>> Acesso em: 20 dez. 2016.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Dívida ativa supera arrecadação; propostas para agilizar cobrança não andam*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/480908-DIVIDA-ATIVASUPERA-ARRECADACAO;-PROPOSTAS-PARA-AGILIZAR-COBRANCA-NAO-ANDAM.html>>. Acesso em: 15 fev. 2017.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei da Câmara dos Deputados n. 5080/2009*. 2009. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=43>>. Acesso em: 5 abr. 2017.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei da Câmara dos Deputados n. 5082/2009*. 2009. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 5 abr. 2017.

CARRAZZA, Roque António. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 27. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2013. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAVALCANTE, Colares Mantovanni. Alguns efeitos do protesto de certidão de dívida ativa em relação ao crédito tributário. *Instituto Brasileiro de Estudos Tributários*. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/mantovanni%20colares%20cavalcante.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

CIGNACHI, Gustavo Chies. *O protesto da certidão de dívida ativa*. Disponível em: <[http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/92168/protesto\\_certidao\\_divida\\_cignachi.pdf](http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/92168/protesto_certidao_divida_cignachi.pdf)>. Acesso em: 15 jun. 2017.

COELHO, Bernardo Bichara Faria. Breves considerações acerca da arbitragem e os princípios da Administração Pública. *Revista de Direito da Procuradoria Geral, Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Junho 2014.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. *Justiça em números 2016: ano-base 2015*. Brasília: CNJ, 2016. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/pj-justica-em-numeros/relatorios>>. Acesso em: 2 jan. 2017.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DIDIER JR, Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

EUZÉBIO, Gilson Luiz. Decisão do CNJ contribui para a redução do número de execuções fiscais. Conselho Nacional de Justiça. *Boletim do Magistrado*, 16 dez. 2013. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/component/acymailing/archive/view/listid-4-boletim-do-magistrado/mailid-4916-boletim-do-magistrado?Itemid=1236>>. Acesso em: 6 jun. 2017.

FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. Protesto de certidão de dívida ativa: inaplicabilidade com a cobrança de créditos por meio de execução fiscal. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, n. 18, jan./fev. 2010.

GODOI, Marilei Fortuna et al. *Execução fiscal aplicada*. Análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador, 2015.

GODOY, Luciano de Souza; BASSO, Juliana Penha. Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial. *Revista da Escola Superior da Advocacia Pública do Estado do Rio Grande do Sul*, edição n. 2, de 10 de abril de 2014. Disponível em: <[http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGA%C3%87%C3%83O\\_E\\_INADIMPLENCIA\\_CONTUMAZ.pdf](http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGA%C3%87%C3%83O_E_INADIMPLENCIA_CONTUMAZ.pdf)>. Acesso em: 6 dez. 2016.

GOMES, Marcus Lívio. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? *Revista CEJ*, Rio de Janeiro: América do Norte, v. 13, n. 45, p. 86-101, abr./jul. 2009. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/1168/1263>>. Acesso em: 6 jun. 2017.

GONÇALVES, Marcelo Barbi. Execução fiscal: um retrato da inoperância, o (bom) exemplo português e as alternativas viáveis. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Junho 2015.

GRECO, Leonardo. A reforma do processo de execução. *Revista da EMERJ*, v. 1, n. 1, 1998. Disponível em: <[http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista01/revista01\\_68.pdf](http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista01/revista01_68.pdf)>. Acesso em: 19 abr. 2017.

GRECO, Leonardo. *Execução civil: entaves e propostas*. *Revista Eletrônica de Direito Processual REDP*, v. XII. Periódico da Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Processual da UERJ. Disponível em: <[www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/download/8685/6557](http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/download/8685/6557)>. Acesso em: 20 jun. 2017.

HARADA, Kiyoshi. *Código Tributário Nacional: organização dos textos, índices e notas*. São Paulo: Iglu, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

IANCZKOVSKI, Elvis. O tributo e a multa: alguns pontos de convergência e divergência. *Conteúdo Jurídico*, Brasília-DF: 11 jun. 2012. Disponível em: <[http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-tributo-e-a-multa-alguns-pontos-de-convergencia-e-divergencia,37477.html#\\_edn3](http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-tributo-e-a-multa-alguns-pontos-de-convergencia-e-divergencia,37477.html#_edn3)>. Acesso em: 20 jun. 2017.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (Ipea). *Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal*. Brasília, DF: Ipea, 2011. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/887/1/livro\\_custounitario.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/887/1/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 5 mar. 2017.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (Ipea). *nota técnica custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal*. Brasília, DF: Ipea, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf)>. Acesso em: 5 jun. 2017.

LIMA, Marcelo Cordeiro de; MIRANDA, Maria Bernadete. *Protesto de títulos extrajudiciais*. Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br/arquivospdf/revista/revistav42/alunos/Mar20102.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Protesto de certidão de dívida ativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 130, 2006.

MELO, Carlos Francisco Lopes. *Execução fiscal administrativa à luz da Constituição Federal*. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/8356880>>. Acesso em: 2 maio 2017.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <[www.teses.usp.br/.../dissertacao\\_mestrado\\_final\\_Priscila\\_Faricelli\\_de\\_Mendonca.pdf](http://www.teses.usp.br/.../dissertacao_mestrado_final_Priscila_Faricelli_de_Mendonca.pdf)>. Acesso em: 20 maio 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria n. 75 de 2011. *Diário Oficial da União*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/arquivos-de-noticias/portaria-mf-no-75-2012-revoga-portaria-mf-49-2004.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Seção de São Paulo. São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/parecer-oab-execucao-fiscal-admi.pdf>>. Acesso em: 16 jun. 2017.

PAPINI, Patrícia. Acelerar: divisor de águas no Judiciário goiano. *Revista TJGO*, edição 18, ano 05, 2014. Disponível em: <[http://docs.tjgo.jus.br/institucional/departamentos/comunicacao\\_social/revista\\_TJGO\\_18\\_w\\_.pdf](http://docs.tjgo.jus.br/institucional/departamentos/comunicacao_social/revista_TJGO_18_w_.pdf)>. Acesso em: 13 maio 2017.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; Esmafe, 2011.

PAULSEN, Leandro; AVILA, René Bergmann; SLIWIK, Indrid Schoroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6. ed. rev. atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *Mudanças no ajuizamento de execuções fiscais pela PGFN*. 2012. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/mudancas-no-ajuizamento-de-execucoes-fiscais-pela-pgfn>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

RAKAUSKAS, Sérgio Ricardo Caires. *Desjudicialização da execução fiscal e eficiência na gestão econômico-tributária: novos paradigmas para o Poder Judiciário*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Nove de Julho – Uninove, São Paulo.

RIBEIRO, C. J. de Assis. O crédito público no Brasil: teoria e prática. *Cadernos de Administração Pública*. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1972.

RIO DE JANEIRO. Lei Estadual do Estado do Rio de Janeiro n. 5.351, de 15 de Dezembro de 2008. Dispõe sobre medidas para incremento da cobrança de créditos inscritos em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro, altera a Lei n. 1582, de 04 de Dezembro de 1989, e dá outras providências. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/e9589b9aabd9cac8032564fe0065abb4/266c8f1785e6494b8325752400714bca?OpenDocument>>. Acesso em: 21 jun. 2017.

RIO DE JANEIRO. *Lei Estadual do Estado do Rio de Janeiro n. 6.156, de 27 de abril de 2017*. Dispõe sobre o retorno do Programa Concilia Rio e dá outras providências. Disponível em: <[http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis\\_consulta/53801Lei%206156\\_2017.pdf](http://smaonline.rio.rj.gov.br/legis_consulta/53801Lei%206156_2017.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2017.

ROCHA, Dartanhan Vercingetórix de Araújo e. Análise econômica das execuções fiscais de reduzido valor e os efeitos da Lei n. 12.514/11. *Revista CEJ*, Brasília, ano XVI, n. 56, p. 102-110, jan./abr. 2012. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/1542/1550>>. Acesso em: 3 jan. 2017.

ROMAR, Juliana. *Concilia Rio atende 30 mil pessoas e é prorrogado até dezembro*. PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO. Disponível em: <<http://transparenciacarioca.rio/web/guest/exibeconteudo?id=5556829>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SENADO FEDERAL. *Glossário*. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/credito-publico>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Ronaldo Campos e. *Mecanismos para a efetividade da execução fiscal*. 2012. Trabalho monográfico – EMERJ, Rio de Janeiro. Disponível em: <[http://www.emerj.tjrj.jus.br/publicacoes/concursodemonografiajuridica\\_premioricardolobotorres/monografias/Ronaldo-Campos-e-Silva.pdf](http://www.emerj.tjrj.jus.br/publicacoes/concursodemonografiajuridica_premioricardolobotorres/monografias/Ronaldo-Campos-e-Silva.pdf)>. Acesso em: 21 dez. 2016.

STF. *Decisão n. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2405 MC-RS*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347580>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

STF. *Decisão Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5135-DF*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo846.htm>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

STF. *Consulta de Processo Eletrônico Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5135-DF*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4588636>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

STF. *Decisão Agravo de Instrumento n. 1.316.190-PR (2010/0101917-5)*. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=12888287&num\\_registro=201001019175&data=20101124](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=12888287&num_registro=201001019175&data=20101124)>. Acesso em: 10 jun. 2017.

STF. *Decisão em Recurso Especial n. 1.126.515-PR*. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=32558990&num\\_registro=200900420648&data=20131216&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=32558990&num_registro=200900420648&data=20131216&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em: 21 jun. 2017.

STF. *Notícias*: STF inicia julgamento de ADI que questiona protesto de certidão de dívida ativa, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=328657>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

STF. *Decisão Agravo de Instrumento n. 936.606-PR*. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3581730&num\\_registro=200701874563&data=20080222](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3581730&num_registro=200701874563&data=20080222)>. Acesso em: 10 jun. 2017.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. I: Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE GOIAS. *Acelerar – Execução Fiscal*. Disponível em: <<http://www.tjgo.jus.br/index.php/projetos-em-execucoes/programas-projetos-e-acoess/projeto-acelerar/execucao-fiscal>>. Acesso em: 15 jan. 2017.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS – TJMG. *Portaria Conjunta n. 373*, de 4 de setembro de 2014. Institui, no âmbito da Justiça Comum de Primeiro Grau do Estado de Minas Gerais, o “Projeto Execução Fiscal Eficiente”. *Diário Oficial*, Belo Horizonte: 9 set. 2014.

Tribunal de Justiça de Minas Gerais. *Cartilha execução fiscal eficiente*. Disponível em: <[http://www.tjmg.jus.br/data/files/E3/A3/F4/96/18F6E4105A4805E40D4E08A8/Cartilha\\_WEB.pdf](http://www.tjmg.jus.br/data/files/E3/A3/F4/96/18F6E4105A4805E40D4E08A8/Cartilha_WEB.pdf)>. Acesso em: 21 dez. 2016.

VARGA, Caio Amuri. *Desjudicialização das execuções fiscais tributárias como medida de auxílio ao descongestionamento do Poder Judiciário*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.

VIRGÍLIO, Renata Espíndola. Possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA) pela Fazenda Pública, por falta de pagamento do crédito exequendo. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2525, 31 de maio de 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/14946/possibilidade-de-protesto-da-certidao-de-divida-ativa-cda-pela-fazenda-publica-por-falta-de-pagamento-do-credito-exequendo>>. Acesso em: 25 jun. 2017.



# 10

## FEDERALISMO FISCAL: AS IMPLICAÇÕES DA COMPETÊNCIA ESTADUAL DO ICMS E O PROBLEMA DA *GUERRA FISCAL*

*Livia Maria de Souza Santos*

### **INTRODUÇÃO**

É evidente que a organização do Brasil sob a forma de uma república federativa gera implicações diretas na organização política-administrativa do país, sobretudo no que tange à sua organização tributária.

No que se refere, especificamente, ao sistema tributário nacional ao disciplinar a outorga de competências tributárias, a Constituição Federal de 1988 concedeu aos Estados membros e ao Distrito Federal, a autorização de tributar, dentre outros impostos, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal de Comunicação – ICMS.

Alegando o livre uso de sua autonomia, os Estados, visando à atração de investimentos privados, geração de empregos e rendimentos locais, oferecem ao setor privado determinados benefícios fiscais, como reduções de base de cálculo e alíquotas, créditos especiais, isenções etc.

O problema é que, grande parte das vezes, esse incentivo tributário é concedido em desrespeito à forma prevista na Constituição Federal, e, quando há desrespeito à forma legalmente prevista, resta configurada uma competição fiscal responsável por um conflito entre os Estados da Federação brasileira, denominado “guerra fiscal”.

Essa competitividade existe porque o imposto é atualmente uma das principais fontes de arrecadação de receita dos Estados e do Distrito Federal, e logo,

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

produz efeitos diretos e cruciais na economia nacional. Apesar de a União implementar normas gerais de harmonização, buscando evitar grandes desigualdades entre os Estados no momento da arrecadação, as políticas atualmente empregadas não vêm gerando resultados eficazes na prática, pois, como dito, os Estados-membros na ânsia de aumentarem seu índice de desenvolvimento econômico, buscam alcançar maiores investimentos privados em seus territórios e, desta forma, acabam por conceder incentivos fiscais em total desrespeito com as citadas regras constitucionais de uniformização, principalmente, no que diz respeito aos convênios, que, obrigatoriamente, deveriam ser celebrados entre todos os entes.

Ademais, ainda que haja uma abrangente legislação sobre o tema, esta acaba por gerar inúmeras controvérsias doutrinárias. No âmbito judicial, o argumento utilizado por quem concede unilateralmente benefícios fiscais é sua utilização como instrumento de política de desenvolvimento regional e redução de desigualdades. Por sua vez, os Estados que se dizem prejudicados argumentam que essa prática constitui ofensa ao pacto federativo, já que haveria direta violação de regras específicas da Constituição Federal.

Desta forma, em meio a essa problemática, discute-se se a cobrança do tributo pelos Estados e pelo Distrito Federal é a melhor alternativa à política econômica do país, considerando o impacto nacional de sua instituição e arrecadação; questiona-se, ainda, se a cobrança seria otimizada se efetuada no Estado destino da mercadoria ou do serviço, pois, muitos defendem que cobrar o tributo na origem acaba por distorcer a real capacidade contributiva dos Estados, fomentando ainda mais as desigualdades regionais.

Assim, torna-se incontestável a importância da discussão da temática, que é objeto de discussões no Poder Legislativo, sobretudo, quando se trata da Reforma Tributária, no Poder Judiciário, que diariamente julga demandas questionando a legalidade dessas cobranças e isenções realizadas pelos Estados, e do Poder Executivo, responsável pela instituição da alíquota em cada Estado.

Admitir que a concessão ilegal de benefícios e a “guerra fiscal” ocorram, é menosprezar a essencialidade do imposto nos resultados econômicos do Brasil, nacional e internacionalmente. A tributação autônoma gera, corriqueiramente, conflito de interesses entre os Estados– membros, e como consequente, um clima de instabilidade tributária em meio a uma legislação legítima.

Há de se considerar a importância do planejamento tributário dos entes políticos no sentido do combate às fraudes, isenções ilegais de impostos e às práticas

endêmicas que maculam o erário e sua destinação, pois, instituir normas de cobrança do ICMS ignorando o caráter cogente destas é conduta abusiva e ilegal, que, por isso mesmo, merece ser fortemente reprimida e sancionada.

Deste modo, é necessário que essa temática seja amplamente debatida, com o objetivo de se compreender mais profundamente a questão, possibilitando, assim, futuras reformas tributárias regulando a cobrança e a instituição do tributo de forma ainda mais eficiente e igualitária.

O presente estudo pretende tecer um aprofundamento em relação às consequências da determinação da competência estadual na instituição do ICMS, e destacará, nesse contexto, o problema da “guerra fiscal” entre esses entes federados.

## 1. FEDERALISMO

### 1.1. O conceito e suas características

Precedendo à análise da problemática em questão, cumpre-nos primeiramente observar alguns pontos e características relevantes sobre o conceito de “federalismo”, primordial ao entendimento do presente estudo.

Na sistemática doutrinária atual, federalismo é o termo utilizado para denominar a teoria ideologicamente formulada para compreender a organização dos Estados sob a forma federativa<sup>1</sup>, bem como as semelhanças existentes entre os entes que deste modo se organizam. Diz respeito, sobretudo, à forma de divisão dos poderes políticos-constitucionais entre os diferentes níveis de governo.

---

<sup>1</sup> Segundo o entendimento do professor Bernardo Gonçalves Fernandes: Estado Federal ou forma federativa é a forma de Estado em que há distribuição geográfica do poder político em função do território, na qual um ente é dotado de soberania e os outros entes de autonomia. Com isso, as características básicas do Federalismo podem ser assim definidas: a) indissolubilidade do pacto federativo; b) descentralização política entre as vontades central e regionais, na medida em que a federação pressupõe a existência de, pelo menos duas ordens jurídicas, sendo uma central e uma parcial; c) Constituição rígida com um núcleo imodificável que não permita a secessão; d) existência de um órgão que represente e externalize a vontade do membros da federação de forma isonômica (paritária); e) autonomia financeira dos entes expressa na Constituição do ente soberano; f) a existência de um órgão de cúpula do Poder Judiciário que resolva os conflitos entre os entes de federação, impedindo assim a usurpação de competências e com isso o desrespeito a Constituição; g) auto-organização político-administrativa dos entes autônomos com a possibilidade de os mesmos produzirem suas próprias lei (auto normatização) terem seu próprio governo (autogoverno) e sua própria administração (autoadministração).

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Nesse sentido, é importante frisar que ‘federação’ e ‘federalismo’ são conceitos distintos, sendo o primeiro uma aplicação pontual do segundo. Uma vez dividido em unidades autônomas politicamente governadas por um poder central, soberano, regido e limitado por uma Constituição, um Estado poderá ser considerado uma federação, logo, ‘federação’ relaciona-se à ideia de descentralização de poder. Já ‘federalismo’ é uma concepção puramente abstrata que busca definir pontos em comum entre as formas de organização dos Estados federais, a fim de traçar um modelo ideal que possa servir de parâmetro a qualquer Estado que se organize sob essa forma.

Assim, o aspecto primordial desse conceito de organização política– constitucional é a descentralização dos poderes e, conseqüentemente, do exercício desse poder que é conduzido por uma ordem jurídica única que deve ser respeitada. Essa dissociação do poder político – administrativo é o ponto crucial de estruturação do modelo federal e, com efeito, garante a repartição de competências entres os diferentes níveis de governo, que, ratificando, possuem autonomia organizacional, política, administrativa e financeira.

Nas palavras de Geraldo Ataliba<sup>2</sup>, “ninguém pode fazer uma definição completa, miúda, de Federação, porque ela assume, em cada lugar, em cada época e em cada momento, feição diversa”, no entanto, segundo o autor, “há traços essenciais que deverão estar presentes em todos os Estados, que se pretendam afirmar, federais”. Desta forma, frisa-se que, a federação, ou melhor, a forma federativa de Estado é uma das características intrínsecas do modelo federalista, mas que com ele não se confunde.

Nas palavras de Brandão Junior<sup>3</sup>, não há “um modelo ideal e abstrato que possa ser aplicado a toda gama de federações existentes”, pois, cada ordem constitucional estabelece as especificidades de organização de sua federação a partir de soluções concretas e historicamente divergentes, entretanto, conforme preceitua Marcos Mendes<sup>4</sup>, é possível estabelecer comparações entre os Estados que adotam a forma federativa e, através dessas contraposições, não somente identificar características comuns, mas também, “estabelecer parâmetros de racionalidade e eficiência econômica que orientem os ajustes na organização das federações”.

---

<sup>2</sup> ATALIBA, Geraldo. *Constituição e Constituinte: regime federativo*. São Paulo: RT, 1987, p. 63.

<sup>3</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: USP – Faculdade de Direito, 2013, p. 28.

<sup>4</sup> MENDES, Marcos. *Federalismo fiscal*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 423.

Diante do exposto e em linhas gerais, pode-se considerar que, amparando-se nos estudos doutrinários, as principais características do Federalismo, podem ser traçadas nas seguintes premissas: primeiramente, é necessária a existência de uma Constituição, ou lei “suprema”, que institua a forma de Estado Federativo; devem existir pelo menos duas esferas de governo, dotadas de autonomia e, portanto, de Poder Legislativo, Executivo e Judiciário; é imprescindível que esses entes da federação sejam indissociáveis; e, por fim, deve haver uma repartição de competências legalmente definida.

Logo, a forma federativa consiste na efetividade prática constitucional da descentralização, isto é, na pluralidade governamental em uma única organização político-administrativa. Não obstante, exige a existência de um exercício harmônico e simultâneo, num mesmo território, de duas ou mais esferas de governos autônomas e por haver duas ou mais esferas de poder governamental sobre a sociedade, esta descentralização contribui para a divisão do poder e o afastamento do arbítrio.

Sendo assim, a divisão de competências define a autonomia dos entes políticos componentes da federação, uma vez que, autonomia é compreendida como sendo o exercício de governo próprio no âmbito destas competências traçadas pela Constituição Federal. Com estas duas características, José Afonso da Silva<sup>5</sup> conceitua Estado Federal como forma de organização do Estado “politicamente e constitucionalmente descentralizado mediante uma Constituição rígida”, em que haverá pluralidade de ordens autônomas de governo num mesmo território e sobre a mesma população.

## 1.2. O pacto federativo fiscal e a distribuição de competências

Primeiramente é mister salientar os antecedentes históricos do federalismo brasileiro. A nossa primeira Constituição de 1824 definiu que a forma de Estado seria a do Estado unitário, altamente centralizado. Acontece que em novembro de 1889, o decreto n. 01 proclamou no Brasil uma República Federativa, com a devida transformação das Províncias em Estados Federados. Logo, a Constituição de 1891 foi a primeira a adotar a forma de Estado Federal, até então existente apenas via decreto.

---

<sup>5</sup> SILVA, José Afonso. Federalismo e autonomias no Estado Brasileiro: federalismo nominal e federalismo de regiões. In: *I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico*. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985, p. 39.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Como explicado anteriormente, pode-se considerar que a adoção da forma federativa de Estado atua como um limitador de poder político, pois, como no caso do Brasil, ao conceder maior autonomia aos Estados e Municípios, a União, conseqüentemente, tem sua atuação demarcada e, com isso, sua própria esfera de poder e atuação limitada.

Porém, o poder político central surge como resultado da agregação dos poderes políticos locais, sendo que, ambas as estruturas só poderão coexistir com a integração política e jurídica resguardada pela Constituição Federal<sup>6</sup>.

Apesar de não haver uma hierarquização entre essas esferas atuantes, uma vez que cada um atua plenamente dentro de sua área de competência, vigora no modelo brasileiro de organização política uma preponderância do governo central sobre as demais esferas de governo subnacionais.

Visando explicar melhor essa divisão de poder entre os entes, a dogmática classifica o federalismo quanto ao seu grau de centralização como centrífugo e centrípeta e quanto ao critério de igualdade na distribuição das atribuições como sendo simétrico ou assimétrico. A organização brasileira é majoritariamente enquadrada como sendo centrífuga e simétrica.

Para estudiosos como Carlos Eduardo Dieder Reverbel<sup>7</sup>, que consideram que essa classificação está pautada na forma de concentração de poder, o federalismo brasileiro pode ser classificado como centrípeta, porque existe na organização constitucional do país um poder central forte, ao qual foram atribuídos mais “poderes, encargos e competências”<sup>8</sup> do que para os outros entes descentrais. Diferentemente do centrífugo, no qual, para essa corrente, esses mesmos poderes, encargos e competências são distribuídos buscando a preservação da autonomia dos entes regionais e locais em face da União.

A maioria dos autores, contudo, utilizam as expressões ‘centrífuga’ ou ‘centrípeta’ para representarem a forma como a federação foi concebida – se a federação foi constituída a partir da junção de Estados independentes, isto é, por agregação, diz-se que a formação se deu “em direção ao centro”, ou seja, de forma centrípeta;

---

<sup>6</sup> MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 144.

<sup>7</sup> REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O federalismo numa visão tridimensional do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 18-19.

<sup>8</sup> REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *Ibidem*, p. 19.

caso contrário, se a formação ocorre por desagregação, pela dissolução do ente central em entes menores, fala-se em federalismo centrífugo.

Deste modo, considera-se que a origem do federalismo brasileiro é centrífuga, visto que se trata um federalismo altamente centralizado, condensando competências à União.

Quanto à outra classificação consolidada, a primeira delas, simétrica, consiste no tratamento igualitário fornecido pela Constituição Federal, ao atribuir o mesmo grau de autoridade aos Estados-membros; enquanto na assimétrica, a Constituição Federal confere tratamento diferenciado aos entes descentralizados, institucionalizando os desníveis sociais mediante a busca de correção das desigualdades regionais existentes, com vistas a “conciliar a unidade na diversidade em homenagem ao princípio da igualdade”<sup>9</sup>, sem que haja ofensa ao pacto federativo.

Portanto, citando novamente Augusto Zimmermann<sup>10</sup>, “a função da assimetria é precisamente observar os desníveis de existentes no interior do Estado, havendo-se de operar em face dos elementos da desigualdade interpartes, entre os agentes formadores do pacto federativo”. Seguindo esse entendimento, Zimmermann afirma que os Estados no Brasil “são mantidos em igualdade jurídica pela arrogância centralista insensível à desigualdade de uns com outros, seja em densidade demográfica, dimensão territorial ou desenvolvimento econômico”<sup>11</sup>.

Nesse sentido, critica-se o federalismo simétrico existente no sistema brasileiro, pois, a federação brasileira, de forma equivocada insiste, desde de sua origem, em conferir um tratamento igualitário para seus Estados-membros.

No que se refere à repartição de competências ocorridas entre os níveis autônomos de poder, como instrumento para redução das assimetrias ocorridas em razão das distorções do federalismo assimétrico brasileiro, tem-se o federalismo cooperativo e o federalismo dual.

No federalismo dual, a separação de atribuições entre os entes federativos é extremamente rígida, não se vislumbrando cooperação ou interpenetração entre eles. Já no federalismo cooperativo as atribuições são exercidas de modo comum ou

---

<sup>9</sup> REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *Ibidem*, p. 18.

<sup>10</sup> ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 61.

<sup>11</sup> ZIMMERMANN, Augusto. *Ibidem*, p. 63.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

concorrente, havendo proximidade entre os entes federativos, que deverão atuar em conjunto<sup>12</sup>.

Já o federalismo cooperativo, implantado no Brasil na Constituição Federal de 1934, objetivou o favorecimento da redução dos desequilíbrios regionais, da cooperação e da integração nacional<sup>13</sup>. Foi resultante de acordos intergovernamentais para aplicação de programas, realização de transferências voluntárias, financiamentos, subvenções e auxílio conjunto, tendo como principal objetivo a livre cooperação entre os entes da Federação.

A Constituição de 1988 seguiu o entendimento das citadas constituições anteriores enumerando competências privativas, comuns e concorrentes. No entanto, José Maurício Conti<sup>14</sup> esclarece que no Brasil o sistema federativo ainda possui resquícios de um federalismo dualista, “na medida em que estabelece campos específicos de atuação para cada uma das unidades, delimitando a área de atuação da União, dos Estados-membros e dos Municípios”, principalmente em relação à instituição de impostos. Desta forma, o professor conclui que o Brasil adota um sistema misto que incorpora técnicas das duas espécies de federalismo, uma vez que, como dito anteriormente, também estabelece campos de atuação concorrentes, desenvolvendo, assim, suas relações intergovernamentais.

Essas relações federativas de cooperação podem ser visualizadas nos artigos 23 e 24 da Constituição Federal de 1988, que elencam as competências comuns e concorrentes<sup>15</sup>, entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de forma

---

<sup>12</sup> LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 469-472.

<sup>13</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: USP – Faculdade de Direito, 2013, p. 38.

<sup>14</sup> CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 24.

<sup>15</sup> José Afonso da Silva, em razão da participação de uma ou mais entidade federativa na elaboração de normas ou realização de obras, classifica a repartição de competências em exclusiva, privativa, comum ou concorrente. Segundo José Afonso, competência exclusiva é aquela que “é atribuída a uma entidade com exclusão das demais”, como as previstas no art. 21 da Constituição Federal. A denominada competência privativa é aquela “enumerada como própria de uma entidade, com possibilidade, no entanto, de delegação (art. 22 e seu parágrafo único) e de competência suplementar (art. 24 e seus parágrafos)”. Aponta o autor que a diferença entre a competência exclusiva e a competência privativa é a possibilidade de delegação e suplementariedade das competências privativas. As competências comuns traduzem a faculdade de legislar ou praticar certos atos “consistindo na atuação comum às várias entidades, sem que o exercício de uma venha a excluir a competência da outra, que pode assim ser exercida cumulativamente (art. 23)”,

que todos os entes da Federação devem colaborar para a execução das tarefas determinadas pela Carta Magna.

Ademais, o texto de 1988 em seus artigos 21 e 22 enumera competências da União, ressaltando no art. 22 a possibilidade de delegação; no artigo 25 prescreve os poderes reservados aos Estados e; residualmente, no artigo 30 elenca a competência no âmbito municipal.

A doutrina é pacífica ao apontar o princípio da predominância do interesse como sendo o critério geral utilizado para orientar a repartição de competências organizada no texto constitucional. Por meio desse critério, foram distribuídas à União matérias de predominante interesse geral (nacional), aos Estados tocaram assuntos de predominante interesse regional, ao ponto que aos Municípios atribuíram o tratamento de questões de interesse local.

De maneira geral, no que tange especificamente a distribuição de competências tributárias, a Carta de 1988, seguindo tal entendimento principiológico, manteve em poder da União os tributos sobre operações internacionais e os impostos incidentes sobre matérias mais voláteis, como a renda; aos Estados destinou as espécies incidentes sobre operações de circulação de bens e mercadorias e aos governos locais outorgou a tributação sobre os imóveis e serviços.

Destaca-se que, competência pode ser definida como a “faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão ou agente do poder público para emitir decisões nos limites da lei”<sup>16</sup>. Entretanto, embora não seja um dever a ser desempenhado pelo ente ao qual se destina, o texto constitucional, ao enumerar competências exclusivas à União, acaba por evidenciar que não há completa igualdade de tratamento entre os entes federais.

De igual modo, pela leitura do texto constitucional aufere-se que, visando à obtenção pelos entes federados de meios financeiros para fazer frente aos seus

---

com atuação em pé de igualdade. Por fim, fala-se em competência concorrente quando existir o que se denomina de competência suplementar dos Estados, ao “formular normas que desdobrem o conteúdo de princípios ou normas gerais ou que supram a ausência ou omissão destas (art. 24, §§ 1 a 4)”, e enquanto não for editada a legislação federal, os Estados legislam com plenitude, ao passo que na edição da legislação federal, a legislação estadual anterior tem sua incidência afastada no trato do mesmo assunto e no que não lhe for compatível (SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 481).

<sup>16</sup> SILVA, José Afonso. Federalismo e autonomias no estado brasileiro: federalismo nominal e federalismo de regiões. In: *I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico*. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985, p. 84.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

encargos, cumprir sua autonomia política e administrativa, e, desta maneira, satisfazer as eventuais necessidades coletivas, foram conferidas a estas unidades, de forma exclusiva, a instituição de impostos, bem como a competência para legislar sobre direito financeiro e estabelecer normas orçamentárias, em respeito às normas gerais expedidas pela União, sendo livre a aplicação desses recursos arrecadados.

José Afonso da Silva ensina que a repartição pela fonte de receita usualmente se dá em três planos: a) “competência exclusiva”, compreendida nos impostos que nominalmente “cabem, exclusivamente a cada nível de governo”, sendo que, no Brasil há competências exclusivas para instituir impostos distribuídas por campos de atuação para todos os entes federais; b) “competência comum” abrange tributos que, por sua natureza, são incidíveis em espécies economicamente diferenciadas, ligados como estão a uma atividade estatal diretamente imputável a um indivíduo (taxas e contribuições) e, por fim; c) “competência residual”, define que além das materialidades discriminadas para tributação por impostos, outras poderão ser remanescentes, tanto em regime de exclusividade pelo ente federativo assim nomeado, quanto em regime de livre concorrência por quaisquer um deles. No Brasil, a competência residual é atribuída à União no artigo 154, I, da Constituição Federal<sup>17</sup>.

Há, assim, uma repartição vertical<sup>18</sup> de competências entre os entes federados, pois, ainda que sobre um mesmo tema, possa haver a atuação de diferentes níveis de governo, compete à União o estabelecimento de “normas gerais”, enquanto que para a legislação regional e local caberá o papel de apenas suplementar essa eventual lei já editada.

Neste ponto, analisa-se então a competência tributária, concedida na Constituição Federal aos entes, com o escopo de fornecer-lhes autonomia financeira. A expressão “competência tributária” assume diferentes concepções – pode ser entendida como a aptidão do Poder Executivo em expedir decretos, portarias e instruções normativas acerca de um determinado tributo e até mesmo como a ação do particular ao construir a norma individual e concreta resultante no recolhimento do tributo<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Classificação dada por José Afonso da Silva. In: SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. São Paulo. Malheiros, 2005, p. 721.

<sup>18</sup> Técnica proveniente do modelo de federalismo cooperativo, na qual dois ou mais entes atuam conjuntamente para uma mesma matéria.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 236.

Para o momento, a acepção de competência tributária que cabe aqui se refere à possibilidade de criação de leis para instituição de tributos, isto é, à capacidade conferida constitucionalmente ao Poder Legislativo para inovar o sistema positivo com regras tributárias.

Entretanto, nosso modelo federativo tem reconhecido que, não raro, a distribuição das competências tributárias não é suficiente para proporcionar aos diversos níveis de governo os recursos necessários à consecução de suas atribuições, falando-se, então, em um federalismo de cooperação, fruto do Estado Social, que, como já dito anteriormente, caracteriza-se, fundamentalmente, pela mútua assistência entre os entes federados.

Essa cooperação tributária e financeira manifesta-se, sobretudo, nas transferências intergovernamentais que podem se concretizar mediante transferências voluntárias e/ou mediante a repartição de receitas tributárias.

A primeira modalidade depende de vinculação prévia entre os entes e sua estipulação dá-se por meio do arbítrio do ente concedente, concretizando-se através de convênios ou instrumentos similares. A segunda ocorre através da estipulação de um percentual do produto arrecadado com a tributação e provém diretamente do texto constitucional<sup>20</sup>, podendo, excepcionalmente, ser estabelecida mediante lei complementar.

Sendo assim, no âmbito fiscal é assegurado aos poderes central, regionais e locais fontes de receitas para que possam ter efetiva autonomia política, administrativa e financeira, pois, ainda que um Estado desenvolva atividades econômicas, ao explorar o seu próprio patrimônio, certamente, sua principal fonte de receitas será o tributo<sup>21</sup>.

Assim, nota-se que a estruturação de um federalismo fiscal está intimamente relacionada à correspondente distribuição da competência tributária, logo, à escolha da base da tributação (consumo, renda ou patrimônio), bem como à existência de outros mecanismos que garantam uma distribuição otimizada dos recursos oriundos da arrecadação dos tributos. Frisa-se que, o constituinte de 1988, ao consagrar o modelo federativo no âmbito da arrecadação das receitas, instituiu um

---

<sup>20</sup> Vide artigos 157 a 159 da Constituição Federal de 1988.

<sup>21</sup> ARRECADAÇÃO UF 2017, In: *Receita Federal*, Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-por-estado/arrecadacao-uf-2017>> Acesso em: 20 out. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

complexo sistema de distribuição de competências e realocação de receitas de modo a proporcionar aos entes nacional e subnacionais recursos suficientes à satisfação de suas finalidades institucionais.

O Brasil, devido a sua grande extensão territorial e heterogeneidade de suas regiões apresenta em cada governo regional um diferente nível de capacidade fiscal e administrativa, assim como diferentes perfis de demandas por bens públicos, motivo pelo qual um sistema federativo é o que melhor se ajusta à sua realidade, dado que permite à administração pública adaptar-se às necessidades e idiossincrasias locais, maximizando a eficiência do setor público no que tange ao aspecto financeiro.

### 1.3. Autonomia dos entes federados

Conclui-se a partir do tópico anterior, que a distribuição de competências é pressuposto para o exercício da autonomia, pois, será ela a conduzir o conteúdo da atividade autônoma dos entes. Nesse sentido, José Afonso da Silva<sup>22</sup> disserta que a autonomia dos Estados membros se fundamenta na existência de “governo próprio e posse de competência exclusiva”.

Considerando todo o explanado, de maneira simplificada, define-se autonomia como sendo a capacidade de desenvolver atividades dentro de limites previamente circunscritos pelo ente soberano. Logo, é um poder limitado e condicionado por um poder superior e supremo que na prática, se subdivide em uma tríplice capacidade: auto-organização [ou normatização própria], autogoverno e autoadministração.

Conforme explica Salvador Cândido Brandão Junior<sup>23</sup>, a autonomia dos Estados-membros “corresponde ao exercício pelos entes políticos de seu campo de atribuições constitucionais por órgãos próprios, sem a intervenção do governo central”, sendo, essa repartição constitucional de competências quesito crucial ao convívio político dos entes componentes da federação por garantir suas atribuições e áreas de atuação.

---

<sup>22</sup> SILVA, José Afonso. Federalismo e autonomias no estado brasileiro: federalismo nominal e federalismo de regiões. In: *I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonomico*. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985, p. 484.

<sup>23</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: USP – Faculdade de Direito, 2013, p. 50.

Segundo o autor, a autonomia é então, conceito jurídico, e “pressupõe um poder de direito público não soberano, que pode, em virtude de direito próprio e não em virtude de delegação, estabelecer regras de direito obrigatórias”<sup>24</sup>. Logo, pode ser compreendida como um governo privativo exercido de acordo com os limites de atribuições traçados pela Constituição Federal.

O artigo 18 da Constituição Federal estabelece que: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

O dispositivo mencionado ao estabelecer que são todos os entes “autônomos, nos termos desta Constituição”, evidencia que essa liberdade conferida à União, aos Estados membros, ao Distrito Federal e aos Municípios é condicionada às normas constitucionais, sobretudo, às normas que disciplinam a repartição de competências. Portanto, esse regime autônomo não é incondicional e ilimitado, estando sujeito à fiscalização administrativa e judicial com vistas a manter o equilíbrio federal.

É o que dispõe o artigo 25 da Carta Magna: “Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição (...) § 1º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição”.

No entanto, é válido observar que, respeitados os limites constitucionais, assim entendidos como os princípios constitucionais e as repartições de competências, tanto a Constituição Estadual, quanto sua legislação estadual será elaborada, deliberada e aprovada por órgãos próprios do Estado, sem a condição de aprovação ou interferência da União.

Assim, não há intervenção ou controle prévio do governo central no exercício da autonomia dos Estados-membros, havendo apenas um controle repressivo, jurisdicional, para verificação da compatibilidade da Constituição Estadual e da legislação estadual perante a Constituição Federal, tarefa esta a ser desempenhada pelo Supremo Tribunal Federal<sup>25</sup>.

As normas constitucionais que concedem liberdade de atuação administrativa e legislativa sem intervenção ou controle prévio do governo central representam, ao

<sup>24</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Ibidem*, p. 42.

<sup>25</sup> CARRAZZA, Roque António. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 139-155.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

mesmo tempo, uma concessão e uma vedação<sup>26</sup>, porque, ainda que os órgãos estaduais elaborem, deliberem e aprovem, essa atividade não está isenta de uma eventual intervenção ou controle repressivo jurisdicional para a verificação de sua compatibilidade com o que preceitua a norma federal.

Ademais, a autonomia das entidades federadas exprime uma autonomia administrativa e política que, para serem garantidas tornam imprescindível que estes entes também estejam dotados de autonomia financeira. José Maurício Conti<sup>27</sup> considera ser a autonomia financeira de “fundamental importância, não se concedendo ente autônomo que não disponha de recursos bastantes para suas necessidades”. Conti argumenta que essa espécie de autonomia, para existir, exige dois requisitos: i) uma forma independente das demais unidades federadas para obter recursos financeiros, através de um sistema de repartição de fontes de receitas; ii) recursos suficientes para cobrir todas as despesas de seus encargos<sup>28</sup>.

Portanto, em uma federação, para que possa ser assegurada autonomia financeira suficiente à relativa independência dos entes regionais ao poder central, é fundamental que os Estados detenham poder para instituir e arrecadar tributos com exclusividade.

Complementando todo o exposto, oportuno citar a compreensão do professor Luís Eduardo Schoueri<sup>29</sup>, que, ao defender que seja assegurada, às pessoas jurídicas de direito público, autonomia financeira, ressalta a diferença entre a discriminação de renda e a discriminação de competências. Para Schoueri, a autonomia implica em discriminação de renda, pois, a discriminação de competências, apesar de ser instrumento para obtenção de recursos, por si só é incapaz de garantir uma fonte de receita.

## 2. O ICMS

Com a Constituição de 1934 surgiu o IVC – Imposto sobre Vendas e Condições, que, de natureza mercantil, possuía como fato gerador cada venda distinta realizada. O imposto incidia sobre cada uma das fases da circulação da

---

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Ibidem*, p. 488.

<sup>27</sup> Cf. CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 908.

<sup>28</sup> CONTI, José Maurício. *Ibidem*, p. 908.

<sup>29</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 238.

mercadoria – do produtor até o consumidor final – sendo que, em cada uma dessas fases era exigido, repetidamente, sobre a base de cálculo integral. Isto é, em cada operação de uma cadeia plurifásica, a base de cálculo era elevada pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias, e até pelo acréscimo do próprio imposto que recaiu sobre as operações anteriores.

Os Estados membros se utilizavam da cumulatividade do imposto para criar normas de tributação discriminatória e, acabavam por originar entraves às atividades interestaduais e intermunicipais. Evidente que, a própria estrutura do imposto elevava consideravelmente o preço final das mercadorias e permitia a diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais, consolidando uma concorrência fiscal entre as unidades federadas que em nada estimulava a transferência de renda dos Estados mais ricos aos mais pobres.

Com o objetivo de corrigir essa situação, de forma a evitar conflitos de disposições divergentes de um Estado para outro, bem como visando uniformizar a legislação tributária em todo território nacional, na Constituição de 1946 foi introduzido o art. 5, XV, “b”, conferindo à União competência para estabelecer normas gerais sobre direito financeiro.

Posteriormente, já em meados dos anos 50, no contexto de elaboração do Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 1966), ressaltou-se a necessidade de uma codificação que visasse, sobretudo, a unificação do direito tributário federal, estadual e municipal, tendo em vista que num mesmo local do território pátrio o contribuinte é disputado pelas três competências fiscais.

Assim, nessa conjuntura de implantação de medidas positivas em busca da reciprocidade de reconhecimento do imposto cobrado por outro Estado, a Comissão de Reforma propôs a ampliação da competência das Resoluções do Senado Federal e a inclusão da figura das Leis Complementares no texto constitucional.

As resoluções do Senado Federal, que já estavam disciplinadas desde a Constituição de 1946, com a reforma, tiveram seu campo de atuação expandido com vistas a assegurar o caráter uno do sistema tributário nacional.

As regras, entretanto, para estabelecer as alíquotas internas mínimas e máximas possuem algumas diferenças. Para ambos os casos deverá ser utilizado como instrumento normativo a Resolução do Senado Federal, todavia o *quorum* para apresentação de proposta de Resolução e sua aprovação se diferem: para a fixação da alíquota mínima, deve ser apresentada proposta por 1/3 de seus membros

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

(27 senadores) e aprovada por maioria absoluta (41 senadores), enquanto que para a fixação da alíquota máxima, deve ser apresentada proposta pela maioria absoluta dos membros (41 senadores) e aprovada por dois terços dos seus membros (54 senadores). Ou seja, para se fixar a alíquota máxima é necessário um *quorum* maior.

Quanto às leis complementares, como não eram previstas expressamente na Constituição Federal de 1946, foram incluídas no texto da Constituição Federal de 1967, como de competência do Congresso Nacional, sendo que a iniciativa das leis, também foi atribuída às Assembleias Legislativas dos Estados, no *quorum* de mais da metade dos Estados e cada qual pela maioria de seus membros.

Não obstante as alterações supramencionadas, a reforma tributária também se materializou na Emenda Constitucional n. 18/65 que instaurou o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias, em substituição ao IVC.

Tal tributo inovava no sentido de não apresentar as características de cumulatividade, próprias do imposto que lhe antecedeu – seu pagamento era feito a partir do cálculo da diferença entre o valor da operação tributada e o da operação anterior, ou seja, era realizado sobre o valor agregado à mercadoria.

Vale frisar, que o ICM foi instituído em um contexto no qual se buscava a integração do sistema tributário, tendo em vista o ambiente competitivo instaurado pelos Estados produtores e consumidores de mercadorias quando vigente o Imposto sobre Venda e Consignações (IVC).

Ademais, pertinente pontuar que na Constituição de 1967, bem como na sua Emenda n. 01/69, foram mantidas todas as alterações promovidas pela Emenda n. 18/65, apenas incluindo no campo impositivo as operações de circulação de lubrificantes e combustíveis líquidos.

Nesse diapasão, na tentativa de discriminar à União apenas impostos com efeitos econômicos em âmbito nacional, a Constituição Federal de 1988 instituiu o ICMS, mediante a expansão do campo de incidência do ICM, de forma que o novo tributo passou a alcançar todas as modalidades de circulação de mercadorias e não somente aquelas realizadas sob a forma de negócio jurídico de venda.

Posteriormente, a Emenda Constitucional n. 03/93, devido à retirada dos impostos sobre serviços de transportes e de comunicação da esfera de competência tributária da União, conferiu nova redação ao art. 155, I, b, da CF/88, incluindo, ainda, ao campo de incidência do ICMS as prestações destes serviços.

Destaca-se que, foi mantido o regime de não cumulatividade e a competência do Senado Federal para, mediante Resolução, e do Congresso Nacional, mediante

Lei Complementar, fixarem os limites de alíquota, bem como seus pressupostos de incidência, base de cálculo, contribuintes, isenções etc., fazendo cessar, em tese, as desigualdades tributárias entre Estados produtores e consumidores.

Atualmente, é na Lei Complementar 87/1996, denominada Lei Kandir, onde estão disciplinadas as principais disposições sobre o ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, tributo de competência estadual, de regime não cumulativo, cuja legislação específica varia de Estado para Estado.

## 2.1. O ICMS na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal, no artigo 155 concede aos Estados a competência para a instituição do ICMS e estabelece algumas limitações e exclusões, conforme será demonstrado pela própria redação do supramencionado a seguir exposto.

Em relação ao ICMS, assim prescreve o artigo 155, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII – cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, *a*;
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

§ 4º Na hipótese do inciso XII, *b*, observar-se-á o seguinte:

- I – nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;
  - II – nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;
  - III – nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;
  - IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*, observando-se o seguinte:
    - a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;
    - b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;
    - c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*;
- § 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*. (...)

Diante do exposto, cabe destacar, no dispositivo legal em epígrafe, alguns pontos explícitos no § 2º, relevantes ao estudo do presente trabalho:

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Primeiramente, através de simples leitura do artigo percebe-se que uma das características principais do ICMS é sua não cumulatividade. Expressa no inciso I representa um sistema de débito e crédito, no qual é abatido do montante devido pelo contribuinte o valor pago por este nas etapas anteriores de incidência. Tal mecanismo repercute em toda ordem tributária nacional, assunto que será tratado de forma circunstanciada em tópico seguinte.

O inciso II prescreve exceções ao princípio elencado no inciso anterior. Em sua alínea “a” faz referência ao que se denomina “efeito de recuperação”, que, melhor explicado no capítulo seguinte, consiste basicamente na recuperação do imposto nas etapas seguintes de uma cadeia produtiva, quando houver uma isenção ou uma redução de alíquota, pois, considera-se que na hipótese de isenção não haverá crédito a compensar e que, na hipótese de redução de alíquota, haverá um crédito inferior ao débito.

A alínea “b”, por sua vez, ao ordenar a anulação do crédito das operações anteriores, representa o que se denomina de regra de reversão, consistente no estorno do crédito do contribuinte em suas aquisições de mercadorias<sup>30</sup>.

Os incisos IV e V tratam da atribuição do Senado Federal para estabelecer as alíquotas, sendo, nos incisos posteriores, definidas as regras de definição e aplicação dessas alíquotas em situações específicas.

Conforme preceitua o inciso VI, pode ser estabelecida pelo Senado Federal uma alíquota piso nas operações internas, que corresponderá à interestadual. Até o limite deste piso, o legislador estadual é livre para reduzir alíquotas nas operações internas, porém, abaixo desse piso é necessária a deliberação entre os Estados autorizando que a redução de alíquota ultrapasse esse limite, papel que, em regra, deverá ser desempenhado pelo CONFAZ. Neste ponto reside uma das principais causas que envolvem o problema da ‘Guerra Fiscal’, tema que será melhor desenvolvido posteriormente.

Os incisos VII e VIII, alterados pela Emenda Constitucional 87 de 2015, veiculam comandos imperativos, prevendo a distribuição das receitas por meio do diferencial de alíquota interestadual e evidenciam em seus comandos que a Constituição Federal adotou um misto de princípio da origem e do destino, repartindo entre os Estados a arrecadação do ICMS – será devido no destino na hipótese em que o destinatário não seja consumidor final da mercadoria, a *contrario sensu*,

---

<sup>30</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: USP – Faculdade de Direito, 2013.

caso o destinatário seja consumidor final da mercadoria ou do serviço, o imposto será devido integralmente no Estado de origem, ou seja, pelo Estado produtor, industrial, comerciante ou prestador de serviço.

O inciso IX, alínea “a” determina a incidência do imposto na importação, determinando que deverá ser pago por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

O inciso X prevê situações em que não haverá incidência. Sua alínea “a”, alterada pela Emenda Constitucional n. 42/2003, normatiza a não incidência do imposto em operações ou prestações que destinem mercadorias para o exterior, assegurando a manutenção do crédito e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas fases anteriores, para afastar a regra da reversão. Contudo, oportuno pontuar que, essa desoneração de exportações é, hoje, motivo de controvérsia.

Autores como Alcides Jorge Costa<sup>31</sup> afirmam que no Brasil os Estados sempre opuseram resistência à ideia da desoneração dos produtos exportados, mas que, de modo geral, os países fazem as importações ficarem sujeitas ao imposto e as exportações, isentas. De igual modo, Salvador Cândido Junior<sup>32</sup>, defende que “não se trata de uma política econômica e tributária da União Federal, mas sim da Nação, que se pretende ver inserida num contexto de comércio internacional”.

O inciso XII assegura que a atual Constituição manteve como atribuição do Congresso Nacional a prerrogativa de estabelecer as normas de arrecadação e a base de incidência dos impostos estaduais, como contrapartida necessária da homogeneidade dessas regras no território nacional, pois, o inciso em questão prescreve as matérias reservadas à regulamentação por Lei Complementar, que, nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins<sup>33</sup>, “é uma lei nacional, uma lei da Federação, produzida pelo aparelho legislativo da União e emprestada a todas as unidades federativas”.

Portanto, tendo em vista a integração do sistema tributário nacional no contexto na unidade nacional, bem como a necessidade de conferir uniformidade à

<sup>31</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 67.

<sup>32</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: USP – Faculdade de Direito, 2013, p. 83.

<sup>33</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: *Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 10.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

disciplina jurídica do ICMS, conclui-se que o comando da uniformização vem ‘de cima para baixo’, de tal forma que as regras matrizes de incidência expedidas pelos Estados e Distrito Federal deverão manter consonância em seu conteúdo.

## 2.2. Características gerais do imposto

De forma a evitar excursão, não compreende como objeto deste trabalho um aprofundamento acerca dos elementos de incidência do imposto, como os aspectos quantitativos, temporais e materiais. Esforça-se, por outro lado, em verificar seu caráter nacional e suas regras de aplicação em todo território nacional, visto que, o legislador estadual deve se ater às limitações formais e materiais dispostas na Constituição Federal para tratar do ICMS.

Corroborando seu grau de importância aos interesses nacionais, além dos princípios constitucionais do sistema tributário, o tributo em estudo é regido por mais dois princípios específicos, o da não cumulatividade e o da seletividade.

Dizer que o imposto é não cumulativo, conforme previsto no artigo 155, § 2º, incisos I e II da Constituição Federal, significa dizer que em sua cobrança é compensado “o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal”; isto é, a pessoa física ou jurídica somente recolhe a parcela que agregar ao produto.

Sendo assim, ao sujeito passivo da obrigação é assegurado o direito de creditar-se do imposto que já foi cobrado em operações resultantes da entrada real ou simbólica de mercadorias no estabelecimento; inclusive, as destinadas ao consumo próprio do devedor. Logo, o princípio da não cumulatividade é mandamento que busca garantir a neutralidade do ICMS nas diversas fases da cadeia produtiva, independentemente do número de operações.

No que concerne ao princípio da seletividade, diz-se que o ICMS é também um imposto seletivo, porque é cobrado em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Expresso no art. 155 § 2º, III, da Carta Magna, este princípio determina que as alíquotas deverão ser proporcionais à essencialidade da mercadoria e/ou do serviço de forma a atingir com menor ônus as mercadorias e serviços essenciais à garantia da dignidade humana<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Dependendo do Estado, bebidas, fumos, iates, energia elétrica e comunicações são oneradas pelo ICMS com alíquota superior à aplicável às demais mercadorias e serviços. O Estado de

Conforme expressa disposição do artigo 2º da Lei Complementar n. 87/96, o imposto incide sobre:

- I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Sintetizando o acima exposto, o tributo em questão é gerado a partir da circulação de mercadorias e serviços de transporte e telecomunicação, sendo, o momento de ocorrência do fator gerador o instante da saída da mercadoria de um determinado local. Ou seja, é indispensável que haja a circulação, a movimentação da mercadoria para que o imposto possa ser cobrado<sup>35</sup>.

Quanto ao sujeito passivo da operação, conforme preceitua o artigo 4º da Lei Complementar n. 87, é contribuinte do ICMS:

(...) qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Incluídos nesse rol também estão pessoas físicas ou jurídicas que, mesmo sem habitualidade importe mercadorias do exterior, independentemente de destiná-las a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento, e a pessoa destinatária de serviço prestado no exterior ou de serviço cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

No que se refere à questão da competência para a cobrança e arrecadação do imposto, reitera-se que o ICMS é tributo de competência estadual, sendo, seu

---

São Paulo, por exemplo, onera o consumo de energia elétrica com alíquotas variáveis de acordo com o tipo de consumidor (residencial, agricultor etc. – seletivamente), e também de acordo com a quantidade de energia elétrica consumida.

<sup>35</sup> O artigo 12 da Lei Complementar n. 87 dispõe com precisão o aspecto temporal de ocorrência do ICMS.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

aspecto espacial coincidente com o limite geográfico do Estado sobre o qual ocorreu seu fato gerador. Percebe-se que definir o local da operação e, conseqüentemente, do fato gerador do imposto, é fundamental para que se possa determinar qual ente poderá exigir o tributo.

Em linhas gerais, o local do estabelecimento de onde saí uma mercadoria determina a competência. Nesse caso o tributo é devido ao Estado cujo estabelecimento está sediado no momento do fato gerador do imposto, ou seja, no momento da saída da mercadoria. Frisa-se, contudo, que essa regra é válida durante uma operação de venda entre dois Estados desde que o comprador seja o consumidor final; caso contrário, incidirá parcialmente no Estado de origem e parcialmente no destinatário que a adquiriu e irá revendê-la, conforme já explicado anteriormente.

### 2.2.1. *A não cumulatividade do imposto e suas conseqüências*

O princípio da não cumulatividade, ou, simplesmente, a não cumulatividade, é característica essencial do ICMS, operando mediante técnicas de abatimento, com o escopo de alcançar uma neutralidade da incidência do imposto na cadeia produtiva.

Reiterando de maneira simplificada, dizer que o ICMS é um imposto não cumulativo significa dizer que, ainda que incida em cada operação de mercancia ou prestação de serviço, sobre cada uma dessas operações é deduzido o valor correspondente aos montantes cobrados nas operações e prestações anteriores. Assim, além de constituir uma propriedade do imposto, a não cumulatividade é garantia e direito de crédito do contribuinte.

Porém, como a Lei Complementar 87/96<sup>36</sup> adota a apuração por período de tempo esse direito de crédito, fruto da não cumulatividade, independe da efetiva cobrança do imposto que incidiu nas prestações ou operações anteriores. Nas palavras de Carrazza<sup>37</sup>, o direito de crédito nasce quando resta configurada a

---

<sup>36</sup> “Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo: I – as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso; II – se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado; III – se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.”

<sup>37</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 359.

incidência tributária sobre uma prestação ou operação anterior. Portanto, conforme assevera o autor, a expressão “montante cobrado”, presente na segunda parte do artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal<sup>38</sup>, deve ser juridicamente entendida como montante devido, e não, como montante efetivamente cobrado.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 161.257/SP, pacificou que a concretização do princípio da não cumulatividade é viabilizada pela “existência de uma conta de créditos e débitos, a ensejar acertos em épocas próprias”<sup>39</sup>, considerando que os débitos provenientes da saída de mercadorias ou serviços em um determinado lapso temporal são compensados com os créditos das entradas ocorridas no mesmo período.

Tendo como referência os escritos de Ricardo Alexandre, esse mecanismo de débitos e créditos pode ser sucintamente explicado da seguinte maneira: sempre que o sujeito realiza uma aquisição tributada de mercadoria, ele deve registrar como crédito o valor incidente na operação. Esse valor, entendido como “direito” do contribuinte, denominado pelos contabilistas de “ICMS a recuperar”, pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes. Da mesma forma, toda vez que o sujeito realiza uma alienação tributada de mercadoria, ele deve registrar como débito o valor incidente na operação. Esse valor é uma obrigação do contribuinte, consistente no dever de recolher o valor devido aos cofres públicos estaduais ou compensá-lo com os créditos obtidos nas operações anteriores, chamado na contabilidade de “ICMS a recolher”<sup>40</sup>.

Então, a cada período previsto na legislação, faz-se uma comparação entre os débitos e créditos. Caso os débitos sejam superiores aos créditos, o contribuinte deve recolher a diferença aos cofres públicos, caso o valor dos créditos sejam superiores, é possibilitado ao contribuinte algumas opções a depender da legislação aplicável. Geralmente essa diferença pode ser compensada posteriormente, mas existem leis estaduais que preveem, por exemplo, a possibilidade das transferências do crédito, ou, até mesmo, seu ressarcimento.

---

<sup>38</sup> Art. 155, “§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (...)”.

<sup>39</sup> STF, RE 161.257/SP. Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 17.04.1998, p. 16.

<sup>40</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p. 47.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

No que tange às exceções ao princípio já mencionadas no tópico anterior, o efeito de recuperação e a regra de reversão, previstas nas alíneas do inciso II do § 2º do art. 155, são mandamentos que apenas serão aplicados nas hipóteses em que exista uma isenção ou uma não incidência do imposto, sendo imprescindível que esta, não ocorra no início ou no fim do ciclo da circulação da mercadoria. Isso porque, apenas ocorrendo no meio do ciclo será possível que o crédito deixe de ser compensado e seja anulado apenas em relação às operações imediatamente anteriores ou posteriores, evitando, assim, uma indesejada acumulação do tributo ou, ainda, uma carga tributária ao consumidor final inferior a suposta carga que haveria caso ali houvesse uma incidência monofásica do imposto.

Levando em consideração esses efeitos, Vittorio Cassone<sup>41</sup> entende que a não cumulatividade é uma expressão do princípio da capacidade contributiva, pois, além de vedar que em cada operação o imposto se torne cada vez mais oneroso, impede que a mercadoria ou serviço chegue, ao final do processo econômico, com preços absurdos a serem arcados pelo consumidor.

Logo, ao estabelecer do princípio da não cumulatividade do ICMS, o legislador beneficiou tanto o contribuinte de direito, quanto o consumidor, contribuinte de fato, que deixou de suportar a carga excessiva de tributos calculados cumulativamente sobre toda a cadeia econômica, conforme ocorria no passado com o IVC.

### **2.3. O princípio da origem e do destino na tributação sobre o consumo**

É fundamental que o governo de um país organizado sob a forma federativa, ao conferir aos Estados membros a competência para instituir impostos sobre o consumo, defina qual princípio regerá esses eventuais tributos cobrados.

A questão da incidência tributária na origem ou no destino é de suma importância no contexto da tributação do ICMS no Brasil e tema de muitas discussões no âmbito doutrinário e jurisprudencial, pois, são esses os princípios que definem qual Estado arrecadará o tributo, e, conforme anteriormente citado, o ICMS é o imposto responsável pela maior parte da arrecadação tributária no âmbito estadual.

---

<sup>41</sup> Cf. CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição dos tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. Vittorio Cassone; prefácio de Ives Gandra da Silva Martins. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Com a adoção do princípio do destino, bens e serviços são tributados onde são consumidos, ao passo que, aplicar o princípio da origem significa dizer que é devedor do imposto o Estado que produz a mercadoria ou efetua o serviço. No Brasil, pode-se considerar que foi adotado um critério misto de cobrança.

Visando a integração econômica do Brasil com o comércio internacional e com o escopo dos produtos nacionais concorrerem em igualdade de condições com os produtos estrangeiros, aplica-se o princípio do destino tanto nas operações interestaduais quanto nas operações externas, sendo que, neste último caso, as importações estão sujeitas ao mesmo sistema de tributação do que os produtos nacionais, enquanto as exportações são desoneradas.

Para estudiosos como Misabel Derzi<sup>42</sup> a adoção do princípio da origem é a mais correta, pois garante que o Brasil mantenha um mercado nacionalmente integrado ao permitir a livre circulação de pessoas, bens e serviços entre os Estados, evitando, assim, a existência de fronteiras e alfândegas entre os Estados membros, bem como a discriminação de mercadorias e serviços considerando sua procedência ou destino, nos moldes estabelecidos no artigo 152 da Constituição Federal.

Entretanto, para a autora, a adoção do referido princípio não deixa de ser uma forma complexa que exige, ao ser aplicado em todo o território nacional, uma significativa limitação das competências estaduais, combinada a um grande controle interno sobre os incentivos fiscais, definição das alíquotas, entre outros, sob pena de gerar distorções no mercado, afastar a neutralidade e fomentar a guerra fiscal<sup>43</sup>.

Ives Gandra<sup>44</sup> vai de encontro com esse entendimento em defesa de que seria desastroso adotar o princípio do destino tendo em vista que “não haveria mecanismo suficientemente eficaz para permitir uma justa compensação, fiscalizações adequadas se não houver qualquer benefício para o Estado fiscalizador, devendo o Estado destinatário ficar sujeito à boa vontade do Estado de origem” para realizar

<sup>42</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu. In: *I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 124.

<sup>43</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 129.

<sup>44</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O princípio da não cumulatividade*. São Paulo: RT, 2004, n. 10, Nova Série, p. 59-60.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

a fiscalização, uma vez que permitir a fiscalização do Estado de destino no Estado de origem, encareceria consideravelmente o custo administrativo das empresas.

Para Salvador Cândido Brandão Junior<sup>45</sup>, as fronteiras entre alguns Estados do Brasil é decorrência justamente da adoção tanto do princípio da origem, quanto do destino nas operações interestaduais. Contudo, o autor defende que, mesmo com um controle alfandegário entre os membros da federação, o país não deixa de possuir um mercado nacionalmente integrado.

Nesse sentido, ressalta, ainda, que a adoção do princípio da origem é o que possibilita aos Estados concederem incentivos fiscais para atrair empresas produtoras de bens e serviços, pois caso fosse adotado apenas o princípio do destino, não haveria interesse das empresas em se instalarem em Estados com benefícios fiscais de ICMS, já que sua produção não seria onerada.

Deste modo, resta indiscutível o caráter nacional do ICMS, evidenciado, sobretudo, na influência que o aspecto espacial do tributo tem sobre toda a organização financeira e tributária do país e em como esse fator é determinante a instituição de políticas tributárias em âmbito nacional, visto que a República Federativa do Brasil tem como objetivo fundamental a garantia do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais<sup>46</sup>.

## 2.4. Os convênios

Primeiramente, cabe destacar que no artigo 100 do Código Tributário Nacional, os convênios estão dispostos como normas complementares de direito tributário, sendo, portanto, equiparados às decisões de órgãos administrativos, às normas complementares das leis, aos tratados, às convenções internacionais e aos decretos. Inobstante, ainda que também estejam subordinados à lei, estes convênios a que o artigo faz referência se diferem dos convênios disciplinados pela Lei Complementar n. 24/75.

Nesse sentido, Luciano Amaro<sup>47</sup> esclarece que estes convênios citados no CTN “são meros acordos entre as diferentes pessoas políticas com vista à fiscalização ou

---

<sup>45</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: USP – Faculdade de Direito, 2013, p. 111.

<sup>46</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...)”.

<sup>47</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 190.

arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal”, diferente dos convênios previstos na forma da Lei Complementar que são “instrumentos das deliberações a que se refere o artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição, que, verdadeiramente, inovam o direito tributário, ao definir hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, ou sua revogação”.

Conforme anteriormente exposto, na reforma tributária instituidora da Emenda Constitucional n. 18/65, na tentativa de eliminar a guerra fiscal nas operações interestaduais existente na vigência do antigo imposto sobre vendas e consignações, aos Estados foi instituído o ICM, imposto de consumo sobre valor agregado. No entanto, essa esperança em extinguir os conflitos no plano do comércio interestadual mediante a adoção da técnica não cumulativa e a definição de uma alíquota teto nestas operações, frustrou-se por completo.

Isso porque, o entrave existente entre os chamados Estados produtores e Estados consumidores adquiriu nova feição pela intensiva utilização do ICM “para atrair indústrias ou outras atividades produtivas, mediante a concessão de estímulos e incentivos que desvirtuam as características básicas do imposto, estabelecendo-se clima de aberta concorrência entre os Estados”<sup>48</sup>.

Assim, devido à conjuntura narrada, publicou-se o Ato Complementar n. 34/67 estabelecendo que os Estados e Territórios situados em uma mesma região geoeconômica deveriam celebrar convênios para estruturar uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais relativamente ao ICM. Com esse dispositivo, os convênios passaram a ser exigidos regionalmente, mas, segundo Alcides Jorge Costa<sup>49</sup> “na prática, as regiões geoeconômicas foram reduzidas a duas: uma, abrangendo os Estados do Sul, do Sudeste e do Centro-Oeste e outra, os Estados das regiões Norte e Nordeste”.

Neste contexto, a Emenda Constitucional n. 01/69 incluiu o § 6º ao artigo 23<sup>50</sup> sendo, posteriormente, utilizado como fundamento à publicação da Lei

<sup>48</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da técnica não cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 109.

<sup>49</sup> COSTA, Alcides Jorge. ICMS – Natureza jurídica da isenção – Natureza jurídica e função do convênio no âmbito do ICMS. In: *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 86.

<sup>50</sup> “Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre [sic]: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos [sic] do

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Complementar n. 24/75 que estabeleceu a exigência de celebração de convênios entre todos os Estados para a concessão de isenções.

Frente às circunstâncias narradas foi criado o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, ao qual foi atribuída a missão de promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal e a conciliação tributária entre os Estados da Federação. Composto por Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e sob a coordenação do Ministério da Fazenda, o CONFAZ tem “por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal”<sup>51</sup>.

A fim de atingir esse intuito, as Secretarias de Fazenda de todos os Estados mantêm uma Comissão Técnica Permanente (COTEPE) que se reúne regularmente com o objetivo de discutir temas em finanças públicas de interesse comum, para que possam ser decididas nas reuniões periódicas do CONFAZ. Tais decisões são operacionalizadas por meio de convênios, protocolos, ajustes, estudos e grupos de trabalho que, em geral, versam sobre concessão ou revogação de benefícios fiscais do ICMS, procedimentos operacionais a serem observados pelos contribuintes, bem como sobre a fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa, em colaboração com o Conselho Monetário Nacional<sup>52</sup>.

Especificamente em relação às isenções, os Estados potencialmente concessionários deverão apresentar ao CONFAZ sua proposta de benefício fiscal, para que em reunião do Conselho possa ser considerada por todos os Estados-membros. Caso a proposta seja aceita unanimemente, será celebrado um convênio que, após ratificado por todos os entes, poderá ter eficácia ao contribuinte.

Ressalta-se que, na Constituição Federal de 1988 no artigo 155, § 2º, XII, g, não aparece a expressão “convênios”, mas sim “deliberações”. A expressão “convênio” aparece no artigo 34, § 8º do ADCT, que conferiu provisoriamente aos

---

disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. (...) § 6º As isenções do imposto [sic] sobre [sic] operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos [sic] fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.”

<sup>51</sup> ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 73.

<sup>52</sup> CONVÊNIOS ICMS. In: CONFAZ. *Ministério da Fazenda*. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios>> Acesso em: 9 nov. 2017.

Estados e Distrito Federal, mediante convênio celebrado na forma da Lei Complementar n. 24/75, a competência para normatizar o ICMS se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição Federal de 1988, não fosse editada a lei complementar necessária à instituição do imposto, posto que, tal convênio apenas vigoraria enquanto não fosse publicada a referida Lei Complementar.

Segundo Salvador Cândido Brandão Junior<sup>53</sup>, “a diferença entre as expressões convênio e deliberação consiste no fato de que *convênios* exigem unanimidade, já que representam um acordo com uma conjugação de interesses e, para isso, necessitam da adesão de todos para a expressão da vontade das partes”. Os convênios, necessariamente representam interesses convergentes, uma vez que todas as declarações de vontade manifestadas no instrumento contratual se integram em direção de um objetivo comum.

Já a expressão *deliberações* representa um acordo entre partes. Souto Maior Borges<sup>54</sup>, seguindo esse raciocínio, argumenta que as deliberações não contrariam a ideia dos convênios, pois, ambos constituem formas de deliberação multilateral, no entanto, os convênios estão “seguramente inclusos” nas deliberações, até porque, para o autor, seria a forma mais própria de deliberação.

Ratificando a compreensão acima exposta tem-se o artigo 2º da Lei Complementar 24/75, estabelecendo que os convênios sejam celebrados em reuniões em que tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, estando a concessão de eventuais benefícios subordinadas à decisão unânime dos Estados representados.

Válido destacar, porém, que os convênios, como norma geral tributária, por si só, não criam qualquer direito, conforme bem destaca Roque Antonio Carrazza<sup>55</sup>:

Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são estes, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual.

<sup>53</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: USP – Faculdade de Direito, 2013, p. 94.

<sup>54</sup> BORGES, Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, 1994, n. 8, p. 95-96.

<sup>55</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Convênios ICMS e art. 14 da lei de responsabilidade fiscal – sua inaplicabilidade – questões conexas. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 16, 2000, p. 150.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

No mesmo sentido é a doutrina de Geraldo Ataliba<sup>56</sup>:

(...) o convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais.

#### 2.4.1. *A problemática envolvendo os convênios*

A primeira controvérsia que circunda a temática dos convênios diz respeito à questão da recepção da Lei Complementar n. 24/75 pela Constituição Federal de 1988. A referida lei teve seu texto baseado na Constituição de 1967, sobretudo, na Emenda Constitucional n. 01/69, e foi editada num contexto socioeconômico completamente diferente do que atualmente rege a Constituição de 88.

Paulo de Barros Carvalho<sup>57</sup> leciona que tratava-se de um “período que se caracterizou pelo autoritarismo extremado e pela predominância do Poder Executivo, reduzido que foi o Poder Legislativo a uma função decorativa”.

Com base nesse argumento o Distrito Federal propôs a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF n. 198) para fins de ver declarada a inconstitucionalidade dos artigos 2º, § 2º e do artigo 4, § 1º e § 2º da Lei Complementar. O Distrito Federal reforça que exigir unanimidade dos Estados para a concessão dos benefícios representa uma ofensa direta ao princípio da supremacia da vontade da maioria, bem como à necessária autonomia dos estados federados, violando, assim, os princípios democráticos, bem como o princípio da proporcionalidade.

A arguição foi julgada pelo Ministro Dias Toffoli, relator do processo, e este negou a concessão da liminar amparando-se na própria jurisprudência da Corte, alegando que “os artigos objeto da presente ação encontram-se em vigor há mais de 34 anos, sendo certo que 21 desses anos decorreram já sob a égide da Constituição Federal de 1988. A partir da decisão apresentada, constata-se que costuma ser rigoroso o tratamento dado à disciplina do ICMS por esta Corte, exatamente com o

---

<sup>56</sup> MATTOS, Aroldo apud Geraldo Ataliba. A natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 79, p. 10.

<sup>57</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal*. Reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, p. 53.

escopo de coibir a denominada “guerra fiscal” que Estados-membros costumam travar em matéria de concessões, incentivos e isenções fiscais”<sup>58</sup>.

Outro entendimento é o de Paulo de Barros Carvalho<sup>59</sup>, ao alegar que quando aprovada a lei a Constituição vigente referia-se expressamente aos convênios, porém, advoga que hoje esse pressuposto não deve estar presente com tanta rigidez, sendo completamente admissível mitigá-lo em situações peculiares. Nesse sentido, o autor ressalta que em diversas partes do texto constitucional o termo ‘deliberações’ aparece e não está ligado a uma aprovação unânime, como, por exemplo, o artigo 62 que expressa que para haver a conversão da medida provisória em lei ordinária deve anteriormente haver “deliberação” do Congresso Nacional.

Reforçando esse argumento, há o pressuposto de que em uma Federação as decisões, via de regra, devem ser tomadas por maioria, já que seus membros não são dotados de soberania e se submetem a um ordenamento jurídico único. Ou seja, é natural que em um Estado Federal um Estado-membro, eventualmente, se submeta a linhas de atuação que não aprovou. Assim, exigir uma votação unânime entre os Estados é incompatível com o ordenamento jurídico e com a própria natureza do Estado Democrático de Direito, sobretudo, tendo em vista de que não há na Constituição Federal a exigência de unanimidade para aprovação de qualquer medida.

Nessa linha de entendimento, tramitaram no Congresso Nacional o projeto de lei n. 240/2006 e no Senado Federal o projeto n. 85/2010, visando a alteração da Lei Complementar n. 24.

O primeiro projeto propunha a alteração do artigo 2º, § 2º para condicionar a aprovação para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais ao *quorum* de quatro quintos dos Estados sob a justificativa de que a Lei ultrapassou os limites constitucionais “ferindo de morte a autonomia federativa e praticamente inviabilizando a concessão de benefícios fiscais”<sup>60</sup>.

Em seu relatório, a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) deixou consignado que, apesar da redação da lei estar vigente há mais 30 anos, atualmente o poder de veto individual é um exagero de “interferência na autonomia

<sup>58</sup> STF, ADPF 198, Pleno. Rel. Min. Dias Toffoli, DJ 24 nov. 2009.

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 55.

<sup>60</sup> Projeto de Lei do Senado n. 240/2006 – Complementar. Disponível em: <http://www.6.senado.gov.br/mate-pdf/8658.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2017, p. 2.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

política das demais unidades, principalmente levando em conta que, no limite, será a vontade política de 1/27 (um vinte e sete avos), bloqueando a (...) autonomia somada de 26/27 (vinte e seis vinte e sete avos) dos Estados”<sup>61</sup>. Apesar de aprovado pela CCJ, hoje, o projeto encontra-se arquivado.

O segundo projeto sugeria, dentre outras medidas, além da alteração do mesmo artigo para condicionar a aprovação de concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais à decisão da maioria absoluta dos Estados e Distrito Federal, a alteração dos incisos I e II do artigo 8º da Lei, defendendo a existência de uma evidente usurpação do Poder Judiciário, com ofensa à separação dos Poderes, já que os Estados que se sentem prejudicados, com uma concessão unilateral de incentivo fiscal por outro Estado, aplicam uma dupla sanção ao invalidar a lei concessiva do benefício e negar o crédito do valor correspondente ao dispensado na origem.

Sobre a proposta de lei, a Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) emitiu um parecer<sup>62</sup> afirmando que não encontra inconstitucionalidades, mas apresentou uma emenda para exigir, além da aprovação da maioria absoluta dos Estados e do Distrito Federal, que pelo menos um Estado de cada uma das cinco regiões aprove a medida e para que sejam alteradas as políticas sancionatórias das concessões irregulares. Contudo, atualmente o projeto também se encontra arquivado.

O Supremo Tribunal Federal adota entendimento diverso sustentando que a Lei Complementar 24/75 não é incompatível com a Constituição da República. Defende que, na atualidade, para a deliberação relativa à concessão de isenções ou benefícios fiscais, deverá sim haver um consenso entre os Estados e o Distrito Federal, uma vez que a aprovação do convênio só é possível mediante uma decisão unânime<sup>63</sup>.

Só em junho de 2011, o Plenário julgou procedentes quatorze ações diretas de inconstitucionalidade<sup>64</sup>, nas quais manifestou seu entendimento no sentido da im-

---

<sup>61</sup> Parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre o Projeto de Lei do Senado n. 240, de 2006 – Complementar. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=23404&ctp=1>>. Acesso em: 14 nov. 2017, p. 4.

<sup>62</sup> Parecer da Comissão de Assuntos Econômicos, sobre o Projeto de Lei do Senado n. 85, de 2010 – Complementar. Disponível em: <<http://www.6.senado.gov.br/mate-pdf/78762.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2017.

<sup>63</sup> STF, ADIN 2157-5, Pleno. Rel. Min. Moreira Alves, 28.06.2000.

<sup>64</sup> ADI n. 2906-RJ; ADI n. 2375-RJ; ADI n. 3674-RJ; ADI n. 3413-RJ; ADI n. 4457-RJ; ADI n. 3794-PR; ADI n. 2688-PR; ADI n. 1247-PA; ADI n. 3702-ES; ADI n. 4152-SP; ADI n. 3664-RJ; ADI n. 3803-PR; ADI n. 2549-DF; ADI n. 2345-SC.

possibilidade de concessão unilateral de incentivos fiscais por ofensa ao art. 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição Federal.

Procurando solucionar com maior eficiência os pleitos de inconstitucionalidade de lei dos Estados sobre o tema, o STF elaborou a proposta de Súmula Vinculante n. 69, com o seguinte teor: “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”.

Entretanto, quanto a aprovação da súmula surge a preocupação em relação aos seus efeitos, tendo em vista que, via de regra, esta declaração de inconstitucionalidade possui efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, operando retroativamente, tornando nulo seus efeitos desde a edição da lei declarada inconstitucional<sup>65</sup>. Assim, a preocupação se concentra na situação dos contribuintes, que observam a lei publicada pelo seu Estado, lei esta que goza de presunção de validade, bem como na situação relativa aos créditos fiscais. Porém não cabe aqui, discutir com maior profundidade essa temática.

Seguindo a compreensão da Suprema Corte, Ives Gandra defende que, seguindo esses argumentos é preciso verificar se a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS é uma questão constitucional fundamental, já que ligado ao princípio federativo. O autor afirma que a exigência de unanimidade nas deliberações dos Estados e do Distrito Federal “decorre de não ter o constituinte estabelecido *quorum* menor para aprovação dos estímulos fiscais, sustentando que a dicção do artigo 155, § 2º, XIII, *g*, fala em Estados e Distrito Federal, “o que representa unanimidade, pois não oferta exceções deliberativas, nem a possibilidade de exclusões”<sup>66</sup>.

Por essa razão, com base apenas na Constituição Federal, Gandra entende que não respeitar a unanimidade prevista constitucionalmente acarreta ofensa à livre

<sup>65</sup> “A declaração de nulidade situa-se no plano da validade do ato jurídico: é a sanção pela invalidez da norma. Como consequência, a lei ou ato normativo nulo não deverá mais produzir efeitos: passa-se, assim, ao plano da eficácia, que deverá ser paralisada. Nulidade e ineficácia, portanto, são as consequências que, de regra, resultarão da declaração de inconstitucionalidade”. (BARROSO, Luís Roberto. *Controle de constitucionalidade de direito brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 190).

<sup>66</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: *Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 6-7.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

concorrência prevista no artigo 170, IV, à isonomia prevista no artigo 150, II e à atribuição constitucional de que só a União pode estabelecer incentivos fiscais para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões, nos termos do artigo 151, I. Portanto, concluiu que a Lei Complementar n. 24/75 foi recepcionada pela Constituição Federal e que, a unanimidade, é princípio fundamental destinado a preservar a Federação e, assim sendo, cláusula pétrea<sup>67</sup>.

De igual modo, Paulo de Barros Carvalho<sup>68</sup> não contesta a constitucionalidade da Lei Complementar e em seu discurso também é possível vislumbrar a compreensão de que a lei foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Entretanto, em relação à unanimidade, o autor acredita que esta não deva ser tratada com tamanha rigidez, como sustenta Ives Gandra, principalmente se for considerada a existência de unidades federativas em situação precária de desenvolvimento.

Assim, Paulo de Barros propõe que, em casos de notória desigualdade, o *quorum* seja alterado para dois terços, de forma a possibilitar o estímulo ao desenvolvimento de Estados menos favorecidos e a consequente redução das desigualdades regionais, já que a exigência de unanimidade praticamente inviabiliza a faculdade do uso de incentivos e benefícios fiscais.

Outro problema envolvendo os convênios diz respeito à questão da ratificação destes. Para a maioria doutrinária, possuem natureza autorizativa, exigindo, portanto, a edição de uma lei posterior em cada Estado para que seja possível e legítima a efetiva concessão do incentivo.

O artigo 150, § 6º da Constituição Federal prescreve “que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.

O conflito surge a partir da leitura do artigo 4º da Lei Complementar n. 24/75 que dispõe que, no “prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos

<sup>67</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ibidem*, p. 13-17.

<sup>68</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 56-57.

convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação”.

Complementando a disposição, o artigo 7º da Lei prescreve que a ratificação do convênio torna sua obediência obrigatória para todos os Estados, inclusive aqueles que mesmo convocados, não compareceram na reunião do CONFAZ.

Sobre a questão, Alcides Jorge Costa<sup>69</sup> ensina que, antes de vigorar a Constituição de 1967, foi baixado o Ato Complementar n. 34/1967 que dispunha em seu artigo 1º, § 2º que “os convênios e protocolos independem de ratificação pelas assembleias legislativas dos estados participantes”, porém explica que este ato complementar, bem como a Lei Complementar foram publicados em um período caracterizado pelo autoritarismo extremo e pela predominância do Poder Executivo, o que justifica essa postura antidemocrática.

O tributarista complementa que caso se admita a constitucionalidade do artigo 4º da lei, inclusive com a previsão de ratificação tácita, os convênios passarão a ter força de lei interna em cada Estado da Federação. Sustenta, nessa linha, que não haverá espaço para sustentar a existência de convênios autorizativos, já que, por estar ratificado, o próprio convênio já concede a isenção.

Por fim, concluiu que “os convênios concedem isenções, mas não podem autorizar que um ou mais Estados, a critério de cada qual, concedam isenções”<sup>70</sup>, uma vez que ao exigir votação unânime e admitir ratificação tácita, a lógica do sistema se justifica para admitir a natureza impositiva dos convênios, na medida em que o Estado que não concordar com a concessão de determinada isenção ou benefício, poderá usar de seu direito de veto durante a reunião em que se discutir o convênio ou, posteriormente, através de não ratificação expressa<sup>71</sup>.

Importante verificar que, embora considere que essa parte do dispositivo foi recepcionada, Alcides<sup>72</sup> compreende como inconstitucional a outorga de poderes aos Executivos estaduais para a ratificação desses instrumentos. O autor interpreta

<sup>69</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 316-317.

<sup>70</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Ibidem*, p. 339.

<sup>71</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Ibidem*, p. 128.

<sup>72</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Ibidem*, p. 130.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

essa postura como de “excessiva centralização” do Poder Executivo, defendendo que a celebração de convênios deve ser um procedimento prévio que funcione como um verdadeiro limitador da competência das Assembleias Legislativas, mas sem, contudo, eliminá-las.

Geraldo Ataliba<sup>73</sup> também defendia a inconstitucionalidade deste dispositivo da Lei Complementar n. 24 e, com fundamento no artigo 153, § 2º da Constituição de 1967 ensinava que “a reserva de convênio não exclui reserva de lei. (...) caso isto fosse possível, derogado estaria o princípio da legalidade da tributação e vulnerado o arquiprincípio da separação dos Poderes, pressupostos da República e do Estado do Direito”.

Souto Maior Borges<sup>74</sup>, por sua vez, afirma que, a rigor, a ratificação deveria ocorrer mediante lei estadual, mas, como “lei estadual é ato unilateral do Estado-membro, este não pode diretamente fazê-lo, dado que se trata de ato plurilateral. E porque à lei não é possível fazê-lo, resta o convênio como sub-rogado excepcional da legalidade”.

Para Paulo de Barros Carvalho<sup>75</sup> os convênios interestaduais apesar de possuírem natureza autorizativa “não são portadores de força vinculante”, em virtude da própria autonomia legislativa conferida constitucionalmente aos Estados. Conclui que a ratificação dos acordos seria matéria de competência exclusiva das Assembleias Legislativas estaduais dada a “similaridade com o processo de aprovação de tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.”<sup>76</sup>

No mesmo estudo Paulo de Barros<sup>77</sup> reconhece o caráter prévio dos convênios para a concessão de incentivos fiscais de ICMS, argumentando que a concessão destes incentivos não é realizada por meio de convênios, conforme segue:

---

<sup>73</sup> ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n. 11 e 12 1980, p. 110.

<sup>74</sup> BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 6, 1996, p. 73.

<sup>75</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 54.

<sup>76</sup> COSTA, Alcides Jorge. ICM. Isenções. Convênios. In: *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 88.

<sup>77</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 62-63.

(...) esses instrumentos, firmados segundo o procedimento estabelecido em lei complementar e fundados no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição de 1988 são etapa que antecede o conjunto de providências legiferantes por meio das quais hão de ser introduzidas.

Para sustentar seu entendimento, o autor demonstra a compreensão do Supremo Tribunal Federal exposta na ADI n. 1247-PA, que consigna que os regramentos e princípios constitucionais aplicados ao ICMS justificam a edição de lei complementar destinada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, “sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais”<sup>78</sup>.

A Suprema Corte, sobre o tema também se manifestou no julgamento do Recurso Extraordinário n. 539.130/RS<sup>79</sup>, assim proferindo sua decisão:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVÊNIO ICMS 91/91. ISENÇÃO DE ICMS. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE LOJA FRANCA. “FREE SHOPS” NOS AEROPORTOS. PROMULGAÇÃO DE DECRETO LEGISLATIVO. ATENDIMENTO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 1. Legitimidade, na hipótese, da concessão de isenção de ICMS, cuja autorização foi prevista em convênio, uma vez presentes os elementos legais determinantes para vigência e eficácia do benefício fiscal. 2. Recurso extraordinário conhecido, mas desprovido.

O recurso em análise teve seu provimento negado na medida em que a Assembleia Legislativa do Estado ratificou o Convênio 91/91 por meio do Decreto Legislativo n. 6.591/92, sem ofensa, portanto, ao § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, que exige a edição de lei específica para a concessão de incentivos sem prejuízo do artigo 155, § 2º, XII, “g”.

O Ministro Joaquim Barbosa, ao analisar em seu voto o artigo, defendeu que a garantia da regra da legalidade não é excluída imediatamente pela regra que busca assegurar harmonia no âmbito da Federação e que, desta forma, o Poder Legislativo não pode delegar ao Executivo a escolha final sobre a concessão ou não do benefício, entendendo, pois, que “admitir a ratificação tácita dos convênios, elaborados com a participação apenas de representantes do Poder Executivo, supõe ter-se por válida a própria concessão do benefício por ato oriundo apenas do Chefe do Poder Executivo”<sup>80</sup>.

<sup>78</sup> STF, ADI 1247-MC-PA, Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, *DJ* 8.9.1995.

<sup>79</sup> STF, RE 539130-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJ* 4.12.2009.

<sup>80</sup> STF, RE 539130-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJ* 4.12.2009, p. 5.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Sendo assim, para o STF, o convênio é apenas pressuposto à concessão da isenção do ICMS, que, com caráter meramente formal, deve, evidentemente, respeitar os princípios e normas constitucionais, inclusive a ratificação pelo Legislativo estadual.

### **3. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

As alíquotas interestaduais surgiram, com a Emenda Constitucional n. 18/65, na Constituição Federal de 1946, visando solucionar o problema entre Estados ditos importadores e exportadores que vigorava com o então vigente IVC, imposto que, conforme anteriormente salientado, também era de competência estadual e plurifásico, porém cumulativo.

O IVC em operações interestaduais era devido somente na origem, e consequentemente lhe era aplicada somente a alíquota interna daquele Estado produtor. Essa situação fez com que os Estados ditos consumidores pleiteassem uma reforma por entenderem que acabavam transferindo renda aos Estados produtores.

A comissão que elaborou o projeto de reforma tributária confiou que a solução seria estabelecer uma alíquota máxima interestadual, de forma a acabar com as desigualdades existentes entre os Estados operadores.

Nesse diapasão, a Constituição Federal de 1988 passou a disciplinar, em seu artigo 155, § 2º, VII, que em relação às operações ou prestações interestaduais de bens ou serviços destinados ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, será aplicada no destino a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Assim, nas operações interestaduais entre contribuintes do imposto, seja ele consumidor final ou não, utiliza-se uma forma híbrida de repartição da arrecadação do ICMS entre os Estados envolvidos na operação responsável pelo fato gerador do imposto, de forma a evitar que os Estados produtores transfiram renda aos Estados consumidores, e vice-versa.

Ademais, a Constituição de 1988, ao instituir o artigo 155, § 2º, VIII, estabelecendo que a alíquota interestadual deve ser inferior à alíquota interna, acabou por conferir ao Estado destinatário, quando é consumidor final e contribuinte do imposto, o direito de cobrar a diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual recolhida na origem.

Desta forma, pode-se considerar que foi adotado “um misto de princípio da origem e princípio do destino para fins de operações interestaduais, quando o

adquirente não é consumidor final”<sup>81</sup>, para que fosse possível a repartição de receitas do ICMS entre os Estados produtores e consumidores, o que, segundo Derzi<sup>82</sup> não só produz evasões e elisões planejadas, como também não contempla as diferenças peculiares entre Estados que integram a mesma região.

Todavia, compartilhando do entendimento de Antônio Carlos Rodrigues do Amaral<sup>83</sup>, nota-se que essa sistemática de repartição de arrecadação entre Estados e a aplicação da não cumulatividade, constitui um regime complexo e inconveniente, que continua a gerar desigualdades pela incidência na origem e, principalmente, fomentando a guerra fiscal existente entre os entes.

A seguir, estão ilustradas três situações hipotéticas que demonstram o quanto na prática não se apresenta completamente eficiente o regime de alíquotas do ICMS quando o Estado destino é também consumidor final da mercadoria e contribuinte do imposto:

Primeiramente, cabe analisar a regra normal de incidências nas operações interestaduais, em que há uma transferência das receitas entre os Estados. Considere-se uma operação interestadual em que o Estado de origem arrecada 12% e o Estado de destino, em respeito ao princípio da não cumulatividade, ao reconhecer esse montante cobrado, arrecada a diferença entre esses 12% e sua alíquota interna de 20%, totalizando efetivos 8%. Veja o exemplo na tabela a seguir:

	Estado de origem (A)	Estado de destino (B)
	Consumo	
<b>Operação</b>	<b>100</b>	<b>200</b>
<b>Alíquota</b>	<b>12%</b>	<b>20%</b>
<b>Tributo</b>	<b>12</b>	<b>40</b>
<b>Crédito</b>	<b>0</b>	<b>12</b>
<b>Resultado</b>	<b>12</b>	<b>28</b>

<sup>81</sup> AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *O imposto sobre o valor agregado*. São Paulo: Editora Rumo, 1995, p. 69.

<sup>82</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 131.

<sup>83</sup> AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Op. cit., p. 69.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

De maneira simplificada, como na etapa da circulação destinada ao consumidor do Estado destino (B) haverá um efeito de recuperação, em razão do crédito menor do que seria caso incidisse apenas a alíquota interna, será recolhido R\$ 28,00 em razão do abatimento do valor o crédito proveniente da etapa anterior, na qual já incidiu a alíquota do Estado de origem (A). Destaca-se que, o Estado de destino (B), na operação destinada ao consumidor final, aplicou uma alíquota efetiva de 14%, já que um montante foi arrecadado pelo Estado de origem (A) na operação interestadual anterior.

Caso a operação anterior fosse interna, ou seja, a incidência do imposto se desse no Estado de destino, a alíquota efetiva no consumo seria de 10%, já que, como não haveria crédito a ser descontado, a alíquota do imposto incidiria sobre o valor inicial da mercadoria ou do serviço e não sobre o valor do consumo. Seriam recolhidos, portanto, R\$ 20,00 e não R\$ 28,00.

Sendo assim, conclui-se que o Estado destino de fato arrecadou R\$ 8,00 em sua operação interestadual, pois, caso a operação fosse interna haveria a incidência de sua alíquota de 20% sobre os R\$ 100,00, e como não haveria crédito de operação anterior a ser compensado sua arrecadação, de fato, seria de R\$ 20,00.

Outra possibilidade ocorre na hipótese de concessão de benefício fiscal pelo Estado de origem, no caso desse benefício ser aprovado através de convênio. Neste caso, o Estado destino, acaba recolhendo o valor total de sua alíquota efetiva, pois não há crédito na operação isenta, desencadeando, em uma eventual operação subsequente ao consumidor final, o mesmo efeito de recuperação. Conforme exemplificado:

	Estado de origem (A)	Estado de destino (B)
	Consumo	
<b>Operação</b>	100	200
<b>Alíquota</b>	Benefício	20%
<b>Tributo</b>	0	40
<b>Crédito</b>	0	0
<b>Resultado</b>	0	0

O problema ocorre quando o Estado de origem (A) concede o benefício fiscal, sem a celebração e aprovação do convênio, e devolve o montante do imposto pago pelo contribuinte. Neste caso, como o benefício não foi aprovado legalmente, o Estado de destino (B) desconsidera a isenção concedida e mantém sua alíquota, bem como o crédito que deveria existir na hipótese em que não há incentivo algum. Assim, o Estado destino nessa operação interestadual, arrecada o mesmo montante correspondente à diferença com sua alíquota interna, ou seja, R\$ 8,00.

	Estado de origem (A)	Estado de destino (B)
	Consumo	
<b>Operação</b>	<b>100</b>	<b>200</b>
<b>Alíquota</b>	<b>12</b>	<b>20%</b>
<b>Tributo</b>	<b>12</b>	<b>40</b>
<b>Crédito</b>	<b>0</b>	<b>12</b>
<b>Benefício</b>	<b>12</b>	<b>-</b>
<b>Resultado</b>	<b>0</b>	<b>28</b>

A Constituição prevê em seu artigo 155, § 2º, II o efeito de recuperação em caso de benefício fiscal. No entanto, “na operação com incentivo fiscal não há crédito e ainda é preciso estornar o crédito das etapas anteriores”<sup>84</sup>. A própria Lei Complementar n. 24 /75 disciplina em seu artigo 8º, I, que é sem efeito o crédito fiscal fruto de benefício sem a celebração de convênio.

É importante ressaltar que a ressalva feita no dispositivo constitucional supra-mencionado, autorizando a legislação a excepcionar a anulação do crédito das etapas anteriores, a fim de permitir a apropriação do crédito na operação incentivada, representa um crédito presumido e só pode ser interpretada à luz da alínea “g”, do inciso XII, do § 2º do artigo 155, que determina a deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de benefício fiscal.

<sup>84</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: USP – Faculdade de Direito, 2013, p. 114.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Portanto, o terceiro exemplo dado é juridicamente incorreto, porque ainda que se considere que do ponto de vista arrecadatório o Estado de destino arrecade o mesmo montante, autores como Ives Gandra<sup>85</sup> sustentam que a situação gera prejuízos ao Estado destino, uma vez que recebendo a mercadoria incentivada é obrigado a conceder o respectivo crédito fiscal em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto. Nota-se que o Estado destinatário da mercadoria, nesta situação, acaba suportando o incentivo que foi concedido, mesmo que sem sua autorização ou consenso.

O problema desse comportamento muito comum entre os Estados membros, é que são gerados prejuízos não somente a economia do Estado destinatário da mercadoria ou do serviço, que deixa de arrecadar o montante total da alíquota aplicada. Essa prática também afeta diretamente os contribuintes – tanto os que aceitam o incentivo fiscal que não foi aprovado por convênio, quanto os que recebem o bem proveniente deste contribuinte que recebeu o incentivo fiscal – porque poderão arcar com as consequências administrativas e jurídicas pelo pagamento irregular.

Não obstante, a situação ainda se agravada caso a operação subsequente à operação interestadual destinar-se ao exterior. Pelo mandamento constitucional prescrito no art. 155, § 2º, X, “a”, no qual a Carta Magna garante imunidade tributária do ICMS nas exportações, bem como a manutenção e utilização de todo o imposto pago nas etapas anteriores, aplica-se nessa operação o princípio do destino, desonerando as exportações e assegurando a manutenção e o aproveitamento do montante cobrado nas operações anteriores.

Logo, caso haja uma operação interestadual precedendo à de exportação, nas palavras de Salvador Cândido, haverá distorções “na medida em que, enquanto o Estado de origem arrecadou uma parcela do tributo na operação, o Estado de destino desta operação interestadual é obrigado a devolver o montante integral do imposto ao exportador sem nada ter arrecadado”<sup>86</sup>.

Assim, o Estado de destino da operação interestadual deverá devolver ao contribuinte o montante recolhido nas etapas anteriores como medida de desoneração das exportações, caso na operação seguinte o contribuinte realize uma exportação. Conforme explicado na tabela exemplificativa a seguir:

---

<sup>85</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: *Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

<sup>86</sup> BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: USP – Faculdade de Direito, 2013, p. 116.

	<b>Estado de origem (A)</b>	<b>Estado de destino (B)</b>
	<b>Exportação</b>	
<b>Operação</b>	<b>100</b>	<b>200</b>
<b>Alíquota</b>	<b>12%</b>	<b>Imunidade</b>
<b>Tributo</b>	<b>12</b>	<b>0</b>
<b>Crédito</b>	<b>0</b>	<b>12</b>
<b>Estorno</b>	<b>0</b>	<b>-12</b>
<b>Resultado</b>	<b>12</b>	<b>-12</b>

Desta forma, conclui-se que o Estado de destino (B) é excessivamente onerado nessa hipótese. Nesse sentido, André Elali<sup>87</sup> defende uma revisão desta situação, na medida em que “enquanto o primeiro [contribuinte] pôde se beneficiar com a incidência do ICMS em face do princípio da origem, o segundo é que terá de pagar ao exportador um crédito em face da atividade imune”.

Outro problema das operações interestaduais, que também arrisca comprometer a integridade da Federação, é a substituição da operação interestadual por uma operação de importação.

Como já mencionado neste trabalho, a importação é tributada, pois, para o comércio internacional adotou-se o princípio do destino, diferente das operações interestaduais às quais foi adotado um misto de destino e origem.

Desta forma, analisando toda a lógica até agora explicada, conclui-se que, mais vantajoso é para um Estado fomentar a importação de um bem ou serviço para arrecadar a alíquota cheia do ICMS, do que aceitar que estes bens sejam adquiridos de outros Estados da federação, circunstância em que arrecadará apenas a parcela do imposto correspondente à alíquota interestadual.

Portanto, pode-se afirmar que as operações interestaduais promovem diversas distorções na arrecadação dos Estados, possibilitam a guerra fiscal e impossibilitam que exista neutralidade<sup>88</sup> na tributação sobre o consumo.

<sup>87</sup> ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 75.

<sup>88</sup> Sobre o assunto é válido citar o pensamento de Misabel Derzi: “O interesse em um imposto plurifásico, não cumulativo e neutro é considerado ideal em economias que tendem à integra-

### 3.1. Consequências da tributação interestadual no desenvolvimento regional

A tributação interestadual do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços é um dos assuntos mais questionáveis do sistema tributário vigente, em razão dos perversos efeitos que as distorções da atual sistemática vêm produzindo e dos poderosos interesses ligados à questão.

Conforme explanado ao longo do trabalho, a sistemática então vigente foi concebida à época da implantação do imposto sobre circulação de mercadorias [ICM], criado pela reforma tributária de 1967, na tentativa de mediação de conflitos decorrentes da repartição da receita do tributo oriunda das operações interestaduais. Foi a partir da Emenda Constitucional n. 18/65 que os conflitos interestaduais se reconfiguraram utilizando o novo tributo para atrair indústrias ou outras atividades produtivas, mediante a concessão de estímulos ou incentivos, que acabaram por consolidar um clima de aberta concorrência entre os Estados.

Frente a essa postura adotada pelos entes federativos, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 01/69, que incluía o § 6º ao artigo 23, passando a exigir, nos termos de lei complementar, a celebração de convênios para a concessão e revogação de isenção de ICM. Inobstante, em 1975 publicou-se a Lei Complementar nº. 24, como mais uma tentativa de solucionar essa postura não cooperativa entre os Estados.

Com isso, a concessão de incentivos fiscais de ICMS pelos Estados, sem a celebração de convênio, e, pois, sem a deliberação do CONFAZ, objetivando a atração de investimentos, configura ilícito desde 1975. Entretanto, somente nos anos 90 este fenômeno se intensificou.

Para Marcos Nóbrega<sup>89</sup> alguns pontos podem ser considerados para entender o crescimento da guerra fiscal na última década. Segundo o autor, um primeiro

---

ção, como nos modelos europeus ou latinos americanos. Ser neutro significa tanto ser indiferente na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado. Ao mesmo tempo em que se adapta às necessidades de mercado, onerando o consumo e nunca produção ou o comércio, o ICMS (...) é plurifásico e oferece maiores vantagens ao fisco, pois antecipa o imposto que seria devido apenas no consumo, além de colocar todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de circulação como responsáveis pela arrecadação (...)” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 127).

<sup>89</sup> Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita: guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Disponível em: <<http://www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

ponto relevante foi a efetiva ausência de uma política industrial e, sobretudo, regional. A política tributária dos Estados, por intermédio da concessão de incentivos de ICMS, passou a fazer às vezes de uma política de fomento industrial inexistente, acarretando uma competição desordenada e o aumento da concentração industrial em vez de minorá-la – os pequenos Estados, já combalidos em suas finanças, tiveram que conceder, proporcionalmente, mais incentivos para a atração de investimentos, tendo que para isso até mesmo que desconsiderar o retorno dos destes a sua economia.

Complementando seu entendimento, Nóbrega<sup>90</sup> defende que outro pano de fundo do processo gerador desse comportamento foi o aumento, concedido pela Constituição de 1988, dos recursos destinados para Estados e Municípios. Apesar de, à primeira vista, parecer paradoxal, posto que mais recursos, por si, não seriam um fator indutor, isso ocorreu porque, para compensar a maior quantidade de recursos destinadas aos entes subnacionais, o Governo Federal implementou uma série de ações, como o Fundo Social de Emergência<sup>91</sup> e o Plano Real<sup>92</sup>, visando a redução dos recursos para esses entes.

No mesmo sentido, Fernando Rezende<sup>93</sup> sustenta que, outro fator determinante ao agravamento da competitividade regional foram as regras estabelecidas na

---

<sup>90</sup> NÓBREGA, Marcos. *Ibidem*.

<sup>91</sup> “A centralização tributária esteve presente em outra medida importante, já citada, que foi o Fundo Social de Emergência (FSE), o qual reteve 20% dos recursos dos Fundos de Participação nos cofres da União. O FSE teria validade provisória, mas foi posteriormente prorrogado e alterado o seu nome para Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), mostrando que o executivo federal não precisava mais esconder o verdadeiro propósito desta medida. Mais do que a alocação em si dos recursos, a aprovação do Fundo Social de Emergência teve uma importância simbólica reveladora: foi a primeira vez que a União teve uma vitória tributária contra o estado desde o início da redemocratização. Isso abriu politicamente as portas para alterações federativas no plano tributário, como a lei Kandir, embora ainda não permitisse estabelecer um novo desenho tributário à Federação brasileira, cuja feição continua fortemente descentralizadora em comparação aos principais países federativos do mundo” (ABRUCIO, Fernando. *O longo caminho das reformas nos governos estaduais: crise, mudanças e impasses*. Mimeo, p. 21).

<sup>92</sup> Para Fernando Rezende, a política macroeconômica de estabilização da moeda com a implantação do Plano Real configurou “um golpe pesado na autonomia dos governos subnacionais com consequências políticas importantes”, bem assim o processo de abertura internacional da economia, somada à “incapacidade do governo federal de tratar dos desequilíbrios regionais” (REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A federação brasileira: fatos, desafios e perspectivas*, 2002, pdf).

<sup>93</sup> REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *Ibidem*, p. 48.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000). O autor reconhece que as novas regras, ao disciplinarem princípios e mandamentos constantes dos artigos 157 e 169 da Constituição, acabaram por implantar “a disciplina fiscal, a fim de evitar problemas macroeconômicos, acarretou restrições maiores à despesa, de tal modo que o orçamento, um instrumento dos mais importantes para o exercício do poder político nos Estados e Municípios, foi severamente afetado”.

Rezende ainda complementa que neste contexto de abertura econômica, estabilização da moeda e controle de despesas, foi criado um ambiente de livre movimento de capitais, principalmente estrangeiros, tanto para aquisições de empresas estatais em leilões públicos, quanto em novos investimentos privados. Assim, essa intensificação de investimentos estrangeiros deflagrou uma competição acirrada entre os Estados brasileiros para atrair melhores projetos, sendo que a concessão de benefícios fiscais e concessões financeiras representam o principal instrumento desta competição por investimentos, fenômeno denominado “Guerra Fiscal”.

Consoante às explicações já aqui tecidas, atualmente, a distribuição da receita do ICMS, proveniente das operações interestaduais, está calcada na adoção de alíquotas reduzidas sobre tais operações, no sentido de haver uma repartição da titularidade do produto arrecadado entre os chamados estados “produtores” e “consumidores”, consolidando, assim, um princípio misto de incidência na origem e no destino, que intensifica a questão da guerra fiscal.

O modelo atual vem sendo questionado pelo Executivo dos Estados “consumidores”, que, comumente, são os menos desenvolvidos. A principal alegação é a de que o regime que hoje rege a tributação interestadual, que implica em cobrança parcial do ICMS em favor do estado exportador nas operações interestaduais, contribui para o agravamento das desigualdades regionais de renda, uma vez que provoca uma transferência de receita dos Estados basicamente consumidores para os Estados produtores.

Os Estados (origem) ao concederem um incentivo integral de ICMS atraem as empresas ao seu território, contudo essas empresas têm a maior parte de seus mercados em outro Estado (destino). Desta forma, quando da operação interestadual o contribuinte do Estado de destino pode reivindicar crédito pelo imposto supostamente arrecadado na origem, o peso financeiro imediato desses benefícios é suportado, de fato, pelo Estado onde o bem é consumido<sup>94</sup>.

---

<sup>94</sup> REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A federação brasileira: fatos, desafios e perspectivas*, 2002, p. 46.

Ives Gandra Martins<sup>95</sup> defende que estes incentivos fiscais não onerosos, ou outorgados a “custo zero”, não causam nenhum impacto negativo sobre o orçamento, como a possível redução de receitas, uma vez que acabam “implicando desenvolvimento da região e futuro crescimento da arrecadação, em face da geração de empregos e outros fatores de progresso decorrentes da estimulação fiscal concedida”.

Nesse mesmo sentido, Marcos Nóbrega<sup>96</sup> argumenta que a concessão de incentivos não parece ser, numa análise superficial, tão ruim. Afirma o autor que, apesar de a indústria incentivada não recolher o imposto, incentiva o “surgimento de empresas – satélites que pagarão ICMS, além do aumento do nível de emprego na região, gerando renda e em consequência aumentando a arrecadação pela venda de bens e serviços”. Pois, toda indústria instalada em um Estado em razão de benefício fiscal, apesar de em sua atividade não gerar receita de ICMS, no caso de desoneração total, gera ao Estado no qual se instala, arrecadação de receitas, via fundo de participação, de arrecadação federal de Imposto de Renda e de Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do artigo 159, I, da Constituição Federal.

Contudo, embora apresente pontos positivos à economia do Estado concedente do benefício tributário, a concessão indiscriminada e ilegal de incentivos fiscais compromete não só a economia do Estado que suporta o ônus do crédito legalmente inexistente, mas também toda organização federativa dos Estados.

Grande parte dos autores argumenta que um dos efeitos negativos de uma competição tributária é que ela tende a se generalizar, já que o setor privado, em busca de menores custos, tende a exigir que o governo estadual conceda incentivo fiscal semelhante aos existentes em outros Estados da federação, sob pena de mover-se ao Estado incentivador.

Com isso, todos os Estados se envolvem na “guerra fiscal”, o que aumenta os conflitos na federação e reduz cada vez mais os incentivos. Neste estágio do conflito, os Estados menos desenvolvidos não conseguem competir em igualdade de condições com os Estados desenvolvidos e acabam perdendo a disputa por investimento, aumentando ainda mais as disparidades já existentes.

---

<sup>95</sup> Cf. MARTINS, Ives Gandra. Incentivos onerosos e não onerosos na lei de responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (Coord.). *Lei de responsabilidade fiscal*. 10 anos de vigência. Questões atuais. Florianópolis: Editora Conceito, 2010.

<sup>96</sup> Cf. NÓBREGA, Marcos. *Renúncia e receita: guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Disponível em: <https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2017.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Ademais, como lembra André Elali<sup>97</sup>, no Brasil, a “guerra fiscal” é um ilícito. Não se trata de mera concessão de incentivos fiscais pelos Estados-membros, implica também em desrespeito ao “que determina a Constituição Federal, que prevê mecanismos de ‘harmonização’”.

A própria Constituição Federal determina que esses incentivos estejam sujeitos a aprovação do CONFAZ, o que gera mais um entrave, uma vez que a redução de alíquota abaixo do limite mínimo só é possível mediante a autorização da unanimidade dos Estados presentes e, evidente que muitas vezes o Estado que está ali representado não tem interesses ou possui interesses contrários à instalação dessa suposta empresa naquele outro Estado que concederia o benefício.

Nesse sentido, Rui Affonso<sup>98</sup> argumenta que, a razão para estas concessões unilaterais de incentivos fiscais, da mesma forma, em completo desrespeito à Lei Complementar n. 24/75, reside também na “utilização indiscriminada do poder de veto de cada unidade federada como moeda de troca”.

Desta forma, diante da dificuldade em obter essa aprovação do CONFAZ, os Estados acabam concedendo os benefícios fiscais mesmo que de maneira irregular, desencadeando reflexos normativos e infracionais em âmbito nacional, bem como prejudicando diretamente os contribuintes – tanto os que aceitam o incentivo fiscal que não foi aprovado por convênio, quanto os que recebem a mercadoria proveniente deste contribuinte que recebeu o incentivo fiscal.

Isso porque, o artigo 8º da Lei Complementar nº. 24/75, na hipótese de uma concessão unilateral de incentivo fiscal, prescreve sanção cumulativa de nulidade do ato que concede o benefício – a exigência do tributo não cobrado ou devolvido, a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao contribuinte de destino e a ineficácia de uma lei ou ato do Estado de origem que conceda a remissão do débito, são exemplos de sanções aplicáveis a essa hipótese.

Observa-se que são medidas que recaem diretamente sobre o contribuinte, que, mesmo já tendo efetuado o pagamento do imposto nos moldes estipulados pelo Estado concesso do benefício, será detentor de um crédito fiscal ineficaz, sendo, portanto, compelido a pagar o valor que de fato deveria ter sido pago, como se não houvesse sido concedido qualquer incentivo.

---

<sup>97</sup> ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

<sup>98</sup> AFFONSO, Rui. A crise da federação no Brasil. *Ensaio FEE*, Porto Alegre, v. 15, n. 2, 1994, p. 324-325.

Frisa-se que essa postura ilegal adotada não gera apenas prejuízos regionais e meramente econômicos (perda das empresas que migraram). Por tratar-se de uma Federação, vislumbram-se, também, consequências diretas no âmbito administrativo e judiciário que repercutem em todo o cenário nacional.

## CONCLUSÃO

O federalismo busca garantir, através da diversidade existente entre seus entes, uma unidade em completo respeito às normas previstas na Constituição Federal. Ainda que não haja um modelo ideal, abstrato, aplicável a toda gama de federações existentes, uma vez que cada ordenamento jurídico estabelece as especificidades sobre sua forma de organização, em regra, uma Federação constitui uma forma de Estado constitucionalmente descentralizada, composta por uma pluralidade de entidades políticas dotadas de autonomia e que se auto organizam dentro dos limites legais impostos por sua Constituição.

A autonomia é, assim, conceito jurídico que pressupõe o exercício de direito próprio pelos entes federados. Ou seja, respeitados os princípios e repartições de competências constitucionais, os Estados têm direito de elaborar e aprovar sua própria legislação, sem que haja um controle prévio pelo governo central.

No âmbito da competência tributária aos Estados foi atribuída a competência para instituir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, conhecido como ICMS.

Por tratar-se de tributo plurifásico e não cumulativo, com repartição de sua arrecadação entre os Estados quando em operações interestaduais, possui feição nacional, fazendo com que qualquer medida adotada unilateralmente por um Estado repercute por todo o território nacional.

Desta forma, é necessário que haja uma série de limitações à capacidade legislativa destes entes políticos para que seja alcançada uma uniformização e afastada a amplificação das desigualdades econômicas já existentes nas diferentes regiões do país.

A instituição de leis complementares, de resoluções pelo Senado Federal e, bem como, a celebração de convênios regulando a concessão de benefícios fiscais pelos entes são, hoje, os principais mecanismos que objetivam afastar o arbítrio na esfera regional, com vistas a uma plena integração nacional.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Diante do exposto, concluiu-se que embora o ordenamento jurídico não vede a concessão de incentivos fiscais de ICMS pelos Estados, estes só poderão ser concedidos se forem obedecidos os parâmetros constitucionais referentes à competência tributária, à competência regulamentar, às leis complementares e desde que previstos como instrumento para execução de um plano de desenvolvimento nacional.

Logo, a adoção de atitudes unilaterais para a concessão de isenções e incentivos fiscais constituiu em qualquer hipótese, ofensa ao pacto federativo na medida em que afeta a economia de outros Estados e configura desrespeito à regra específica da Constituição Federal, que condiciona esta concessão à deliberação dos Estados na forma como prevê a Lei Complementar.

Contudo, evidente a complexidade normativa que envolve a questão, bem como o flagrante descumprimento pelos Estados da própria Constituição Federal, demonstrando que a origem da Guerra Fiscal não está na estrutura normativa em si, mas no seu descumprimento pelo órgão estatal que costumeiramente adota uma postura claramente anti-cooperativa e em completa desobediência aos princípios federalistas.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *O imposto sobre o valor agregado*. São Paulo: Editora Rumo, 1995.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ATALIBA, Geraldo. *Constituição e Constituinte: regime federativo*. São Paulo: RT, 1987.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ATALIBA, Geraldo. Princípio federal, rigidez constitucional e Poder Judiciário. In: *Estudos de Direito Tributário*, São Paulo, 1980.

ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos Convênios para Isenção do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, n. 11 e 12, 1980.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM*. Fundamentos da técnica não cumulativa. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 6, 1996.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”*. São Paulo: USP – Faculdade de Direito, 2013.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>.

BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n. 18, de 01 de dezembro de 1965*. Reforma do Sistema tributário. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>.

BRASIL. Presidência da República. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n. 01, de 17 de outubro de 1969*. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>

BRASIL. *Constituição (1934) Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm)>

BRASIL. *Constituição (1946) Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm)>.

BRASIL. *Constituição (1967) Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm)>.

BRASIL. *Constituição (1967) Emenda Constitucional n.1, de 24 de janeiro de 1969*. Brasília, 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>.

BRASIL. *Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil*. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. *Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)>

BRASIL. *Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Barros (Coord.). *Guerra fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZZA, Roque António. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque António. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque António. Convênios ICMS e art. 14 da lei de responsabilidade fiscal – sua inaplicabilidade – questões conexas. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 16, 2000.

CASSEB, Paulo A. *Federalismo. Aspectos contemporâneos*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999 (Coleção saber jurídico).

CAVALCANTI, Amaro. *Regime federativo e a República brasileira*. Brasília: Universidade de Brasília, 1983 (Coleção Temas brasileiros).

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade?* In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CONVÊNIOS ICMS. In: *CONFAZ, Ministério da fazenda*. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios>> Acesso em: 9 nov. 2017.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS – natureza jurídica da isenção – natureza jurídica e função do convênio no âmbito do ICMS. In: *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não cumulatividade de ICMS – comparação com o IVA Europeu. In: *I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso organização do Estado – Direito constitucional*. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/LarissaMenandro/direito-constitucional-bernardo-fernandes>. Acesso em: 21 nov. 2017

- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: *Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, n. 10, Nova Série.
- MENDES, Marcos. Federalismo fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita: guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF*. Disponível em: <<http://www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2017.
- PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O federalismo numa visão tridimensional do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A federação brasileira: fatos, desafios e perspectivas*, 2002.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- SILVA, José Afonso. Federalismo e autonomias no estado brasileiro: federalismo nominal e federalismo de regiões. In: *I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico*. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.



## A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS MEMBROS DA FEDERAÇÃO EM RELAÇÃO AO ICMS: O PAPEL DOS TRÊS PODERES

*Michele Cesar Espíndula*

### **INTRODUÇÃO**

A competência para instituição do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é dos Estados e do Distrito Federal, conforme determina o art. 155, II da Constituição Federal de 1988.

A Constituição também traz em seu art. 155, § 2º, XII, g, que cabe a lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Nesta sistemática é necessária para concessão dos benefícios a celebração de convênio entre os estados, sendo este realizado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Entretanto os estados e o Distrito Federal não vêm respeitando a legislação vigente, concedendo por meio de leis ou decretos estaduais os benefícios fiscais de ICMS de forma unilateral, sendo esta a causa da guerra fiscal.

Essa prática traz grande insegurança jurídica e desafios que afetam a Federação em um todo, como: renúncia de vultosa receita pelos Estados e litígio entre os entes federados, demonstrando-se assim, um problema que desafia o Federalismo brasileiro.

O tema apresenta grande interesse por trata-se de uma questão complexa que ultrapassa os limites do campo do direito refletido diretamente na economia e

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

política. Além disso, trata-se de um conflito de interesse que envolve os Estados, União e Municípios, assim como empresas e a sociedade como um todo.

Pretende-se analisar os principais aspectos relacionados à guerra fiscal travada pelos estados membros em relação ao ICMS, destacando o papel de cada um dos Três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) neste contexto, bem como a busca de soluções viáveis para o problema, mas que respeite os limites constitucionais impostos, com destaque a autonomia dos estados-membros.

## **2. A GUERRA FISCAL NO CONTEXTO DO FEDERALISMO BRASILEIRO E ATRIBUIÇÕES DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS**

O Federalismo é a forma de estado adotado pelo Brasil desde a Constituição de 1891. Este nasceu com a Constituição norte-americana de 1787, baseando-se no ideal da criação de uma forma de estado que respeitasse e garantisse as coletividades políticas autônomas, consistindo a federação na união de coletividades regionais autônomas, os Estados Federados (SILVA, 2011, p. 99).

Para BULOS, (2014, p. 922), a Federação, trata-se de uma unidade dentro da diversidade. A unidade consiste na própria federação, enquanto a diversidade é inerente às partes que a compõem, isto é, os estados-membros, haja vista suas características próprias. A federação, portanto, é uma pluralidade de estados dentro da unidade que é o Estado Federal. Tal autor destaca as características comuns a uma federação:

- pacto entre unidades autônomas – a federação é uma aliança ou associação de Estados-membros autônomos, os quais integram o Estado Federal soberano;
- impossibilidade de secessão – uma vez criada, a federação não pode ser desfeita, mediante a retirada das unidades autônomas de poder que a integram, em virtude da indissolubilidade do vínculo federativo;
- extrai sua força da Constituição – o todo, o Estado Federal, e as suas partes indissociáveis, os Estados, retiram sua força da constituição, fone primária de rodas as competências administrativas, legislativas e tributárias, exercidas pelos governos locais;
- descentralização político-administrativa – na federação encontramos a primazia da descentralização político-administrativa, pois o poder central do Estado Federal é compartilhado com as entidades federadas, que exercem poderes autônomos;
- participação dos Estados no Poder Legislativo Federal – isto se dá por meio de deputados eleitos para elaborar leis de interesse nacional;
- órgão representativo dos Estados-membros – previsão, na Carta Magna, do Senado Federal, para representar as ordens jurídicas parciais, ou seja, os Estados federados;

- repartição de competências entre os entes federados – as entidades federativas podem gerenciar negócios (competência administrativa), ter renda própria (competência tributária) e criar comandos gerais e abstratos para reger suas relações (competência legislativa);
- possibilidade de intervenção federal – o objetivo dessa faculdade é preservar o equilíbrio federativo, nas hipóteses rigorosamente previstas na constituição;
- formação de Estados-membros – no modelo federativo existe a possibilidade de criação de novos Estados ou modificação dos já existentes, à luz das regras estabelecidas na constituição; e
- previsão de um órgão de cúpula do Poder Judiciário – é o caso do nosso Supremo Tribunal Federal, cuja tarefa precípua é guardar o Texto de 1988. (BULOS, 2014, p. 923).

O federalismo brasileiro nasceu de dentro para fora, no chamado movimento centrífugo, em razão da descentralização das antigas províncias do Estado unitário em unidades federadas autônomas (federalismo por segregação); diametralmente oposto às federações americana (1787), alemã (1871) e suíça (1848), que foram formadas de fora para dentro no movimento centrípeto do federalismo por agregação. Assim, nos Estados Unidos da América, os estados soberanos cederam parcela de sua soberania à União Federal, esta por sua vez, passou a deter poderes enumerados. Já os estados conservaram, a competências residuais, esse viés histórico, explica a maior autonomia dos estados norte-americanos em relação aos estados-membros brasileiros (SANTOS, 2008).

A doutrina classifica o federalismo, pelo critério da separação das atribuições de cada ente federativo, em integrativo, *dual* e cooperativo. No federalismo integrativo, temos a superioridade hierárquica da União Federal em relação aos estados-membros. Já o federalismo dual, se caracteriza pela separação bem delimitada das competências de cada ente federativo. Este foi o modelo seguido pelos EUA até a crise de 1929. Após, tal episódio histórico, e com o surgimento do Estado de Bem-Estar Social, o federalismo cooperativo, ganhou destaque, este, ao contrário do federalismo *dual*, não se caracteriza por uma divisão tão rígida de competências, sendo baseado na ideal de harmonização e cooperação entre as partes que compõem a federação. (SANTOS, 2008). O modelo de federalismo adotado no Brasil é o cooperativo.

Quanto à sistematização das repartições das competências constitucionais, o federalismo pode ser classificado em simétrico ou assimétrico. O federalismo simétrico se caracteriza pela busca do equilíbrio e da homogeneidade na repartição das

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

competências dos entes. Já no federalismo assimétrico, há um distanciamento na homogeneidade tradicional, de forma a buscar a redução das desigualdades regionais (SANTOS, 2008).

A maior parte dos autores acredita que o Brasil adota o modelo simétrico, porém alguns autores defendem a ideia de que a Constituição de 88 adotou o federalismo assimétrico.

BULOS, (2014, p. 926) acredita que a o modelo brasileiro é do federalismo simétrico, entretanto, pondera que a Constituição traz em seu texto diversos preceitos de inspiração ao modelo assimétrico, inclusive aqueles de natureza tributária (CF, artigos 23; 43; 151, I; 155, 1, *b*, § 2º, VI e XII, *g*).

Na Constituição de 1988, o federalismo está estampado no artigo 1º, “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”. A forma federativa foi protegida por cláusula pétrea no artigo 60, § 4º inciso, I da CRFB/88, de modo que qualquer ato normativo tendente a aboli-la encontra-se eivado de inconstitucionalidade.

O Estado Federal brasileiro pode ser conceituado como o todo dotado de personalidade jurídica de Direito Público Internacional. Já a União é a entidade federal formada pela reunião das partes que compõem a Federação, tendo personalidade jurídica de direito público interno, a esta cabe o exercício das prerrogativas de soberania do estado brasileiro. Os estados-membros são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e de personalidade jurídica de Direito Público Interno (SILVA, 2011, p. 100). Dentro do Federalismo brasileiro ainda destaca-se o Distrito Federal que uma entidade político-administrativa, dotada de autonomia parcialmente tutelada pela União e os Município, que podem ser conceituadas como unidades geográficas divisionárias dos Estados-membros, possuindo personalidade jurídica de Direito Público Interno, e governo próprio, para administrar, descentralizadamente, serviços de interesse local (BULOS, 2014, p. 940 e 966).

O único titular de soberania é o Estado Federal, esta pode ser entendida como o poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação plena não condicionada a nenhum outro poder externo ou interno (SILVA, 2011, p. 100).

Já os estados federados possuem apenas autonomia, ou seja, a capacidade de autodeterminação que deve ser exercido dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal (BARROSO, 2012, p. 171-172).

Para Bulos, (2014, p. 934) a autonomia dos entes federados se exteriorizam por meio de quatro capacidades: capacidade de auto-organização: a capacidade do estado de estabelecer sua constituição própria (CRFB/88, art. 25, *caput*); capacidade de autolegislação: a capacidade do estado-membro de elaborar suas próprias leis que serão aplicadas em seu âmbito territorial, (CRFB/88, art. 25, *caput*); A capacidade de autoadministração: a capacidade que os estados têm de gerir seus negócios próprios, através das ações do governador, com base nas competências administrativas, legislativas e tributárias, previstas na Carta Magna (CRFB/88, art. 25, § 1º). Dentro desta capacidade, destaca-se a competência tributária, haja vista que deverá ser garantido ao ente o mínimo de recursos necessários para a satisfação de suas necessidades básicas; por fim a capacidades de autogoverno: no qual os estados-membros devem organizar seu próprio governo, por meio de eleições de representantes dos Poderes Legislativo e Executivo, bem como organizar o poder Judiciário.

A autonomia pressupõe a garantia de competências próprias e exclusivas de cada ente federado (SERAFIN, 2014).

A ideia de autonomia é imprescindível no contexto da guerra fiscal, tendo em vista que, esta tem seu campo de incidência dentro dos limites traçados pela Constituição. Todo regramento ou ato de qualquer dos componentes do Estado federal que despreza os mandamentos constitucionais não pode ser classificado como exercício da autonomia, mas sim como arbítrio. Deste modo, não podem os estados-membros, a pretexto de agirem com a autonomia a estes assegurada, conceder benefícios fiscais de maneira diversa daquela prevista na Constituição Federal de 1988.

## **2.1. Repartição de competências tributárias na Constituição brasileira de 1988**

No modelo de federalismo adotado pela Carta Magna, o federalismo cooperativo, a ideia de equilíbrio entre as unidade que compõem a Federação é essencial. Este equilíbrio deve ser respeitado na divisão de competências entre os entes federados.

Surgem assim, as chamadas competências federativas que são parcelas de poder atribuídas, pela soberania do Estado Federal, aos entes políticos, permitindo-lhes tomar decisões, dentro do exercício regular atividades, respeitando o círculo pré-traçado pela Constituição da República. (BULOS, 2014, p. 975). A atribuição de competências tributárias, não foge a esta regra de equilíbrio que a Constituição de 1988 buscou instituir.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Conforme orientação do Supremo Tribunal Federal, a Constituição do Brasil, ao institucionalizar o modelo federal de Estado, perfilhou, a partir das múltiplas tendências já positivadas na experiência constitucional comparada, o sistema do federalismo de equilíbrio, cujas bases repousam na necessária igualdade político-jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federal (SERAFIN, 2014).

Neste contexto, TORRES, (2007, p. 6), destaca as duas principais características do sistema tributário federado, como a equidade existente entre os entes público, com respeito à distribuição equilibrada de recursos e a garantia da autonomia dos entes públicos menores para legislar e arrecadar os tributos de sua competência.

Para garantir a autonomia dos entes, a Constituição de 1988 elenca uma série de tributos que são de competência de cada um deles instituir.

Essa habilidade, atribuída ao ente político de instituir o tributo, com base em lei é a denominada capacidade tributária (SABBAG, 2014, p. 395-396).

Os artigos 153 a 156 da CRFB/88 cuidam da atribuição de competência tributária aos entes federados. Já a competência para legislar sobre direito tributário, que consiste em uma competência genérica para editar normas sobre o exercício do poder de tributar, está estampada no art. 24 da CRFB/88.

Brigadão, (2012) destaca as características da competência tributária:

(1ª) Privatividade: retrata a exclusividade da pessoa política na instituição de sua competência. Quem detém a privatividade é somente a União, já que em algumas hipóteses ela poderá legislar sobre matérias de competência dos Estados e dos Municípios – Art. 154, I – regra de fechamento; Art. 154, II – mais que uma exceção, confirma a regra em caso de normalidade. Assim, como uma mesma matéria não poderá ser objeto de tributação por duas pessoas políticas diferentes, no cenário jurídico brasileiro não há que se falar em bi-tributação.

(2ª) Indelegabilidade: configurando-se em um poder de legislar é, por essência, indelegável a competência tributária. Tal postulado fortalece a estruturação da repartição de competências no cenário jurídico brasileiro. O que se delega é a capacidade ativa de cobrança, arrecadação e fiscalização de tributos, o que não se confunde com a competência tributária. A primeira (capacidade ativa) retrata um poder administrativo enquanto a segunda (competência tributária) retrata um poder político.

(3ª) Incaducabilidade: significa que a mesma não se encontra perdida pelo seu não exercício no decurso do tempo. A Lei Maior não delimita, em regra, lapso temporal para que o ente federativo exercite a sua competência tributária instituindo tributos. (...).

(4ª) Inalterabilidade: A autonomia legislativa dada ao ente federado não tem o condão de alterar as diretrizes básicas traçadas na Constituição da República. A Lei Fundamental funcionará como uma espécie de moldura a que deve se adequar a lei infra-

constitucional de cada ente; sob pena de invasão de competência, o que, por si só, macula o pacto federativo.

(5ª) Irrenunciabilidade: Fica facultado ao ente federativo o exercício ou não de sua competência, mas dela não pode abrir mão por livre e espontânea vontade, a seu bel prazer, do contrário haveria o engessamento do Poder Legislativo ao deliberar sobre o tema em momento futuro (...).

(6ª) Facultatividade: A Constituição não obriga aos entes federados exercitarem as suas competências. Assim, a pessoa política é livre para exercer sua competência tributária, sendo que o não exercício da competência tributária não a transfere a outras pessoas políticas. Isso por que competência tributária não é *res nullius*, a competência tributária é privativa de cada pessoa política (artigo 8º do Código Tributário Nacional). Assim, a competência tributária confere e delimita o poder e nada obsta a que o ente a exerça de forma parcial face ao traço da facultatividade. (...)

(7ª) Intransferibilidade: Outro ente da federação até pode se beneficiar do repasse das receitas auferidas, mas é fato que a competência não se transfere para o mesmo, tendo em vista o fato de que não existe competência concorrente para instituir o tributo. O não exercício da competência, por si só, não tem o condão de transferi-la a outro ente da federação. Essa, pois, a dicção do disposto no artigo 8º do Código Tributário Nacional: “o não exercício da competência tributária não a transfere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

O art. 153 da Constituição enumera os impostos federais, sendo estes de competência privativa da União, já o artigo 155 da CRFB/88, trata dos impostos estaduais, de competência privativa dos estados e do Distrito Federal. Os art. 156 e 147, parte final, cuidam dos impostos municipais, de competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal (SABBAG, 2014, p. 399).

Em relação ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), este está elencando no rol dos impostos estaduais (art. 155 da CRFB/88) sendo, portanto, imposto de capacidade dos estados-membros e do Distrito Federal de instituir. Sendo o ICMS o imposto ao qual recai os problemas relacionados à guerra fiscal.

## 2.2. A guerra fiscal no Brasil

A guerra fiscal pode ser entendida como um litígio existente entre os estados-membros e o Distrito Federal, em razão da concessão de forma unilateral de incentivos fiscais, de maneira diversa da estampada na Constituição Federal de 1988, ou seja, não respeitando os convênios entre as unidades federativas, regulamentado pela lei complementar n. 25 de 1975, que fora recepcionada pela Constituição, por força do art. 34, §§ 4º, e 5º do ADCT (PAULSEN; MELLO 2012, p. 423).

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Esses incentivos podem ser concedidos de formas variadas, sendo por lei, decreto ou ato administrativo. Assim como, as vantagens nele consubstanciadas podem se apresentar de ordens diversas, Melo (2012, p. 369) destaca tais como fiscais, financeiras, creditícias, e operacionais que afetam a carga impositiva.

Os incentivos que podem ser concedidos são sintetizados por Paulsen; Mello, (2012, p. 424/425), como:

- a) *fiscais*: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior;
- b) *financeiros*: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresas de turismo;
- c) *estímulo para infraestrutura*: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para a localização de empresas; doação de áreas e lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais;
- d) *outros estímulos*: facilidade no processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio à formação de capacitação de pessoal.”

Tratando-se de um litígio entre os Estados, a guerra fiscal se demonstra um problema que desafia o Federalismo brasileiro.

Melo (2012, p. 372/374), destaca os problemas trazidos pela guerra fiscal. Este cita a consulta respondida pelo Conselho Administrativo de Defesa econômica (CADE), sobre a nocividade, ou não, à livre concorrência da concessão de benefícios fiscais, de forma unilateral pelos Estados.

O CADE adotou o seguinte entendimento:

- 1) A concessão de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais possui o mesmo efeito para a empresa e para o mercado. Ambos esse tipos importarão na redução artificial do montante de imposto a pagar, gerando os mesmos efeitos seja para a empresa favorecida seja para os concorrentes e o mercado.
- 2) Benefícios concedidos no âmbito da “guerra fiscal”, como visto numericamente, conferem vantagem dramática às empresas afetadas, podendo aumentar lucros em várias centenas de pontos percentuais.
- 3) Esse brutal favorecimento desnivela o campo em que se desenrola a dinâmica econômica, gerando diversos efeitos para a concorrência e o bem estar da coletividade, entre os quais: a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a

capacidade de geração de riquezas do país. b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação. c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem. d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação. e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo. f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento. É mais do que evidente, assim, que a guerra fiscal tem efeito altamente prejudicial à concorrência e danoso ao bem estar da coletividade.

4) A Constituição apresenta uma diversidade de objetivos e princípios que devem ser aplicados da forma mais harmônica possível. A livre concorrência e o bem estar geral constituem alguns deles, a ser compatibilizados com outros, igualmente legítimos, como o da redução das desigualdades regionais.

5) A decisão de conceder incentivos é prevista e aceita na Constituição, desde que determinada de formas específicas, as quais, ao menos formalmente, asseguraram que órgão concedente (a União ou os Estados por unanimidade no CONFAZ) sopesse os diferentes interesses e princípios envolvidos, determine quais os incentivos, quais as regiões beneficiadas e montantes adequados de forma a avançar ao máximo o princípio da redução das desigualdades regionais e afastando o mínimo necessário o outro.

6) Segundo o PNBE, os incentivos e benefícios no Brasil são concedidos à revelia das normas descritas acima, de forma que não se assegura a compatibilização constitucional mencionada, potencialmente violando o princípio da livre concorrência além do que seria justificável. Geram todos os efeitos negativos referidos acima, particularmente o de provocar insegurança, inibindo ou desestimulando ainda mais os investimentos, dado que a concessão imprevisível de incentivos altera radicalmente o mercado e pode mesmo tornar inviáveis inversões feitas após cuidadoso planejamento. Nesse sentido, o mero cumprimento da legislação atual já traria significativos benefícios para a coletividade.

7) Propostas que reduzam a possibilidade de guerra fiscal, ou que disciplinem a concessão de incentivos de forma previsível e segundo um sistema racional (definido pelas autoridades constitucionalmente competentes) podem contribuir para atenuar os danos hoje provocados por esta prática para o bem estar social e merecem pelas autoridades responsáveis uma cuidadosa atenção.

8) Dada a patente relação do tema com a defesa da concorrência, o CADE permanece passível de engajamento no debate, dentro evidentemente da sua esfera de competência legal, como evidenciada pela presente Consulta. (Consulta n. 38/99 – Rel. Cons. Marcelo Callari – j. 22.3. 2000 – *DOU* 1 de 28.4.2000, p. 1)

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Conforme se auferiu a consulta 38/99 respondida pelo CADE acima exposta, a guerra fiscal traz uma série de problemas que de forma direta e indireta impactam a economia do país. Deste modo, este assunto se revela de grande importância prática ultrapassando os limites teóricos, bem como, o campo da Ciência do Direito.

Em grande parte dos países, o ICMS está inserido no imposto sobre valor agregado (ou adicionado), denominado IVA, que é um imposto nacional. O IVA incide sobre as despesas e consumo e tributa o valor agregado nas transações efetuadas pelo contribuinte (ARAÚJO, 2011).

No direito comparado, percebe-se que muitos países unificam em um só imposto o ICMS (estadual), o IPI (federal) e o ISS (municipal), entretanto, preferiu-se adotar no Brasil a divisão em três impostos distintos para garantir a cada ente esta importante fonte de arrecadação (ALEXANDRE, 2013, p. 610).

Ocorre que o modelo nacional do IVA foi testado e aprovado em grande parte dos países do mundo, da mesma forma, o IPI por trata-se da parte federal do imposto não gera problemas no que tange a guerra fiscal. Entretanto, o mesmo não pode ser dito sobre as partes não nacionais do IVA no modelo brasileiro, ou seja, o ISS e principalmente o ICMS, o maior arrecadador nacional (ALEXANDRE, 2013, p. 610).

A Constituição de 1988, procurando evitar ou ao menos minorar a guerra fiscal estatuiu várias regras a respeito do ICMS. O legislador constitucional intencionava conferir uniformidade entre as diversas legislações dos estados e do Distrito Federal, bem como criar mecanismos para solucionar as controvérsias a respeito do sujeito ativo. Além disso, boa parte dos pontos mais polêmicos do ICMS foram delegados a regulamentação por meio de lei complementar nacional, (CRFB/88, art. 155, § 2º, XII); adotou a celebração de convênios entre os entes como condição para que fossem concedidos e revogados os incentivos fiscais (CRFB/88, art. 155, § 2º, XII) e delegou ao Senado Federal as competências na fixação do regime de alíquotas do imposto, dentre outras regras de uniformização (ALEXANDRE, 2013, p. 610).

A técnica de prever a edição de lei complementar tributária para se prevenir conflitos entre os entes, tem a vantagem de evitar que os as normas seja facilmente revogadas pelo legislador ordinário, por outro lado, esta concentra a competência normativa no âmbito da União, o que acaba por enfraquecer o federalismo, ampliar litígios, e exaurir o Judiciário com demandas intermináveis (BULOS, 2014, p. 1437).

Alexandre (2013, p. 611) defende que a criação do IVA federal, com a extinção do ICMS, do IPI e do ISS resolveria, pelo menos em grande parte, os problemas trazidos pela guerra fiscal. Entretanto, este ressalva que, mesmo se garantindo o repasse integral dos recursos arrecadados, os estados e o DF não vão assentir na perda do poder político que o tributo representa nas negociações para atrair investimentos aos seus territórios. Desta forma, essa solução se demonstra politicamente inviável.

Além disso, por mais que se reconheçam as vantagens do IVA federal, este não foi o modelo adotado pelo Brasil. Houve uma escolha política de se garantir aos estados a competência para instituição e arrecadação do ICMS. De modo que uma mudança nessa estrutura retiraria competências tributárias e a mais importante fonte de arrecadação destes entes, se demonstrando, portanto, totalmente contrária aos preceitos do Federalismo.

Assim, nos cabe analisar o direito posto, bem como mudanças neste, que poderiam ser realizadas, dentro do limite da autonomia dos entes federados, destacando, o papel dos Três Poderes (Executivo, Legislativo, Judiciário), para solucionar ou ao menos minorar o problema da guerra fiscal.

### **3. O PAPEL DO PODER EXECUTIVO NA GUERRA FISCAL: A ATUAÇÃO DO CONFAZ**

O Poder Executivo se reveste de suma importância no contexto da guerra fiscal, sendo o entendimento desta passa pela compreensão de como os incentivos fiscais devem se regulamentar concedidos bem como o funcionamento do Conselho Nacional de Política Fazendária.

#### **3.1. Sistemática para concessão de incentivos fiscais**

A Constituição de 1988 em seu artigo 155, § 2º, XII, g, prescreve como devem ser concedidos os incentivos fiscais em relação ao ICMS, determinando que cabe a lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Assim, embora em regra, o instrumento competente para dispor sobre a isenção seja a lei ordinária, no que tange as isenções no âmbito do ICMS há previsão especial, conferindo à lei complementar a regulamentação destas (MELO, 2012, p. 367).

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Esta matéria foi regulamentada pela lei complementar 24/1975, recepcionada pela CRFB/88, por força do art. 34, §§ 4º e 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Por sua vez o § 3º do artigo citado, determinou que os incentivos fiscais concedidos anteriormente a Constituição deveriam ser reavaliados e reconfirmados no prazo de dois anos contados a partir da promulgação da CRFB/88 (MELO, 2012, p. 367).

Nesta sistemática, a LC 24/1975 determina que os incentivos fiscais apenas possam ser concedidos depois de passarem por deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão formalmente inserido na Estrutura do Ministério da Fazenda, mas com assento garantido aos diversos titulares das fazendas estaduais (Secretários Estaduais da Fazenda ou cargo equivalente) (ALEXANDRE, 2013, p. 178).

Alexandre (2013, p. 178/179), sintetiza a sistemática para a concessão e revogação dos incentivos fiscais:

A matéria está regulada pela Lei Complementar 24/1975, segundo a qual a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Dentro de 10 dias, contados da data final da reunião em que o convênio foi firmado, a resolução nela adotada será publicada no *Diário Oficial da União*. Após esse prazo, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação disporá de 15 dias para publicar decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado. Tais regras também se aplicam às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

A não ratificação pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação (no caso de concessão de benefício) ou de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação (no caso de revogação total ou parcial de benefício) implica rejeição do convênio firmado.

Até 10 dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, deve ser publicada no Diário Oficial da União a informação relativa à ratificação ou à rejeição. Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após tal publicação, salvo disposição em contrário, vinculando, a partir daí, todas as Unidades da Federação, inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião em que o ato foi celebrado.

Como se depreende da citação acima, a concessão regular dos incentivos fiscais trata-se de uma sequência de atos, com certo grau de complexidade e dependentes, em grande parte, da vontade política dos estados, sendo que esta, quase

nunca, é movida por uma visão técnica que reflita sobre a necessidade ou não da concessão ou revogação de determinado incentivo.

Carraza (2007, p. 517), destaca que cabe aos Estados e o Distrito Federal, ratificar os convênios firmados. Essa ratificação se dá por meio de decreto legislativo, só após a aprovação do decreto os convênios que concedem a isenção passam a ter eficácia.

Carraza apud Borges, (2007, p. 520), ressalta que a ratificação é ponto terminal do processo legislativo, haja vista que o convênio trata-se de ato materialmente normativo, deste modo, a sua ratificação compete as Assembleias Legislativas Estaduais, e não ao Governador do estado. Após, a ratificação, as normas passam a valer no âmbito interno do estado, com o status de lei ordinária estadual (ou distrital) concessiva ou revogatória de isenção do ICMS.

A importância dos convênios é destacada por Carraza (2007, p. 524) com a citação do seguinte julgado do Supremo Tribunal Federal:

A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial a válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios – enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS. (ADI 1247-9, DJU 1, de 8.9.1995, p. 28.834).

Desta forma, o STF destaca a importância dos convênios aprovados no âmbito da CONFAZ, ressaltando que estes são essenciais para que se respeite o pacto federativo, sendo a manifestação da vontade de todos os Estados que compõem a Federação.

A exigência de deliberação do CONFAZ para concessão e revogação de incentivos fiscais, tem como louvável intenção, respeitar o princípio do Federalismo. Porém a exigência de unanimidade, para a aprovação do benefício, acabava por esvaziar sua finalidade, haja vista que se demonstra muito difícil o alcance de tal quórum, sendo natural que algum estado se sinta prejudicado com a concessão do incentivo. Isto por muitas vezes serve de argumento para que os benefícios sejam concedidos de maneira unilateral pelos estados, o que se demonstra prática totalmente contrária aos preceitos constitucionais vigentes.

### 3.2. Convênio ICMS 42/2016, a discussão sobre constitucionalidade e legalidade destes

O país enfrenta uma crise econômica que acaba por reduzir a arrecadação. Dados do próprio CONFAZ demonstram que arrecadação do ICMS no Brasil diminuiu pelo terceiro mês consecutivo, culminando em redução de 17,3% em comparação com o arrecadado entre janeiro e fevereiro de 2016 (ABREU; DALCIN, 2016).

Assim, muito influenciado pela crise financeira, foi aprovado no âmbito do CONFAZ em um primeiro momento, o Convênio ICMS 31, de 8 de abril de 2016, que estipulava a possibilidade dos estados determinarem o depósito de 10% dos benefícios num fundo de equilíbrio fiscal, porém em um segundo momento, foi editado o Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016, que revogou expressamente o Convênio ICMS 31/16 (BRIGAGÃO, 2016).

O convênio nº 42 autorizou que os Estados e o DF, reduzissem no mínimo, 10% todos os incentivos fiscais e financeiros, que acarretam a redução do ICMS (VIEIRA, 2016).

Tal redução pode ser dada se duas formas, conforme previsão dos incisos I e II, do convênio, *in verbis*:

Ficam os estados e o Distrito Federal autorizados a, relativamente aos incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros, inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que resultem em redução do valor ICMS a ser pago, inclusive os que ainda vierem a ser concedidos:

I – condicionar a sua fruição a que as empresas beneficiárias depositem no fundo de que trata a cláusula segunda o montante equivalente a, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício; ou

II – reduzir o seu montante em, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício.

Deste modo cabem aos estados e o Distrito Federal duas escolhas, ou reduzem de forma direta os incentivos, por meio de alteração do próprio ato normativo que os instituiu. Ou a redução pode ser feita de forma indireta, por meio da exigência feita ao contribuinte para que este realize o depósito de parte do valor do ICMS que deixou de ser recolhido aos cofres público em razão do benefício concedido (VIEIRA, 2016).

Esse depósito deverá ser realizado em um fundo de desenvolvimento e equilíbrio fiscal, nos moldes da cláusula segunda do convênio, *in verbis*:

Cláusula segunda A unidade federada que optar pelo disposto no inciso I da cláusula primeira instituirá fundo de equilíbrio fiscal, destinado à manutenção do equilíbrio das finanças públicas, constituídos com recursos oriundos do depósito de que trata o inciso I da cláusula primeira e outras fontes definidas no seu ato constitutivo.

Os § 1º e § 2º do convênio 42 estabelecem as sanções para o caso de descumprimento dos itens I e II, vejamos:

§ 1º O descumprimento, pelo beneficiário, do disposto nos incisos I e II do *caput* por 3 (três) meses, consecutivos ou não, resultará na perda definitiva do respectivo incentivo ou benefício.

§ 2º O montante de que trata o inciso I do *caput* será calculado mensalmente e depositado na data fixada na legislação estadual ou distrital.

Faustino (2016) exemplifica a situação acima descrita:

A título de exemplo, se a partir de maio de 2016 o contribuinte que apure R\$ 100 mil reais de ICMS, mas que, por um benefício concedido pelo Estado, recolha R\$ 80 mil (R\$ 20 mil de incentivo) deverá, mediante lei deste Estado, ou depositar R\$ 2 mil num fundo para continuar com o benefício, ou ter reduzido para R\$ 18 mil o seu benefício.

Algumas considerações devem feitas em relação às disposições do convênio, haja vista sua duvidosa constitucionalidade e legalidade.

Conforme já destacado acima os convênios firmados no âmbito do CONFAZ, só passam a ter eficácia nos Estados e Distrito Federal, depois de sua ratificação, realizada com a aprovação do respectivo decreto legislativo.

Além disso, cabe a cada ente indicar o percentual de depósito, a redução que será utilizada, quais benefícios serão atingidos e quais as obrigações acessórias decorrentes (FERRAIOLI, 2016).

Assim, compreende-se que a existência do convênio bem como sua ratificação não são suficientes para que sejam aplicadas suas disposições (FERRAIOLI, 2016). Uma vez que, o STF tem firme posição no sentido que os convênios autorizativos, só produzem efeitos se os estados fizerem uso da autorização, sendo certo que o convênio 42 tem natureza autorizativa (ABREU; DALCIN, 2016).

Deste modo, só depois de aprovadas todas as medidas necessárias pelas Unidades Federadas, o convênio produzirá seus efeitos (ABREU; DALCIN, 2016).

Essas premissas destacadas são importantes haja vista a ponderação realizada por ABREU; DALCIN, (2016):

Isto posto, há de se enfrentar a possibilidade de tal Convênio, ao instituir referido depósito e a exemplo de outras recentes alterações introduzidas na legislação do

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

ICMS, haver extrapolado os limites de sua competência e ter autorizado uma medida que na prática desrespeita termos e contratos negociados anteriormente junto aos Estados. Tal assertiva é difícil de ser negada nos casos de cobrança em relação a incentivos fiscais já concedidos por prazo determinado e mediante a realização de contrapartidas como geração de empregos, níveis mínimos de investimento em plantas produtivas e até mesmo contribuição de valores a outros fundos instituídos pelos Estados (estes sem lastro em Convênio CONFAZ). Nesse caso, há flagrante desrespeito ao artigo 178 do Código Tributário Nacional. (ABREU e DALCIN, 2016).

O art. 178 do CTN acima destacado refere-se o dispositivo que regulamenta a revogação das isenções, este expressamente afirma que, as isenções concedidas por prazo certo ou em função de determinadas condições não podem ser revogadas.

As isenções concedidas por prazo certo ou sob determinadas condições se revestem da característica do ato jurídico perfeito, sendo protegidas pelo art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal de 1988 (VIEIRA, 2016).

Portanto, se a empresa possui incentivo concedido nessas condições, fica vedado aos Estados alterá-los, seja por meio de alteração do ato normativo estadual que instituiu o benefício, seja por estipulação de depósito, em fundo específico, de parte do ICMS dado em benefício.

(...) A relação havida é bilateral e concernente às partes envolvidas. Reduzir o incentivo concedido viola ato jurídico perfeito anteriormente celebrado entre a empresa e o Estado, de modo a criar ônus fiscal sem amparo constitucional, além de romper com a segurança jurídica, princípio primordial ao Estado Democrático de Direito (VIEIRA, 2016).

Além dos problemas acima destacados, é preciso adentrar em outras aparentes inconstitucionalidades presentes no convênio 42.

O referido cria a possibilidade de abertura de fundo de equilíbrio fiscal onde os contribuintes deverão realizar o depósito de parte do valor do ICMS que deixou de ser recolhido aos cofres público em razão do benefício concedido. Ocorre que o art. 167, IV, da CRFB/88 veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (VIEIRA, 2016).

Assim, mesmo não tratando de fundo ligado a qualquer programa governamental em específico, é fato que a Constituição veda tal destinação a receitas provenientes de impostos (VIEIRA, 2016).

Além disso, as condições para a instituição e funcionamento de fundos, é matéria reservada à lei completar nos moldes do art. 165, § 9º, da Constituição de 1988 (BRIGAGÃO, 2016).

Comentando sobre a inconstitucionalidade da criação do fundo, Brigagão (2016), destaca:

Houve, no passado, discussão sobre a extensão das consequências e efeitos decorrentes da desobediência dessa regra: se tal inobservância configuraria mero descumprimento das regras de Direito Financeiro (o que impediria tão somente que houvesse a afetação do valor cuja destinação específica se determinasse), ou se dela resultaria a própria inexigibilidade do tributo em si, cuja parcela fosse comprometida com a referida destinação.

A jurisprudência acabou por pacificar-se no sentido de que “a destinação específica contamina o próprio acréscimo”, quando a ela vinculado desde a sua origem. Aplicando-se essa jurisprudência ao caso em exame, temos que será inconstitucional a própria incidência decorrente da revogação parcial promovida nos termos do Convênio ICMS 42/16, e não somente a regra que determina o depósito do respectivo valor no “fundo de equilíbrio fiscal”.

Outra situação correlata deve-se ao fato de que ao se destinar esses recursos a um fundo, a princípio, está se desrespeitando o mandamento estampado no art. 158, IV, da CRFB/88, que determina pertencem aos Municípios 25% do produto da arrecadação do ICMS, tendo em vista que estes valores não serão repassados aos Municípios, exceto se a norma instituidora do fundo determinar que fosse realizada tal repartição (FERRAIOLI, 2016).

Outra situação trazida por VIEIRA (2016), deve-se ao fato de que, embora a autora destaca tratar-se de tema controvertido na jurisprudência, pode-se entender a redução de no mínimo 10% do incentivo fiscal, como majoração do tributo. Desta forma, deverá se respeitar o princípio da anterioridade, que veda a cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro da lei instituidora, conforme determina o art. 150, III, *b* da Constituição Federal de 1988.

Tendo em vista o Convênio 42 trata-se de uma disposição muito recente ainda não há jurisprudência ou doutrina consolidada sobre este. Deste modo surge a grande dúvida se este será aplicado aos incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados, ou seja, os benefícios que não foram aprovados pelo CONFAZ.

Brigagão (2016) argumenta que sendo os benefícios concedidos unilateralmente, inconstitucionais, estes não produzem efeitos, assim, na visão deste não seria razoável pressupor que as regras do convênio se aplicam a estes tipos de incentivos.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Por outro lado, Vieira (2016) e Abreu e Dalcin (2016), defendem que o Convênio 42 se aplica os benefícios concedidos de maneira unilateral pelos Estados, haja vista o próprio convênio não indicar qualquer distinção.

Por uma questão prática esta última corrente aparentemente se demonstra mais razoável, tendo em vista que a quantidade de benefícios concedidos de forma unilateral é muito superior a de incentivos concedidos no âmbito do CONFAZ, de forma que considerar que as disposições do convênio 42 se aplicam apenas aos incentivos concedidos conforme determina a sistemática constitucional, acabaria reduzindo muito a aplicação deste.

Como se percebe do todo exposto o convênio ICMS nº 42, traz uma série de disposições que poderão ser consideradas inconstitucionais e ilegais.

Os Estados não podem, a justificativa de atravessarem grave crise econômica desrespeitarem o ordenamento jurídico, sob pena de criarem um problema ainda maior, tendo em vista que se instituídos os convênios no âmbito dos estados, os contribuintes terão argumentos para questionarem a constitucionalidade e legalidade destes.

### **3.3. A contribuição do Poder Executivo na guerra fiscal**

Percebe-se que o papel do Poder Executivo, destacado no presente pela atuação do CONFAZ, é de suma importância para a compreensão da guerra fiscal, assim como todos os poderes estes devem cumprir seu papel a fim de se encontrar uma solução satisfatória para o problema em destaque.

No que tange a que a dificuldade na concessão dos benefícios fiscais no âmbito do CONFAZ, por um lado podemos entender, que o componente da exigência de unanimidade, como um grande agravador da problemática. Pois, por mais que essa exigência tenha a intenção louvável de se respeitar o princípio do Federalismo, onde a vontade de um estado não pode sobrepôr-se a vontade dos outros, é inegável que esta acaba trazendo mais problemas do que soluções.

Entretanto, a dificuldade para a concessão regular do benefício, não pode servir como justificativa para o descumprimento dos preceitos estampados na Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que regulamenta os convênios.

Sendo que, se houvesse o cumprimento integral do referido diploma normativo, de modo que os incentivos fiscais só fossem concedidos depois de aprovados nos convênios, não haveria mais guerra fiscal, de modo que com o cumprimento da lei, estaria findo tal conflito.

Porém, não parece que apenas a aprovação regular dos convênios resolveria todos os problemas relacionados à concessão de benefícios fiscais de ICMS. Veja-se que hoje a guerra fiscal é entediada como sendo o litígio existente entre os estados em razão da concessão de forma unilateral de incentivos fiscais. Ocorre que mesmo os convênios aprovados regularmente pela CONFAZ, podem trazer disposições que não se adequam os ditames constitucionais, o que acaba gerando grandes problemas.

Deste modo destaca-se o convênio ICMS n. 42/2015 que busca recompor a perdas trazidas pela concessão de incentivos fiscais, haja vista o momento de crise enfrentado pelo país, este fora regularmente aprovado, mas traz em seu texto uma série de questões que poderão ter sua constitucionalidade ou legalidade discutidas, portanto, uma série de possíveis litígios entre os contribuintes e os estados que acabarão, inevitavelmente, tendo que ser resolvidos pelo Judiciário.

Assim entende-se que mais uma vez os Estados utilizaram medidas de constitucionalidade duvidosa, na busca de recompor as receitas que eles mesmos abdicaram no momento da concessão dos benefícios fiscais, em que, na maior parte das vezes, foram concedidos de forma unilateral, ou seja, de maneira totalmente contrária da prevista na Lei Maior.

## **4. O PAPEL DO PODER LEGISLATIVO NA GUERRA FISCAL**

### **4.1. PL n. 240 de 2006, o fim da unanimidade para a aprovação dos convênios concessivos de incentivos fiscais**

Conforme destacado no capítulo acima, um dos causadores da guerra fiscal é a exigência de unanimidade para a aprovação dos convênios concessivos dos incentivos fiscais no âmbito do CONFAZ.

Sendo clara a dificuldade no alcance do quórum exigido pela LC 24/75, em seu art. 2º, § 2º, *in verbis*: “A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”.

Tendo em vista a dificuldade apresentada, seria necessário que as regras presentes no citado diploma fossem flexibilizadas, o que só seria possível por meio de uma alteração normativa.

Neste sentido destaca-se o projeto de lei complementar nº 240, de 2006, contendo a seguinte redação como ementa:

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

EMENTA:

Altera a Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, para que isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) sejam concedidos por maioria qualificada<sup>1</sup>.

Tal projeto de lei visa facilitar o processo de concessão dos benefícios fiscais para que os estados e Distrito Federal passem a utilizá-los de maneira regular, conforme determina a Constituição e a legislação infraconstitucional.

Entretanto, algumas ponderações devem ser realizadas, em primeiro lugar trata-se de um projeto de lei, portanto dependente de vontade política para sua aprovação. Ocorre que mesmo na crise econômica vivida pelo país, não há sinalização de que este será aprovado, inclusive atualmente encontra-se arquivado desde o final da legislatura de 2014<sup>2</sup>.

Por outro lado, há quem defenda que não é a rigidez da LC 24/75 que leva os estados a concederem os benefícios fiscais de maneira unilateral. Deste modo, HARADA, (2012) destaca que o centralismo exercido pelo governo Federal faz com que pouco sobre para a atuação dos governos estaduais, assim os governadores acabam lançando mão de mecanismos tributários para atrair investimentos nos estados, pouco se importando com o agravamento das desigualdades regionais.

Apesar da importância o projeto, mesmo que em algum momento este venha a ser aprovado, fica claro que, pela complexidade do tema da guerra fiscal, outras medidas, inclusive legislativas, deverão ser tomadas para se chegar a uma solução satisfatória para o problema.

## **4.2. O papel do Senado Federal na instituição das alíquotas do ICMS e a Resolução n. 22 de 1989**

O Senado Federal tem competência para editar resoluções em matéria tributária. Sendo este a Casa de representação dos estados e do Distrito Federal no Congresso Nacional exerce um importante papel de servir como foro para a discussão dos interesses destes (ALEXANDRE, 2012).

---

<sup>1</sup> Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/78731>>. Acesso em: 2 nov. 2016.

<sup>2</sup> Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/78731>>. Acesso em: 26 out. 2016.

No que tange as resoluções relacionadas ao ICMS o Senado Federal possui três atribuições distintas. A primeira prevista no art. 155, § 2º, IV, da CRFB, que determina:

resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

As duas atribuições estão previstas no artigo 155, § 2º, V, *a e b* da CRFB/88, vejamos:

V – é facultado ao Senado Federal:

*a)* estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

*b)* fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Por força da resolução do Senado Federal n. 22 de 1989, a alíquota para a operação realizada entre estados está fixada em 12%, com exceção das transações originadas das regiões Sul e Sudeste destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Espírito Santo, que sofrem incidência de 7%.

Deste modo, se a mercadoria é vendida na Região Nordeste para a Região Norte a alíquota total para o consumidor será de 17%, mas 12% pertencerão ao local de produção, e 5% ao local de consumo. O mesmo ocorreria se venda fosse realizada entre estados do Sul ou Sudeste. Já se a mercadoria for vendida da Região Sul para o Espírito Santo, da alíquota total de 17%, 7% pertence ao Estado produtor e 10% ao consumidor. Portanto, se o produto sai de uma região menos favorecida, a alíquota será sempre de 12% na origem e de 5% no destino. Saindo de uma região mais favorecida, pagará 7% na origem e 10% no consumo destinado ao Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Espírito Santo, ou 12% na origem e 5% no destino de consumo para as Regiões Sul e Sudeste (PAES, 2009).

Neste regime, há partilha na arrecadação entre o estado de origem e de destino. Portanto acaba se configurando um modelo híbrido de tributação utilizando-se tanto o princípio da origem quando o do destino.

Ocorre que a tributação na origem gera graves problemas, sendo um fator importante no entendimento da guerra fiscal.

Esse modelo de tributação faz com que os estados concedam os incentivos de maneira unilateral a fim de atrair as grandes empresas para o seu território. Como

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

consequência os próprios estados abrem mão de vultosas receitas e viram reféns deste sistema enraizado de concessões irregulares de benefícios fiscais, na justificativa de que se um estado concede o outro também se torna obrigado a conceder.

Por outro lado, alguns setores como energia elétrica e combustíveis, sofrem exclusivamente tributação no destino, portanto estão imunes a concessão dos incentivos acima descritos. Assim, mais uma vez o sistema híbrido, traz efeitos negativos, pois os setores que sofrem tributação no destino acabam se tornando alvos prediletos dos fiscos estaduais, incidido sobre estes, grande carga tributária (SALES, 2013).

Como exemplo Sales (2013), destaca “O setor elétrico responde por meros 2% do PIB, mas a sua participação na arrecadação do ICMS excede 8,4% – nível quatro vezes superior a sua participação no valor agregado.” Sendo que a sobretaxa na energia elétrica prejudica a competitividade do país, haja vista trata-se de um insumo básico.

Diante do exposto percebe-se que o modelo de arrecadação de ICMS utilizado no Brasil, principalmente pela adoção do regime de tributação na origem, apresenta graves distorções, tanto do ponto de vista arrecadatório com sobretaxa em alguns setores, como do ponto de vista de fomento a guerra fiscal.

### 4.3. Tributação no destino e a Emenda Constitucional 87/2015

Conforme destacado o modelo de tributação na origem é um dos causadores da guerra fiscal. Desta forma, a adoção do princípio do destino se reveste como uma grande alternativa a fim de sanar o problema apresentado.

A adoção do princípio do destino significa que a arrecadação deve pertencer ao estado no qual ocorre o consumo. Lobato; Barrato (2007, p. 20/21) destacam as principais vantagens deste:

- a literatura tem apontado que a receita dos impostos sobre bens e serviços deve ser apropriada (alocada, atribuída) pelo local onde ocorre o consumo final dos bens e serviços, de forma que a receita flua para os cofres da jurisdição em que o cidadão demanda serviços públicos;

- é desejável que o cidadão (eleitor, consumidor) que mora em uma determinada jurisdição política pague impostos numa proporção correspondente aos serviços e bens públicos de que usufrui. Essa relação favorece a transparência e a responsabilidade fiscal;

- além do vínculo entre o poder de tributação e o cidadão ser reforçado, o princípio de destino diminui a necessidade de criação de mecanismos de transferências compensa-

tórias, para que as jurisdições possam exercer suas funções. Isso porque, em Federações, a adoção do princípio de destino, no que diz respeito à atribuição de receita oriunda das transações interestaduais, resulta numa distribuição horizontal (entre os estados) mais equitativa de receita, posto que o consumo é menos concentrado do que a produção;

o princípio jurisdicional interestadual resulta compatível com o adotado para as transações internacionais; e

o princípio de destino elimina o motor da competição fiscal entre as jurisdições na forma predatória que caracteriza a guerra fiscal brasileira, ainda que outras modalidades específicas de competição fiscal possam vir a ser praticadas sob o princípio de destino.

Além disso, os autores afirmam que a guerra fiscal ajudou a esgotar os argumentos dos defensores do princípio da tributação na origem, haja vista a tributação no destino se mostra superior, pois nesta não há transferência de crédito de um estado para outro, desobrigando o ente de reconhecer créditos presumidos que muitas vezes se demonstram fictícios. Do mesmo modo, a receita de um estado passa a ser compatível com o seu mercado consumidor, e não a base produtiva, trazendo por consequência maior justiça fiscal. Por fim torna mais visível a correspondência entre quem paga o imposto e quem recebe os serviços públicos (LOBATO; BARRATO, 2007, p. 21).

Sales (2013), por sua vez, afirma que o deslocamento da tributação da produção para o consumo, traria várias vantagens como: a harmonização das alíquotas entre os Estados e redução da tributação de insumos básicos como a energia elétrica, combustíveis e telefonia.

Pelo exposto percebe-se que a adoção do princípio do destino demonstra inúmeras vantagens sem paralelo com a tributação na origem.

Inspirada pelas vantagens da tributação no destino bem como buscando dar um fim a uma longa disputa entre os Estados, recentemente foi promulgada a Emenda Constitucional nº 87/2015, que muda a sistemática na arrecadação do ICMS em compras realizadas pela *internet* e *telemarketing*, de modo que esta será gradualmente transferida do estado de origem para o estado de destino.

Germano (2015) esclarece como se dará a transição:

O novo texto torna gradual a alteração nas alíquotas, atribuindo aos estados de destino 100% da diferença de alíquotas em 2019. Até lá, vale a seguinte regra de transição: 20% para o destino e 80% para a origem (2015); 40% para o destino e 60% para a origem (2016); 60% para o destino e 40% para a origem (2017); e 80% para o destino e 20% para a origem (2018).

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Já fora destacado que o ICMS interestadual incide quando determinado bem é produzido em um estado e vendido a outro, sendo o imposto devido em parte ao Estado de origem e em parte ao de destino.

Ocorre que essa regra é aplicada quando a operação mercantil é realizada entre contribuintes do ICMS. Entretanto, nas compras realizadas diretamente ao consumidor final, o imposto incidia apenas no estado de origem, aplicando-se alíquota interna como disposto no art. 155, § 2º, VII, “b” da CRFB/88, sendo que essa regra também se aplicava as vendas realizadas pela *internet e telemarketing* (BATISTA, 2012).

Batista (2012) ressalta que 64,75% das sociedades empresárias que praticam o *e-commerce* estão localizadas na Região Sudeste, já a porcentagem de consumidores que utilizam os serviços de venda *online*, está melhor distribuída entre as Regiões, representado 23% na Região Sudeste, 12% Nordeste, 19% Norte, 19% Centro-Oeste e 20% Sul.

Deste modo, a sistemática anteriormente utilizada apresentava uma grande injustiça fiscal, privilegiando apenas os estados onde há a grande concentração de sociedades empresárias que explora o *e-commerce*, ao detrimento dos Estados consumidores.

Diante de tamanha desigualdade, 19 estados brasileiros ratificaram o Protocolo ICMS 21/2011 (Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal). Este protocolo disciplina a arrecadação do ICMS na venda de mercadorias realizadas pela *internet e telemarketing*. De modo que o Estado de origem do produto passa a ser sujeito passivo por substituição tributária, se responsabilizando pela retenção de parcela do ICMS devido ao Estado de destino (CARNEIRO, 2015).

Ocorre que no julgamento do Recurso Extraordinário n. 680.089/SE o STF declarou a inconstitucionalidade do protocolo, ao argumento de que este afrontava o art. 155, § 2º, inciso VII, alínea *b*, e inciso VIII, da CRFB/88, além disso, este tipo de repasse só poderia ser realizado com a edição de uma emenda constitucional, o que só veio a ocorrer com a Emenda 87/2015 (GERMANO, 2015).

#### 4.4. PEC/233 e a federalização do ICMS

Tramita junto ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional 233/2008. A referida PEC, dentre outras medidas, propõe a revogação do inc. II,

do art. 155 da CRFB/88 e a inclusão do Art. 155-A na Constituição Federal, visando profunda alteração na sistemática do ICMS, de modo que este passaria a contemplar uma competência conjunta entre União e Estados, de forma a mitigar a competência individual de cada estado para normatização do tributo. O imposto passaria a ser instituído por lei complementar nacional, e não mais por mais por 27 leis ordinárias estaduais (MAGALHÃES, 2012).

A última movimentação legislativa da PEC 233/2008 data de 11/03/2009, sendo que atualmente encontra-se na Comissão de Seguridade Social e Família (CSSF) da Câmara dos Deputados<sup>3</sup>.

SALAMACHA, (2013), afirma que existem diversos fundamentos constitucionais que possibilitam a federalização do ICMS entre eles destacam-se: o princípio da segurança jurídica que é não respeitado pela atual sistemática do imposto, haja vista a insegurança causada pela concessão de incentivos fiscais de maneira irregular que posteriormente acabam sendo questionados no Judiciário, de modo que a federalização retiraria a possibilidade dos estados concederem unilateralmente o incentivo; o princípio da livre concorrência, pois os benefícios fiscais geram condições totalmente discrepantes as empresas que o possuem; o direito a legislação tributária simplificada e clara, o autor defende que esse princípio decorre da segurança jurídica e da livre concorrência, sendo que o atual modelo de legislação tributária do ICMS apresenta grande complexidade que poderia ser drasticamente reduzida com a federalização deste.

O governo federal defende que a federalização do ICMS nos moldes estabelecidos pela PEC 233, traria uma grande simplificação na carga tributária, uma vez que vários tributos com incidência semelhante seriam unificados ao novo ICMS, sendo estes: a contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustível) (MAGALHÃES, 2012).

Além disso, argumenta-se que com a unificação das 27 legislações de ICMS em apenas uma legislação nacional, nos moldes do disposto no art. 155, § 5º da PEC 233/2008, “O imposto terá regulamentação única, sendo vedada a adoção de

---

<sup>3</sup> Informação do site da Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>>. Acesso em: 31 out. 2016.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

norma estadual, ressalvadas as hipóteses previstas neste artigo” traria grande simplificação a este (MAGALHÃES, 2012).

Pela proposta contida na PEC, o ICMS passaria a se chamar IVA-E, e seria instituído conjuntamente através de lei complementar federal, de modo que não caberia mais aos estados legislar sobre este, as alíquotas seriam estabelecidas pelo Senado Federal. Cabendo à lei complementar específica do ICMS, a disciplina do processo administrativo, dispor sobre sanções penais a serem aplicadas aos estados, e sobre a criação de um novo modelo para o CONFAZ, sendo que este deverá ser presidido por um representante da União, e terá como atribuição a de editar o regulamento único do IVA-E, bem como fixar normas e prazos para o recolhimento do imposto e autorizar transação, anistia, remissão e moratória (MAGALHÃES, 2012).

Magalhães (2012) faz uma crítica à proposta para se acrescentar o art. 155-A a Constituição Federal, vejamos:

Art. 155, § 3º Relativamente a operações e prestações interestaduais, nos termos de lei complementar:

III – poderá ser estabelecida a exigência integral do imposto pelo Estado de origem, hipótese na qual:

a) o Estado de origem ficará obrigado a transferir o montante equivalente ao valor do imposto de que trata o inciso I ao Estado de destino, por meio de uma câmara de compensação entre as unidades federadas;

b) poderá ser estabelecida a destinação de um percentual da arrecadação total do imposto do Estado à câmara de compensação para liquidar as obrigações do Estado relativas a operações e prestações interestaduais.

Este artigo fere visivelmente a cláusula pétrea do federalismo, porque privilegia o Estado de origem, que reterá o imposto do Estado de destino, circulando – ali – a riqueza que é produzida no Estado de destino, mesmo que por certo lapso de tempo, sem cobrança de quaisquer juros ou encargos financeiros, e de como o Estado de destino terá sua receita, efetivamente, paga. Isto gera insegurança de como o Estado de destino terá sua receita, deixando-o em situação inferior ao Estado de origem.

Como se percebe da citação destacada, mais uma vez há insistência com a adoção do princípio da origem, que conforme já destacado, é um dos grandes causadores da guerra fiscal, ora, uma reforma tributária deve levar em consideração as experiências já adotadas no país, a fim de solucionar os problemas apresentados, sob pena de estar fadada ao fracasso.

Alecrim (2013) destaca que a PEC, afronta o princípio da subsidiariedade, pois está acentuada a centralização de mais poderes na competência da União, retirando dos Estados autoridade constitucional para participar ativamente do processo de cooperação.

Por mais que o Brasil tenha adotado o modelo do federalismo cooperativo, em que os entes federados perdem uma parcela do seu poder de autodeterminação na busca de uma integração da federação, esse modelo deve prever uma visão realista e equilibrada, caso contrário, irá atingir diretamente a autonomia dos entes federados, e, portanto desvirtuar o Federalismo (ALECRIM, 2013).

Deste modo, a proposta de federalização do ICMS vai de encontro com o Federalismo, pois fere a capacidade de autolegislação, autogoverno e autoadministração dos Estados, sendo o poder decorrente limitado ao poder constituinte originário, não cabe a este o contrariá-lo (ALECRIM, apud DENARI, 2013).

Quando a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que a o ICMS fosse um imposto de competência estadual, foi feita uma escolha política, assim, apesar das críticas que se faz ao modelo brasileiro, inclusive sendo ressaltada a experiência positiva em outros países na instituição do imposto denominado IVA-nacional, esta não foi a escolha realizada pelo legislador originário.

Uma alteração tão drástica no ICMS, como se pretende através da PEC 233/2008, em que pese às vantagens que esta pode trazer, não pode desprezar as competências tributárias que foram constitucionalmente atribuídas, sob pena de grave afronta ao princípio do Federalismo por suprimir a autonomia dos estados-membros. A aprovação da PEC 233, nos moldes que se encontra em tramitação no Congresso Nacional, viola a limitação material prevista no art. 60, § 4º, I da CRFB/88, sendo, desta forma, inconstitucional.

Assim, por mais desejável que seja o fim da guerra fiscal no Brasil, a solução para esta, por óbvio, deve respeitar os ditames estampados na Carta Magna, caso contrário será criado um problema ainda maior.

Das medidas legislativas analisadas com finalidade de acabar com a guerra fiscal, aquela que parece apresentar mais viabilidade tanto do ponto de vista de se alcançar o objetivo quanto em relação ao respeito às regras constitucionais, é a adoção do princípio do destino para a arrecadação do ICMS. Obviamente esta mudança teria que ser realizada de forma gradual a fim de torna possível o que se propõe.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Ocorre que, como todos os outros projetos legislativos, este é dependente de grande vontade política para que possa ser aprovado. Sendo certo que tal mudança sofre rejeição dos estados mais industrializados do país, já que a princípio estes perderiam em arrecadação. Porém essa visão é reducionista, pois o fim da guerra fiscal geraria grandes benefícios para a Federação como um todo, de modo que se os Estados deixassem de conceder benefícios irregulares voltariam a possuir as receitas que vem abrindo mão ao longo de todos esses anos.

## 5. O PAPEL DO PODER JUDICIÁRIO NA GUERRA FISCAL

O Brasil adotou tanto o sistema de controle de constitucionalidade difuso, de inspiração norte-americana, como o concentrado de inspiração austríaca. Desta forma, pelo sistema difuso qualquer magistrado, diante de um caso concreto poderá averiguar a alegação de inconstitucionalidade. Já pelo modelo concentrado a análise da constitucionalidade é realizada em um órgão de cúpula, sendo que no caso do Brasil este órgão é o Supremo Tribunal Federal (BULOS, 2014 p. 193/198).

Essas premissas são importantes, haja vista que a concessão de forma unilateral dos benefícios fiscais seja por lei estadual ou por decreto, viola artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, portanto, são inconstitucionais, podendo assim ser declarados tanto de forma incidental por qualquer magistrado, ou de forma abstrata quando o STF é competente para o julgamento da ação, na forma do art. 103 da CRFB/88.

O Supremo Tribunal Federal, ao se deparar com as ações do controle concentrado tem por reiteradas vezes vem declarando a inconstitucionalidade das leis e decretos concessivos de benefícios fiscais que não foram aprovadas no âmbito do CONFAZ.

Destacando a visão do STF sobre o tema, (ALEXANDRINO; PAULO 2007, p. 220), ressaltam:

É clara a respeito a posição do STF, firmada no julgamento da ADIn 930, Rel. Min. Celso de Mello, segundo a qual “a concessão, mediante ato do poder público local, de isenções, incentivos e benefícios fiscais, em tema de ICMS, depende, para efeito de sua válida outorga, de prévia e necessária deliberação consensual adotada pelo Estados-membros e pelo Distrito Federal, observada, quanto à celebração desse convênio intergovernamental, a forma estipulada em lei complementar nacional editada com fundamento no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Carta Política. Este preceito constitucional, que permite à União Federal fixar padrões normativos uniformes em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS, acha-se teologicamente vinculado a um objetivo de nítido caráter político-jurídico: impedir a guerra tributária entre os Estados-membros e o DF”.

Reforçando a posição acima, a Corte (ADIMC 1247, Rel. Min. Celso de Mello) já afirmou que “Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS: (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não cumulativo, c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, **por ato próprio**, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.” (Grifou-se).

E concluiu o Tribunal ensinando que “a celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial para a válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS” (ADIMC 1247).

Entretanto, essa firme jurisprudência da Corte não tem impedido que os estados e Distrito Federal continuem concedendo os benefícios de forma unilateral. Assim algumas razões parecem contribuir para este quadro<sup>4</sup>.

No julgamento da ADIn n. 709, da relatoria do Ministro Paulo Brossard, em 20 de maio de 1992, o Supremo Tribunal Federal firmou a tese de que “a revogação ou perda de vigência da norma impugnada constitui causa superveniente de perda de objeto da ação, com o conseqüente desaparecimento do interesse de agir do autor”.

Neste entendimento, aquele que apresentar seus direitos subjetivos lesados em razão das conseqüências advindas da vigência da norma deverá buscar reparação em ação própria nas vias ordinárias, haja vista não ter o controle concentrado o objetivo de tutelar direitos subjetivos (PÉRES, 2010).

Comentando sobre a adoção desta tese Péres (2010) destaca que esta produz conseqüências não desejáveis tais quais: a perpetuação de normas que muitas vezes são claramente inconstitucionais, assim como a possibilidade de retorno da norma, através do instituto da repristinação.

Abreu (2007) também argumenta contrário ao entendimento firmado pelo STF:

Toda vez que o tribunal proclama uma decisão nesses termos, e na sua maioria de forma monocrática, deixa de se pronunciar sobre o mérito da ação, ou seja, a constitucionalidade ou não do dispositivo não é analisada. Essa prática acaba configurando-se como uma verdadeira abdicação do exercício de sua função jurisdicional, que é,

---

<sup>4</sup> STF, ADI 3.347-DF, Relator Min. Ayres Britto, data de julgamento 03.04.2012, data de publicação: *DJE* 11.04.2012.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

antes de tudo, afirmar e reafirmar a supremacia constitucional, não no sentido positivista, mas no sentido principiológico.

A preocupação quanto ao processamento e julgamento de uma ação direta de inconstitucionalidade deve ter, acima de tudo, um aspecto didático-pedagógico, deve resguardar a suprallegalidade da Constituição e a segurança jurídica, como sendo o respeito aos direitos fundamentais e ao trato adequado da coisa pública.

Esse entendimento é aplicado no julgamento das ações relacionadas à guerra fiscal, como exemplo destaca-se o presente acórdão:

Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto n. 153-PR, de 16 de junho de 2000, editado pelo Governador do Estado do Espírito Santo. ICMS: concessão de crédito presumido. Liminar deferida pelo pleno desta corte. Revogação tácita. Perda de objeto.

1. O Decreto n. 1.090-R/2002, que aprovou o novo regulamento do ICMS do Estado do Espírito Santo, deixou de incluir no rol das atividades sujeitas a crédito presumido do tributo “as operações internas e interestaduais com mercadoria ou bem destinados às atividades de pesquisa e de lavra de jazidas de petróleo e gás natural enquadradas no REPETRO”, as quais eram objeto de impugnação na presença de ação direta.

**2. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à prejudicialidade da ação direta de inconstitucionalidade, por perda superveniente de objeto, quando sobrevém a revogação da norma questionada. Precedentes.**

**3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada prejudicada em razão da perda superveniente de seus objeto”.<sup>5</sup> (grifos meus).**

Quando os Estados têm os atos normativos concessivos dos benéficos fiscais questionados pelas ações do controle concreto, estes cientes da jurisprudência do STF, em muitas das vezes, revogam o ato normativo, de modo que a ação proposta perca o objeto, e voltam, posteriormente, a conceder o mesmo incentivo por meio de outra norma estadual.

Por outro lado, quando o ato normativo concessivo do benefício fiscal chega a ser julgado e declarado inconstitucional pelo Supremo é comum que este utilize a técnica de modulação dos efeitos temporais da decisão.

Bulos (2014, p. 367/368) esclarece que o princípio da modulação temporal dos efeitos do controle concentrado de normas permite que o Supremo Tribunal Federal manipule ou gradue os efeitos de sua sentença podendo restringir ou limitar os efeitos temporais da declaração abstrata de inconstitucionalidade. Esta modulação permite entre outras situações, dosar os efeitos retroativos (*ex tunc*) da decisão.

---

<sup>5</sup> STF, ADI: 2.352-ES, Relator Min. Dias Toffoli, data de julgamento 01.06.2011, data de publicação 29.08.2011.

A Lei 9.868 de 10 de novembro de 1999 que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal regulamenta tal instituto em seu artigo 27, *in verbis*:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

Nas decisões relacionadas aos benefícios fiscais concedidos de forma unilateral é comum que o Supremo em nome da segurança jurídica, module os efeitos desta. Como exemplo destaca-se o acordão abaixo transcrito, em que o STF declara a inconstitucionalidade de lei do Estado do Paraná que concedeu benefício fiscal de forma irregular, mas modula os efeitos para a data a partir do julgamento:

Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar n. 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. **Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento**<sup>6</sup>. (Grifos nossos).

Considerando que a regra adotada no Brasil é a declaração de nulidade, ou seja, os efeitos da declaração de nulidade produzem efeitos *ex tunc* (retroativos), a aplicação da modulação dos efeitos da decisão deve ser feita com ponderação, haja vista seu caráter de excepcionalidade. Entretanto para (GALLINA; BOSSOLI, 2009) “a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem caminhado para a

<sup>6</sup> STF, ADI 4.481-PR, Relator Min. Roberto Barroso, data de julgamento 11.03.2015.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

adoção da restrição dos efeitos temporais em matéria tributária como regra, sem observar o seu caráter excepcional”.

Os estados ao concederem os benefícios fiscais de forma unilateral tem plena ciência de que estão agindo de maneira contrária ao que determina a Constituição Federal, entretanto isto não impede que estes instituem os atos normativos.

Quando o STF utiliza a técnica da modulação dos efeitos da decisão nos julgamentos relacionados à guerra fiscal, em que pese à necessidade do respeito à segurança jurídica, acaba por garantir que uma lei sabidamente inconstitucional acabe por produzir efeitos até determinado momento, sendo que os efeitos desta decisão geram uma perda enorme de recursos públicos, haja vista a isenções do ICMS representarem uma vultosa renúncia de receitas praticada pelos estados.

Assim percebe-se que pela sistemática apresentada, no que tange a guerra fiscal, o STF não vem cumprindo plenamente seu papel de Guardião da Constituição.

### **5.1. Decisão proferida no Processo n. 0334903-24.2016.8.19.0001: a proibição do Estado do Rio de Janeiro de conceder novos incentivos fiscais**

Em recente decisão de natureza liminar, proferida na ação popular de Processo n. 0334903-24.2016.8.19.0001, na data de 26/10/2016, o juiz Marcelo Martins Evaristo da Silva, da 3ª Vara da Fazenda Pública do Rio, acolhendo o pedido formulado pelo Ministério Público, proibiu que o estado do Rio de Janeiro concedesse, ampliasse ou renovasse benefícios fiscais ou financeiros até a apresentação, em 60 dias, de um estudo do impacto orçamentário-financeiro de todos os incentivos já concedidos.

Além disso, no mesmo prazo deverá ser encaminhada ao juízo a relação das empresas beneficiadas pelos incentivos fiscais e financeiros (concedidos sob a forma de créditos tributários futuros). Por fim o estado deverá enviar a 3ª Vara da Fazenda Pública todas as Cartas-consultas das sociedades empresarias que receberam incentivos fiscais, na forma do art. 5º da Lei 4.321/04 que regulamenta a concessão de incentivos fiscais no estado do Rio de Janeiro, *in verbis*:

As empresas interessadas na obtenção dos benefícios relacionados no art. 1º desta Lei deverão apresentar, à Secretaria Executiva da Comissão de Avaliação de Incentivos Fiscais – CAIF, a que se refere o art. 8º, Carta-Consulta contendo informações detalhadas sobre o projeto a ser desenvolvido.

Também deverão ser enviados todos os documentos e vistorias comprobatórias de que as sociedades empresárias cumpriram os requisitos/contrapartidas, previstos nessa mesma legislação<sup>7</sup>.

Em sua decisão o juiz destacou os fundamentos do pedido realizado pelo Ministério Público, vejamos:

- i) a maioria dessas isenções tributárias não foi feita através do CONFAZ;
- ii) a ausência de órgão central para realizar controle e acompanhamento dos incentivos;
- iii) não são acompanhadas de um processo administrativo de controle, que permita avaliar a necessidade de renovação e os efeitos dos incentivos na economia;
- iv) não são objetiva, clara e corretamente previstas na legislação orçamentária, tanto na LOA (art. 5º, II da LRF), quanto na LDO (art. 4º, § 2º, V da LRF);
- v) não são acompanhadas da indispensável condição de validade que lhe autoriza a existência, qual seja, previsão e real implementação de medidas compensatórias que lhe façam frente (leia-se: aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição), na forma do art. 14, II e § 3º da LRF;
- vi) não houve sequer estimativa séria e individualizada de impacto orçamentário-financeiro nas metas fiscais no exercício em que deveriam entrar em vigor e nos dois seguintes, tal como determina o *caput* do art. 14 da LRF. Apenas se alegava genericamente a expectativa de promessa de crescimento da economia, sem que se comprovassem a ausência, de fato, de comprometimento das metas fiscais, dentre outras irregularidades<sup>8</sup>.

Além disso, o magistrado destaca que apesar da crise financeira vivida o estado do Rio de Janeiro continua ampliado a política de renúncia de receitas através da concessão de incentivos fiscais, ao mesmo tempo em que contingencia despesas nos quatro maiores campos de atuação dos direitos fundamentais sociais: saúde, educação, assistência social e segurança pública (fls. 02).

Outro fundamento utilizado na decisão foi o art. 11, *caput* da lei complementar n. 101/2000, *in verbis*: “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. Deste modo este pondera que, por mais que o dispositivo não impeça a concessão de incentivos na busca do desenvolvimento econômico e social da região, este instrumento não pode ser manejado de forma livre pelos poderes Executivo e Legislativo (fls. 02/03).

<sup>7</sup> Notícia vinculada no site do TJ/RJ. Disponível em: <<http://www.tjrj.jus.br/web/guest/home/-/noticias/visualizar/40704>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

<sup>8</sup> Disponível em: <<http://d2f17dr7ourrh3.cloudfront.net/wp-content/uploads/2016/10/liminar.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

A LC n. 101/2000, em seu art. 14 exige para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária que seja procedida à estimativa de impacto orçamentário– financeiro destes. No estado do Rio de Janeiro tal estudo deveria ser realizado pela Superintendência de Tributação – órgão vinculado a Subsecretaria de Receita, da Secretaria de Estado de Fazenda –, na forma do art. 6º, inciso XVIII, “c”, do Decreto Estadual n. 40.613/2007 e do art. 83 da Resolução SEFAZ n. 45/2007. Entretanto, o Tribunal de Contas do Estadual – TCE/RJ em sede de auditorias realizadas na Secretaria de Fazenda, conclui que muitos dos atos concessivos de benefícios fiscais – principalmente aqueles editados mediante Decretos do Chefe do Poder Executivo – sequer passam pelo crivo da Superintendência de Tributação e, destarte, não se submetem à sua análise prévia, o que inviabiliza a realização de estudo de impacto orçamentário–financeiro (fls. 07).

Outro problema destacado pelo TCE/RJ deve se ao fato de que para a concessão ou ampliação de incentivos fiscais que acarretem renúncia de receita, a lei de reponsabilidade fiscal (LC 101/2000), exige em seu art. 14, incisos I e II, a que sejam observadas pelo menos uma das seguintes condições: a) o renunciante deve demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e não afetará as metas previstas na própria lei de diretrizes orçamentárias; b) seja especificado que a renúncia será acompanhada de alguma compensação, seja elevação alíquotas, ou criação de novos tributos (fls. 08).

O juiz destaca a estimativa de receita que esta só pode ser efetivada com uma gestão planejada, responsável e transparente. Uma vez que a previsão da renúncia será dependente de que estimativas das receitas prevista na LOA venham corresponder à realidade, o que não vem acontecendo no estado do Rio de Janeiro segundo dados do próprio TCE/RJ<sup>9</sup>. Diante desta situação torna-se muito difícil dimensionar adequadamente o impacto financeiro da concessão dos incentivos fiscais (fls. 09).

O Ministério Público argumentou que as renuncias de receita cresceram acima da meta estabelecida na LOA no exercício 2014/2015, segundo dados do sistema DUB-ICMS, foi renunciado no ano de 2014 R\$ 7.422.890.570,00 já no ano de 2015 o valor é de R\$ 9.318.710.499,00. Este conclui que principalmente devido

---

<sup>9</sup> Em 2015 a previsão de decréscimos das receitas prevista na LOA foi da ordem de R\$ 20 bilhões (fls. 9).

diminuição do crescimento econômico regional, o planejamento fiscal realizado pelo Rio de Janeiro, não apresenta a transparência nem a responsabilidade exigida pela LRF (fls. 10).

O magistrado destaca a Lei Estadual n. 7428, de 25/08/2016, que cria o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF condicionando a “fruição de benefício fiscal ou incentivo fiscal, já concedido ou que vier a ser concedido”, ao depósito no fundo do “montante equivalente ao percentual de 10% (dez por cento) aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo fiscal concedido à empresa contribuinte do ICMS” (art. 2º)<sup>10</sup>(fls. 11).

Essa lei veio regulamentar o convênio ICMS 42/2016, já analisado no capítulo 2 do presente.

Para o juiz Marcelo Martins Evaristo da Silva a referida lei apresenta os seguintes vícios:

- (i) inovação de matéria constitucionalmente reservada à lei complementar federal (art. 163, I e V da CRFB); (ii) inobservância do prazo mínimo fixado na Lei Complementar n. 101/2000 para a medida compensatória – exercício em que se inicia a vigência do benefício e nos dois seguintes; e (iii) ampliação das formas de compensação, ao arrepio da disciplina da Lei de Responsabilidade Fiscal e com potencial prejuízo à fiscalização e ao cumprimento das metas. Quanto a este último ponto, impende assinalar que o Tribunal de Contas da União já teve a oportunidade de rechaçar a interpretação ampliativa das medidas compensatórias de renúncia de receitas previstas no art. 14, II da LC n. 101/2000, inclusive a utilização específica de **excesso de arrecadação**, como preconizado no art. 3º da Lei Estadual n. 7428/2016<sup>11</sup>

Pelo exposto bem como pelas outras razões trazidas pelo magistrado em sua decisão percebe-se o quanto esta foi bem fundamentada. Entretanto, é preciso destacar que se trata de uma decisão interlocutória, portanto, não definitiva.

Para justificar a urgência da decisão foi ressaltado que mesmo vivendo um período de crise financeira o estado do Rio de Janeiro concedeu ou renovou nos meses de junho e agosto 50 novos benefícios fiscais, sendo que na visão do magistrado essa atitude demonstra a violação ao princípio da proporcionalidade, na sua vertente de vedação à proteção eficiente de direitos fundamentais sociais, haja vista a diminuição das receitas para a aplicação nas áreas como a saúde e educação (fls. 23).

<sup>10</sup> Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=327936>>. Acesso em: 17 nov. 2016.

<sup>11</sup> Disponível em: <<http://d2f17dr7ourrh3.cloudfront.net/wp-content/uploads/2016/10/liminar.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2016, fls. 11.

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

Ocorre que por mais louvável que seja a decisão do magistrado, sendo apoiada em argumentos técnicos e não meramente políticos, esta por óbvio se restringi a Estado do Rio de Janeiro no qual o juízo exerce sua jurisdição.

Deste modo, apenas um Estado da Federação fica proibido de conceder os benefícios sendo certo que praticamente todos os outros estados também os instituem de maneira irregular. Portanto seria necessária uma proibição a nível nacional para que não fosse gerada uma desigualdade entre os estados-membros, desigualdade esta, totalmente incompatível com o Princípio do Federalismo estampada na Constituição Federal.

## 5.2. Proposta de súmula vinculante n. 69: a proibição de concessão dos incentivos fiscais de forma irregular a nível nacional

O instituto da súmula vinculante foi introduzido no direito brasileiro por meio da Emenda Constitucional n. 45/2004 que acrescentou o art. 103-A a Constituição Federal 1988.

Por meio desta o STF pode dar padrão à exegese de uma norma jurídica da qual existe controvérsia, em nome da segurança jurídica. As súmulas vinculantes apresentam eficácia irrestrita (*erga omnes*) e efeitos vinculantes aos órgãos do poder Judiciário e Administração Pública direta e indireta (BULOS, 2014, p. 1334).

A competência para criação da súmula vinculante compete exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal que poderá, por ofício ou provocação, mediante decisão de 2/3 dos Ministros e depois de reiteradas decisões sobre matéria de natureza constitucional, aprovar súmula que a partir de sua publicação na imprensa oficial, passará a ter efeitos vinculantes os órgãos do poder Judiciário e Administração Pública direta e indireta, também compete ao STF proceder à revisão e o cancelamento destas, nos moldes estabelecidos em lei ordinária federal (CRFB/88, art. 103-A, *caput*) (BULOS, 2014, p. 1335).

Para a criação da súmula vinculante é necessário que se preencha os dois requisitos trazidos pelo art. 103-A § 1º, aos quais: a existência de controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre estes e a Administração Pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica (BULOS, 2014, p. 1335).

Pelo que fora analisado até agora a criação de uma súmula vinculante em relação à concessão irregular de incentivos fiscais parece atender todos os requisitos exigidos pela Carta Magna.

Desta forma o Ministro Gilmar Mendes apresentou a seguinte proposta de súmula vinculante, a PSV 69:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

Nos termos da ementa apresentada qualquer incentivo fiscal de ICMS concedido de forma irregular será considerado inconstitucional.

A aprovação da súmula seria de grande importância ao combate à guerra fiscal, principalmente em razão do instituto da reclamação, este é o instrumento previsto na Constituição para garantir a eficácia das súmulas vinculantes, nos moldes do art. 103-A, § 3º, *in verbis*:

Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

O procedimento da reclamação, ao contrário das ações do controle concentrado de normas, é célere. Assim Funaro (2014) argumenta que os atos administrativos e judiciais que contrariarem a súmula poderão ser cassados de forma rápida e direta pelo STF. Além disso, este afirma que serão potencializados os riscos de serem pessoalmente responsabilizados os governadores e secretários dos estados pela concessão e até manutenção dos incentivos fiscais irregulares, podendo inclusive ser afetados seu patrimônio liberdade e direitos políticos, o que incentivaria a revogação dos benefícios anteriormente concedidos.

Na visão do autor sendo aprovada a súmula vinculante 69 os administradores poderão anular qualquer benefício fiscal concedido à revelia do CONFAZ, nos moldes determinados pelas súmulas 346 e 473 do STF. Este ressalva que embora se deva respeito ao devido processo legal e a garantia aos direitos individuais decorrentes de situações jurídicas consolidadas é provável que sejam cobrados dos beneficiários dos incentivos irregulares os valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos, pois nos moldes do artigo 142, parágrafo único, do CTN, sob pena de responsabilidade funcional do servidor, é defeso a este homologar pagamento realizado a menor (FUNARO, 2014).

Por fim Funaro (2014), destaca que o descumprimento voluntário da súmula vinculante por parte dos servidores poderia resultar em processos tanto na via ad-

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

ministrativa quanto na via judicial, civil e criminalmente por dano ao patrimônio público. Podendo estes ser propostos tanto pelo Ministério Público, como pelo cidadão eleitor por meio do instrumento da Ação Popular.

Considerando a jurisprudência do STF acerca da modulação dos efeitos temporais da decisão em relação aos julgamentos das ações do controle concentrado que se discute sobre benefícios fiscais concedidos de maneira irregular, é possível que em sendo aprovada a súmula vinculante 69 esta também tenha seus efeitos temporais modulados, na forma do art. 4 da lei nº 11.417/2006, *in verbis*:

Art. 4º súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.

O Supremo também pode deixar expresso que a súmula só terá aplicabilidade à concessão de incentivos posteriores a sua edição, não sendo assim aplicados aos incentivos já vigentes no momento da aprovação desta, em nome da segurança jurídica (FUNARO, 2014).

Entretanto, esta parece não ser a melhor escolha, haja vista que, sendo aprovada a súmula vinculante 69 esta apenas espelhará a jurisprudência pacífica do STF no que tange considerar que a concessão de incentivos de forma unilaterais pelos Estados é inconstitucional.

Assim, conforme já ressaltado os Estados ao concederem os benefícios à revalidação do CONFAZ tem total ciência de que estão editando normas inconstitucionais, de modo que não trará a súmula nenhuma grande inovação que justifique tanto a modulação dos efeitos desta como sua aplicação futura, até porque a aprovação de uma súmula vinculante não é um processo célere, entre sua proposta, discussão e eventual aprovação se decorrem grande lapso temporal no qual os estados poderão tomar ciência desta bem como realizar as medidas que julgarem necessárias.

Funaro (2014) ressalva que seria ideal que antes da votação da PSV 69 o Congresso legislasse acerca das questões envolvendo a concessão dos incentivos fiscais de ICMS, haja vista não ter o Supremo Tribunal Federal os função constitucional de legislador positivo para expedir normas que compatibilizem os interesses públicos e privados envolvidos na matéria.

Por mais pertinente que seja a ressalva realizada pelo autor, até o presente momento o Congresso Nacional não demonstrou vontade política necessária para resolver as questões relacionadas à concessão irregular dos benefícios fiscais de ICMS.

Conforme destacado no capítulo 3, vários são os projetos de leis que tramitam no Congresso com a finalidade de por um fim a guerra fiscal, entretanto, mesmo na crise econômica vivida pelo país não tem se tomado medidas concentradas para a solução da questão.

Deste modo, não pode o STF deixar de cumprir seu papel de Guardiã da Constituição, a espera do Congresso Nacional em fim resolva legislar sobre o tema.

Mais uma vez é preciso destacar que cada um dos três poderes deve utilizar de suas atribuições constitucionais para que se chegue a uma solução satisfatória ao problema da guerra fiscal.

## CONCLUSÃO

Sendo a guerra fiscal um problema que traz graves consequências para federação como um todo, tais quais: vultosa renúncia de receitas, afeta a livre concorrência, geram incertezas e inseguranças jurídicas, é necessário que Três Poderes se alinhem na busca de uma solução para esta, ocorre que por trata-se de problema complexo, esta não apresenta apenas uma causa muito menos uma simples solução.

Dentro do contexto de Federalismo no qual se insere o país, sendo a guerra fiscal um litígio entre os estados-membros, esta se apresenta como um ameaça ao modelo adotado, porém neste mesmo contexto a busca de alternativas para a problemática deve respeito à autonomia dos estados e do Distrito Federal, sob pena de violação a cláusula pétrea prevista no art. 60, § 4º inciso, I da CRFB/88.

Uma das causas da guerra fiscal é atual sistemática apresentada para concessão dos incentivos. Nos moldes da Lei Complementar 24/1975, estes apenas podem ser concedidos após a aprovação unânime no CONFAZ, ocorre que se demonstra clara a dificuldade para o alcance da unanimidade exigida, o que por muitas vezes serve como justificativa para que os estados concedam os incentivos de maneira unilateral, mesmo estando plenamente cientes de que tal prática é inconstitucional.

Entretanto apenas a aprovação regular de um convênio não é garantia que este respeitará os preceitos previstos na Carta Magna. Assim destaca-se o Convênio ICMS nº 42/2015, que mesmo regularmente aprovado no âmbito do CONFAZ, traz em seu texto uma série de deposições de constitucionalidade e legalidade de questionáveis.

Na busca de se por um fim a guerra fiscal destaca-se vários projetos de leis em tramite junto ao Congresso Nacional. O PL n. 240 de 2006 tem como proposta o

- Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

fim da exigência de unanimidade para a concessão dos incentivos fiscais junto ao CONFAZ, porém, assim como todo projeto de lei este necessita de vontade política para a sua aprovação, sendo que mesmo com a crise vivida no país, se encontra atualmente arquivado.

Por outro lado, a emenda constitucional 87 aprovada em 2015 se demonstra um importante instrumento no combate a guerra fiscal, esta mudou a sistemática do ICMS em relação às compras realizadas pela *internet e telemarketing*, de modo que à arrecadação deste será gradualmente transferida do estado de origem para o estado de destino.

A tributação no estado de destino apresenta uma série de vantagens sem paralelos com a tributação na origem, sendo que a principal delas é que a tributação no destino acaba com a força motora da guerra fiscal, ou seja, a possibilidade dos estados atraírem sociedades empresárias para o seu território com a concessão de incentivos fiscais. Assim dentre todas as propostas analisadas é que parece apresentar a maior viabilidade tanto do ponto de vista de se alcançar o objetivo quanto em relação ao respeito às regras constitucionais. Ocorre que tal proposta sofre grande rejeição dos Estados mais industrializados, já que a princípio estes perderiam em arrecadação. Porém essa visão enganosa, haja vista que o fim da guerra fiscal geraria grandes benefícios para a Federação como um todo, de modo que se os estados deixassem de conceder benefícios irregulares voltariam a possuir as receitas que vem abrindo mão ao longo de todos esses anos.

Sendo a concessão de incentivos fiscais por leis ou decretos estaduais inconstitucionais, muitas vezes o judiciário é provocado a se manifestar sobre estes.

O Supremo Tribunal Federal no julgamento das ações do controle concentrado de normas tem por reiteradas vezes declarado a inconstitucionalidade das leis e decretos concessivos de benefícios fiscais que não foram aprovadas no âmbito do CONFAZ. Entretanto, essa firme jurisprudência do Supremo não tem se demonstrado suficiente para impedir que os Estados continuem concedendo os incentivos de forma unilateral. Entre as hipóteses levantadas para explicar esta situação, estão à adoção da tese pelo STF de que a revogação da lei questionada acarreta a perda do objeto da ação, tornando-as prejudicadas e a escolha da Corte Suprema de modular os efeitos das decisões de grande parte das ações que julgam a leis concessivas dos benefícios fiscais.

A aprovação pelo Supremo Tribunal Federal da súmula vinculante 69 que declara que qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo,

crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS concedido sem aprovação do CONFAZ é inconstitucional, seria de grande importância no enfrentamento da guerra fiscal. Porém por tratar-se apenas de um projeto, por enquanto há apenas expectativa de aprovação não gerando assim, solução concreta para o fim do problema.

## REFERÊNCIAS

- ABREU, Fabiano Rodrigues. *Não analisar ADI porque lei foi revogada é simplório*. 2007. Disponível em: <[http://www.conjur.com.br/2007-abr-24/nao\\_analisar\\_adi\\_porque\\_lei\\_foi\\_revogada\\_simplorio](http://www.conjur.com.br/2007-abr-24/nao_analisar_adi_porque_lei_foi_revogada_simplorio)> Acesso em: 16 nov. 2016.
- ABREU, Jerry Levers; DALCIN, Orlando F. *Convênio ICMS 31/2016: ilegalidade ou legitimação de incentivos fiscais?*. 2016. Disponível em: <<http://alfonsin.com.br/convnio-icms-31-ilegalidade-ou-convalidao>> Acesso em: 10 out. 2016.
- ALECRIM, Fernando. *PEC 228/04: O projeto de reforma tributária do primeiro governo do Partido dos Trabalhadores (2002-2006) sob a ótica do federalismo – Parte II*. 2013. Disponível em: <<http://blogafresp.org.br/2013/09/03/pec-22804-o-projeto-de-reforma-tributaria-do-primeiro-governo-do-partido-dos-trabalhadores-2002-2006-sob-a-otica-do-federalismo/>> Acesso em: 2 nov. 2016.
- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicentino. *Direito tributário na Constituição e no STF*. 13. ed. Niterói: Impetus, 2007.
- ARAUJO, Ulisses Gomes. *Imposto sobre valor agregado (IVA) a guerra fiscal e o princípio do federalismo brasileiro*. 2011. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10746](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10746)>. Acesso em: 4 out. 2016.
- BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional contemporâneo, os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BATISTA, Daiane Carvalho. *A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico*. 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10993&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10993&revista_caderno=26)>. Acesso em: 27 out. 2016.
- BRIGAGÃO, Gustavo. *Convênio sobre depósito ou redução de benefícios fiscais de ICMS gera incertezas*. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mai-18/consultor-tributario-convenio-reducao-beneficios-fiscais-icms-gera-incertezas>>. Acesso em: 10 out. 2016.
- BRIGAGÃO, Paula Naves. *Competência tributária*. 2012. Disponível em: <<http://conteudojuridico.com.br/artigo,competencia-tributaria,36984.html>>. Acesso em: 29 set. 2016.

•• Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARNEIRO, Raphael Funchal. *A incidência do ICMS no comércio eletrônico*. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/38302/a-incidencia-do-icms-no-comercio-eletronico>>. Acesso em: 3 nov. 2016.

CARRAZA, Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2007.

FAUSTINO, Fabrício Salema. *Incentivos fiscais de ICMS ameaçados com recente disposição do CONFAZ*. 2016. Disponível em: <<http://www.fortes.adv.br/pt-BR/conteudo/artigos-e-noticias/405/incentivos-fiscais-de-icms-ameacados-com-recente-disposicao-do-confaz.aspx>>. Acesso em: 12 out. 2016.

FERRAIOLI, Renata. *Implicações do convênio ICMS n. 42/2016*. 2016. Disponível em: <<http://schneiderpugliese.com.br/blog/index.php/implicacoes-do-convenio-icms-no-422016/>>. Acesso em: 13 out. 2016.

FUNARO, Hugo. *Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF*. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>>. Acesso em: 16 nov. 2016.

GERMANO, Livia. *Emenda transfere ICMS do comércio eletrônico da origem para o destino*. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-abr-16/icms-comercio-eletronico-mudar-origem-destino>>. Acesso em: 27 out. 2016.

HARADA, Kiyoshi. *Incentivos fiscais do ICMS e o Confaz*. 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11089](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11089)>. Acesso em: 26 out. 2016.

MAGALHAES, Michael Pedrosa. *PEC 233/2008: reforma tributária, federalização do ICMS e sua (in)constitucionalidade*. 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11124](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11124)>. Acesso em: 27 out. 2016.

MELO, José Eduardo Soares. *ICMS teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

PAES, Nelson Leitão. *A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os Estados*. 2009. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-71402009000300003](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402009000300003)>. Acesso em: 26 out. 2016.

PAUSEN, Leandro; MELLO, José Eduardo. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PÉRES, Taynah Litaiff Ispier Abraham Carpinteiro. *A ação direta de inconstitucionalidade e a perda superveniente de seu objeto*. 2010. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=8028](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8028)> Acesso em: 15 nov. 2016.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SALAMACHA, Eduardo. *ICMS e Guerra Fiscal: a busca de fundamentos constitucionais para a federalização do tributo como forma de resolução do problema da guerra fiscal*.

2013. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=2861>>. Acesso em: 1 nov. 2016.

SALES, Claudio J. D. *ICMS: a origem do problema e o destino da solução*. 2013. Disponível em: <[http://www.informacoesmunicipais.com.br/?pagina=detalhe\\_noticia&noticia\\_id=40693](http://www.informacoesmunicipais.com.br/?pagina=detalhe_noticia&noticia_id=40693)>. Acesso em: 27 out. 2016.

BARATTO, Gedalva; LOBATO, José Roberto Soares. *Fórum fiscal dos estados brasileiros cenário de reforma tributária com tributação dual sobre o consumo*, 2007.

SANTOS, Alessandro Lucas. *O subsistema constitucional tributário sob a ótica do federalismo cooperativo assimétrico*. 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2647](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2647)>. Acesso em: 5 out. 2016.

SERAFIN, Gabriela Pietsch. *O princípio federativo e a autonomia dos entes federados*. 2014. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao058/Gabriela\\_Serafin.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao058/Gabriela_Serafin.html)>. Acesso em: 28 set. 2016.

SILVA, José Afonso. *Curso e direito constitucional positivo*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. IV: Os tributos na constituição.

VIEIRA, Lorena. *O ICMS, o incentivo fiscal e o convênio Confaz 42/2016*. 2016. Disponível em: <<http://www.mtostes.com.br/blog/2016/08/12/o-icms-o-incentivo-fiscal-e-o-convenio-confaz-422016/>>. Acesso em: 12 out. 2016.

