

Cadernos Jurídicos

Ano 21 - Número 54 - Abril-Junho/2020

Gestão e Políticas Públicas e Direito Tributário



Escola Paulista da Magistratura
São Paulo, 2020



Diretor

Desembargador Luís Francisco Aguilar Cortez

Vice-Diretor

Desembargador Milton Paulo de Carvalho Filho

Conselho Consultivo e de Programas

Desembargador Adalberto José Queiroz Telles de Camargo Aranha Filho

Desembargador Dácio Tadeu Viviani Nicolau

Desembargador Fernando Antonio Torres Garcia

Desembargador Luciana Almeida Prado Bresciani

Desembargador Moacir Andrade Peres

Desembargador Renato Rangel Desinano

Juiz Carlos Bortoletto Schmitt Corrêa

Coordenadores da edição

Desembargadora Mônica de Almeida Magalhães Serrano

Juiz Eurípedes Gomes Faim Filho

Juiz José Mauricio Conti

Cadernos Jurídicos

Gestão e Políticas Públicas e Direito Tributário

ISSN 1806-5449

Cadernos Jurídicos, São Paulo, ano 21, nº 54, p. 1-216, Abril-Junho/2020

CADERNOS JURÍDICOS / Escola Paulista da Magistratura
V. 1, nº 1 (2000) - São Paulo: Escola Paulista da Magistratura

Bimestral

2000, v. 1 (1 - 2)
2001, v. 2 (3 - 4 - 5 - 6)
2002, v. 3 (7 - 8 - 9 - 10 - 11 - 12)
2003, v. 4 (13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18)
2004, v. 5 (19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24)
2005, v. 6 (25)
2006, v. 7 (26 - 27 - 28)
2007, v. 8 (29 - 30)
2008, v. 9 (31)
2009, v. 10 (32)
2011, v. 11 (33)
2012, v. 12 (34 - 35)
2013, v. 13 (36 - 37)
2014, v. 14 (38)
2015, v. 15 (39 - 40 - 41)
2016, v. 16 (42 - 43 - 44 - 45)
2017, v. 17 (46)
2019, v. 18 (47 - 48 - 49 - 50 - 51 - 52)
2020, v. 19 (53 - 54)

Direito

CDU 34(05)

Jurisprudência

CDU 35(05)

ISSN 1806-5449



Escola Paulista da Magistratura
Rua da Consolação, 1.483 - 1º ao 4º andar
CEP 01301-100 / São Paulo - SP
Fones: (11) 3256-6781 / 3257-0356
www.epm.tjsp.jus.br
imprensaepm@tjsp.jus.br

I – Poder Judiciário: Orçamento, Gestão e Políticas Públicas

1. Poder Judiciário e políticas públicas
Desafios internos e externos
Alexandra Fuchs de Araújo e Alexandre Jorge Carneiro da Cunha Filho .. 11
2. Ônus da prova, integridade e controle concomitante nas parcerias entre entes privados sem finalidade lucrativa e a administração pública
Élida Graziane Pinto 25
3. A propriedade como base da organização econômica e social: aspectos históricos e filosóficos
Eutálio Porto 37
4. Políticas públicas de reabilitação de transtornos psiquiátricos e saúde mental no trabalho
Heliana Hess..... 49
5. Regime constitucional do orçamento público e os princípios orçamentários
José Mauricio Conti 65

II – Direito Tributário

1. IPVA: estrutura normativa e questões atuais
Argos Campos Ribeiro Simão..... 81
2. Controvérsias sobre taxa judiciária e o financiamento dos fundos de modernização do Poder Judiciário
Cleucio Santos Nunes 91
3. Estado fiscal, tributos, incentivos fiscais, fiscalidade e extrafiscalidade: fundamentos de um Estado Democrático de Direito
Darwin de Souza Pontes 117
4. O princípio constitucional da capacidade contributiva e a delimitação de apuração da base de cálculo e alíquotas aplicáveis ao IPTU no Município de São Paulo
Flávio Alberto Gonçalves Galvão..... 135
5. O ordenamento constitucional tributário e o dever de garantir os direitos fundamentais pelo princípio da proibição ao confisco no processo tributário: invocação do princípio em tese como direito fundamental
João Paulo Mendes Neto..... 149
6. Federalismo fiscal e autonomia municipal: reflexos da reforma tributária na gestão do imposto predial e territorial urbano pelo município
João Paulo Mendes Neto e Carlos Alberto Schenato Junior 165
7. O princípio do não confisco no direito tributário
*Monica de Almeida Magalhães Serrano e
Priscila Mafra Bernardes Lenza Schlickmann.....* 181
8. IPTU: atualidades na jurisprudência
Nathaly Campitelli Roque..... 203

Apresentação

Com grande satisfação apresentamos esta edição dos Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura já tradicionais na doutrina jurídica brasileira.

Os atuais cadernos são frutos de estudos realizados pelos Núcleos da Escola: Núcleo Poder Judiciário: Orçamento, Gestão e Políticas Públicas; e o Núcleo de Direito Tributário.

Fruto do primeiro Núcleo, temos o texto conjunto dos professores Alexandra Fuchs de Araújo e Alexandre Jorge Carneiro da Cunha Filho, que trataram sobre os desafios internos e externos enfrentados pelo Poder Judiciário quando defrontado com a questão das políticas públicas.

O problema do ônus da prova nas parcerias entre entes privados sem fins lucrativos e a administração pública foi enfrentado pela professora Élide Graziane Pinto.

O professor Eutálio José Porto de Oliveira trouxe luz sobre a propriedade como base da organização econômica e social.

As políticas públicas de reabilitação de transtornos psiquiátricos e saúde mental no trabalho foram tratadas com o conhecimento de causa que tem a professora Heliana Maria Coutinho Hess.

Finalmente, nesse Núcleo, o professor José Maurício Conti compartilhou o amplo conhecimento que detém sobre o orçamento público, seu regime constitucional e os princípios orçamentários.

Já no Núcleo de Direito Tributário, o professor Argos Campos Ribeiro Simões esclareceu a estrutura normativa do IPVA trazendo questões atuais sobre o assunto.

O professor Cleucio Santos Nunes abordou as controvérsias sobre a taxa judiciária e o financiamento dos fundos de modernização do Poder Judiciário.

A extrafiscalidade e a fiscalidade, em especial no âmbito dos incentivos fiscais, foram elucidadas pelo professor Darwin de Souza Pontes, que deu ênfase a essa questão no Estado Democrático de Direito.

A difícil questão do princípio da capacidade contributiva foi tratada com ênfase na apuração da base de cálculo e alíquotas aplicáveis ao IPTU no Município de São Paulo pelo professor Flávio Alberto Gonçalves Galvão.

A proibição do confisco, questão de difícil definição, foi tratada como direito fundamental pelo professor João Paulo Mendes Neto. A complexidade do tema levou a que fosse tratado também pelas professoras Mônica de Almeida Magalhães Serrano e Priscila Mafra Bernardes Lenza Schlickmann.

Os professores João Paulo Mendes Neto e Carlos Alberto Schenato Júnior, antecipando-se à reforma tributária, questionaram como ficaria a autonomia municipal na gestão do IPTU.

Os cadernos terminam com uma profunda análise da jurisprudência referente ao IPTU feita pela professora Nathaly Campitelli Roque.

Estamos certos de que esses trabalhos brilharão como faróis no mundo jurídico a indicar o caminho para todos que transitam por essas sendas tortuosas.

Os Coordenadores.

Eurípedes Faim
José Maurício Conti
Mônica Serrano

I

Poder Judiciário: Orçamento, Gestão e Políticas Públicas

Poder Judiciário e políticas públicas

Desafios internos e externos

*Alexandra Fuchs de Araújo*¹

Juíza de Direito no Estado de São Paulo

*Alexandre Jorge Carneiro da Cunha Filho*²

Juiz de Direito no Estado de São Paulo

Sumário: 1. Introdução; 2. Dificuldades na formulação de políticas públicas para o próprio Judiciário em razão de fatores alheios aos juizes; 2.1. A lei – a recente criação do juiz das garantias pelo Pacote Anticrime; 2.2. As Cortes Superiores – Detran – Resp. n 1825.757/RS; 2.3. Política interna – metas numéricas e lides repetitivas; 3. Intervenção do Judiciário em política pública do Executivo – um caso de curioso êxito – de acessibilidade nos ônibus à solução de fila de próteses em São Paulo; 4. Conclusão; 5. Bibliografia.

1. Introdução

Tema que há algum tempo vem sendo recorrente nos debates acadêmicos é o da repercussão da atuação do Judiciário nas políticas públicas desenvolvidas pelo Executivo.

Discute-se sobretudo em que medida a atuação dos juizes na análise de casos individuais acaba por gerar distorções nos serviços a cargo da Administração, seja por gerar despesa sem identificação da respectiva fonte de custeio, seja por implicar violação à isonomia que deve existir entre seus usuários.³

Ao lado de argumentos como os apontados, nas peças de defesa da Fazenda em juízo também costumam ser veiculadas teses mais etéreas, como a de infração ao princípio da

¹ Mestre em Direito do Estado. Professora da Escola Paulista da Magistratura. Pesquisadora vinculada ao NEPAD. Coordenadora da Célula de Soluções Estratégicas do Grupo de Administração Legal (GEAL) do CRASP.

² Doutor e mestre em Direito do Estado. Professor da Escola Paulista da Magistratura. Pesquisador vinculado ao CEDAU.

³ Sobre o ponto, ver, a título ilustrativo: MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 236 e ss.; MURDA, Paula F. V. Navarro. *Políticas públicas: o controle judicial e o papel das funções essenciais à Justiça*. Curitiba: Prismas, 2015, p. 127 e ss.; VASCONCELOS, Natália Pires de. Direitos sociais e orçamento público: o custo de direitos como um problema empírico. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2018. v. II, p. 37-64; RIBEIRO, Maria de Fátima. Separação de poderes, federalismo fiscal e atuação do Poder Judiciário nas políticas públicas. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2018. v. II, p. 99-127, p. 118 e ss.; ROTA, Giovanna M. S. Judicialização de políticas públicas: aspectos financeiros e orçamentárias do Projeto de Lei n. 8.058/2014. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2018. v. II, p. 245-282; GROTTI, Dinorá Adelaide M.; MOCCIA, Maria Herminia P. P. e S. Políticas públicas e judiciário: saúde. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2018. v. II, p. 245-282, p. 266 e ss.

separação de poderes⁴ e a de falta de legitimidade democrática de agentes não eleitos fazerem “escolhas trágicas” que deveriam ser exclusivas dos representantes do povo.⁵

Neste ensaio não adentraremos em tais em questões.

Considerando que, apesar do debate teórico, diuturnamente nosso Judiciário é chamado a decidir milhares de pleitos de cidadãos insatisfeitos com a resposta dada pelas repartições públicas a suas pretensões,⁶ e que isso vem gerando um acréscimo contínuo e expressivo do número de processos que aportam ano após ano em seus escaninhos, nessa reflexão abordaremos a dificuldade de se criar políticas públicas para o próprio aparato de Justiça por fatores alheios ao esforço performático exigido dos magistrados de primeira e segunda instâncias.

Sem ambição de esgotarmos o assunto, discorreremos sobre três exemplos de fontes de desassossego a impactar negativamente as rotinas judiciais que não estão relacionadas com a atuação dos juízes que prestam jurisdição ordinária (nome que empregamos para diferenciar essa função da desempenhada pelas Cortes Superiores em nosso sistema).

Após esse olhar para dentro, voltaremos nossa atenção para fora, tratando de um caso de curioso êxito envolvendo o controle feito pelo Judiciário sobre uma política pública do Executivo, a sugerir que, apesar dos óbices teóricos normalmente suscitados contra tal atividade, ela, especialmente quando há boa vontade por parte de seus atores, pode gerar resultados alvissareiros para a população.

2. Dificuldades na formulação de políticas públicas para o próprio Judiciário em razão de fatores alheios aos juízes

O bom exercício da jurisdição depende, para além da qualidade e disposição dos seus integrantes em decidir os processos que aportam ininterruptamente em seus cartórios, da estrutura que lhes é ofertada pelo Estado e, como é intuitivo, do volume de casos submetidos à sua apreciação por unidade de tempo.

Hoje, o órgão administrativo para definir a estrutura e as estratégias a serem adotadas para uma justiça eficiente é principalmente o CNJ (Conselho Nacional de Justiça), cujas políticas no mais das vezes são apenas replicadas no âmbito dos Tribunais locais.

Bucci define políticas públicas como:

⁴ Esta é de forte inspiração no mundo das ideias oitocentistas, a *la* Montesquieu e Rousseau, em um mundo no qual o juiz seria apenas a boca de uma lei racional, produzida por sábios, que não estabeleceriam obrigações iníquas, na medida em que, nesse caso, também se prejudicariam com sua aplicação (dado o suposto alcance geral então imaginado para tal tipo de ato normativo) (ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Du contrat social*. Paris: Flammarion, 2001 (1ª edição: 1762). Livro II, cap. VI, p. 77-79). A realidade, contudo, não corresponde exatamente ao quadro pintado pelos célebres autores. Quanto à lição de Rousseau vale dizer que, se é difícil os parlamentares produzirem leis que os prejudicam pessoalmente ou então certos interesses patrocinados por cada qual, tanto não se passa com aquelas que lesam o outro, terceiros que, em minoria ou mesmo maioria numérica, não conseguem se fazer ouvir no processo legislativo.

⁵ Isso imaginando que quem faz a “escolha trágica” submete-se aos seus efeitos, o que não necessariamente ocorre com os formuladores de várias de nossas políticas públicas, como nas áreas de saúde e educação.

⁶ Seu fundamento constitucional em nosso sistema está no art. 5º, XXXV, da Constituição (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”). Sobre a evolução da fórmula prevendo a inafastabilidade da jurisdição em nosso constitucionalismo, ver MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; PALMA, Juliana Bonacorsi de. Controle judicial da administração pública: um projeto constitucional?. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2018. v. II, p. 19-36, p.27 e ss.

*a ação governamental coordenada e em escala ampla, atuando sobre problemas complexos, a serviço de uma estratégia determinada, tudo isso conformado por regras e processos jurídicos. Seu objetivo é colocar em conexão os aspectos políticos e jurídicos que provocam a ação governamental; em outras palavras, de que formas, por meio ora de uma aproximação realista e analítica, ora idealista e prescritiva, se impulsionam as transformações jurídico-institucionais, isto é visão prospectiva.*⁷

Essa ação governamental, ainda segundo Bucci:

*é marcada pelo caráter “labiríntico” das conexões possíveis entre direito e política, conforme já anotado, sendo esse um dos fatores da dispersão de foco e da dificuldade de estabelecer linhas de trabalho capazes de proporcionar um conhecimento mais amplo e profundo sobre o fenômeno das políticas públicas.*⁸

No labirinto jurídico e político em que são elaboradas as normas e metas para a eficiência da prestação jurisdicional, os juízes não são sequer ouvidos, seja pelo CNJ⁹ ou pelas cúpulas dos Tribunais, seja pelo Poder Executivo ou pelo Poder Legislativo.

Essa falta de comunicação vem trazendo dificuldades nada ordinárias para que os magistrados possam se desincumbir adequadamente das tarefas que lhes são confiadas, sendo que institucionalmente as principais respostas que vêm sendo oferecidas à sociedade são a expansão dos seus quadros¹⁰ e o estabelecimento de metas numéricas de julgamento.

Vejam os três exemplos de escolhas/decisões que, estando fora da órbita de atuação dos julgadores de primeira e segunda instâncias, evidenciam a complexidade do cenário descrito.

2.1. A lei – a recente criação do juiz das garantias pelo Pacote Anticrime

Apesar de responsáveis pela aplicação da lei no caso concreto com força de coisa julgada, raramente os juízes são consultados antes da aprovação de atos normativos, mesmo aqueles que têm significativo potencial de alterar suas rotinas, do que são exemplos

⁷ BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem Direito e Políticas Públicas. In: *Dossiê Direito e Políticas Públicas*. No prelo, p.16.

⁸ *Idem*, p. 15.

⁹ Como bem observado por Luciana Ortiz T. Costa Zanoni: “O Conselho Nacional de Justiça promoveu mudanças gerenciais no Poder Judiciário com a finalidade de torná-lo mais eficiente. Embora os esforços para que a reforma chegasse até a base da estrutura vertical, esse novo pensar chegou à primeira instância traduzido em metas a serem cumpridas. O distanciamento entre juízes e servidores do amplo e importante trabalho que foi e está sendo desenvolvido dentro da rede de governança colaborativa resulta em ausência de engajamento e freios a resultados mais eficientes” (Os caminhos para uma governança democrática no poder judiciário. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: orçamento, gestão e políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2017. v. I, p. 95-114, p. 98).

¹⁰ “O fruto de uma formação jurídica também superada, e que só enxerga o processo como alternativa à resolução de conflitos, faz prevalecer a tendência ao crescimento vegetativo do corpo judicial – magistrados e funcionários – até o infinito. Sempre que se indaga qual seria a solução para os problemas do Judiciário, a partir de sua invencível lentidão, a resposta não tarda: faltam juízes, faltam funcionários, faltam prédios e equipamentos” (NALINI, José Renato. Desafios na gestão judicial. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: orçamento, gestão e políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2017. v. I, p. 161-176, p. 163).

candentes a aprovação do Código de Processo Civil de 2015 e a do “Pacote Anticrime” (Lei nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019).

Destinatários dos comandos que são gestados pelo Parlamento, responsáveis perante a opinião pública pelos resultados não satisfatórios do exercício da jurisdição, os magistrados normalmente não têm qualquer participação na construção de leis que futuramente impactarão no funcionamento do sistema de Justiça.

Para o Judiciário, assim como para a Administração, vêm determinações de despesas de fora para dentro, sem a respectiva designação de fonte de custeio, nem a certeza de fornecimento de meios adequados para satisfação dos novos encargos atribuídos.

Do mesmo modo como se dá em outros setores da vida alcançados pela pena do legislador, as alterações impostas pela lei nas rotinas judiciais não costumam vir justificadas com os estudos que lhes motivaram,¹¹ se é que são feitas investigações mais sérias com base empírica antes da edição de comandos gerais com validade em todo o território nacional e, vejam só, algumas vezes com efeito imediato ou quase no funcionamento da instituição.

A Lei 13.964/2019 ilustra bem o ponto.

O diploma, aprovado no apagar das luzes do ano de 2019 (na véspera do Natal), trouxe alterações aos Códigos Penal e de Processo Penal,¹² bem como a diversas leis esparsas.

Uma ideia bem intencionada,¹³ a da instituição do “juiz das garantias” no nosso processo penal (art. 3º), foi aprovada dando-se o prazo de 30 dias para sua implantação em todo o país (art. 20).

Passados dois meses da inovação legal, não veio a lume sequer o número exato de comarcas do país em que haveria apenas um juiz com competência criminal, e, nesse caso, como se operacionalizará a mudança legislativa.

Não se abriu a oportunidade para os magistrados com atuação na área exporem seus pontos de vista a respeito, dizendo, sob sua perspectiva, como seria possível melhorar o aparato da Justiça Criminal e, em específico, “se” e “como” a introdução da figura do juiz das garantias em nosso sistema contribuiria para seu aperfeiçoamento.

¹¹ Isso é um contrassenso, inclusive indo de encontro à constante evolução que, pelo menos em termos de legislação, vem experimentado o poder normativo a cargo do Executivo, cujo exercício passa a supor um iter cada vez mais processualizado, com oportunidade de oitiva de interessados e a realização de estudos de impacto regulatório. A respeito confira-se a redação do art. 29 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, arts. 5º e 6º das Leis 13.874/2019 e 13.848/2019, respectivamente. Sobre aprimoramentos possíveis no processo legislativo, ver NAGATA, Bruno Mitsuo. Questões atuais do devido processo legislativo. In: CUNHA FILHO, Alexandre J. C. da; ISSA, Rafael H.; SCHWIND, Rafael W. *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro*: anotada. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 91-97.

¹² Entre nós curiosamente se vem aceitando a alteração por lei ordinária e mesmo por medida provisória (!) de comandos previstos em Códigos de Legislação, antes vistos como pontos culminantes de um esforço de racionalização da disciplina normativa a reger determinados setores da vida humana. A nosso ver, o fenômeno é de difícil compreensão. Se para a mudança do Código como um todo há necessidade de um rito mais detido, com a oitiva de especialistas, por que para mudanças nos respectivos textos não se exige maior critério? Na situação examinada note-se que foram feitas mudanças significativas em vários dispositivos do Código de Processo Penal, isso considerando que também está sendo gestado no Congresso o projeto de uma nova compilação a respeito. Provavelmente o país poderia esperar melhores resultados na realidade caso as iniciativas tivessem sido unificadas, e trabalhadas de modo mais consistente e refletido antes da aprovação apressada de qualquer delas.

¹³ E provavelmente acertada caso desenhada à luz das condições materiais e humanas existentes no Judiciário para sua concretização.

Também não houve por parte do legislador preocupação em se deixar para os Estados alguma margem de apreciação sobre “como” e “onde” seria possível concretizar a novidade, dando, pois, cumprimento possível, conforme as circunstâncias locais, à nova legislação.

Pouco tempo depois houve a suspensão do prazo em questão em duas oportunidades pelo STF, uma por seis meses e outra por lapso indefinido.¹⁴

2.2. As Cortes Superiores – Detran – Resp. n. 1.825.757/RS

Além de comandos legais que, de inopino e de cima para baixo, implicam ônus organizacionais a serem absorvidos pelo Judiciário, ou então que, repercutindo na esfera jurídica de milhares de pessoas, funcionam como causa da explosão de demandas a exigirem resposta por parte dos integrantes de tal Poder, decisões de nossas Cortes Superiores podem produzir efeito análogo sobre nosso aparato de Justiça.

Um exemplo que ilustra perfeitamente o fenômeno é a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp. n. 1.825.757/RS, julgado em 18 de novembro de 2019.

Certamente com a melhor das intenções, na ocasião o STJ pronunciou-se no sentido de não ser peremptório o prazo administrativamente previsto no Código de Trânsito Brasileiro para a indicação do condutor no caso de cometimento de infração na condução de veículo automotor.

Confira-se passagem do voto da Ministra Relatora, acompanhado por unanimidade da Turma, sem registro de maiores discussões a respeito na respectiva sessão:

Não assiste razão ao Agravante, porquanto verifico que o acórdão recorrido está em confronto com orientação desta Corte, segundo a qual em obediência ao princípio da inafastabilidade da jurisdição previsto no art. 5º, XXXV, da Constituição da República, o proprietário do veículo autuado tem direito a apresentar o condutor responsável pela infração ainda que fora do prazo, uma vez que a preclusão temporal prevista no art. 257, § 8º, do Código de Trânsito Brasileiro é meramente administrativa (p. 5 do acórdão, grifo nosso).

Qual o efeito gerado na realidade por tal precedente?

Sim, como era de se imaginar, boa parte do universo de cidadãos que respondiam a processo administrativo vocacionado a suspender ou cassar seu direito de dirigir junto ao Departamento de Trânsito (Detran) de seu estado viu no pronunciamento a chance de pôr fim a tal transtorno.

Essas milhares de pessoas que, apesar de devidamente notificadas nos termos da lei, perderam o prazo previsto para a indicação daquele que seria o responsável pela conduta faltosa resolveram indicar um familiar ou conhecido para, como se diz popularmente, “assinar o BO”.¹⁵

O único percalço a respeito passou a ser a necessidade de apresentação de uma declaração com firma reconhecida em cartório, dado que, como é de conhecimento geral

¹⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ministro Luiz Fux suspende criação de juiz das garantias por tempo indeterminado*. 22 jan. 2020. <https://bit.ly/2BdVNoT>, acesso em 10/03/20.

¹⁵ Abreviatura de “Boletim de Ocorrência”.

para os que compartilham da nossa cultura, corresponde a uma exigência que não costuma dissuadir terceiros alheios aos fatos constantes de um AIIIM¹⁶ de “altruisticamente” assumir a responsabilidade pelo que não cometeram.

Note-se que no REsp n. 1.825.757/RS não houve uma simples reafirmação de outros julgados do STJ no sentido de autorizar, quando há prova pertinente a respeito, que em juízo comprove-se que o proprietário de um veículo não foi quem efetivamente violou a regra de trânsito em determinadas circunstâncias de tempo e lugar.

No precedente sob exame diz-se que a indicação de condutor pode ocorrer a qualquer tempo em juízo, desmerecendo, assim, todo o rito do processo administrativo sancionatório previsto no Código de Trânsito Brasileiro,¹⁷ que, na linha do quando decidido, passou a não gerar preclusões para o administrado.

2.3. Política interna – metas numéricas e lides repetitivas

O principal órgão de controle do Poder Judiciário, o Conselho Nacional de Justiça – CNJ, para controlar a qualidade do nosso sistema de Justiça criou indicadores numéricos. Assim, as variáveis para avaliação do funcionamento adequado da atividade controlada são criadas a partir de planos estratégicos, e um dos indicadores a respeito corresponde a julgar anualmente mais processos do que aqueles que são distribuídos no mesmo período.

As críticas às metas numéricas do CNJ são frequentes, uma vez que a experiência vem revelando que a simples imposição aos julgadores de um número cada vez maior de sentenças em uma mesma unidade de tempo não tem produzido pacificação social, ou seja, um número menor de litígios entre as pessoas, o que seria um dos produtos a se esperar de um aparato organizado para dirimir controvérsias.

Muito pelo contrário.

As metas estimularam a movimentação processual muitas vezes desnecessária, já que tiraram da mão do juiz o controle do tempo do processo. O tempo para a efetividade de uma decisão processual não se relaciona, muitas vezes, com a velocidade com que é proferida a sentença, e sim com o tempo de reflexão sobre uma questão. Quando se está diante de conflitos individuais e sociais, a rapidez da decisão pode intensificar o conflito, e não o contrário.

A criação das metas não leva em conta fatores relevantes para a redução do tempo médio de tramitação de processos, os cortes orçamentários sofridos pela Justiça; os efeitos da PEC 06/19 e o volume de aposentadorias; o adoecimento dos juízes e das juízas em razão do volume de decisões proferidas e a serem proferidas, por vezes

¹⁶ Auto de Infração e Imposição de Multa, ou então AIT - Auto de Infração de Trânsito, designações que normalmente são utilizadas em tais documentos.

¹⁷ Esse desmerecimento, vale dizer, também vai na contramão de esforços doutrinários que preconizam o fortalecimento do *processo administrativo* como mecanismo para aprimoramento do exercício da função pública em prol do cidadão, isto é, que seja instrumental para que a Administração também corresponda a um *locus* de realização de justiça no desempenho de suas tarefas (a incluir o dizer o Direito no caso concreto quando da análise de recursos de trânsito). Para um estudo recente acerca do papel transformador que os ditames da processualidade podem trazer para uma melhor governança pública, ver PEREZ, Marcos Augusto. *Testes de legalidade: métodos para o amplo controle jurisdicional da discricionariedade administrativa*. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 186 e ss.

inutilmente, apenas para fazer o processo rodar no fatídico prazo de 100 dias,¹⁸ independentemente da fase em que o processo se encontre (conhecimento ou execução); ou do tipo de jurisdição (como a meta de julgamento em 100 dias para o juizado especial, que compromete o princípio da oralidade dessa justiça, cujo rito acabou por se “ordinarizar”, e cujas matérias analisadas muitas vezes são idênticas àquelas apreciadas repetidamente na justiça comum, sobretudo quando um dos atores envolvidos é litigante habitual, como grandes empresas ou o Estado).

As metas numéricas, por outro lado, simplesmente ignoram o fenômeno das lides repetitivas, verdadeiro vilão da boa prestação jurisdicional e responsável de destaque pelo consumo incessante de recursos orçamentários do Poder Judiciário.

A atuação do CNJ até hoje apenas confirmou antiga lição de Bedaque: a efetividade do processo depende fundamentalmente da existência de meios adequados a resolver os inúmeros problemas surgidos no plano material,¹⁹ e não da velocidade do julgamento.

A problemática das lides repetitivas, como aponta Farina,²⁰ não é uma exclusividade da realidade judiciária brasileira. Ela não é uma consequência de um aparelho judicial ruim ou de um sistema processual complexo, mas sim da massificação das relações na sociedade moderna, da velocidade da informação²¹ e, o que acrescentamos, da postura renitente de alguns grandes prestadores de serviços (públicos e privados) que insistem em atuar fora de padrões mínimos de qualidade, lesionando incessantemente uma parcela relevante das pessoas que com eles diariamente se relacionam para obtenção de bens indispensáveis ou úteis à sua existência.

Difícil imaginar que o Judiciário, na atual toada, vá conseguir oferecer resposta satisfatória ao desafio que lhe é posto, isso se não possuir meios de atingir a origem comum desses macrolitígios, oferecendo-lhes, em tempo razoável, uma solução adjudicatória única ou ao menos coordenada entre os diversos órgãos que atomizadamente cuidam de aspectos de um problema maior, que, no cenário vivenciado, permanece intocado, apesar do giro cada vez mais veloz das engrenagens judiciais.

O Brasil, na última reforma processual, optou pela aglutinação de demandas através dos mecanismos de padronização dos tribunais. Refosco, em tese defendida há alguns anos, já havia apontado para a fragilidade desta escolha legislativa, talvez inadequada para a realidade brasileira. Isso porque as várias ações individuais continuam tramitando nas varas, após a suspensão, gerando os mesmos movimentos cartorários que uma ação não decidida dentro do sistema de agregação de demanda desenvolvido.²²

Ainda, tão logo uma tese seja definida, surgem variáveis, passando a defesa dos diversos litigantes a ter como principal objetivo evitar a conformação à norma jurídica estabelecida na *ratio decidendi* do recurso repetitivo, aumentando (e não reduzindo), assim, a complexidade das teses em jogo.

¹⁸ Esse é o prazo estipulado pela Corregedoria do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo para constar atraso na planilha dos juízes.

¹⁹ BEQUADE, José Roberto dos Santos. *Tutela Cautelar e Tutela Antecipada: tutelas sumárias e de urgência* (tentativa de sistematização). 5. ed. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 13.

²⁰ FARINA, Fernanda Mercier Querido. *Técnicas de agregação de demandas repetitivas: uma análise comparativa da experiência norte americana em busca da eficiência processual*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Processual) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 62.

²¹ MULLENIX, Lina S. Lessons from Abroad: Complexity and Convergence. *Villanova Law Review*, v. 46, n. 1, 2000, p. 4.

²² REFOSCO, Helena Campos. *Ação coletiva e democratização do acesso à Justiça*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

A atuação dos tribunais superiores ainda tende a não colaborar com a pacificação, confirmando-se, não raro, a tese de Asperti, no sentido de que os litigantes repetitivos usufruem de considerável vantagem estratégica ao conseguirem munir os julgadores de informações técnicas, econômicas e estatísticas,²³ não necessariamente imparciais, e que a atuação dos litigantes habituais transformou o Judiciário em “uma porta de entrada [que] atrai um tipo de litigante e desencoraja ou se fecha para a grande massa de indivíduos incapazes de manejar instrumentos de efetivação de seus direitos”.²⁴

A litigiosidade repetitiva é, justamente, a síntese desse paradoxo de um acesso à justiça mal distribuído, em que poucos utilizam o sistema recorrentemente, enquanto para outros a demanda é um contato apenas circunstancial com a justiça.

Um exemplo bastante significativo neste sentido é a ação civil pública nº 0403263-60.1993.8.26.0053, ajuizada em 1993 pelo IDEC contra a Nossa Caixa S/A, sucedida pelo Banco do Brasil S/A, com a finalidade de reembolso dos expurgos inflacionários do Plano Verão, das diferenças de rendimento de caderneta de poupança, relativas à primeira quinzena de janeiro de 1989.

A ação transitou em julgado em 16 de março de 2011. No recurso extraordinário da ação coletiva, *já foi definido que todos os associados do Banco do Brasil poderiam se beneficiar do título.*

Após o retorno dos autos, foram fixados os critérios complementares de execução. Da decisão foram interpostos três agravos, sendo que em um desses agravos, de nº 0217683-86.2011.8.26.0000, a questão da legitimidade foi reafirmada.

Caso se tratasse de um litigante ocasional, o Recurso Especial ajuizado em relação a esta questão sequer seria recebido, pois a matéria já havia transitado em julgado nos autos. Porém, por se tratar de um litigante habitual com recursos estratégicos, o apelo do Banco do Brasil foi admitido (REsp 1.438.263).

Apesar do trânsito em julgado nos autos, a execução do título movida pelos mais de 50 mil credores do banco esteve suspensa por algumas vezes, já que essa questão deu origem aos temas 724 e 947, e depois ao tema 948. Cada vez que o mesmo tema é afetado no Superior Tribunal de Justiça, causa congestionamento nas instâncias inferiores, insegurança jurídica, despesas com estrutura na tramitação dos milhares de incidentes, multiplicação de questões secundárias decorrentes do âmbito de credores iniciais e de novos argumentos apresentados pelo Banco.²⁵

Ainda, os poupadores tendem a acreditar que a demora se deve a incompetência de seus advogados, pois quase sempre conhecem alguém que teve a sorte de já receber valores, e a troca de advogados gera lides secundárias para disputa de honorários.

Os dados numéricos do CNJ, em uma situação como a retratada, não são aptos para medir a eficiência da prestação jurisdicional, sendo que não se sabe o porquê até o momento não fora desenvolvida uma técnica adequada para tal fim.

²³ ASPERTI, Maria Cecília de Araújo. *Acesso à justiça e técnicas de julgamento de casos repetitivos*. 2018. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 271.

²⁴ SADEK, Maria Thereza. Acesso à justiça: um direito e seus obstáculos. *Revista USP*, São Paulo, n. 101, p. 55-66, 2014, p. 60.

²⁵ Os gastos com escritórios terceirizados provavelmente são expressivos, não sendo de se estranhar que um dia estes revelem-se até maiores do que o montante que deveria ser efetivamente pago a muitos dos credores, caso a estratégia do devedor não fosse perpetuar os processos, e sim satisfazer o título judicial nos moldes em que fora condenado.

O cadastro de ações coletivas, prometido pelo CNJ há praticamente uma década,²⁶ ainda não saiu do papel.

Recentemente, noticiou-se projeto de lei, de autoria de Elias Vaz, para alteração do artigo 97-A da Lei de Ação Civil Pública, com a finalidade de estimular o acordo para o grande litigante, prevendo descontos caso haja proposta de composição na audiência de conciliação, com a previsão de aumento do valor da condenação para cada etapa do processo em que o grande litigante, apesar de condenado, não se conformar com a decisão e prosseguir com a demanda junto às instâncias superiores.

O projeto de lei, entretanto, não leva em consideração que, para o grande litigante, a despesa com o processo não é um problema; e sim um custo administrativo. Ainda, que a vantagem do grande litigante nas ações coletivas normalmente só vai surgir nas instâncias superiores, de modo que é estrategicamente vantajoso para esse ator atingir as últimas esferas da Justiça, mesmo que a um custo financeiro elevado.

Num cenário como este, onde está a esperança do Poder Judiciário em alcançar a eficiência desejada?

3. Intervenção do Judiciário em política pública do Executivo – um caso de curioso êxito – de acessibilidade nos ônibus à solução de fila de próteses em São Paulo

Em São Paulo, uma ação civil pública, de forma inopinada, considerando a experiência acumulada neste tipo de demanda, foi bem sucedida na concretização da acessibilidade ao transporte público municipal. Trata-se do processo nº 0407437 05 1999 8 26 0053, que tramitou na 6ª Vara na Fazenda Pública, e que se encontra em 2020 em fase final de execução.

Pesquisa recente sobre o caso,²⁷ motivada pelo desejo de se entender as razões pelas quais se chegou a uma composição que não apenas colocou fim a uma disputa judicial complexa, como também resolveu alguns problemas de acessibilidade do Município de São Paulo, alcançou conclusões surpreendentes, mas que também são reveladoras das limitações do Poder Judiciário, por si só, garantir a efetividade do título judicial transitado em julgado numa ação coletiva.

Na petição inicial da ação civil pública ajuizada em face do Município de São Paulo, proposta em 28 de abril de 1999, o Ministério Público formulou pedido para que fosse adaptado um ônibus por linha no serviço de transporte público da capital, sob pena de multa diária de R\$10.000,00.

Em sentença proferida em 28 de fevereiro de 2000, o Município de São Paulo e a SPTrans foram condenados, direta ou indiretamente, a prestar serviço público de transporte coletivo com ao menos um ônibus adaptado ao deficiente físico em todas as linhas existentes na urbe no prazo de 180 dias a contar do trânsito em julgado da sentença, sob pena de multa diária de um salário mínimo em caso de inadimplemento.

²⁶ CNJ e CNMP criam cadastro nacional de ações. *Consultor Jurídico*, 11 jun. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/3d4YOFa>. Acesso em: 8 mar. 2020.

²⁷ ARAÚJO, Alexandra Fuchs, et al. *Judicialização de políticas públicas e o caso das próteses: fatores intervenientes para uma solução consensual na fase da execução*. 2019, No prelo.

No acórdão a multa foi elevada a R\$ 1.000,00 diários por linha desatendida. O processo retornou à origem em 8 de setembro de 2003. Em 29 de julho de 2004 houve um pedido de suspensão do feito para eventual composição, e assim ocorreu por diversas ocasiões até 2017, quando finalmente, após audiência de conciliação, um acordo foi homologado.

Em 22 de novembro de 2017 as partes da lide ajustaram que a multa cominada no título executivo, então acumulada num total de R\$1.182.880.000,00 (um bilhão, cento e oitenta e dois milhões, oitocentos e oitenta mil reais), seria substituída pelas seguintes obrigações: fornecimento de órteses, próteses e meios de locomoção (cadeiras de rodas) para todas as pessoas da lista de espera do SUS; garantia de acessibilidade a todos os terminais de ônibus; garantia de atendimento a todas as pessoas em lista de espera do serviço “Atende”.

Após oitiva dos atores envolvidos no acordo, o grupo de pesquisa concluiu que: a possibilidade de cobrança da multa foi um fator de coerção e, conseqüentemente, de barganha, já que a avença permitiu a suspensão da cobrança da pena pecuniária até o cumprimento final do acordo;²⁸ o fato de a SPTrans pagar, naquela época, mediante depósito em dinheiro e não através de precatórios foi um fator de pressão política importante, já que a despesa não poderia ser postergada para a próxima gestão; afinal, o valor da multa acumulado era o equivalente a 3% do valor do orçamento do Município de São Paulo de 2019 para o transporte público; a existência de uma proposta completa e viável por parte do Ministério Público,²⁹ em substituição à multa, e que não levaria um tempo muito longo para ser concluída.

Outro fator relevante para a alteração do dispositivo transitado em julgado no momento da execução do acordo foi a conscientização dos atores sociais envolvidos no sentido de que havia dificuldades de implementação do pedido do modo como foi formulado na inicial da ação civil pública, devido à incompatibilidade do relevo de algumas linhas com as rampas dos ônibus acessíveis.³⁰

Ainda teve impacto a mudança da legislação no curso do processo,³¹ ao que se somou um fator político: a questão da pessoa com deficiência havia entrado na agenda

²⁸ Segundo depoimento da Promotora Deborah Kelly: “Eu acho que o fato que me ajudou a ter mais êxito foi que estava transitado em julgado até os tribunais superiores. Não tinha mais o que falar. Nem que eles contratassem o melhor dos escritórios de advocacia eles conseguiriam reverter a multa.” No mesmo sentido, o depoimento do Procurador do Município João Tonnera Junior: “Se não fizesse o acordo ia prosseguir a execução da multa, comprometendo o orçamento da cidade, e como envolvia a SPTRANS, não havia clareza de como ela pagaria pela multa, se seria por precatório, ou se poderiam bloquear valor em conta”. “Estudo de caso”. No prelo, p. 12-13.

²⁹ A Procuradora do Município Fabiana Carvalho Macedo pontuou: “Acordo só foi possível porque tivemos o Faggioni e depois a Deborah Kelly, que foi completamente fora da curva. Quem começou a conversa do acordo foi Faggioni, que propôs uma rede de apoio à pessoa com deficiência, mas era muito abstrata, difícil de mensurar. Deborah trouxe proposta concreta.” Idem, p. 17.

³⁰ “A sentença foi sendo cumprida gradualmente. O que a SPTrans dizia a uma época é que algumas linhas tinham relevo muito acidentado, e os ônibus acessíveis tinham rampa bem baixa. Em alguns locais tiveram que mudar o traçado da rua ou fazer protótipo de ônibus diferente para cumprir; era uma obrigação relativamente simples. [O cumprimento] demorou bastante, teve tentativa, foi gradual o cumprimento. O acórdão não previa desconto proporcional com a obrigação cumprida, não fazia diferença se eram 100 linhas sem cumprir ou uma só. Isso ajudou para aumentar a multa.” No mesmo sentido é o depoimento da Procuradora Fabiana Carvalho Macedo: “Foi uma dificuldade técnica, o ônibus acessível era de tamanho diferente, de altura diferente, não podiam botar ônibus acessível naquele lugar. A Prefeitura quer escolher a hora em que o deficiente vai ao cinema. Fomos intimados milhões de vezes a tentar comprovar.” Idem, p. 19.

³¹ João Tonnera Junior, Procurador do Município, destacou que: “As alterações na legislação federal e municipal a respeito de transporte para pessoa com deficiência influenciaram na realização do acordo no sentido da municipalidade saber que era uma obrigação legal que deveria cumprir cedo ou tarde, fator que era utilizado pelo MP para persuasão com a Procuradoria.” Idem, p. 20.

política,³² tanto que na mesma época foi criada a Secretaria Municipal da Pessoa com Deficiência. Assim, embora a atuação da secretaria não tenha sido em si relevante, a entrada da questão na agenda foi importante, e contribuiu para que a gestão seguinte à gestão Haddad, que havia celebrado o acordo verbalmente, prosseguisse com a sua formalização e execução.

No decorrer do acordo, também houve a necessidade de se superar o obstáculo criado pelo Tribunal de Contas, que não concordava com a licitação de terminais acessíveis, que integravam o novo modelo de licitação de tais equipamentos, a fim de se garantir o cumprimento do ajuste. Nesse momento, o Ministério Público teve que dialogar com o órgão de controle para viabilizar a satisfação dos compromissos assumidos,³³ sendo que no final se concluiu que as propostas para privatização não envolveriam desfazer a parte de acessibilidade dos terminais.

Finalmente, a pesquisa também constatou a relevância da oitiva da equipe técnica para que a composição fosse efetiva. Assim, a burocracia municipal foi engajada na discussão do acordo, em como viabilizá-lo tecnicamente, tendo a Procuradoria atuado no convencimento dos técnicos quanto à utilidade da avença para o interesse público. Os prazos para o respectivo cumprimento foram determinados pela Secretaria da Saúde, como sendo os prazos factíveis, e houve todo um aprendizado administrativo de como lidar com situações envolvendo pessoas com deficiência.³⁴

A partir dessa experiência bem sucedida, é possível compreender que o êxito de uma ação civil pública, na fase de adjudicação, depende de uma coincidência de fatores, muitos dos quais completamente alheios à prestação jurisdicional propriamente dita, que é baseada em um conhecimento técnico do juiz e na observância de regras processuais pré-estabelecidas.

4. Conclusão

Em que pese a reforma levada a cabo com a Emenda Constitucional 41, de 2003, com a criação do Conselho Nacional de Justiça e o desenvolvimento de diversos mecanismos de controle de produtividade das unidades judiciais, os exemplos tratados no presente ensaio revelam as dificuldades enfrentadas pelo nosso aparato de justiça para adequadamente formular suas políticas internas, isso por fatores em boa medida alheios à capacidade decisória dos magistrados que atuam em primeiro e segundo grau de jurisdição.

³² Segundo João Tonnera Junior: “Uma questão que usamos bastante para convencer a administração é que politicamente era interessante para o gestor da época. Tanto para Haddad como para Dória, era algo que era obrigação do município; poderia soar para a população que o Município estava realizando algo para atender determinado público, de forma positiva. Eles tinham esse cálculo político.” Idem, p. 23.

³³ Relata a Promotora Deborah Kelly: “Daí eu chamei o TCM, e falei que eles não estavam entregando os projetos executivos porque o Dória mandou para a análise de eventual PPP, não tinha nem começado, não tinha licitação. Falei que parece uma manobra, mas o fato é, se vocês acham que não pode pegar o dinheiro para fazer os projetos executivos, não tem problema nenhum, mas eu vou executar a ação e a gente pega 2 bilhões dos cofres da Prefeitura.” Idem, p. 22.

³⁴ Deborah Kelly destacou: “A gente foi muito detalhista sobre fazer um acordo factível e que fosse cumprido. [...] Eu perguntava para a Prefeitura se era possível. Eu entreguei a minuta toda sem prazo, falando quais itens eu queria, e pedi para a Prefeitura me dar os prazos para cumprir. [...] Não havia quem estivesse contra o acordo. Todos estavam colaborando. Os setores técnicos da Prefeitura trabalharam muito porque eu fui muito chata para saber quantas pessoas precisavam, quais eram os fatores de maiores demandas. Sem os setores técnicos, a gente não faria. A Prefeitura seguinte não teve muita opção, pois eu não dei opção.” Deborah Kelly ainda destacou que foi importante para o sucesso do acordo a sua possibilidade de fiscalização da execução. Idem, p. 24.

O Poder Judiciário, sem ouvir seus quadros e sem uma visão estratégica sobre macrolitígios, vem sendo levado a um aumento constante de estruturas e de performance numérica (segundo a métrica sentenças por minuto), fenômeno que não tem se refletido na esperada diminuição do número de processos aguardando julgamento em seus escaninhos.

Diante de um quadro como o descrito, a questão que se coloca é se, realmente, é uma meta nacional a rápida e eficiente solução de disputas, ou se esta é uma meta exclusiva do Poder Judiciário, e não do sistema de justiça como um todo (do qual fazem parte, vale lembrar, uma miríade de outros órgãos com missões institucionais afetas à resolução/prevenção de litígios, como Ministério Público, Defensoria, Ouvidorias e agências reguladoras e de proteção do consumidor).

A Justiça vive atualmente o mito de Sísifo: diariamente, seguindo os parâmetros estabelecidos pelos órgãos de controle, repete eternamente a tarefa de julgar milhares de processos parecidos, sendo que, toda vez que uma pilha acaba, outra já se formou, quase sempre maior, invalidando completamente o duro esforço despendido.

Por outro lado, processos de natureza individual, ou que necessitariam de uma presença particular do juiz, não recebem a devida atenção, pois o julgador está preso empurrando a pedra ladeira acima.

Como bombardear a pedra e encerrar com esta lide sem fim, preservando-se enquanto poder e enquanto instituição, é o grande paradoxo que se apresenta ao Poder Judiciário hoje.

5. Bibliografia

ARAÚJO, Alexandra Fuchs, et al. *Judicialização de políticas públicas e o caso das próteses: fatores intervenientes para uma solução consensual na fase da execução*. 2019, no prelo.
ASPERTI, Maria Cecília de Araújo. *Acesso à justiça e técnicas de julgamento de casos repetitivos*. 2018. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 271.

BEQUADE, José Roberto dos Santos. *Tutela Cautelar e Tutela Antecipada: tutelas sumárias e de urgência (tentativa de sistematização)*. 5. ed. São Paulo, Malheiros, 2009.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Método e aplicações da abordagem Direito e Políticas Públicas. Dossiê Direito e Políticas Públicas*, no prelo.

FARINA, Fernanda Mercier Querido. *Técnicas de agregação de demandas repetitivas: uma análise comparativa da experiência norte americana em busca da eficiência processual*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Processual) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

GROTTI, Dinorá Adelaide M.; MOCCIA, Maria Hermínia P. P. e S. Políticas públicas e judiciário: saúde. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2018. v. II, p. 245-282.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; PALMA, Juliana Bonacorsi de. Controle judicial da administração pública: um projeto constitucional?. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2018. v. II, p. 19-36.

MEDAUAR, Odete. *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MULLENIX, Lina S. Lessons from Abroad: complexity and Convergence. *Villanova Law Review*, v. 46, n. 1, 2000.

MURDA, Paula F. V. Navarro. *Políticas públicas: o controle judicial e o papel das funções essenciais à Justiça*. Curitiba: Prismas, 2015.

NAGATA, Bruno Mitsuo. Questões atuais do devido processo legislativo. In: CUNHA FILHO, Alexandre J. C. da; ISSA, Rafael H.; SCHWIND, Rafael W. *Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro: anotada*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 91-97.

NALINI, José Renato. Desafios na gestão judicial. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2017. v. I, p. 161-176.

PEREZ, Marcos Augusto. *Testes de legalidade: métodos para o amplo controle jurisdicional da discricionariedade administrativa*. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

REFOSCO, Helena Campos. *Ação coletiva e democratização do acesso à Justiça*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Separação de poderes, federalismo fiscal e atuação do poder judiciário nas políticas públicas. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2018. v. II, p. 99-127.

ROTA, Giovanna M. S. Judicialização de políticas públicas: aspectos financeiros e orçamentárias do Projeto de Lei n. 8.058/2014. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2018. v. II, p. 245-282.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Du contrat social*. Paris: Flammarion, 2001.

SADEK, Maria Thereza. Acesso à justiça: um direito e seus obstáculos. *Revista USP*, São Paulo, n. 101, p. 55-66, 2014.

VASCONCELOS, Natália Pires de. Direitos sociais e orçamento público: o custo de direitos como um problema empírico. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2018. v. II, p. 37-64.

ZANONI, Luciana Ortiz T. C. Os caminhos para uma governança democrática no poder judiciário. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Poder Judiciário: políticas públicas*. São Paulo: Almedina, 2017. v. I, p. 95-114.

Ônus da prova, integridade e controle concomitante nas parcerias entre entes privados sem finalidade lucrativa e a administração pública

Élida Graziane Pinto¹

Procuradora do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo

1. Introdução

A pretexto de atuarem em parceria com o Estado na consecução de atividades de interesse público, pessoas jurídicas privadas sem finalidade lucrativa – direta ou indiretamente – administram e/ou se beneficiam de recursos públicos e, portanto, sujeitam-se ao dever de prestar contas a que se refere o parágrafo único do art. 70 da CF.

Do ponto de vista do Direito Financeiro, tais parcerias se revestem de inúmeras formulações de fomento, tanto por meio de subvenções e/ou contraprestações pecuniárias oriundas de negócios jurídicos em sentido amplo quanto por meio de incentivos fiscais. Para além de qualquer particularidade de regime jurídico da despesa (aqui incluído o crédito subsidiado) ou da renúncia de receita, sempre haverá a necessidade de controle do percurso dos “dinheiros, bens e valores públicos” geridos descentralizadamente pelas mais diversas espécies de entidades do terceiro setor.

Ao dever universal de prestar contas, inscrito constitucionalmente no parágrafo único do art. 70, soma-se o dever de provar o regular emprego dos recursos públicos de que trata o art. 93 do Decreto-Lei 200/1967, que é exigido não só da Administração Pública, mas de todos os que com ela se relacionam.

Desse modo, o manejo de recursos públicos por pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado, com ou sem finalidade lucrativa, impõe-lhes submissão objetiva ao regime jurídico administrativo do próprio ciclo orçamentário. Aludida sujeição é proporcional ao volume de recursos públicos envolvidos, de modo que, quão maior a dependência de repasses governamentais, maior será o influxo publicístico sobre o modo de atuação das entidades que deles se beneficiam.

Vale repisar: a fiscalização financeira, orçamentária, patrimonial, operacional e patrimonial prevista constitucionalmente obedece a critério objetivo, porque lhe é indiferente quem subjetivamente se relaciona com o erário. O que importa é o percurso do dinheiro público dentro do ciclo orçamentário em seu triplo assento principiológico: legalidade, economicidade e legitimidade, na forma do *caput* do art. 70 da Constituição de 1988.

No contexto ora examinado, as entidades do terceiro setor, a despeito da sua personalidade jurídica de direito privado, são compelidas aos deveres de conformidade e integridade (*compliance*) e se despem da larga liberdade do seu regime civilístico quando se beneficiam de repasses de recursos públicos a qualquer título.

¹ Professora de Finanças Públicas da EAESP-FGV. Pós-doutora em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV) e Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (FD/UFMG).

Dito de outro modo, as inafastáveis finalidades constitucionais de prevenção da corrupção e de preservação do erário pressupõem distribuição ampla do ônus probatório e sujeição universal ao dever de prestar contas, o que impacta estruturalmente as possibilidades de controle prévio e concomitante das parcerias com o terceiro setor.

Uma vez ausente ou insuficiente a comprovação do manejo adequado dos recursos públicos, resta assumido o risco administrativo de que atos lesivos à Administração Pública possam vir a ser imputados às pessoas jurídicas privadas (com ou sem finalidade lucrativa) que se relacionem a qualquer título com aquela. Dessa confluência normativa é que decorre a razão de ser da responsabilidade objetiva inscrita na Lei Anticorrupção (Lei 12.846/2013).

Neste estudo, pois, o foco de análise recai sobre a responsabilidade das entidades do terceiro setor de prestarem higidamente contas da sua atuação complementar na consecução das diversas políticas públicas e de se desincumbirem do ônus probatório do regular emprego dos recursos públicos por elas manejados, até mesmo para fins de integridade e conformidade, a que se refere o art. 7º, VIII, da Lei 12.846/2013.

Para cumprir tal desiderato é que se dividiu o estudo em quatro capítulos, incluída esta introdução, sendo que, no capítulo seguinte, será maturada a tese de que o controle de integridade das entidades beneficiárias de repasses em quaisquer políticas públicas, aferido a cada liquidação de despesa, deve ser explorado – pelas diversas instâncias de controle interno, social, externo e judicial – como mais um relevante instrumento de contenção dos riscos de burla e fuga ao regime jurídico administrativo.

No terceiro capítulo, explora-se a necessidade de segurança jurídica compartilhada nas parcerias entre Estado e entidades do terceiro setor, acerca do seu devido processo de prestação de contas.

Nas considerações finais, são trazidas reflexões sobre o controle qualitativo de políticas públicas em um ciclo dinâmico, plurilateral e tempestivo de cruzamento de dados e análise de riscos, a cada ato formal de liquidação de despesa, para que a execução terceirizada de serviços públicos seja intertemporalmente consonante com as necessidades da população em uma equação custo-efetiva.

Sem prejuízo da necessária repressão aos eventuais ilícitos e irregularidades já consumados, as diversas instâncias de controle incidentes sobre as parcerias entre Estado e entidades do terceiro setor devem reorientar foco para o monitoramento preventivo e concomitante da execução orçamentária aderente ao planejamento setorial e às necessidades estruturais da população ali diagnosticadas como norte legítimo de prioridades da ação governamental.

2. Integridade e dever de prestação de contas: balizas de controle para avaliação das entidades do terceiro setor que atuam em parceria com o Estado na consecução das políticas públicas

As prestações de contas de repasses ao terceiro setor nas mais diversas políticas públicas são marcadas, em regra, por uma grande e severa fragilidade estrutural de avaliação de custos e resultados. A bem da verdade, a própria concepção inicial do serviço não é objetiva e consistentemente bem formulada no planejamento setorial de cada política pública.

Daí advém a execução discricionária e errática de toda sorte de repasses ao terceiro setor, sem filtros qualitativos e quantitativos de avaliação da adequada aplicação dos recursos em face das prioridades alocativas identificadas no planejamento orçamentário e setorial.

Interessa aqui primordialmente resgatar – com higidez – a necessidade de as entidades do terceiro setor provarem sua integridade, até para os devidos fins da Lei Anticorrupção e dos arts. 41 e 42 do Decreto 8.420/2015 (que a regulamentou), por meio da distribuição compartilhada do ônus da prova quanto ao manejo regular dos recursos públicos, perante as instâncias de controle e ao longo de um devido processo de prestação de contas. Segundo o Tribunal de Contas da União, em seu Acórdão 1522/2016-Plenário,

A distribuição do ônus probatório nos processos de fiscalização do TCU segue a disciplina do art. 373 da Lei 13.105/2015 (CPC), aplicada às peculiaridades da atividade de controle externo, competindo:
a) à unidade técnica do Tribunal demonstrar os fatos apurados nas fiscalizações, mediante a juntada das evidências que os suportam;
b) aos órgãos fiscalizados e aos terceiros interessados provar os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do Estado de obter ressarcimento e/ou punir a prática de ato ilegal, ilegítimo e antieconômico que lhes fora atribuída pelo corpo instrutivo do Tribunal.

O perfazimento do devido processo de comprovação do atendimento aos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade é esforço que não pode ser preterido ou executado de forma meramente protocolar e vazia na consecução das políticas públicas em parceria com o terceiro setor. Isso porque a insuficiência do atendimento à população na via ordinária cada vez mais tem saturado – por vezes de forma iníqua – a resposta judicial excepcional.

Ora, aferições estáticas e formais sobre a economicidade e a integridade das despesas públicas (incluídos aqui os gastos tributários) tanto simplificam quanto fragilizam o processo de avaliação sobre a conformidade das ações governamentais realizadas em face dos seus custos verificados e resultados alcançados (ou não).

Um aspecto pontual do impasse, mas que guarda severa repercussão para as parcerias com o terceiro setor, é o controle dos custos em face dos resultados verificados e, por conseguinte, seu reflexo direto ou indireto nos preços praticados pelas entidades que, de fato, indicam ausência de finalidade lucrativa e defesa do interesse comum na consecução dos serviços públicos geridos descentralizadamente por meio de tais parcerias.

Tradicionalmente a avaliação sobre a consonância dos preços com a média praticada no mercado se resumiria apenas ao momento da seleção das propostas e da adjudicação do objeto à entidade vencedora do chamamento público. Mas, sob o enfoque do controle concomitante, é preciso que haja compromisso permanente e dinâmico com a comprovação atualizada de economicidade e de integridade ao longo da execução da parceria, o que deve ser exigível não só dos gestores públicos, mas também dos beneficiários de repasses no âmbito do terceiro setor (seja a que título jurídico se der a relação de parceria).

Nesse contexto, impõe-se a revisão do caráter majoritariamente estanque e formalista das cláusulas contratuais, para que haja parâmetros de remuneração variável atrelada ao desempenho efetivo tanto em cada parceria quanto no volume consolidado de repasses por

cada entidade, no intuito de majorar a aderência ao planejamento setorial da respectiva política pública, bem como a transparência ativa e o cruzamento sistemático de dados.

Mais do que pagar unitariamente por serviços em cada negócio jurídico isoladamente celebrado com cada entidade do terceiro setor, é necessário conceber uma avaliação global de desempenho das pessoas jurídicas beneficiárias de repasses, comparando-as, expondo-as ao escrutínio público e fomentando o aperfeiçoamento da sua relação com o Estado por meio de prêmio de produtividade, mediante metas de cobertura progressiva da demanda reprimida e redução amplamente divulgada dos custos.

Ao longo da execução orçamentária, tal aferição é diuturna, porque o dever de provar a economicidade do ajuste se renova a cada ato de recebimento provisório ou definitivo do objeto para fins de liquidação da despesa e alcança necessariamente a pessoa jurídica privada contratada/conveniada/beneficiária do repasse a qualquer título.

Contratos, convênios, termos de parceria e quaisquer outras nomenclaturas de ajustes celebrados pelo Estado devem ser submetidos a avaliações periódicas de economicidade e integridade a cada etapa de aferição do seu cumprimento. Aqui o ônus da prova – no sentido propugnado pelo art. 93 do Decreto-Lei 200/1967 – é, em primeiro e destacado plano, do particular contratado perante o servidor responsável pelo acompanhamento e fiscalização do ajuste.

Segundo os ditames gerais do art. 73 da Lei 8.666/1993, a cada ato de recebimento provisório ou definitivo do contrato devem ser analisadas e atestadas a adequação do objeto aos termos contratuais nos casos de obras e serviços, bem como a qualidade e a quantidade dos materiais fornecidos nos casos de compras e locação de equipamentos.

Ou a entidade do terceiro setor comprova que executou adequada e economicamente o objeto pactuado, ou não é possível aferir a sua conformidade para fins do correspondente termo circunstanciado de recebimento provisório ou definitivo, o qual deve ser assinado conjuntamente pelo Estado e pela organização. Tampouco se pode passar ao ato da liquidação da despesa, considerando que é nesse momento em que se verifica “a origem e o objeto do que se deve pagar” e “a importância exata a pagar”, nos exatos termos dos incisos I e II do § 1º do art. 63 da Lei 4.320/1964. Cabe, portanto, ao gestor público avaliar o serviço prestado pela entidade e o *quantum* financeiro a ela devido e confrontar tais dados com os valores médios de mercado e com a prestação direta do serviço, extraindo daí a conclusão sobre a vantajosidade da aplicação.

A necessidade de se buscar regime jurídico mais dinâmico para a comprovação de economicidade e vantajosidade de forma concomitante à execução do objeto contratual fez, por exemplo, que a Lei do Regime Diferenciado de Contratações Públicas (Lei 12.462/2011) estabelecesse a possibilidade de remuneração variável atrelada ao desempenho do particular, assim como previu a figura de um “contrato de eficiência”, em que a Administração Pública espera obter maior economia, remunerando o particular conforme o percentual da economia gerada, como se pode ler, respectivamente, nos seus artigos 10 e 23.

Certo é que o Estado precisa manejar os instrumentos que a legislação já lhe oferece para questionar a formação dos custos e os preços praticados pelas entidades do terceiro setor que com ele se relacionam, para majorar o alcance das metas concebidas no planejamento setorial, diante do diagnóstico complexo das necessidades da população e da insuficiência de recursos que financiam as políticas públicas garantidoras de direitos sociais.

Qualquer polarização maniqueísta entre o Estado que realiza a despesa e a entidade do terceiro setor que dela se beneficia tende a limitar o alcance do dever universal de prestação de contas inscrito no art. 70, parágrafo único, da Constituição de 1988. Todos, rigorosamente todos, os que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos devem prestar contas, sejam pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas.

Daí porque é ingênuo e juridicamente frágil sustentar que os problemas da má qualidade do gasto público e da própria corrupção estejam centrados exclusiva ou primordialmente no Estado e nas suas mazelas organizacionais.

Com o advento da Lei Anticorrupção (Lei 12.846/2013), emergiu o horizonte preventivo dos sistemas de integridade e *compliance* a serem criados no âmbito das pessoas jurídicas privadas – com ou sem finalidade lucrativa –, no intuito de se tentar comprovar objetivamente a alegação de boa-fé em investigações de casos de corrupção em que as empresas e as entidades do terceiro setor se vissem, porventura, envolvidas em suas relações com o Estado. Interessante, aqui, resgatar a forma como Fernando Facury Scaff² se posicionou a respeito do tema:

É como se o Estado dissesse às empresas [e às entidades do terceiro setor]: “Previne o teu pessoal nas relações com o meu pessoal, a fim de evitar que caiam na tentação da corrupção, de lado a lado”. Daí por que se afirma que as empresas devem se autorregular, ou seja, criar as normas internas para evitar o efeito danoso combatido pela lei. E o foco da autorregulação é a autocontenção, ou seja, conter os agentes privados da tentação de burlar os procedimentos normativos, de tal forma a dificultar a obtenção de vantagens indevidas. [...] Quanto melhor for o sistema de compliance adotado pelas empresas [e pelas entidades do terceiro setor], menor será o risco e menor deverá ser a pena, em caso de eventual irregularidade.

Nesse sentido, os incisos VII e VIII do art. 7º da Lei 12.846/2013 pontuam como aspectos que militariam a favor da defesa das pessoas jurídicas privadas envolvidas em casos de corrupção tanto “a cooperação da pessoa jurídica para a apuração das infrações” quanto “a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica”.

Mas o que seria de se esperar dos órgãos de controle interno das entidades do terceiro setor no âmbito das parcerias que envolvem as mais diversas políticas públicas? Apenas exames protocolares de conformidade com o ordenamento a pretexto de incentivo à denúncia de irregularidades? Para serem, de fato, consistentes, os sistemas de integridade e *compliance* das entidades do terceiro setor devem se ocupar de prestar contas – a cada liquidação de despesa – sobre os reais custos e efetivos resultados da parceria celebrada com o Estado, em cruzamento sistêmico de riscos e em esforço de máxima transparência ativa dos dados atinentes às contratações públicas. Somente assim serão alcançados os

² SCAFF, Fernando Facury. A articulação dos acordos de leniência em um sistema de controle público. *Consultor Jurídico*, 20 mar. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3hCE4YL>

parâmetros dos incisos V a VIII do art. 42 do Decreto 8.420/2015, que regulamentou a Lei 12.846/2013.

É premente que se devolva às entidades do terceiro setor a responsabilidade de atestarem a ausência de finalidade lucrativa, mediante mecanismos de comprovação tempestiva de que os preços praticados e os resultados entregues nas relações com o Estado estão consonantes com os respectivos custos e com as finalidades contratadas/ajustadas.

Assim, a comprovação de economicidade e a verificação de legitimidade (aqui entendida como cumprimento das metas de custo-efetividade e resolutividade do planejamento setorial e orçamentário) dos repasses não podem ficar adstritas somente ao momento formal de seleção das propostas no chamamento público e, por conseguinte, ao momento de celebração do ajuste com a entidade. Economicidade e aderência ao planejamento devem ser aferidas a cada recebimento provisório do objeto e, portanto, a cada ato de liquidação da despesa, com análise permanente dos riscos de desconformidade que a Lei Anticorrupção busca conter.

Aliás, é também no momento da liquidação que a entidade do terceiro setor beneficiária de repasses presta contas de sua atuação e comprova que executou o serviço de forma adequada e integral, sem conflito de interesses ou remunerações exorbitantes ao seu quadro de pessoal. Somente o exaurimento do ônus da conformidade com os princípios constitucionais e ditames legais aplicáveis afasta, assim, o peso da responsabilização objetiva pela prática de atos lesivos contra a Administração Pública previstos na Lei Anticorrupção. Sobre o assunto, Pinto e Spinelli³ manifestaram-se:

Não se trata, portanto, de entender a lei como mais um ônus imposto às empresas [e às entidades do terceiro setor] brasileiras, já sufocadas por uma enxurrada de exigências legais e tributárias. Mas de reconhecer que a luta contra a corrupção, por razões óbvias, não pode estar limitada ao setor público e que as empresas [e entidades do terceiro setor] também deverão instituir procedimentos eficazes para coibir práticas irregulares.

A responsabilidade objetiva prevista na lei caso sejam apurados atos irregulares e ilícitos decorre do risco assumido pela empresa de não conseguir se desincumbir do aludido dever bilateral de prestar contas. Sem isso, ela não pode ser liberada das suas obrigações contratuais, nem tampouco pode ter atestada a sua aptidão de receber do Estado o quanto lhe é devido. (grifo acrescido ao original)

Ou se fomenta a noção de *compliance* estendida ao longo de toda a parceria e, em especial, a cada liquidação de despesa para fins de comprovação tempestiva de economicidade, ou se presume a irregularidade da despesa, na forma do art. 93 do Decreto-Lei 200/1967 e até mesmo do *caput* do art. 113 da Lei 8.666/1993, haja vista a falta de comprovação plena do regular emprego de recursos públicos.

Para que o acompanhamento dinâmico da execução dos ajustes celebrados pelo Estado com o terceiro setor cumpra o seu objetivo, deve a Administração, em cada ato de liquidação de despesa, aferir a idoneidade econômico-financeira e jurídica do objeto

³ PINTO, Élda Graziane; SPINELLI, Mário Vinícius. Lei Anticorrupção impõe a empresas corresponsabilidade de prestar contas. *Consultor Jurídico*, 8 nov. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/2N9bqAp>

contratual/convenial prestado, porque o está a receber provisoriamente, nos termos do art. 73, I, alínea “a”, da Lei 8.666/1993. Por outro lado, deve a entidade do terceiro setor promover, em sítio eletrônico próprio, ostensiva e atualizada divulgação de todos os seus custos (inclusive a relação nominal dos funcionários e respectiva remuneração custeada com recursos públicos), bem como do seu desempenho conforme as metas pactuadas com o poder público, à luz do dever de atingimento recíproco do planejamento sanitário.

A postura de ambos (ente público e entidade do terceiro setor) nas liquidações ocorridas durante a execução do ajuste deve, pois, estar focada na observação e vistoria do objeto liquidado de forma a comprovar sua adequação aos termos pactuados. Tal observação envolve, por óbvio e especialmente, a checagem acerca da aderência a quesitos nucleares de conformidade com o ordenamento e de desempenho qualitativo por parte da pessoa jurídica parceira, para fins de aferição de custos e resultados.

Ora, preços superfaturados e pagamento por bens não entregues, remunerações acima do teto do serviço público, subcontratações onerosas ou em situação de conflito de interesses, serviços não prestados ou obras não realizadas na quantidade e qualidade avençadas são dramaticamente exemplos rotineiros do quanto ainda se está longe dos parâmetros de conformidade e integridade preconizados na Lei Anticorrupção.

Tal contexto de fragilidade gerencial e de severos riscos de malversação dos escassos recursos públicos torna ainda mais premente e necessário que todos os órgãos de controle busquem compelir as entidades do terceiro setor a assumir – fática e efetivamente – a corresponsabilidade, junto com o próprio Estado, pela prova tempestiva de economicidade e integridade das despesas liquidadas em seu favor. Não cabe, pois, tergiversar quanto ao dever diuturno de explicitar custos que perfazem os preços praticados e ao dever de contraste dos resultados verificados em face das metas planejadas.

3. Necessidade de reformulação do processo de prestação de contas nos repasses ao terceiro setor

Os processos de prestação de contas dos repasses ao terceiro setor nas diversas políticas públicas – tal como têm sido promovidos pelos diversos entes da federação – ressentem-se da ausência de um devido processo que ateste, de forma transparente e simples, a razoabilidade da equação entre custos e preços praticados em face dos resultados verificados.

Os custos são, na maioria das vezes, opacos; os preços não são comprovadamente módicos; e os resultados são, em determinadas hipóteses, ineficientes, notadamente diante da necessidade de se reduzir a elevada demanda reprimida e de se justificar o custo de oportunidade da terceirização empreendida dada a precária e insuficientemente baixa aderência e resolutividade ao planejamento setorial, sobretudo nas respostas universais e basilares de cada política pública.

Nesse contexto, os processos de prestação de contas – tramitados majoritariamente em caráter individual e com dados avaliados isoladamente – ignoram a necessidade premente de:

1) evidenciação dos riscos de remunerações cumulativas (a título de honorários e/ou pagamento de assessorias jurídica/contábil etc.) e, portanto, dissonantes com o regime do art. 37, XI, da CR/1988;

2) *aferição do ganho de escala para fins de redução de custos administrativos na operacionalização de cada contrato de gestão/convênio/termo de parceria ou qualquer outra espécie de liame negocial e no controle consolidado do número global de negócios (lato sensu) por entidade beneficiária (controle do total de recursos públicos administrado por cada CNPJ);*

3) *cruzamento do desvio padrão dos preços praticados em todos os repasses de mesma espécie, por mês de liquidação e pagamento da despesa, para fins de controle preventivo em face de pleitos por aditivos contratuais ou por novos incentivos fiscais em busca de majoração dos repasses;*

4) *gestão de demanda reprimida para ampliação prospectiva dos atendimentos na rede de serviços públicos;*

5) *sujeição das entidades do terceiro setor aos deveres de transparência ativa, integridade e prestação de contas perante todas as instâncias cabíveis de controle; e, por fim,*

6) *controle de qualidade dos resultados operacionais do atendimento das metas físicas e financeiras concebidas no planejamento setorial.*

Em última instância, busca-se suscitar a necessidade de se exigir, em face de todos os gestores públicos responsáveis e das entidades do terceiro setor, a adoção das seguintes balizas nucleares nos instrumentos jurídicos que avalizam os repasses e em seus respectivos processos de prestação de contas:

- (i) aderência ao planejamento setorial, como, por exemplo, o Plano Nacional de Educação (Lei 13.005/2014) e o planejamento sanitário, na forma do art. 36 da Lei 8.080/1990, do art. 2º, II, e do art. 30, ambos da Lei Complementar nº 141/2012;
- (ii) comprovação da vantajosidade do repasse em relação à execução direta, na forma da ADI 1923/DF e do art. 16 da Lei 4.320/1964;
- (iii) obediência ao teto remuneratório, em consonância com o art. 37, XI, da Constituição de 1988, no somatório global mensal dos pagamentos feitos aos funcionários das entidades com recursos públicos na forma de salários, honorários e quaisquer espécies remuneratórias;
- (iv) devido processo isonômico e impessoal de seleção da entidade, na forma do julgamento conferido pelo Supremo Tribunal Federal à ADI 1923/DF julgada pelo STF e do Acórdão TCU 3239/2013-Plenário;
- (v) regimento de subcontratações/quarteirizações com controle de devido processo de seleção e evidenciação de custos, nos mesmos moldes da própria parceria celebrada entre Estado e entidade do terceiro setor;
- (vi) vedação de conflito de interesses e nepotismo, em respeito aos princípios da moralidade e impessoalidade;
- (vii) transparência ativa, na forma do art. 2º da Lei 12.527/2011;
- (viii) controle de custos e resultados, por meio do contraste entre metas físicas e financeiras constantes do plano de trabalho e a execução dos indicadores de processo e resultado da parceria em painel de acompanhamento simultâneo divulgado no sítio eletrônico tanto do ente público (caráter global de todas as parcerias em andamento e dados unitários de cada qual) quanto da entidade do

- terceiro setor (com dados consolidados de todos os recursos públicos recebidos e por cada vínculo negocial isoladamente);
- (ix) comprovação da efetiva ausência de finalidade lucrativa, por meio do exame em pertinente matriz de risco de indicadores extraídos da confluência dos itens (iii), (v) e (viii);
 - (x) gestão do ganho de escala operacional e restrição à formação de oligopólios, cujo controle se impõe na forma do item (viii);
 - (xi) remuneração variável conforme parâmetros de qualidade de atendimento e indicadores de otimização dos resultados (dentre os quais, por exemplo, cabe citar meta de redução de gastos preveníveis e meta de ampliação do atendimento para redução da demanda reprimida);
 - (xii) inclusão da parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim do ente público nas entidades beneficiárias de repasses ao terceiro setor, no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal, na forma do art. 18, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional 233/2019 e do Acórdão do Tribunal de Contas da União nº 1.187/2019-Plenário;
 - (xiii) previsão de cláusula contratual que fixe limite prudencial de despesas com pessoal em relação ao valor total de recursos do contrato de gestão/termo de parceria/convênio etc. e sobre mecanismos de controle sistemático pela autoridade supervisora, sendo ideal que os gastos relativos com subcontratação de empregados não ultrapassem 50% (cinquenta por cento) do valor total do liame contratual, sendo vedada a subcontratação para execução da atividade especializada de gerenciamento;
 - (xiv) vedação de terceirização do planejamento setorial e da regulação dos serviços; e, por fim, mas não menos importante,
 - (xv) dever de hígida prestação de contas aos órgãos de controle interno, social e externo, o que significa, por exemplo, que (1) as minutas de edital de chamamento público e respectivo contrato devem ser analisadas e aprovadas pelos conselhos respectivos de acompanhamento e controle social; (2) a apresentação ao ente contratante, ao conselho de controle social e ao controle externo de relatório executivo com os nomes dos diretores, remuneração de todos os cargos e funções ocupadas, frequências e ausências por cargo/função totalizadas em dias, horas e valores; (3) fiscalização de filas, reclamações dos usuários e trabalhadores, abastecimento de insumos e materiais até mesmo como cláusula de remuneração variável relativa à qualidade do serviço prestado; (4) garantia de fiscalização *in loco* aos membros do respectivo conselho de controle social; (5) condicionamento dos pagamentos mensais à devolução ou compensação de sobras de caixa da entidade beneficiária do repasse relativas ao mês anterior.

Cumpre reiterar aqui que o desafio presente é tornar dinâmico, concomitante, transparente e plurilateral o devido processo de prestação de contas. Não se pode mais controlar os repasses havidos no âmbito das mais diversas políticas públicas apenas na forma de exame posterior de pagamentos unitários por serviços em cada negócio jurídico isoladamente celebrado com cada entidade do terceiro setor.

O desafio presente é o de promover avaliação global de desempenho das pessoas jurídicas beneficiárias de repasses, comparando-as, expondo-as ao escrutínio público

e fomentando o aperfeiçoamento da sua relação com o Estado por meio de prêmio de produtividade, mediante metas de cobertura progressiva da demanda reprimida, redução amplamente divulgada dos custos e cumprimento das metas físicas e financeiras conforme o planejamento setorial.

Provar a integridade do manejo de recursos públicos no ciclo orçamentário é algo que interessa difusamente a todos os interessados. Desse modo, abre-se caminho para o compartilhamento do dever de defesa do erário e de alcance adequado das finalidades constitucionais das políticas públicas capazes de assegurar a consecução plena dos direitos fundamentais.

Ao reorientar foco sobre o ônus plurilateral da prova e o dever de integridade, em suma, abre-se caminho para novas possibilidades de atuação preventiva e concomitante pelas diversas instâncias competentes de controle no que se refere ao monitoramento da aplicação dos recursos conforme o planejamento setorial de cada política pública. Testar tais caminhos é – de fato – um horizonte de construção dialogada com todos os atores envolvidos em prol da máxima eficácia dos direitos sociais e sua melhor consecução operacional no seio ordinário da própria política pública.

4. Algumas considerações finais sobre o controle qualitativo do ciclo das políticas públicas e das parcerias com o terceiro setor

Há décadas estamos em busca de controle qualitativo das políticas públicas e repetimos comandos legais para supostamente reforçar sua chance de aplicabilidade, como ocorrido com a LRF e a Emenda 95/2016.

Vale lembrar que, de acordo com o art. 75 da Lei n 4.320/1964, o controle da execução orçamentária compreenderá a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; bem como abarcará a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos. Por fim, mas não menos importante, caberá controle também sobre o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Não bastassem as previsões dos incisos I e II do art. 75 da Lei 4.320/1964, a fronteira do controle sobre a execução orçamentária estendeu-se sobre o cumprimento do programa de trabalho. Ou seja, não é dado ao Poder Público deixar de executar disposições da lei orçamentária, arguindo discricionariedade alocativa, sem que haja prestação de contas sobre o que não foi feito parcial ou integralmente.

Para Machado Jr. e Reis, tal controle

não é só legalístico, mas a verificação do cumprimento do programa de trabalho, estabelecido em termos físico-financeiros. Na prática, porém, este tipo de controle ainda não evoluiu como seria de desejar e a maioria dos órgãos de controle, no Brasil, contenta-se com os controles jurídico e contábil-financeiro.⁴

⁴ MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada: com a introdução de comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001, p. 160.

A crítica tecida por Machado Jr. e Reis não é gratuita, já que, embora a CR/1988 tente articular o controle interno (art. 74) e o externo (art. 71) na apreciação da prestação de contas da Administração Pública, a apreensão prática de tais balizas jurídicas ainda precisa ser estendida no tempo e no foco de sua análise. Em igual medida, tal controle ampliado precisa incidir sobre todos os parceiros privados, com ou sem finalidade lucrativa, que agem em nome do Estado.

Importante seria se conseguíssemos avaliar – adicionalmente – a própria consistência metodológica dos impactos fiscais e regulatórios como parâmetros prévios de coerência e integridade das políticas públicas pretendidas tanto em sua inserção no ciclo orçamentário quanto nas diversas relações entre Estado e mercado.

O cidadão, que é parte legítima para denunciar qualquer irregularidade (art. 74, § 2º, da CR/1988), é chamado de forma indireta a participar do controle da execução orçamentária, que, segundo o art. 77 da Lei n 4.320/1964, será feita prévia, concomitante e subsequentemente àquela. Nesse sentido, a LRF trouxe a exigência de transparência e controle concomitante na forma, entre outras perspectivas, de dois relatórios periódicos que visam a demonstrar o curso da execução orçamentária, quais sejam, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (arts. 52 e 53 da LC 101/2000) e o Relatório de Gestão Fiscal (arts. 54 e 55).

O problema da emissão de tais relatórios reside na própria dificuldade denunciada por Machado Jr. e Reis de ir além da prestação de contas meramente contábil, o que formalmente cumpre a lei, mas materialmente deixa a descoberto o conhecimento da realidade operacional e gerencial na Administração Pública. De acordo com os aludidos autores, “uma das grandes dificuldades da Administração é reunir a prestação de contas com a realização de programas”.⁵

Em se dando vazão ao controle a que se refere o art. 75, III, da Lei 4.320/1964, exercido primordialmente pelos órgãos de controle interno – na forma do art. 79 da aludida Lei –, a avaliação do cumprimento de programas não só buscaria corrigir desvios, como também retroalimentaria o planejamento no ciclo orçamentário.

Quanto mais ficamos às voltas com o tema do controle de políticas públicas – especialmente pelo seu viés orçamentário-financeiro –, mais ressurge a perspectiva de que o que vivemos é um estágio de “indigência analítica”, como diria Santos.⁶

Bem ou mal, como linha de conclusão deste ensaio, reconhecemos que não há como inferir uma linha consistente de controle a ser promovida estritamente por qualquer instância isolada de controle. O que podemos demandar (e, mais do que nunca, é preciso que demandemos) é a extensão do horizonte de controle sobre o cumprimento dos programas de trabalho inscritos na lei anual de orçamento à luz dos seus impactos fiscais e regulatórios, das metas e estratégias do planejamento setorial (além da apreensão unilateral tal como previsto no art. 79 da Lei 4.320/1964) e sobre as motivações apresentadas para eventuais distanciamentos entre o orçado e o executado.

Tal controle estendido deve ser exercido durante o curso da execução orçamentária, e não apenas pelos órgãos que detêm formalmente a competência de controle externo –

⁵ MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *Op. cit.*, p. 167

⁶ SANTOS, Wanderley Guilherme dos. A trágica condição da política social. In: ABRANCHES, Sérgio Henrique; SANTOS, Wanderley Guilherme dos; COIMBRA, Marcos Antônio. *Política social e combate à pobreza*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1987. p. 33-63.

uma vez que a integração entre controle interno (art. 74 da CR/1988) e externo (art. 71 da Constituição) já é princípio que ordena as finanças públicas no Brasil –; mas também deve estar ao alcance da cidadania que, no exercício do seu direito de representação (art. 5º, XXXIV, “a”, e art. 74, § 2º, da CR/1988), poderia garantir discursivamente – em sua condição difusa, efervescente e plural – o caráter democrático da execução das peças orçamentárias em todos os níveis da federação.

Ora, a fixação das políticas públicas é agenda republicana construída democraticamente, com evidentes repercussões sobre o mercado e a sociedade organizada, por isso não é aferível racionalmente sem sua avaliação de custo-efetividade, sem sua imersão no espaço de sua aplicação, tampouco controlável fora do embate político-constitucional do que sejam as atividades-fim do Estado.

O ciclo da política pública – executado direta ou indiretamente – reclama maior vinculação ao planejamento, para que tenhamos uma execução orçamentária, de fato, mais motivada e aderente ao prognóstico positivado em lei como obrigação de fazer. Daí é que decorre a legitimidade do percurso adotado pelo gestor como capaz de resolver os problemas diagnosticados junto à sociedade como prioridades de ação governamental.

Nesse escopo reflexivo, o controle assumiria o seu primordial papel (pedagógico) de retroalimentar o planejamento, aprimorando o exame não só dos problemas sociais, mas também das propostas de atuação integrada com o mercado e das possíveis soluções eleitas democraticamente como prioridades de ação governamental para o próximo ciclo da política pública.

Exigir maior dever de integridade e distribuir o ônus da prova para as entidades que celebram parcerias do Estado é, pois, medida de aprimoramento do controle em toda a extensão do ciclo orçamentário que orienta a consecução das políticas públicas.

A propriedade como base da organização econômica e social: aspectos históricos e filosóficos

Eutálio Porto

Desembargador do Tribunal de Justiça de São Paulo

Da era do caçador-coletor à organização social

Dois períodos distintos marcam a trajetória humana pela Terra. O primeiro refere-se à fase do caçador-coletor e o segundo marca o início do processo civilizatório. O período do caçador-coletor se caracteriza pela peregrinação humana na Terra, que, com seus 4,5 bilhões de anos, apenas nos últimos 1,8 milhão de anos o homem assumiu sua identidade com características mais próximas do que somos hoje, conhecido como *homo erectus*. Com mais habilidades, esse humano se distancia dos demais animais pelo desenvolvimento da arte de manipular o fogo e algumas ferramentas rudimentares, utilizando a inteligência para viabilizar a sobrevivência.

Durante todo este tempo houve plena liberdade de locomoção e sem limites territoriais ou sentido de propriedade. O cerceamento dessa liberdade era imposto apenas pela própria condição biológica, pois não havia Estado, poder e lei.

Por que então o homem saiu dessa condição para se atrelar a normas limitadoras da liberdade imposta por um sistema civilizatório? A resposta está na necessidade de sobrevivência. A Revolução Agrícola foi a responsável pela organização social tal qual vivemos até os dias atuais. Quando o homem percebeu que poderia fixar-se em um território, utilizando-o para plantar e criar animais sem necessidade de caçá-los, assim como de perambular pela selva para colher os frutos que a natureza lhe oferecia, abandonou a vida nômade e a liberdade natural para associar-se numa relação de cooperação fundada no processo de trocas, substituindo a liberdade da selva pela liberdade convencional.

Decorrente desta decisão, surge o sentido de posse como um direito, pois, ao se estabelecer em determinado território, criar animais e cultivar o campo à custa de seu trabalho e esforço, o homem desenvolve o direito sobre a terra e sobre o produto do seu trabalho.

Fortalecendo, com isso, os vínculos socioeconômicos forjados pelas trocas dos bens produzidos e pela terra habitada. Quanto mais proximidade, quanto mais negócios realizados, maior garantia de sobrevivência e de estreitamento social, passando a acumulação a ser um sinal de riqueza e de poder, fortalecendo os vínculos familiares e criando direitos de transferência patrimonial à descendência.

As cidades foram criadas como consequência do mercado de trocas, centralizando e facilitando a atividade comercial oriunda das permutas, e, por via de consequência, são instituídos uma burocracia administrativa e um sistema de poder suportados por uma elite e pela crença comum de que este novo modelo de vida era uma dádiva divina, porque Deus retirou o ser humano da vida rude da selva para garantir-lhe abundância e prosperidade.

Como destaca Leick, a Mesopotâmia, considerada o berço da civilização, foi responsável pela criação das primeiras cidades, cuja crença comum originada na cidade de Eridu foi de que “a realeza desceu do céu” tornando a cidade matriz da civilização, pois,

as cidades mesopotâmicas dependiam “da benevolência e proteção ativa dos deuses”, dando origem a um “sistema de crenças que vinculava a prosperidade das cidades à disposição favorável dos deuses”.¹

O desenvolvimento da cidade, além de constituir uma dádiva divina, estava vinculado ao seu mercado de trocas, exigindo de seus habitantes uma contrapartida mediante um sistema de contribuição para sustentar sua burocracia.

Em razão das relações socioeconômicas, não tardou para se estabelecer um poder político, tornando-se fundamental a criação de um sistema de justiça para que essas trocas fossem mais equânimes. Daí que surgem as fórmulas matemáticas que, ainda rudimentares, serviam para estabelecer um modelo de pesos e medidas para balizar as quantidades e a proporcionalidade das mercadorias. Com isso a justiça nasce como um valor aferido por critérios matemáticos e sustentado pela divindade, fazendo com que os gregos, séculos depois, utilizassem a balança e uma deusa como símbolos da justiça.

De modo que pode se concluir que a lei tem como justo o que os valores matemáticos definem, não podendo a norma jurídica dispor de uma justiça que não esteja atrelada numa relação quantitativa. A lei é a forma de organização do que é antes definido pelas regras da aritmética, pois um dos motivos para instituição desta ciência não foi outro senão criar um critério de justiça.

A interação do ser humano com os números constitui parte importante para a estabilidade das relações econômicas e sociais, porque são eles que definem a extensão e a quantidade dos bens. Segundo destaca Anne Rooney, em *A história da Matemática*, os números foram fundamentais para o “desenvolvimento cultural e civil da espécie humana” estabelecendo com precisão a propriedade e estruturando “o comércio, a ciência e a arte, permitindo” a constituição de uma ordem social hierárquica.

Os números permitiram, por exemplo, que os caçadores tivessem controle sobre sua posse. Com isso, podiam identificar a quantidade de “carneiros, bodes, iaques, porcos” utilizando “a correspondência entre cada animal e uma marca ou uma pedra, usando um registrador (*tally*)”²

Se a justiça concreta é uma decorrência das leis matemáticas que lhe atribuem pesos, medidas e quantidades, o cumprimento do quanto estabelecido encontrava-se fundamentado à época em Deus, que fala por intermédio de alguns homens por ele ungidos. Hamurabi, ao impor o seu Código, utilizou como justificativa a condição divina que alegava possuir:

*por esse tempo Anu e Bel me chamaram, a mim Hamurabi, o excelso príncipe, o orador dos deuses, para implantar justiça na terra, para destruir os maus e o mal, para prevenir a opressão do fraco pelo forte, para iluminar o mundo e propiciar o bem-estar do povo. Hamurabi, governador escolhido por Bel, sou eu.*³

O Código de Hamurabi traz diversas normas visando assegurar direitos decorrentes da relação de produção agrícola, como descreve o art. 45º: “Se alguém dá seu campo a

¹ LEICK, Gwendolyn. *A Mesopotâmia: a invenção da cidade*. Rio de Janeiro: Imago, 2003, pp. 14 e 168-169.

² ROONEY, Anne. *A história da Matemática*. São Paulo: M. Booke, 2012, pp. 14 e 15.

³ *Código de Hamurabi, Código de Manu e Lei das XII Tábuas*. 2. ed. Bauru: Edipro, 2002, p. 10.

cultivar mediante uma renda e recebe a renda do seu campo, mas sobrevém uma tempestade e destrói a safra, o dano recai sobre o cultivador”. No mesmo sentido, o art. 47º diz que “Se o cultivador, porque no primeiro ano não plantou a sua estância, deu a cultivar o campo, o proprietário não deverá culpá-lo; o seu campo foi cultivado, e, pela colheita, ele receberá o trigo segundo o seu contrato”.

Ambos os artigos, assim, como outros existentes no Código, tratam do exercício do direito sobre a terra, assim como a colheita, contrato, juros, sociedades, empréstimos etc., fazendo da relação comercial ponto fundamental das relações sociais e seus conflitos.

Grécia - A Revolução do Logos

A despeito de a historiografia indicar a Mesopotâmia como berço da civilização, a Grécia foi a responsável pela transformação do modelo socioeconômico ao inserir um novo ingrediente: o logos, que constitui uma interface entre a razão e o divino, ou seja, há uma lei que controla o mundo material aferível pela razão humana, porque “a inteligência e não o capricho dos deuses olímpicos, governa o mundo”, como entendia Xenófanes.⁴

A filosofia grega constitui, no plano material, o maior patrimônio da humanidade, e foi por ela que se edificou um novo modelo de liberdade, associado à natureza humana. O Ocidente somente alcançou sua independência e evolução científicas porque os filósofos da *physis* (filósofos da natureza) inauguraram uma nova maneira de pensar, em que os fenômenos naturais, assim como a vida, não estão submetidos a leis humanas, mas em princípios científicos que, em última análise, possuem um toque divino na sua criação, como descreveu Aristóteles em sua metafísica. Com isso, o homem dotado de inteligência atribuída pela centelha divina é capaz, por intermédio dos sentidos, interagir com as leis naturais e dela tirar proveito. Em outros termos, a chuva, o trovão, os raios, frio, calor, a energia, o mundo físico faz parte de um sistema movido por uma lei natural a que o homem se vincula pelos seus sentidos.

No campo social, a Grécia inaugurou um modelo de cidade-estado cujas leis editadas não são mais instituídas por um representante de Deus, mas sim forjadas pela razão humana e fruto da convenção social originada pelas reformas que Sólon promoveu e que deram origem à democracia. Sócrates, com sua filosofia, partiu dos ensinamentos dos filósofos naturais (*physis*) utilizando as premissas das leis da física para fundamentar a lei humana, pois, se há leis que regem a natureza das coisas, também devemos investigar a alma humana e dela retirar um padrão de comportamento que seja comum a todos os seres humanos, inaugurando, com isso, o jusnaturalismo.

A filosofia grega, desenvolvida numa relação de amor à sabedoria, acolheu debaixo do seu guarda-chuva vários temas, dando origem aos mais variados ramos da ciência física e humana, por isso é ela constantemente revisitada.

O desenvolvimento cultural e científico grego fora estruturado exatamente em uma organização comercial e uma economia liberal e forte, ilustradas por obras como *O trabalho e os dias*, em que Hesíodo condena o ócio e enaltece o esforço pessoal para a aquisição da riqueza. O progresso científico e a própria transmissão do conhecimento

⁴ McKIRAHAN, Richard D. *A Filosofia antes de Sócrates: uma introdução com textos e comentários*. São Paulo: Paulus, 2013, p.129.

também passaram a ser utilizados como um ramo da economia que geram dividendos, o que, à propósito, não raro, era motivo de crítica por parte de Sócrates.

Como disse, a propósito, Mario Giordani, a “mentalidade comercial dos atenienses”, ao mesmo tempo que protege o consumidor, prestigia “uma mentalidade liberal que incentiva a iniciativa particular evitando tudo que possa coibi-la”, surgindo neste período normas de organização empresarial, elevando Atenas à condição de mãe do direito comercial.⁵

Mas se por um lado a busca da riqueza coloca a Grécia numa condição econômica de destaque, por outro a inveja dos inimigos e o afastamento do homem de sua própria essência para se preocupar apenas com os bens materiais era motivo de preocupação para Sócrates, que advertiu os atenienses para o perigo das guerras e do afastamento do cultivo das coisas à alma para atender as necessidades do corpo. Dizia ele que: “Todas as guerras nascem do desejo de obtenção de riqueza, e é o corpo e o cuidado que ele exige, aos quais estamos escravizados, que nos obrigam a ganhar dinheiro e obter riqueza. O resultado de tudo isso é não nos restar tempo para o cultivo da filosofia”.⁶

A luta pela posse da terra e a agricultura constituíam as mais importantes fontes de riqueza, mas em outras áreas também era possível enriquecer, especialmente no comércio e na manipulação da moeda. Os ramos de atividades mais comuns, segundo Aristóteles, se organizavam da seguinte forma: 1. Aquisição natural: a agricultura sendo a mais nobre de todas; 2. Aquisição artificial: a troca de bens; 3. Comércio: que segundo ele não era das mais elogiáveis, porque “nada recebe da natureza, mas decorrente da convenção”. 4. Usura: A moeda foi inventada para facilitar as trocas, mas alguns a utilizam para obter vantagem - “neste caso é a moeda que torna a trazer a moeda, gênero totalmente contrário à natureza”.⁷

Ao longo dos séculos, a propriedade vai se diversificando e os acordos comerciais vão formando alianças e expandindo as relações humanas, o que ao mesmo tempo provoca guerras e dominações.

Sacro Império Romano e feudalismo

O Império Romano soube também explorar a atividade comercial e agrícola baseado no poder das armas e numa forte cultura legislativa, além de uma administração pública organizada e apta à exigência de impostos, o que fez de Roma a cidade mais rica da Antiguidade e base de todo o direito utilizado até os dias atuais.

Quando Roma caiu sob a invasão bárbara, o comércio declinou, a cidade esvaziou e as pessoas se refugiaram nos campos, surgindo em seu lugar o poder da Igreja Católica, como guardiã dos ensinamentos de Cristo, que instituiu um outro modelo social fundado no amor ao próximo, na caridade e na busca da paz, além de intensificar a formação cultural e o estudo. O Cristianismo reestruturou todo modelo social vigente e redefiniu o comportamento humano com uma moralidade sem precedentes na história, inaugurando uma nova ordem mundial. Nas palavras de Marvin Perry: “O cristianismo foi o princípio

⁵ GIORDANI, Mário Curtis. *História da Grécia*. 8. ed. Petrópolis: Vozes, 1987, p. 231.

⁶ PLATÃO. *Fédon*. São Paulo: Edipro, 2008, p. 200.

⁷ ARISTÓTELES. *A Política*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 28.

integrador da Idade Média, e a Igreja, sua instituição dominante. Com a decadência do Estado romano e de suas instituições, a Igreja cresceu em poder e importância”.⁸

Mas a propriedade da terra continuou sendo o mais elevado sinal de riqueza demonstrada pelos senhores feudais, que, aliados à Igreja e à monarquia, conseguiram controlar a sociedade e converter os bárbaros ao cristianismo. Inaugura-se, com isso, uma nova ordem socioeconômica: o feudalismo, pois as invasões bárbaras obrigaram as pessoas a se refugiarem no campo, reduzindo, por via de consequência, a liberdade do mercador e das relações econômicas.

A propriedade individual: burguesia x feudalismo

O poder feudal somente será desafiado séculos mais tarde (XI) pelo crescimento do comércio, que surgiu do encontro da classe dos mercadores com os artesãos, advindo daí uma nova forma de riqueza que desafia a posse da terra. A burguesia, constituída por aventureiros que arriscavam suas vidas fora dos moldes do feudalismo, acabou por possibilitar uma forma de riqueza que não dependia de terra, mas sim de mercadorias, que, por sua vez, fazem do capital uma das mais fortes fontes de riqueza, fortalecendo ainda os vínculos contratuais baseados na igualdade e na liberdade.

É dos contratos que surge a autonomia da vontade, que se constitui em uma nova forma de liberdade. A independência econômica dos artesãos e dos mercadores exige a formação de um novo direito, que passa não mais a se subordinar às normas feudais, o que impulsionou, por via de consequência, a individualidade e a independência, trazendo também para este universo uma nova filosofia.

Em outros termos, a propriedade da terra deixa de ser, ao longo dos anos, a única fonte de riqueza, obrigando o senhor feudal a dividir o poder com uma nova classe que, por intermédio do comércio, institui uma fonte diversa de riqueza. Com isso, a propriedade móvel representada por títulos de crédito, contratos e mercadorias, dentre outras, passam a ter valor econômico. Como resultado, esta mudança também torna flexível a mobilidade social, deixando a sociedade de se constituir por um estamento rígido, representado pelo senhor feudal, clero e nobreza, para dar lugar a burguesia com a diversificação econômica.

A burguesia, ao se afastar do direito feudal, retoma o estudo do Direito Romano, copilado no Código Justiniano, criando, assim, uma nova ordem jurídica, a qual os glosadores passaram a interpretar, adaptando-a à ordem econômica que nascia.

É também instituído pela burguesia um sistema de tributação para a boa administração das cidades que não recaía em demasia sobre os mais pobres. Os valores eram cobrados em razão da capacidade contributiva de cada um, levando em consideração a fortuna pessoal, o que contrariava o modelo feudal de tributação, que apenas favorecia o interesse do senhor e da nobreza, que tinha o poder de instituir impostos, impondo a obrigação sobre os demais membros da sociedade.

Com o passar dos anos, como destacou Jaques Le Goff, “

o desenvolvimento da burguesia urbana mina o feudalismo; mas, no final do século XIII, estava ainda longe de o dominar - nem mesmo no

⁸ PERRY, Marvin. *Civilização ocidental: uma história concisa*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 153.

*plano econômico. Seria preciso esperar séculos para que a crescente distância entre o poder econômico e a fraqueza social e política das camadas superiores urbanas produzisse as revoluções burguesas dos séculos XVII e XVIII.*⁹

Com essa nova modalidade de riqueza, surge também uma nova classe de intérpretes do novo direito, formada por intelectuais que se associaram à burguesia, nascendo a filosofia liberal com a concepção de um modelo de Estado que garantisse o direito de propriedade e os contratos. Destacam-se, neste contexto, diversos pensadores, dentre eles, São Tomás de Aquino e, mais adiante, Thomas Hobbes, John Locke e Montesquieu, renascendo assim, de um lado, a filosofia natural, e de outro, a consolidação da visão cristã, fundada na dignidade da pessoa humana.

Copérnico, Galileu, Descartes e Newton davam início à nova ciência, assim como também Lutero e Calvino ajudaram a mudar a interpretação da Bíblia para adaptá-la aos novos tempos, criando o movimento protestante com adesão imediata da burguesia.

Todos esses movimentos mudaram em definitivo a ordem social e econômica, culminando com a Revolução Inglesa em 1689 e cem anos depois, em 1789, com a Revolução Francesa, dando origem ao Estado laico fundado no liberalismo do *laissez-faire* e na tripartição dos poderes.

Montesquieu soube descrever o que na prática já vinha ocorrendo:

*Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo dos principais, ou dos nobres, ou do povo exercesse os três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou as querelas entre os particulares.*¹⁰

No âmbito econômico, a invenção do motor a vapor foi o ponto fundamental da Revolução Industrial, que deslocou o poder do campo para as cidades, e mais adiante tanto o setor agrícola como o industrial passaram a constituir um segmento econômico sob novas bases do capitalismo liberal, advindo daí diversas formas de propriedade.

Um novo direito foi criado, passando a ser reconhecido apenas aquele descrito na lei e igual para todos, denominado, portanto, Direito Positivo, que assegurou a propriedade em seu amplo sentido, ou seja, a propriedade móvel, imóvel, imaterial e intelectual.

Essa nova ordem social, econômica e política que deu origem aos direitos denominados de primeira geração trouxe, por outro lado, uma assimetria social constituída não mais na relação servo-senhor, mas entre operários e industriais.

O direito positivo colocou todos em posição de igualdade perante a lei, mas instituiu a desigualdade econômica. A Declaração dos Direitos do Homem e Cidadão de 1789,¹¹ insculpiu no art. 1º que “homens nascem e são livres e iguais em direitos” e que

⁹ LE GOFF, Jacques. *A civilização do Ocidente medieval*, v. I. 2. ed. Lisboa: Estampa, 1983, p. 129.

¹⁰ MONTESQUIEU. *O Espírito das Leis*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 168.

¹¹ “Art. 1º. Os homens nascem e são livres e iguais em direitos. As distinções sociais só podem fundamentar-se na utilidade comum. Art. 2º. A finalidade de toda associação política é a conservação dos direitos naturais e imprescritíveis do homem. Esses direitos são a liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão. [...]”

Art. 16.º A sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição.”

“as distinções sociais só podem fundamentar-se na utilidade comum”. Se a igualdade jurídica foi uma conquista, a ausência de proteção da parte mais fraca economicamente motivou diversos conflitos, pois os primeiros eram obrigados a assinar contratos fundados no *pacta sunt servanda*, em condições desfavoráveis como jornada trabalho estafante, ausência de idade mínima para início do trabalho etc.

Em razão dessa desigualdade econômica, alguns intelectuais passaram a repensar a justiça do capitalismo liberal, advindo daí uma nova doutrina socioeconômica baseada na divisão igualitária da propriedade, em que o Estado passaria a controlar todos os meios de produção e distribuir o resultado, conforme pregava Karl Marx.

Essa ideia coletivista de Marx contrastava com a base da filosofia liberal fundada no capitalismo e bem entendida por Adam Smith, ao sustentar que a individualidade constitui o motor na nova economia liberal, pois, segundo ele: “Não é da benevolência do açougueiro, do cervejeiro ou do padeiro que esperamos nosso jantar, mas da consideração que eles têm pelo seu próprio interesse”.¹² Com isso, o indivíduo, ao buscar o que é melhor para ele, acaba por promover o bem-estar social com mais eficiência.

A assimetria econômica e social, bem como a Primeira Guerra Mundial, em 1914, aprofundaram a crise do capitalismo, culminando com a quebra das bolsas em 1929. Com isso, o liberalismo do *laissez-faire* teve que ceder à intervenção estatal para melhor disciplinar as relações socioeconômicas e dar lugar ao Estado do bem-estar social, visando, com isso, resolver a questão da desigualdade material, instituir leis de proteção para o trabalhador e ao mesmo tempo dar uma resposta ao comunismo, que se espalhava como pólvora entre os operários.

Como bem ilustrou Thomas Piketty:

*A revolução comunista acabou acontecendo, mas eclodiu no país mais atrasado da Europa, onde a revolução industrial mal havia começado (a Rússia). Enquanto isso, os países europeus mais avançados exploravam as vias social-democratas, para a sorte de seus cidadãos.*¹³

A ideia de social democracia contou também com o apoio da Igreja Católica, fazendo que o Papa Leão XIII, preocupado com os rumos do capitalismo e da exploração dos trabalhadores, editasse, em 15 de maio de 1891, uma encíclica chamada *Rerum Novarum* (Das Coisas Novas).

Essa encíclica trouxe como destaque os seguintes pontos: 1. A adoção de políticas distributivas e o apoio à organização de sindicatos para defender os trabalhadores; 2. Manutenção da democracia e do direito de propriedade privada; 3. Oposição ao socialismo; 4. Fortalecimento dos princípios éticos e morais e a busca na justiça social e econômica nas relações trabalhistas; e 5. Intervenção estatal na economia visando proteger os mais pobres e os despedidos de caridade.

A social democracia acabou por apaziguar os ânimos, trazendo novos direitos a serem implementados pelo Estado, conhecidos como direitos de segunda geração - tais como saúde, educação, assistência social, previdência social -, exigindo uma contrapartida

¹² SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre a natureza e suas causas*, v. I. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 74.

¹³ PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013, p. 17.

tributária dos empresários, dos empregados e dos demais setores da sociedade, como comércio e serviço, passando o Estado a ser o gestor da arrecadação e da distribuição.

Hayek x Keynes

Do ponto de vista do pensamento econômico, duas ideias se contrapunham quanto à solução da crise do liberalismo, colocando de um lado Hayek e de outro Keynes. O primeiro preferia que a resposta viesse do próprio mercado, enquanto o segundo optava pela intervenção estatal.

A preocupação de Hayek baseava-se no fato de que a centralização do poder econômico nas mãos do Estado poderia tornar-se uma forma de controle político. Dizia ele que a despeito de o poder econômico, em certa medida, constituir um instrumento de coerção, este

*nunca se torna, nas mãos de particulares, um poder exclusivo ou completo; jamais se converte em poder sobre todos os aspectos da vida de outrem. No entanto, centralizado como instrumento do poder político, cria um grau de dependência que mal se distingue da escravidão.*¹⁴

Quanto à crítica da incapacidade do liberalismo de responder aos anseios sociais, mas apenas aos interesses individuais, a sua resposta era no sentido de que a filosofia liberal é a mais eficaz para a garantia do emprego e o combate à pobreza e à desigualdade, pois os países que adotaram este modelo foram os que mais se desenvolveram e reduziram a desigualdade sem cercear a liberdade individual. Essa ideia fundamenta-se “na convicção de que, onde existe a concorrência efetiva, ela sempre revelará a melhor maneira de orientar os esforços individuais”.¹⁵

De modo que o liberalismo, ao contrário do que se prega,

*não nega, mas até enfatiza que, para a concorrência funcionar de forma benéfica, será necessária a criação de uma estrutura legal cuidadosamente elaborada, e que nem as normas legais existentes, nem as do passado, estão isentas de graves falhas.*¹⁶

E quanto à harmonia entre objetivos individuais e sociais, não é correto o argumento de que o indivíduo ao ser liberado para administrar seus próprios interesses se comportará, necessariamente, contrário aos objetivos sociais. O que ocorre é exatamente o inverso, pois a liberdade individual é perfeitamente compartilhada com a vida em sociedade, sobretudo porque a civilização, inaugurada com a Revolução Agrícola, visou exatamente à união de esforços para atingir um objetivo comum, qual seja: a sustentabilidade social. Caso contrário, o ser humano não teria visto qualquer vantagem em trocar a liberdade de caçador-coletor para se adaptar a uma liberdade que o obriga a dividir seus interesses com um grupo maior de pessoas, tutelando-a por meio de normas artificiais estatais.

¹⁴ HAYEK, Friedrich A. *O caminho da servidão*. Campinas: Vide Editorial, 2013, p. 180.

¹⁵ Idem, p. 67.

¹⁶ Idem, p. 115.

Em outras palavras, os objetivos sociais e individuais estão intimamente ligados, na medida em que a civilização fora fundada exatamente sob esse prisma, ou seja, compartilhamento de interesses entre a individualidade e a sociedade.

Fundado em outros argumentos, Hayek também concorda com esse ponto de vista quando diz que a individualidade não é contrária “à existência de fins sociais”, porque há, sem dúvida, “a possibilidade de uma coincidência de objetivos”¹⁷ entre indivíduo e finalidade social.

Contrariamente ao coletivismo ou ao Estado planejado coordenado por um poder central, no liberalismo o indivíduo é o “juiz supremo dos seus próprios objetivos”, e tal entendimento não se opõe à finalidade social; ao contrário, a união de esforços individuais está em consonância com os fins sociais, pois é da “coincidência de objetivos individuais que torna oportuna a união de indivíduos na persecução destes”.¹⁸

Keynes, no entanto, a despeito de afastar a opção socialista, entendia que o melhor caminho era a intervenção do Estado, mas sem afastar a liberdade individual. Caberia ao Estado não somente promover a intervenção na economia com a criação de regras protetivas, mas também estimular o consumo e investir em infraestrutura para aquecer o mercado. Esta fórmula, intervenção estatal e manutenção da liberdade, equilibraria a convivência social e econômica sem a necessidade de se chegar ao socialismo. Na visão de Keynes, era necessário modificar o liberalismo, pondo fim ao modelo do *laissez-faire*, para implantar a socialdemocracia e, com isso, evitar o avanço do comunismo..

Em outros termos, o liberalismo, em que prevalecia a absoluta autonomia da vontade nos contratos e sua interpretação fundada no *pacta sunt servanda*, de fato teria que sofrer alterações, pois havia produzido desigualdades no campo das relações econômicas.

E, assim, quase todos os países europeus optaram pela social democracia, enquanto os Estados Unidos realizaram o *New Deal* (Novo Acordo), em que, segundo Pablo Lucas Verdú:

*Pela primeira vez e de maneira decisiva a democracia industrial americana tomava consciência de seus problemas tentando resolvê-los através da instauração de postulados de justiça social, que limitavam o direito de propriedade e estabeleciam a segurança no trabalho.*¹⁹

Todas essas reformas no âmbito econômico tiveram reflexos imediatos no campo jurídico, com alteração de legislações constitucionais e infraconstitucionais. No âmbito constitucional, tem-se como referência a Constituição de Weimar, de 1919, que foi uma das primeiras a se antecipar à crise de 1929, sendo promulgada logo após a Primeira Guerra Mundial, um marco que inaugurou novos direitos que transcendiam a individualidade para prestigiar também os direitos sociais.

No Brasil, a Constituição de 1934, fruto da Revolução Constitucionalista de 1932, adotou o modelo da social democracia e provocou mudanças na relação de trabalho com a entrada em vigor da CLT.

¹⁷ Idem, p. 92

¹⁸ Ibidem, p. 92.

¹⁹ VERDÚ, Pablo Lucas. *A luta pelo Estado de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 41.

A reformulação da social democracia

No decorrer da década de 1970, a socialdemocracia já dava sinais de exaustão, em razão de o Estado avocar uma série de obrigações e impor cada vez mais limitação à liberdade econômica para prestigiar os direitos sociais, o que resultou não só no inchaço de sua estrutura, mas também exigiu cada vez mais sacrifício dos contribuintes.

Tal fato tornou-se alvo de críticas, ganhando força as escolas liberais na linha de Friedrich Hayek, da escola econômica austríaca, e do economista Milton Friedman, da escola de Chicago, Prêmio Nobel em Ciências Econômicas em 1976, que foi um forte defensor do livre mercado e da redução do Estado. Com isso, aos poucos a social democracia desatou seus vínculos e o Estado transferiu suas tarefas à iniciativa privada, redundando no Consenso de Washington, em 1989, aplicado em especial no Reino Unido, com Margaret Thatcher, e nos Estados Unidos, com o presidente Ronald Reagan. Esses dois governos optaram, em vez de investimentos em benefícios sociais e no aumento do Estado, por prestigiar o livre mercado para gerar emprego e melhorar salários, facilitando as contratações pelo setor privado.

Segundo Friedman:

Ao confiar, sobretudo, na cooperação voluntária e no empreendimento privado, tanto na atividade econômica quanto em iniciativas diversas, podemos garantir que o setor privado atue como contrapeso dos poderes do setor público e como proteção eficaz da liberdade de expressão, da religião e de pensamento.²⁰

Nos últimos anos, as alterações tecnológicas estão impondo mudanças nas relações econômicas e nas modalidades de emprego, extinguindo algumas profissões e criando outras, exigindo do Estado alteração das leis para flexibilizar as garantias sociais.

O Estado atual encontra-se em mutação em razão de novas demandas da sociedade, fruto das novas relações econômicas e da criação de tecnologias que, se por um lado facilitam a vida humana, por outro tornam algumas atividades ultrapassadas, sendo necessária uma reformulação de suas estruturas, o que implica redução da máquina administrativa e ampliação do poder do mercado. A sociedade tem experimentado uma nova fórmula de censura e de cerceamento da liberdade de expressão, feitas não pelo Estado, mas pelas empresas privadas que controlam as mídias sociais.

Há também uma crise de representação em que o parlamento não mais corresponde aos anseios da sociedade, pois as mídias sociais estão constituindo a nova Ágora, onde as discussões são realizadas de forma instantânea e as opiniões acabam condicionando governantes numa espécie de democracia direta em que nem sempre os comentários das redes sociais coincidem com a orientação legislativa.

Também as mídias sociais radicalizaram o debate, criando enorme dificuldade de se construir consensos, pois, como as opiniões são aleatórias e pulverizadas, não há um canal catalizador apto a forjar uma proposta conciliatória. No entanto, por mais que se

²⁰ FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Rio de Janeiro: LTC, 2014, p. 3.

tenham criado meios alternativos para captar opiniões, como audiências públicas, o Poder Legislativo ainda exerce o monopólio da lei.

A decadência do parlamento já estava prevista por Friedrich A. Hayek, quando escreveu *Direito, legislação e liberdade*, em 1979, sugerindo inclusive separar a ação política da ação legislativa, atribuindo-as a dois órgãos distintos. Isto porque, segundo ele, o ato de legislar tornou-se palco de “barganha”, distanciando-se muitas vezes do interesse coletivo. Permitiu-se, com isso, que até mesmo um “pequeno grupo” fosse “capaz de chantagear toda uma sociedade” em troca de apoio político, em detrimento da “justiça social”.

O sistema de democracia em que a troca de favores tornou-se prática usual acabou corrompendo-a. Nas palavras de Hayek, esse modelo “não só engendrará um governo movido pela chantagem e pela corrupção, como produzirá leis que a maioria desaprova e cujos efeitos, no decorrer do tempo, podem levar ao declínio da sociedade”.²¹

O autor, a despeito de apontar as falhas do Poder Legislativo, apresenta, como solução o funcionamento de dois órgãos distintos, sendo um técnico e apto a fazer leis e outro político, apenas com a finalidade de debater temas de relevância social.

De qualquer sorte, o modelo liberal ainda é o caminho para construir consensos, na medida em que é por intermédio de sua plasticidade, cuja democracia constitui seu maior valor, que as soluções serão encontradas. Como destacou Al Gore:

*As tentativas com outros sistemas - incluindo as experiências desastrosas com o comunismo e o fascismo no século 20 - ajudaram a consolidar, no início do século 21, a opinião predominante de que o capitalismo democrático é a ideologia a ser adotada em todo mundo.*²²

Referências bibliográficas

- Código de Hamurabi: Código de Manu e Lei das XII Tábuas*. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2002.
- AL GORE. *O futuro: seis desafios para mudar o mundo*. Barueri: HSM, 2013.
- ARISTÓTELES. *A Política*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Rio de Janeiro: LTC, 2014.
- GIORDANI, Mário Curtis. *História da Grécia*. 8. ed. Petrópolis: Vozes, 1987.
- HAYEK, Friedrich A. *Direito, legislação e liberdade*, v. III. São Paulo: Visão, 1979.
- _____. *O caminho da servidão*. Campinas: Vide Editorial, 2013.
- HESÍODO. *Os trabalhos e os dias*. São Paulo: Iluminuras, 2008.
- LE GOFF, Jacques. *A civilização do Ocidente medieval*, v. I. 2. ed. Lisboa: Estampa, 1983.
- LEICK, Gwendolyn. *A Mesopotâmia: a invenção da cidade*. Rio de Janeiro: Imago, 2003.
- MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- PERRY, Marvin. *Civilização ocidental: uma história concisa*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

²¹ HAYEK, Friedrich A. *Direito, legislação e liberdade*, v. III. São Paulo: Visão, 1979, pp. 17-36.

²² AL GORE. *O futuro: seis desafios para mudar o mundo*. Barueri: HSM, 2013, p. 35.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013.

PLATÃO. *Fédon*. São Paulo: Edipro, 2008.

MCKIRAHAN, Richard D. *A Filosofia antes de Sócrates: uma introdução com textos e comentários*. São Paulo: Paulus, 2013.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre a natureza e suas causas*, v. I. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

VERDÚ, Pablo Lucas. *A luta pelo Estado de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ROONEY, Anne. *A história da Matemática*. São Paulo: M. Booke, 2012.

Políticas públicas de reabilitação de transtornos psiquiátricos e saúde mental no trabalho

*Heliana Hess*¹

Juíza de Direito no Estado de São Paulo

Sumário: O trabalho e o desenvolvimento da “ecologia humana e saúde mental”. Aumento de casos de estresse pós-traumático, depressão, transtorno bipolar e de “*burnout*” no trabalho. Jurisprudência dos tribunais para a saúde mental: benefícios e encaminhamento profissional. Tratamento pelo INSS da reabilitação profissional. Grupos de apoio profissionais, organizações privadas e não governamentais. Tridimensionalidade da recuperação da saúde: física, mental e espiritual. Conclusão. Bibliografia

Palavras-chave: Trabalho. Desgaste e doença mental. Depressão. Estresse pós-traumático. Bipolaridade. Síndrome de *burnout*. Jurisprudência. Benefícios acidentários. Tratamento. Reabilitação. Grupos de apoio ao trabalhador. Brasil. Alemanha.

O trabalho e o desenvolvimento da “ecologia humana e saúde mental”

O trabalho faz parte da integração do ser humano no meio social e familiar onde vive. As condições de vida, trabalho e saúde dependem de muitos fatores para o pleno desenvolvimento do trabalho e sobrevivência.

Os aspectos da vida em família, desde a infância e a adolescência, seja a pessoa integrada em famílias estruturadas ou não, influencia nas múltiplas interações do indivíduo com o seu meio de trabalho e como a visão de mundo é encontrada.

Logicamente os aspectos que permeiam o trabalho, como a formação profissional, as escolhas de emprego possíveis, a aceitação das condições de trabalho nas empresas ou serviços públicos ou privados, a distância de locomoção de ida e volta do trabalho, o salário correspondente a horas laboradas, bem como os momentos de repouso e lazer, são fatores que dimensionam a saúde mental do trabalhador braçal ou intelectual.

As condições de trabalho foram se modificando ao longo do tempo, como expõe Edith Seligmann-Silva,² desde que houve a modificação do trabalho braçal de fábrica e de operários em turnos para a prestação de serviços intelectuais e robotizados ou computadorizados, no final da década de 2000, com as modificações das condições do trabalho nas empresas e a demanda por novos e dinâmicos serviços, com alta tecnologia.

As condições para o trabalhador desqualificado têm se tornado muito difíceis pelos baixos salários-hora, que demandam horas extras, afastando o obreiro de seu convívio familiar e de momentos de lazer e de descanso.

¹ Juíza de Direito da 4ª Vara de Acidentes do Trabalho do TJSP. Doutora em Direito do Estado com pós-doutorado em Políticas Públicas e Ciência Política

² SELIGMANN-SILVA, Edith. *Trabalho e desgaste mental: o direito de ser dono de si mesmo*. São Paulo: Cortez, 2011, p. 246-247.

Adiciona Seligmann-Silva ainda que as mudanças climáticas e ambientais, a ecologia, a econometria ambiental de fábricas e as poucas horas de descanso contribuem para o desgaste na linha de produção e para a transformação da “ecologia humana”.

Os estudos da questão do meio ambiente em cidades grandes e com alto nível de poluição, como São Paulo ou Cubatão na década de 1980, demonstram que os trabalhadores mais simples sentiam-se desgostosos, pela maneira como o assunto era tratado pela mídia, pois não gostavam da forma como a sua cidade vinha sendo referida e as péssimas condições de trabalho. Aqueles que atuavam como ajudantes industriais, os migrantes e os de menor escolarização supunham que não existiam meios técnicos para melhorias de condições ambientais, de modo a diminuir a poeira e a poluição das fábricas e os ruídos das máquinas, e sofriam calados. Porém, outros, mais escolarizados, preocupavam-se com o meio ambiente do trabalho e com a consequência da saúde no trabalho e reivindicavam melhores condições dentro e fora da empresa.³

Assim, a ecologia humana do trabalho é importante fator para as condições de desenvolvimento do ser humano, porque todos se preparam desde a tenra infância nos dias de hoje, dada a preocupação dos pais e professores com a qualificação para as exigências do ambiente e do mercado de trabalho.

Como podemos observar em estudos avançados da OIT (Organização Internacional do Trabalho),⁴ demonstra-se que as demandas do mercado de trabalho são exigentes e que há concentração de renda em países mais ricos; dentro da América Latina, em países cuja incerteza econômica é crescente, a empregabilidade do trabalhador operário e braçal é cada vez mais escassa, com substituição por maquinário robótico.

Somam-se a este fator condições de desigualdade nas formas de contratação, que são denominadas “pejotização”,⁵ com a substituição do emprego formal com anotação em CTPS por relações de trabalho temporário e autônomo, que demandam flexibilização do obreiro, porém lhe impõem, ao mesmo tempo, as incertezas e dificuldades pessoais com compromissos familiares e pessoais, ocasionando o desgaste mental ao trabalhador no meio do trabalho.

Ainda, a produtividade e o desenvolvimento tecnológico no quadro mundial atual estão inexoravelmente conectados ao imperativo foco em políticas de desenvolvimento sustentável. Essas políticas, além de assegurar o enfrentamento dos desafios ambientais, trazem impactos positivos para o mercado de trabalho, sejam elas relacionadas ao investimento em infraestrutura ou à transição para energias renováveis. Foi anotado que a transição energética, com foco na energia solar e eólica, traz grande potencial de criação de empregos. Como exemplo, mencionou-se que, em 2016, as energias renováveis foram responsáveis por 68,8% dos empregos na geração total de eletricidade nos Estados Unidos. Esse setor, em franco crescimento, era, no entanto, responsável pela produção

³ Ibidem, p. 248.

⁴ Disponível em: <https://bit.ly/3h0iD7b>. Acesso em: 22 jun. 2020.

⁵ OLIVEIRA, Patrícia. In: *Futuro do trabalho no Brasil: perspectivas e diálogos tripartites*. Disponível em: <https://bit.ly/2Ys6woV>. Acesso em: 22 jun. 2020.

de apenas 15,4% da eletricidade naquele país. Novas oportunidades são trazidas também pela transição demográfica: em 2020 as pessoas com idade superior a 60 anos constituirão 15% da população brasileira, com continuação desta tendência de uma sociedade com mais idosos. Isso motiva a valorização de oportunidades trazidas pelo aumento da expectativa de vida, como o aproveitamento da experiência profissional dos trabalhadores idosos, as atividades econômicas orientadas para idosos (*silver economy*) na política industrial, assim como criação e aprimoramento de infraestrutura em mobilidade urbana, serviços de saúde, culturais e esportivos. Para aproveitamento das oportunidades que se delineiam para o mercado de trabalho, é fundamental a prevalência de educação de qualidade e homogênea distribuída pela população. A aquisição de habilidades e de qualificações básicas para aprender constitui a base à qual a formação profissional e continuada deve se somar no intuito de garantir a igualdade de oportunidades. Assim como a educação e qualificação para o trabalho, os serviços públicos direcionados à captação e ao encaminhamento de vagas são de fundamental importância. Destacou-se a necessidade de ampliação e aperfeiçoamento das funções do Sistema Nacional de Emprego (SINE), melhorando a intermediação de empregos e a adequação entre empregados e empregadores. A maior inclusão das pessoas das camadas de menor renda em todos os níveis do sistema educacional, especialmente técnico e superior, bem como em empregos de qualidade é um passo fundamental para assegurar o crescimento inclusivo e sustentável, assim como a promoção do trabalho decente no Brasil.⁶

Esse recente estudo da OIT mostra que a mudança tecnológica em si não produz um resultado determinado, e que entre um “futuro sem emprego e uma era de ouro de criação de novos postos de trabalho” resta muito espaço para moldar transformações que promovam o trabalho decente. As mudanças trazidas pela globalização estão ligadas ao comportamento de diferentes atores, cujas ações muitas vezes escapam ao controle estatal. Seria ilusório, assim, esperar que o Estado pudesse, sozinho, responder a todos os desafios. Nunca é demais enfatizar, nesse contexto, a importância do diálogo com os parceiros sociais e o papel das organizações internacionais como promotoras do debate e da busca de soluções consensuadas. Entre as tendências frequentemente apontadas para o futuro do trabalho estão a crescente utilização de novas tecnologias que economizam mão de obra e alteram seu perfil, a ampliação das cadeias globais de valor para além do setor manufatureiro e o aumento da participação de formas atípicas de emprego no mercado de trabalho. Tais processos demandarão mudanças em muitas áreas, em particular no que toca à qualificação profissional e à criação de marcos normativos adequados para regular as novas relações de trabalho. A qualificação profissional é reconhecidamente um desafio tanto para os jovens que se preparam para entrar no mercado de trabalho, na condição de aprendizes, quanto para os trabalhadores que já estão no mercado e necessitam qualificar-se para novas tarefas, novas funções ou mesmo novos empregos. Num contexto de mudanças rápidas e grande rotatividade no mercado de trabalho, projetos como o Hacker Aprendiz, voltado para a área de tecnologia da informação, mostram como podem ser produtivas as parcerias entre o Estado, as organizações privadas e os beneficiários de políticas públicas.⁷

⁶ Ibidem, p. 8.

⁷ CANANI, Ney Artur Gonçalves. . In: ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. *Futuro do trabalho no Brasil: perspectivas e diálogos tripartites*, p. 11-12.

Assim, dentro deste contexto de mudanças, inserimos a visão de que as mudanças do trabalho são, de um modo, positivas para os trabalhadores de alta renda e mais bem qualificados em educação e tecnologia de informação. Mas, de outro lado, são escassas para os trabalhadores de baixa renda, sem educação formal e massificados pela produção industrial e mercado informal de trabalho, propiciando o desenvolvimento de doenças mentais relacionadas ao trabalho, com causa ou concausa da produção em massa.

A grande questão atual são a crescente e alarmante desorganização e o volume de recursos públicos que são destinados para a reforma da previdência privada e pública para a concessão de benefícios de afastamento por doença mentais e profissionais do trabalho, cada dia mais evidentes nos fóruns e juízos ligados ao trabalho, securitização previdenciária e benefícios acidentários (Justiça do Trabalho federal e estadual e agentes da AGU).

Neste contexto, doença do trabalho ou doença profissional é definida no artigo 20 da Lei nº 8.213/1991 (Lei de Benefícios Previdenciários) assim:

Art. 20. Consideram-se acidente do trabalho, nos termos do artigo anterior, as seguintes entidades mórbidas:

I – doença profissional, assim entendida a produzida ou desencadeada pelo exercício do trabalho peculiar a determinada atividade e constante da respectiva relação elaborada pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social;

II – doença do trabalho, assim entendida a adquirida ou desencadeada em função de condições especiais em que o trabalho é realizado e com ele se relacione diretamente, constante da relação mencionada no inciso I.

§ 1º Não são consideradas como doença do trabalho:

a) a doença degenerativa;

b) a inerente a grupo etário;

c) a que não produza incapacidade laborativa;

d) a doença endêmica adquirida por segurado habitante de região em que ela se desenvolva, salvo comprovação de que é resultante de exposição ou contato direto determinado pela natureza do trabalho.

§ 2º Em caso excepcional, constatando-se que a doença não incluída na relação prevista nos incisos I e II deste artigo resultou das condições especiais em que o trabalho é executado e com ele se relaciona diretamente, a Previdência Social deve considerá-la acidente do trabalho.

Neste contexto, descritivo da Lei de Regência, a doença mental é, na maioria das vezes, descartada da coligação com o exercício do trabalho, porque considerada como decorrente de problemas congênitos e heredoconstitucionais do ser humano, não diretamente relacionadas ao exercício do trabalho na empresa ou como autônomo.

Por isso, passamos a analisar as mais comuns doenças relacionadas a causas do trabalho.

Aumento de casos de estresse pós-traumático, depressão, transtorno bipolar e de “*burnout*” no trabalho

O trabalho exaustivo, sem pausas, com alta produtividade e sem momentos de descanso e lazer é causa ou concausa de muitas doenças profissionais ou doenças do trabalho, como observamos nos últimos 10 anos.

Assim, as doenças mentais mais comuns são o estresse pós-traumático, a depressão e o *burnout*, também conhecido como esgotamento mental do trabalho.

Os quadros de estresse pós-traumático com agentes agressores da sociedade são os mais frequentes em termos de concessão de benefícios previdenciários e acidentários relacionados ao trabalho.

O transtorno do estresse pós-traumático (TEPT – CID 10. F. 43.1)

O TEPT é um distúrbio da ansiedade caracterizado por um conjunto de sinais e sintomas físicos, psíquicos e emocionais em decorrência de o portador ter sido vítima ou testemunha de atos violentos ou de situações traumáticas que, em geral, representaram ameaça à sua vida ou à vida de terceiros. Quando se recorda do fato, ele revive o episódio, como se estivesse ocorrendo naquele momento e com a mesma sensação de dor e sofrimento que o agente estressor provocou. Essa recordação, conhecida como revivescência, desencadeia alterações neurofisiológicas e mentais.

Aproximadamente entre 15% e 20% das pessoas que, de alguma forma, estiveram envolvidas em casos de violência urbana, agressão física, abuso sexual, terrorismo, tortura, assalto, sequestro, acidentes, guerra, catástrofes naturais ou provocadas desenvolvem esse tipo de transtorno. No entanto, a maioria só procura ajuda dois anos depois das primeiras crises.

Depressão (CID 10. F. 32)

A depressão generalizada tem sido também uma das doenças mentais mais frequentes como causa para o benefício de auxílio-doença acidentário ou previdenciário e de benefício parcial e permanente do auxílio-acidente, com pedidos de reabilitação para outra atividade dentro da empresa.

Segundo o psicólogo Nuery José Botega,⁸ a depressão é difícil de ser diagnosticada e tratada porque são vários os fatores que levam o paciente a este quadro psicossomático.

Os pacientes deprimidos com risco de suicídio são aqueles com depressão crônica, cujas características são: tristeza intensa, estável e duradoura, crença de que o esforço pessoal não consegue aplacá-la, desânimo, falta de autoestima, angústia, falta de sentimento de prazer, insônia, intolerância, rudeza e falta de vontade de se relacionar com outro ser humano, diminuição de interesse por atividades, aumento ou diminuição de peso, sentimento recorrentes de culpa, falta de concentração ou foco, pensamento de morte.

⁸ BOTEGA, Nuery José. *Crise suicida: avaliação e manejo*. Porto Alegre: Artmed, 2015, p. 112.

Transtorno bipolar (CID 10. F. 31)

Dentro deste quadro é também comum o transtorno bipolar, que também se caracteriza por oscilação constante de humor, com fase eufórica, irritada, períodos de depressão e de alegria, abuso de álcool ou de substância entorpecente e de antidepressivos.

Estas têm sido as causas mais frequentes de afastamento do trabalho, com pedido de benefícios previdenciários e por causa relacionados ao trabalho, tanto por causa direta como por concausa.

Síndrome de *burnout* (CID 11. Z. 73)

Síndrome de *burnout* ou síndrome do **esgotamento profissional** é um **distúrbio emocional** com sintomas de **exaustão extrema**, **estresse** e **esgotamento físico** resultantes de situações de trabalho desgastante, que demandam muita competitividade ou responsabilidade. A principal causa da doença é justamente o **excesso de trabalho**. Esta síndrome é comum em profissionais que atuam diariamente sob pressão e com responsabilidades constantes, como médicos, enfermeiros, professores, policiais, jornalistas, entre outros.

Traduzindo do inglês, “*burn*” quer dizer queima e “*out*” exterior.

A **síndrome de *burnout*** também pode acontecer quando o profissional planeja ou é pautado para objetivos de trabalho muito difíceis, situações em que a pessoa possa achar, por algum motivo, não ter capacidades suficientes para os cumprir. Essa síndrome pode resultar em estado de **depressão** profunda e por isso é essencial procurar apoio profissional no surgimento dos primeiros sintomas.

Dráuzio Varella descreve esta doença mental da seguinte forma:

*A síndrome de burnout, ou síndrome do esgotamento profissional, é um distúrbio psíquico descrito em 1974 por Freudenberg, um médico americano. O transtorno está registrado no grupo 24 do CID-11 (Classificação Estatística Internacional de Doenças e Problemas Relacionados à Saúde) como um dos fatores que influenciam a saúde ou o contato com serviços de saúde, entre os problemas relacionados ao emprego e desemprego. Sua principal característica é o estado de tensão emocional e estresse crônicos provocado por condições de trabalho físicas, emocionais e psicológicas desgastantes. A síndrome se manifesta especialmente em pessoas cuja profissão exige envolvimento interpessoal direto e intenso. Profissionais das áreas de educação, saúde, assistência social, recursos humanos, agentes penitenciários, bombeiros, policiais e mulheres que enfrentam dupla jornada correm risco maior de desenvolver o transtorno.*⁹

As doenças citadas até aqui estão relacionadas ao aumento de pressão e de produtividade no trabalho, com a fadiga mental associada à falta de perspectiva de melhoria nas condições de trabalho ou ao sentimento de perda de autonomia privada, relacionado

⁹ VARELLA, Dráuzio. Síndrome de burnout. *Uol*. Disponível em: <https://bit.ly/3dq3hm3>. Acesso em: 22 jun. 2020.

ao medo de ficar desempregado e não ter condições de sustentar a Família e de obter outra colocação.

Aqueles que estão em trabalhos de esforço contínuo e com características de pressão, falta de perspectivas de melhoria de salário, esgotamento físico por horas em deslocamento no tráfego em péssimas condições de transporte urbano público, somados à falta de tempo de lazer e de descanso com os familiares e amigos, além da falta de dinheiro, mazelas do dia a dia familiar, com filhos, desgaste de relacionamento afetivo com companheiros(as), cônjuges e amigos, são levados ao esgotamento nervoso, com as causas do trabalho acelerando a intensificação deste desgaste mental.

Na jurisprudência atual de varas de acidentes do trabalho (6 varas em São Paulo e 1 em Santos), os casos mais frequentes de concessão de benefícios de afastamento com causa no trabalho são relacionados a estas doenças crônicas e cujo tratamento consiste em longa psicoterapia, relacionada com medicamentos de tarja preta, para insônia, controle da ansiedade (ansiolíticos), controle de ingestão de bebidas alcoólicas e de menor ou maior ingestão de alimentação gordurosa, refrigerantes, massas e açúcares, que aumentam ainda mais o quadro de doença mental.

Observamos em recente jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo, das câmaras acidentárias (16ª e 17ª de Direito Público especiais), o aumento significativo de concessão de benefícios de afastamento por auxílio-doença e aposentadoria por invalidez em se tratando de doenças mentais.

Os casos mais recorrentes pesquisados são de agentes de segurança da Fundação Casa, que sofrem assédio moral e traumas com agressões físicas por rebeliões de menores:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. Ação acidentária. Doença do trabalho. Agente de segurança da FEBEM. Depressão. Comprometimento parcial e permanente da capacidade laborativa e nexos de causalidade. Comprovação. Benefício cabível. Auxílio-acidente.

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. Ação acidentária. Doença do trabalho. Agente de segurança da FEBEM. Depressão. Comprometimento parcial e permanente da capacidade laborativa e nexos de causalidade. Comprovação. Benefício cabível. Auxílio-acidente.

ACIDENTE DO TRABALHO – DOENÇAS – PROBLEMAS PSICOLÓGICOS – NEXO CAUSAL – INCAPACIDADE – BENEFÍCIO DEVIDO. Comprovada a redução parcial e permanente da capacidade laborativa, em razão de doença proveniente do exercício profissional, de rigor a concessão do auxílio-acidente – Art. 20, I c.c. art. 86, ambos da Lei nº 8.213/91.

1. Presente o nexo/concausal de rigor a conversão do auxílio-doença previdenciário no homônimo acidentário. 2. Comprovada a incapacidade total e temporária, cabível o restabelecimento do auxílio-doença a partir do dia seguinte da alta médica. 3. Os juros de mora são devidos a partir da citação, contados de forma englobada até então e, depois, decrescentemente, mês a mês. 4. No tocante às parcelas em atraso, caberá a Lei nº 8.213/91 e suas alterações posteriores.

ACIDENTE DO TRABALHO Transtornos psiquiátricos Comprovação pericial da moléstia e da incapacidade total e temporária do segurado Auxílio-doença acidentário devido Recursos oficial, considerado interposto, e voluntário do INSS providos em parte.

Auxílio-acidente Quadro de transtorno psíquico crônico Laudo pericial dando conta da redução parcial e permanente da capacidade

laborativa do autor Nexo causal devidamente comprovado Benefício corretamente concedido.

Termo inicial a partir do dia posterior à cessação do auxílio-doença, conforme critério legal Juros moratórios e correção monetária Incidência da Lei nº 11.960/09, observando-se, contudo, o decidido nas ADIs nº 4.357, 4.372, 4.400 e 4.425 em relação a seu âmbito de eficácia e respectiva modulação dos efeitos e na Repercussão Geral nº 810.

ACIDENTÁRIA Agente de segurança junto à extinta FEBEM (atual Fundação Casa) Problemas psiquiátricos Litispendência e coisa julgada não configuradas Nexo causal reconhecido Redução parcial e permanente da capacidade laborativa Auxílio-acidente devido a partir do dia seguinte ao da cessação do auxílio-doença, compensando-se os valores pagos por força da antecipação dos efeitos da tutela Valores em atraso que devem ser atualizados mês a mês pelos índices de correção pertinentes (Tema nº 810 do STF) Juros de mora devidos desde a citação, de forma englobada sobre o montante até aí apurado e, depois, mês a mês, de modo decrescente Aplicação do art. 5º da Lei nº 11.960/09, porém apenas no que concerne aos juros Apelo autárquico desprovido, provido em parte o recurso oficial.

BANCÁRIOS

ACIDENTE DO TRABALHO – BANCÁRIO – TRANSTORNO BIPOLAR – JULGAMENTO CONVERTIDO EM DILIGÊNCIA PARA A REALIZAÇÃO DE NOVA PERÍCIA – LAUDO PERICIAL CONCLUSIVO – INCAPACIDADE PARCIAL E PERMANENTE APURADA – AUXÍLIO-ACIDENTE DEVIDO. Preliminar rejeitada. Remessa oficial parcialmente provida. Apelo autárquico desprovido.

Acidente do trabalho Lei nº 8.213/91 Males psiquiátricos Alterações constatadas que implicam em incapacidade temporária para o trabalho Nexo causal Indenização através do auxílio-doença.

Termo inicial Auxílio-doença Dia seguinte ao da sua cessação devendo, contudo, ser observado o que vier a ser decidido nos Recursos Especiais nºs 1.729.555 e 1.786.736, diante da afetação determinada pela Primeira Seção do Colendo Superior Tribunal de Justiça, pela sistemática dos recursos repetitivos (Tema 862).

ACIDENTE DO TRABALHO Males psiquiátricos – Comprovação pericial da lesão, do nexo concausal e da incapacidade total e temporária do autor para o trabalho Restabelecimento do auxílio-doença devido Conversão para o homônimo acidentário ante a comprovação do nexos causal Admissibilidade – Recursos oficial e voluntários do INSS e do autor parcialmente providos, oficiando-se.

ACIDENTE DO TRABALHO Transtorno depressivo recorrente Incapacidade laborativa afastada pela perícia Reconhecida a concausa Conversão do auxílio-doença previdenciário em seu homônimo acidentário Admissibilidade Recurso oficial provido em parte, improvidos os recursos voluntários do INSS e da autora.

Motoristas de coletivos:

ACÇÃO ACIDENTÁRIA MALES PSIQUIÁTRICOS SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA EM PARTE IRRESIGNAÇÃO DO RÉU E REEXAME NECESSÁRIO V. ACÓRDÃO ANTERIOR QUE DETERMINOU A REALIZAÇÃO DE NOVA PERÍCIA MÉDICA LAUDOS PERICIAIS CONCLUSIVOS BENEFÍCIO DEVIDO FIXAÇÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA E DOS JUROS DE MORA SENTENÇA MANTIDA.

Auxílio-acidente Acidente típico Quadro depressivo grave e lesão na coluna lombar Laudo pericial dando conta da incapacidade parcial e permanente Nexo concausal devidamente comprovado Direito ao benefício corretamente reconhecido.

Termo inicial a partir do dia posterior à cessação do auxílio-doença, ou da data que vier a ser decidida em razão da afetação da matéria a este respeito pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, ficando suspenso o processo até esta definição, em obediência ao decidido nos Recursos Especiais nº 1.729.555-SP e nº 1.786.736-SP (Tema nº 862).

Acidente do trabalho Lei nº 8.213/91 Coluna Alterações constatadas que implicam em incapacidade temporária para o trabalho Nexo causal Indenização através do auxílio-doença.

APELAÇÃO ACIDENTÁRIO AUXÍLIO-ACIDENTE. *Perícia médica e nexos causal amparados nos demais elementos probatórios constantes dos autos que comprovam a existência de moléstia psiquiátrica que foi agravada por evento traumático ocorrido no exercício da função de motorista de ônibus. Incapacidade parcial e permanente. Benefício devido. Sentença mantida.*

AUXÍLIO-ACIDENTE TERMO INICIAL DO BENEFÍCIO. *Fixação que fica diferida em razão da afetação da matéria pelo C. Superior Tribunal de Justiça. Questão atualmente pendente de julgamento pelo STJ no Tema 862 dos Recursos Repetitivos, com determinação de sobrestamento de todos os processos.*

A partir dos arestos de alguns julgados mais recentes aqui apresentados, podemos observar que este quadro de doenças mentais e com nexos causal direto ou indireto com o exercício do trabalho aumentou significativamente nos últimos seis anos, com degradação do convívio social, seguida por aumento da violência urbana, com desgaste físico e mental, além das condições de vida nas cidades urbanas. Isso se soma ao fato de este aumento impactar a previdência social, com os benefícios previdenciários e acidentários concedidos pela instabilidade econômica, insegurança de perda do trabalho e exigência cada vez maior do obreiro, que assume o serviço de outrem que foi despedido sem a reposição da mão de obra pela empresa.

Verificamos tal fato pela pesquisa que sobre os problemas que mais acometem motoristas de ônibus e bancários, dada a exigência de produtividade e a escassa mão de obra para o atendimento dos horários de trabalho em expediente normal e com horas extras excessivas.

Dos agentes de segurança privados e da Fundação Casa também se exige muito, porém a nota de distinção é a violência física e psíquica a que estão sujeitos pelo exercício do trabalho sem treinamento adequado em segurança e sem instrumento ou meios que propiciem o convívio com seus pares de forma mais ajustada.

Os agentes de segurança sofrem traumas em rebeliões e são vítimas de ações nesse contexto, enquanto motoristas são vítimas de furtos e roubos e de ansiedade de condução no coletivo, assaltado com frequência em horários noturnos e em zonas urbanas, de periferia e de intenso esgarçamento do tecido social urbano por controle de tráfico de drogas e de falta de políticas de educação e lazer aos jovens e adolescentes, que ingresam cada vez mais cedo no crime organizado, como mulas ou mesmo como delinquentes.

Por essa razão, o importante neste atual momento de crise é a criação de políticas públicas para melhor reabilitação ao trabalho, para incentivo ao esporte, ao lazer e à cultura de pacificação social em escolas e nos centros de tratamento de menores.

Quanto aos bancários, a produtividade excessiva e a cobrança por lucros de bancos e instituições privadas, com a insegurança dos mercados voláteis, levam ao aumento de ansiedade e acentuada depressão e transtorno bipolar, com crescimento da síndrome de *burnout* devido à não reposição da mão de obra no serviço. Isso leva ao aumento de concessão de benefícios previdenciários e acidentários para a autarquia do INSS, a qual já está em crise pela questão da aposentadoria por tempo de serviço, por idade e por invalidez.

Tratamento pelo INSS da reabilitação profissional

Um programa de reabilitação se torna fundamental, no sentido de ir ao encontro dos melhores conceitos contemporâneos de inclusão social. As linhas de pensamento que tradicionalmente consideravam como natural a dispensa (aposentadoria) do servidor que não podia desenvolver as atividades originais para as quais foi contratado conceitualmente estão totalmente superadas, porém, na prática, ainda se encontram empresas que, em vez de possibilitar a este servidor a chance de se reabilitar, aprendendo novas formas de vencer os obstáculos pessoais e do meio que surgiram, ainda caminham na direção oposta a dos novos paradigmas. Contrários a esta linha, Sato (1995) e Gonzáles et al. (2006) sugerem que a reabilitação deve ser um programa de desenvolvimento e preocupação com a saúde, considerando saúde não como um estado estável, imutável, nem como ausência de doença, mas como um estado dinâmico, dependente das próprias pessoas e do meio que as cerca, ou seja, um quadro de bem-estar físico e mental que pode ser alterado. Deste modo, deve-se adaptar ou reabilitar com enfoque nos aspectos sociais e da saúde, possibilitando ao trabalhador uma reinserção laboral, garantindo-lhe condições para manter sua independência e autossuficiência com reflexos na sua autoestima, mesmo com as possíveis limitações que o acometem, conscientizando-o de sua responsabilidade no enfrentamento de sua situação e, ao mesmo tempo, exigindo do empregador, público ou privado, todo o respeito e direito que esse servidor possui enquanto cidadão.

É óbvio que todo ser humano tem suas limitações e potencialidades, independentemente de estar acometido por doenças, sendo inerentes a cada um de nós peculiaridades, mas, acima de tudo, temos capacidade para nos desenvolver e buscar novos conhecimentos e habilidades. Partindo desta premissa, é dever social do empregador, ainda mais enquanto agente público, fornecer os instrumentos para que o servidor possa continuar no emprego de forma adequada ou, em caso de não haver outra alternativa, garantir que todas as possibilidades em respeito ao cidadão foram consideradas. Os avanços observados nas últimas décadas têm levado as organizações, sejam elas públicas ou privadas, a buscar novas formas de gestão de pessoas com o intuito de melhorar o desempenho, alcançar resultados e trabalhar de maneira empreendedora, contribuindo para o alcance

da missão da organização através de práticas que promovam a qualidade de vida e o bem-estar do trabalhador. Aos servidores amparados pela Lei Federal nº 8.213/1991, a reabilitação profissional inclui duas etapas: primeiro, a observância da consolidação da lesão por parte do médico perito, ou seja, constatação da estabilização das incapacidades e as capacitações residuais, que, subsequentemente, dará encaminhamento para a instituição responsável para iniciar a reabilitação; e segundo, a instituição responsável pela reabilitação iniciará os estudos e o fornecimento de competências que permitam o remanejamento do servidor, garantindo adequações corretas sobre saúde e segurança no trabalho, adaptados à necessidade produtiva inerente da nova função, garantindo a observância das restrições ocupacionais preventivas que mantenham a condição de saúde, observando ao mesmo tempo os interesses do servidor e do empregador.

O trabalho, considerado como atividade vital humana, é questão fundamental na vida das pessoas, pois é a partir dele que conseguimos objetivar nossa “subjetividade” e acrescentar nela, mediante o contato com o real, idealizações pessoais e até mesmo coletivas. De todo modo, concluímos a importância social, individual e coletiva deste Programa de Reabilitação ressaltando a necessidade de um trabalho preventivo especialmente nos aspectos de saúde e segurança no trabalho, que podem requerer, no caso de doenças relacionadas ao trabalho quer como causa ou concausa, intervenção em conjunto com o contexto gerador do problema que procuramos atender. Quando necessário a equipe também participará e/ou poderá propor medidas de adaptação.

Assim, este artigo visa a discutir alguns pontos importantes sobre as políticas públicas de desenvolvimento e reabilitação de pessoas com doenças consideradas psicológicas relacionadas ao trabalho como concausa para o afastamento do trabalhador.

O tema é multidisciplinar e requer o estudo e aprofundamento por vários profissionais da área médica, psicológica, jurídica e de assistência social para enfrentar as dificuldades do tema nos dias de hoje.

A reabilitação profissional deve ser pensada num conjunto de ações multidisciplinares para o trabalhador que o estimule a retornar à atividade profissional, dentro de suas capacidades física e mental. As ações de saúde e de assistência social da empresa e do órgão administrativo do INSS, bem como a identificação de casos pelo judiciário são fundamentais, a fim de readaptar o trabalhador que se encontra afastado por benefício previdenciário e acidentário.

O custo do INSS com benefícios e aposentadorias é muito elevado no Brasil, por falta de políticas públicas de efetivo tratamento dos problemas de reabilitação mental e de encorajamento para o trabalhador retornar ao trabalho.

Na construção deste diálogo interprofissional encontra-se a Fundacentro, composta por setores da saúde do INSS, pesquisadores, médicos, assistentes sociais e psicólogos que estão interessados em avançar nos estudos de saúde pública no Brasil.¹⁰

Mais do que isso, a Fundacentro é uma instituição do setor de saúde do INSS que tem mantido estreito diálogo institucional com outros órgãos da saúde pública para analisar e desenvolver a reabilitação com o propósito de diminuir os custos atuais de benefícios previdenciários e acidentários para milhares de obreiros sem qualificação profissional para

¹⁰ Rodrigues, Andrea Gaboggini Melo Andrade et al. *Prevenção da incapacidade laboral: construindo um novo debate sobre a reabilitação profissional no Brasil*, p. 6-7.

ingressar no mercado de trabalho, cada vez mais exigente e dominado por linguagens complexas de computadores e máquinas, que passam a substituir o trabalho humano.

A crescente demanda para o trabalho ou a falta de condições básicas e a excessiva carga de trabalho geram no ser humano a incapacidade de lidar com este, tanto física como mentalmente. Os trabalhadores urbanos e rurais encontram-se muitas vezes em círculos viciosos, porque adoecem por causa ou concausa gerada pelo trabalho, saem de licença médica e afastamento pelo sistema do INSS da empresa e, ao término do período de benefício (auxílio-doença *previdenciário ou acidentário*), ainda não têm a capacidade física e mental para se adaptar às condições daquela ofício e à demanda exigida pela empresa. O processo de retorno ao ofício se torna inseguro e indefinido para a sua vida profissional, porque não está totalmente recuperado e o empregador não concede tempo suficiente para a inserção no labor. Fatores externos de conflitos familiares também contribuem para o aumento da carga e a dificuldade para a recuperação profissional, gerando novos pedidos de afastamento à autarquia pública. Portanto, como explicita Voss e Loisel, há um estado de “doente crônico, que não há como mudar, se as condições e a organização do trabalho permanecem a mesma, sem qualquer apoio ou mudança”.

Grupos de apoio profissionais, organizações privadas e não governamentais

O manejo da doença mental ou da recuperação da saúde mental passa por vários fatores que dependem da ação do governo em seus três níveis de atendimento.

No SUS, por meio de tratamento de dispensação de medicamentos de alto custo para o tratamento intensivo e contínuo. Porém, já conhecemos a escassa entrega de medicamentos que tem resultados positivos, como a farta jurisprudência de “obrigação de entrega de medicamentos por meio dos três entes federados”, já causam no confronto com o Judiciário e ações coletivas e individuais.

Ainda de outra sorte, grupos de apoio como AA (alcoólatras anônimos), Amor Exigente¹¹ e Fazenda da Esperança,¹² grupos de apoio de voluntários para pessoas com doenças e problemas de adaptação após depressão, transtornos pós-traumáticos e bipolaridade, estão aumentado em cidades grandes. Embora sejam organizados, lhes falta estrutura de apoio governamental para ampliar unidades e atingir mais pessoas necessitadas de recuperação psicológica e familiar.

Tridimensionalidade da recuperação da saúde: física, mental e espiritual

Ana Beatriz Barbosa Silva, psicóloga e estudiosa do assunto de doenças mentais, ressalta a importância da tratamento contínuo e com profissionais qualificados, que deveriam ser contratados em escolas públicas bem como em fundações de menor, centros de tratamento

¹¹ Site: <http://amorexigente.org.br/>. Criado pelo falecido padre Haroldo Rahm de Campinas, os grupos de “amor exigente” espalharam-se por todo o Brasil, com o propósito de ajudar as pessoas com problemas de saúde mental e familiar, com apoio e assistência por meio de grupos temáticos periódicos nas cidades, além de acompanhamento.

¹² Site: <https://bit.ly/2AWFNHO>. Criada na década de 1980 em Guaratinguetá pelo missionário alemão padre Hans Stapel, franciscano da Ordem dos Frades Menores, iniciada na Paróquia Nossa Senhora da Glória, tem como objetivo o tratamento e recuperação de jovens drogaditos e alcoólatras por meio do trabalho, da fé e do convívio em sociedade para a caridade e o bem-estar social. Já tem mais de 150 unidades espalhadas por todo o mundo, uma obra da igreja católica em conjunto com a sociedade e com igrejas cristãs.

da mulher, postos de saúde e hospitais para o tratamento adequado de doença mentais, principalmente para adolescentes e trabalhadores em grau de risco e vulnerabilidade.

Destaca, entre outros, o Centro de Valorização da Vida (CVV), os Neuróticos Anônimos (N/A), ABRATA (Associação Brasileira de Familiares, Amigos e Portadores de Transtornos Afetivos), GABrio (Grupo Afetivo Bipolar Rio).¹³

Ana Beatriz Barbosa Silva aponta ainda a importância de tratamento com apoio da família e na tridimensionalidade mental, física e espiritual para a recuperação da doença mental, em qualquer idade e gênero.

Ressalta:

Vivemos em uma sociedade que impõe às pessoas uma busca individualizada por um estado de felicidade constante e inexistente. A felicidade compulsória é a lei que rege nossos tempos. Neste contexto, nossas três dimensões são afetadas com golpes duros. A dimensão física tem suas forças enfraquecidas pela guerra diária de sedentarismo, má alimentação, privação de sono e de lazer. A dimensão mental se vê envolta em pensamentos obsessivos de competitividade e obtenção de ganhos materiais. E a dimensão espiritual se atrofia pela total falta de espaço para a paz de espírito e o exercício do amor pleno. O egoísmo, a competitividade, o medo, a ansiedade e a falta de gentileza e generosidade dominam a cena moderna e impedem o crescimento e a prática da mais humana e valorosa de nossas essências: a espiritual.¹⁴

Conclusão

O quadro de políticas públicas para a saúde mental e recuperação de obreiros com doenças mentais é ainda precário pela falta de incentivo dos entes federados em conjunto ou de efetiva políticas públicas voltadas para a reabilitação do trabalhador que sofre com doenças e transtornos mentais.

Ele fica isolado da sociedade, com medicação e com benefícios de afastamento do trabalho, quando, na verdade, deveria ser inserido na empresa ou na instituição em grupos de apoio e receber constante acompanhamento mental, físico e profissional para a plena recuperação.

As ações e benefícios previdenciários e acidentários para o obreiro com transtornos mentais aumentaram nos últimos seis anos de forma exponencial, com grande volume e dispêndio de orçamento público para a concessão de benefícios parciais, transitórios e aposentadoria, como analisamos na jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo. A maior corte do país tem apenas seis varas especializadas e duas câmaras com um volume de mais de 60 mil processos para julgamento e para implantação pela autarquia federal do INSS de benefícios e pagamento dos benefícios concedidos.

¹³ SILVA, Ana Beatriz Barbosa. *Mentes depressivas: as três dimensões da doença do século*. São Paulo: Pricipium, 2016, p. 26-217.

¹⁴ Ibidem, p. 231.

É importante notar que não somente desta dimensão deveria ser amparado o trabalhador urbano e rural, mas também com políticas públicas de tratamento dentro da empresa privada e dos serviços públicos para acrescentar à saúde mental incentivos ao esporte, lazer e convívio em família e com amigos, tendo o acompanhamento de profissionais de saúde. Porém, não é este o quadro que enfrentamos no momento atual, em que as organizações não governamentais, igrejas e grupos de apoio privados são os que proporcionam a possibilidade de recuperação e reabilitação do trabalhador, porque os afastamentos e os cursos oferecidos pelo INSS não são de forma alguma voltados para o mercado e a inserção do obreiro na família, no trabalho e na comunidade. São meramente paliativos e passageiros.

A sociedade e os governos deveriam se preocupar com a saúde do trabalhador, com as mudanças nas formas de prestação de serviço e no conjunto tridimensional de habilidades – mental, física e social – dos que sofrem com doenças e transtornos mentais.

Muitas são as formas de incrementar as políticas públicas de reabilitação da saúde mental, com melhores e mais adequadas escolas em tempo integral, nas quais o esporte e o lazer com os familiares sejam incentivados para o fortalecimento físico e mental dos jovens. A recuperação de pessoas idosas e vulneráveis, com exposição ao risco de agressão em coletivos urbanos e na Fundação Casa de internação de menores, e dos que trabalham em bancos e instituições financeiras, com a cobrança excessiva do mercado injusto de juros e contratos altos de endividamento dos clientes, que são pessoas sem qualquer noção de economia financeira para pensar em investimentos para a velhice ou períodos de doenças.

Os estudos da OIT mostram que o trabalho passou de uma fase braçal para a tecnológica e massificada sem a evolução de governos para absorver esta massa de desempregados em outras áreas. Os benefícios acidentários demonstram ser fonte de renda para o trabalhador mais simples, mas também para aqueles que trabalham em turnos excessivos em empresas e instituições financeiras e sofrem com a pressão do mercado de trabalho e do mercado financeiro.

Assim, como diz Dráuzio Varella, a falta de informação e de adequado tratamento da saúde como um todo ajuda a estigmatizar os transtornos mentais e os trabalhadores, que sofrem com este preconceito e afastamento da sociedade e não recebem apoio dos familiares e amigos. As mulheres e os idosos que fazer dupla jornada sofrem mais e com maior intensidade e são deixados em último grau para o tratamento, porque nem sempre são o sustento da família.¹⁵

Por fim, concluo que muito mais há que se pensar na dimensão tridimensional física, mental e espiritual para o tratamento e recuperação de doenças e transtornos mentais no trabalho e na vida social, com apoio conjunto de grupos, do governo, da empresa e dos familiares e amigos.

Bibliografia

BOTEGA, Neury José. *Crise suicida: avaliação e manejo*. Porto Alegre: Artmed, 2015.

¹⁵ Disponível em: <https://mdemulher.abril.com.br/saude/drauziovarella>. Acesso em: 22 jun. 2020.

CANANI, Ney Artur Gonçalves. Apresentações dos diálogos pelos parceiros institucionais. In: ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. *Futuro do trabalho no Brasil: perspectivas e diálogos tripartites*. Disponível em: <https://bit.ly/2Ys6woV>. Acesso em: 22 jun. 2020.

OLIVEIRA, Patricia. In: *Futuro do trabalho no Brasil: perspectivas e diálogos tripartites*. Disponível em: <https://bit.ly/2Ys6woV>. Acesso em: 22 jun. 2020.

SELIGMANN-SILVA, Edith. *Trabalho e desgaste mental: o direito de ser dono de si mesmo*. São Paulo: Cortez, 2011.

SILVA, Ana Beatriz Barbosa. *Mentes depressivas: as três dimensões da doença do século*. São Paulo: Principium, 2016.

SILVA, Ana Beatriz Barbosa. *Mentes e manias: TOC: transtorno obsessivo-compulsivo*. São Paulo: Principium, 2017.

VARELLA, Dráuzio. Disponível em: <https://mdemulher.abril.com.br/saude/drauziovarella>. Acesso em: 22 jun. 2020.

VARELLA, Dráuzio. Síndrome de burnout. *Uol*. Disponível em: <https://bit.ly/3dq3hm3>. Acesso em: 22 jun. 2020.

VÁRIOS AUTORES. Estudos da OIT. In: *Futuro do Trabalho no Brasil: perspectivas e diálogos tripartites*. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/e-preciso-redobrar-esforcos-para-enfrentar-desemprego-na-america-latina-diz-novo-diretor-da-oit/>. Acesso em: 22 jun. 2020.

Estudos de casos e instituições

LIMA, Cristiane Queiroz Barbeiro *et al.* *Proposta de Diretrizes para uma Política de Reabilitação Profissional*. Grupo de Reabilitação Profissional. Organização: Fundacentro, Ministério do Trabalho e Emprego. São Paulo: Fundacentro, 2018.

Pesquisa de Jurisprudência no site www.tjsp.jus.br: 16ª e 17ª Câmaras de Direito Público, sobre transtornos e doenças mentais e benefícios acidentários.

Amor Exigente, site: <http://amorexigente.org.br/>. Criado pelo falecido padre Haroldo Rahm de Campinas. Os grupos de “Amor exigente” espalharam-se por todo o Brasil, com o propósito de ajudar as pessoas com problemas de saúde mental e familiar, com apoio e assistência por meio de grupos temáticos periódicos nas cidades e acompanhamento.

Fazenda da Esperança, site: <https://bit.ly/2AWFNHO>. Criada na década de 1980 em Guaratinguetá pelo missionário alemão, padre Hans Stapel, franciscano da Ordem dos Frades Menores, iniciada na Paróquia Nossa Senhora da Glória, tem como objetivo o tratamento e recuperação de jovens drogaditos e alcoólatras, por meio do trabalho, da fé e do convívio em sociedade para a caridade e o bem-estar social. Já tem mais de 150 unidades espalhadas por todo o mundo, uma obra da igreja católica em conjunto com a sociedade e com igrejas cristãs.

Regime constitucional do orçamento público e os princípios orçamentários

José Mauricio Conti¹
Professor e juiz aposentado

O objetivo deste texto é trazer noções bastante simples e enxutas sobre alguns temas de orçamentos públicos, de forma a permitir que os não iniciados possam conhecer várias das mais importantes questões discutidas, a fim de que possam delas tomar conhecimento, ainda que de forma superficial. É uma maneira de colaborar para difundir e despertar o interesse em assuntos extremamente relevantes e ainda pouco explorados, e que cada vez mais têm ocupado a agenda nacional.

1. Orçamento público: noções e conceitos

O orçamento público é, indiscutivelmente, a “lei materialmente mais importante do ordenamento jurídico logo abaixo da Constituição”, por ser “a que mais influencia o destino da coletividade”, como colocou, em poucas palavras e notável precisão, o Ministro Carlos Ayres Brito, no paradigmático julgamento da ADI 4.048.²

Mas o que é o orçamento público?

São muitos os conceitos. Para o professor Geraldo Ataliba, “o orçamento é a estimativa global de tôdas as entradas e tôdas as saídas de dinheiro dos cofres públicos”, na forma de “uma lei, que autoriza o govêrno a receber certos recursos e a efetivar determinadas despesas”.³

O professor João Ricardo Catarino, da Universidade de Lisboa, traz a definição segundo a qual

o orçamento do Estado pode ser entendido como o instrumento financeiro aprovado pela Assembleia da República sob proposta do Governo, pelo qual se procede a uma detalhada descrição da receita e da despesa pública previstas para um determinado ano económico, que comporta uma autorização com a força de lei conferida aos órgãos próprios da administração financeira, para a cobrança das receitas e realização das despesas previstas e estimadas.⁴

O orçamento é verdadeiramente o núcleo do Direito Financeiro. E há muito deixou de ser uma peça meramente contábil para ser um instrumento fundamental de controle, gestão e planejamento da administração pública.

¹ Graduado em Direito e em Economia pela USP. Mestre, Doutor e Livre-docente em Direito Financeiro pela USP. Professor de Direito Financeiro da USP.

² Min. Carlos Brito, STF, Tribunal Pleno, ADI 4.048-MC/DF, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 14.05.2008.

³ ATALIBA, Geraldo. *Apontamento de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 196

⁴ CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2014.

E é nessa perspectiva que será analisado, iniciando-se pela indispensável compreensão de sua natureza jurídica, para então abordarmos seu regime jurídico, e em seguida seus princípios mais relevantes.

2. Natureza jurídica do orçamento público: a polêmica superada

A natureza jurídica do orçamento público é uma antiga e tormentosa questão no âmbito do Direito Financeiro, mas que hoje é possível reputá-la superada.

Persistiu na doutrina a controvérsia sobre a natureza jurídica do orçamento: seria uma “lei meramente formal” ou “material”? Teria natureza autorizativa ou impositiva?

Paul Laband, professor de diversas universidades alemãs, destacando-se as de Heidelberg e Berlim, foi o principal mentor da tese de que o orçamento seria uma lei formal, com caráter meramente autorizativo. Ele diz que seria uma insensatez considerar que o Governo está obrigado a executar *todas* as receitas e despesas previstas na lei orçamentária, podendo haver circunstâncias políticas, econômicas ou fiscais que desaconselhem eventual realização de determinadas despesas. Criou então a tese da bipartição do conceito de lei: a submissão do orçamento ao Parlamento apenas da lei orçamentária a característica de lei formal. Mas por ela não se caracterizar como normal geral e abstrata, sua substância é a de ato administrativo – incapaz de criar direitos subjetivos para terceiros.⁵

Léon Duguit, professor de Direito Público na Faculdade de Direito da Universidade de Bordeaux, considerava, por sua vez, que a lei orçamentária seria apenas um ato administrativo em relação às despesas, e uma lei formal em relação às receitas, por ser condição de eficácia para a cobrança de tributos.⁶

Gaston Jèze, professor da Faculdade de Direito da Universidade de Paris, por sua vez, entendia a lei de orçamento como ato-condição tanto em relação à despesa como em relação às receitas.⁷

O foco do debate então passou a se concentrar na natureza jurídica material do orçamento com a seguinte questão: O orçamento é de cumprimento obrigatório? A lei orçamentária tem caráter meramente autorizativo ou impositivo?

Ainda hoje perdura esse debate entre os estudiosos do Direito Financeiro, e o que se constata na prática é que a Administração Pública trata e considera a lei orçamentária como sendo uma lei meramente formal, com caráter autorizativo.

Mas é no sentido diametralmente oposto que caminha majoritariamente a doutrina, considerando e reconhecendo a natureza impositiva da lei orçamentária. Nessa linha estão os professores Regis de Oliveira e Heleno Torres, da USP; e José Marcos Domingues de Oliveira e Marcus Abraham, da UERJ. Já me posicionei várias vezes no sentido de dizer que tem natureza impositiva. Na corrente minoritária, o peso de um dos maiores juristas do Direito Financeiro brasileiro, professor Ricardo Lobo Torres, da UERJ.

⁵ LABAND, Paul. *Il diritto del bilancio*. Milão: Giuffrè, 2007.

⁶ DUGUIT, León. *Traité de Droit Constitutionnel*. Paris: Ancienne Librairie Fontemoing, 1921.

⁷ JÈZE, Gaston. *Traité de Science des Finances*. Paris: V. Giard & E. Brière, 1910.

Mas essas divergências sobre a natureza jurídica do orçamento hoje podem ser tidas por superadas. Novas interpretações surgiram que permitem melhor compreender as normas orçamentárias e a exata dimensão da sua natureza jurídica.

As normas de planejamento, nas quais se insere hoje a lei orçamentária, são instrumentos essenciais para permitir que o Estado atinja seus objetivos, cumprindo suas obrigações de maneira eficiente, eficaz e efetiva, e somente com a observância e o cumprimento das normas de planejamento na sua integralidade é que se consegue atingir concretamente os objetivos do Estado, viabilizando a implementação e a consequente fruição dos direitos fundamentais.

O professor Eros Grau já havia indicado a direção a seguir quando, em seus estudos sobre planejamento econômico, identificou as chamadas *normas-objetivo*, que não definem conduta nem organização, mas fixam objetivos, por meio das quais o Estado se compromete, nas palavras dele, a “*alcançar um certo resultado de caráter econômico*”, e o Direito passa a ser um instrumento de governo, atuando para “a implementação de políticas”. As normas-objetivo definem *obrigações de resultado*, e não de *meios*, ficando “a opção pelos meios a serem adotados para o alcance dos resultados pelos destinatários das referidas normas”. E sua plena eficácia jurídica se evidencia pelos fins nelas definidos.⁸

Mais recentemente, dois textos aperfeiçoaram ainda mais essa interpretação, e deixam no passado essa discussão, permitindo compreender com precisão a natureza jurídica da lei orçamentária: “Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária”, de Rodrigo Oliveira de Faria, e “Orçamento público: uma visão analítica”, de Celso de Barros Correia Neto.

Nos trabalhos apresentados, esses autores estudam a natureza jurídica do orçamento, e inovam na análise do tema, estabelecendo com grande acuidade e precisão a interpretação que se compatibiliza com as modernas funções do orçamento.

Celso de Barros Correia Neto, analisando o processo de positivação do gasto público a partir da Constituição Federal, considera que a lei orçamentária trata de recursos – que são os meios – e dos fins aos quais eles devem ser destinados, defendendo a *obrigatoriedade dos objetivos* estabelecidos na lei orçamentária e a *facultatividade no emprego dos recursos* previstos. Segundo ele,

A realização do programa é obrigatória, o gasto não. O gasto público pode ser necessário ou não para que se realize o programa positivado, mas não será, em si mesmo, posto em termos obrigatórios na lei orçamentária. O orçamento traça planos ou objetivos, que obrigatoriamente devem ser cumpridos, e oferece recursos para lográ-los, mas a despesa pública não é um fim em si mesma; ela é meio para a concretização das finalidades atribuídas ao Estado.⁹

Rodrigo Faria deixa claro que se deve reconhecer serem as leis orçamentárias compostas de um complexo de comandos. As leis orçamentárias contêm uma pluralidade normativa, conjugando concomitantemente comandos de autorizações, proibições e

⁸ GRAU, Eros Roberto. Notas sobre a noção de norma-objetivo. *Revista de Direito Público*, n. 71, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano XVII, p. 137-152, jul./set. 1984.

⁹ CORREIA NETO, Celso B. *Orçamento público: uma visão analítica*. Brasília: ESAF, 2008.

determinações, que devem ser analisadas na sua integralidade para que se possa avaliar a sua natureza jurídica, não sendo possível se circunscrever tão-somente à dotação orçamentária, que, analisada isoladamente, pode dar uma conotação de que tenha caráter meramente autorizativo, como um valor que existe para ser usado se quiser. Ele destaca que “o principal núcleo obrigatório das leis orçamentárias são os seus *fins*. Os *fins* orientam a estruturação das leis orçamentárias e lhes conferem direção e sentido, de modo que o administrador público fica *vinculado ao alcance dos objetivos e metas fixados, devendo envidar os esforços necessários*” para cumprir as tarefas que lhe foram cometidas. Exemplo no caso da LDO, assumem esses objetivos a forma de *metas fiscais*, e na LOA de *objetivos programáticos*. Havendo metas a serem alcançadas, como no exemplo da LDO, “ *existe um nítido viés de obrigação ou esforço a ser despendido pelos órgãos arrecadadores no intuito de alcance dos objetivos anteriormente fixados*”. E ele então chama atenção para o fato de que, diz ele, “o descumprimento da Lei de Orçamento não se revela por aspectos formais ou de meras divergências entre previsões e execução, pois tais aspectos *não dão conta do alcance das finalidades pretendidas pela execução do Orçamento*”, devendo eventual descumprimento ser constatado pelos “programas que não alcançaram as finalidades a que se propunham, pelo descumprimento das metas fiscais que orientavam a lei orçamentária, e pelos resultados não alcançados”. Tendo em vista ser claro que os objetivos e metas da lei de orçamento são obrigatórios, vinculando a Administração Pública ao seu alcance, *há que se reconhecer a natureza material da lei orçamentária e seu caráter impositivo*.

A fixação de objetivos e metas a serem obrigatoriamente perseguidos pela Administração Pública é própria de *todas* as leis que integram o sistema de planejamento orçamentário. Por essa razão, é preciso reconhecer nelas *a natureza de leis materiais com caráter impositivo*, não havendo que se falar em diplomas normativos de caráter meramente formal no âmbito das normas de planejamento orçamentário.¹⁰

Gabriel Lochagin, professor de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da USP de Ribeirão Preto, em sua obra intitulada *A execução do orçamento público*, ao tratar do orçamento impositivo, sintetiza:

*O orçamento impositivo, portanto, não seria uma inovação constitucional, mas uma efetivação concreta e específica de seus contornos mais fundamentais, levando a valorização do planejamento e da decisão político-legislativa no campo orçamentário.*¹¹

Feitas essas considerações, passamos ao regime jurídico das leis orçamentárias, iniciando com alguns breves apontamentos sobre o chamado ciclo orçamentário, destacando as principais questões.

¹⁰ FARIA, Rodrigo. *Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária*. 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

¹¹ LOCHAGIN, Gabriel. *A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo*. São Paulo: Blucher, 2016.

3. Regime jurídico: breves apontamentos sobre o ciclo orçamentário. Principais questões

O orçamento tem um papel central no equilíbrio dos Poderes. Em seu regime jurídico, nota-se uma clara preocupação na distribuição dos poderes, evitando a concentração de modo a fazer que aquele que venha ter primazia na gestão dos recursos públicos consiga se sobrepôr aos demais.

Em nosso sistema jurídico orçamentário, construiu-se um ciclo orçamentário em que as atribuições alternam-se entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo, assegurando-se garantias especiais para o Poder Judiciário e os órgãos e instituições independentes, como o Ministério Público, a Defensoria Pública, Tribunais de Contas e universidades. Com isso, estabelece-se um regime que tenta promover o equilíbrio possível em uma relação que nunca deixou de ser tensa e delicada. Mesmo assim,

a predominância do Poder Executivo no quadro da separação de poderes tem se mostrado uma tônica do constitucionalismo pátrio, ocasionando em evidente desequilíbrio entre a atuação dos Poderes Executivo e Legislativo, em consequente prejuízo ao Estado Democrático de Direito.¹²

E é o que se poderá constatar pela análise do ciclo orçamentário, compreendido pelas fases de elaboração e execução orçamentárias, nas quais darei destaque a algumas das principais questões, e também a fase de fiscalização orçamentária, que não será abordada nesse breve texto.

3.1. Elaboração orçamentária

A elaboração da lei orçamentária tem um processo especial, dotado de um rito próprio, em razão de suas especificidades, especialmente em decorrência de sua periodicidade anual, do seu restrito prazo de vigência e dessa divisão e compartilhamento de poderes.

Serão destacados alguns aspectos mais relevantes.

A elaboração da lei orçamentária pode ser dividida em duas grandes fases: a primeira delas, que chamo de *fase administrativa*, ocorre sob comando do Poder Executivo. E a segunda, a *fase legislativa*, quando ela é submetida à apreciação do Poder Legislativo.¹³

3.1.1. Fase administrativa e a iniciativa legislativa

Nessa primeira fase administrativa, destaco duas questões relacionadas à iniciativa legislativa. A iniciativa legislativa das leis orçamentárias, como se sabe, é expressa na Constituição e atribuída ao Poder Executivo. No entanto, é importante observar que há exceção e regime jurídico próprio para que se respeite a autonomia financeira e aos órgãos independentes que é conferido Poder Judiciário, ao Ministério Público e à Defensoria,

¹² DALLAVERDE, Alexandra. *As relações entre os poderes na gestão das finanças públicas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

¹³ CONTI, José Mauricio. *Autonomia financeira do Poder Judiciário*. São Paulo: MP Editora, 2006.

demonstrando a importância dessa fase para fazer valer o princípio da separação de poderes e respeito à autonomia dos órgãos e instituições independentes.

Um segundo destaque refere-se a uma das maiores perplexidades no mundo do Direito, no tema da iniciativa legislativa em matéria financeira: o *cumprimento de uma norma que não existe*.¹⁴ A previsão de que existe iniciativa legislativa privativa em matéria financeira, para todas as questões financeiras, era um dispositivo expresso na Constituição anterior (art. 60 da CF 1967 e art. 57 da Emenda 1/69). Esse texto desapareceu da atual Constituição, mas isso não impediu que essa norma continue sendo respeitada em todo o país até hoje, apesar de não mais constar do ordenamento jurídico. Poderia ter sido uma construção jurisprudencial? Não. Em 1992 o STF, em acórdão bem elaborado, tendo como relator o Ministro Celso de Mello, disse claramente que essa norma não existe mais no ordenamento jurídico e portanto não há que ser cumprida (ADI 724). Mas em regra todos os Poderes Legislativos de todos os entes da federação têm a sua iniciativa tolhida inutilmente. Não têm iniciativa para assuntos que envolvam despesas, assuntos tributários, assuntos de benefícios fiscais e outros, desnecessariamente.

Não há como registrar uma perplexidade, num país que tem a fama de “leis que não pegam”, por termos uma lei que desapareceu do ordenamento e continua sendo cumprida com o máximo rigor.

A fase seguinte, denominada de fase legislativa, corresponde àquela em que a proposta orçamentária é entregue ao Poder Legislativo para sua apreciação, cabendo destacar a questão das emendas parlamentares.

3.1.2. Fase legislativa. As emendas parlamentares e a ínfima participação do Poder Legislativo na elaboração da peça orçamentária. Poder Executivo: o senhor do orçamento

O orçamento, lei como é, deveria ter ampla participação do Poder Legislativo, onde a voz da população estaria presente de forma mais efetiva.

Mas a legislação, com a rigidez das despesas públicas e a prática do processo orçamentário, reservou verdadeiras “migalhas” ao Parlamento. Impedido de dispor sobre despesas de pessoal, serviço da dívida e transferências constitucionais, conforme dispõe o art. 166, § 3º, da CF, já não lhe sobra muita coisa. Mas a prática consolidada de se instituir a chamada “cota parlamentar”, que reservou nunca mais de 1% do orçamento para que os parlamentares possam fazer emendas, hoje foi constitucionalizada pela chamada “emenda do orçamento impositivo” (EC 86/2015), que fixou um “teto” de 1,2% da RCL (receita corrente líquida), dando a verdadeira dimensão da participação do Poder Legislativo na elaboração da peça orçamentária, que é praticamente 1% do orçamento, montante que subiu em razão das outras emendas constitucionais que se seguiram e voltaram a regular o tema (EC 100, 102 e 105) Os outros aproximados 99% ficam a cargo do Poder Executivo.

Essa participação, somada ao mínimo comparecimento que se observa nas audiências públicas obrigatórias que são realizadas para aprovar as leis orçamentárias, mostra o elevadíssimo déficit democrático que hoje existe na elaboração da lei orçamentária.

¹⁴ Para o qual chamei atenção em artigo (“Iniciativa legislativa em matéria financeira”) publicado na coletânea CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). *Orçamentos públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

Feitos esses breves apontamentos, passa-se a abordar a execução orçamentária, fase em que o orçamento aprovado vai se tornar realidade e as políticas públicas vão se transformar em necessidades atendidas da população.

3.2. Execução orçamentária

É uma fase comandada por disposição constitucional pelo Poder Executivo, e nesse ponto o grande destaque cabe à flexibilidade orçamentária. Flexibilidade que, nas palavras do professor José Afonso da Silva, eleva-se à condição de verdadeiro princípio orçamentário.¹⁵

3.2.1. Flexibilidade orçamentária. O Poder Executivo e a “chave do cofre”

O Poder Executivo, comandante da execução orçamentária, responsável por controlar o fluxo de receitas e despesas, tem os instrumentos de flexibilidade orçamentária à sua disposição. Isso o torna o detentor da “chave do cofre” e o verdadeiro “senhor do orçamento”.

Destacam-se dois principais instrumentos de flexibilidade orçamentária. O principal deles é a margem de remanejamento, uma autorização prevista no art. 7º da Lei 4.320/64, que permite conferir ao Poder Executivo a possibilidade de abrir de créditos suplementares sem autorização parlamentar, nos limites estabelecidos. É um instrumento útil e necessário, se usado corretamente, o que não se tem observado, verificando-se muitos abusos na grande e esmagadora maioria dos entes federados. Há notícias de Municípios em que se chegou a ponto de conceder o inacreditável percentual de 100%, transformando a lei orçamentária em verdadeiro decreto orçamentário.¹⁶

Um outro instrumento muito mal utilizado é o *contingenciamento*, que, ao se procederem às limitações de empenho, freando os gastos na execução orçamentária, sem critérios objetivos, em desacordo com o que determina a LRF, permite que o Poder Executivo aloque os recursos da forma que lhe aprouver, fazendo desse instrumento uma já conhecida e deplorável “moeda de troca” de favores com o Parlamento, e que parece não ter cessado, apesar da aprovação da emenda impropriamente denominada de “orçamento impositivo”.

A flexibilidade orçamentária, como já tive oportunidade de escrever por mais de uma vez, limita-se a fazer cumprir fielmente o orçamento, do modo como aprovado pelo Poder Legislativo, com as imprescindíveis alterações que se fizerem necessárias ao longo do exercício financeiro, mas sem descaracterizá-lo e sem fazer dele uma peça de ficção.¹⁷

4. Princípios orçamentários

É conhecida a complexa dificuldade na conceituação de princípios, sua exata dimensão, alcance e delimitação. A brevidade deste texto não permite entrar nessa discussão,

¹⁵ SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

¹⁶ OLIVEIRA, Rogério Sandoli de. Créditos adicionais. In: CONTI, José Mauricio (Coord). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320 comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

¹⁷ CONTI, José Mauricio. *Op. cit.*, 2006.

não obstante a elevada importância, sob pena de se afastar da discussão de fundo de Direito Financeiro, que é o conteúdo desses princípios.

Por essa razão, far-se-á referência ao que a doutrina tem usualmente mencionado como sendo princípios orçamentários, especialmente aqueles que tem uma dimensão de importância mais significativa.

4.1. Legalidade

Sem *lei*, entendida como ato aprovado pelo Poder Legislativo, não há orçamento público. A legalidade é o princípio fundamental que rege o orçamento público. Somente a aprovação pelo Parlamento lhe dá legitimação democrática, o que é fundamental em se tratando da lei mais importante depois da Constituição.

Positivada na Constituição em diversos dispositivos, a legalidade orçamentária é um princípio que exige uma interpretação diferenciada em face das peculiaridades dessa lei, pois, no que tange à receita pública, por exemplo, não é uma norma apta a disciplinar a atividade financeira do Estado, pois apenas estabelece um limite global das despesas a serem autorizadas pelo legislador.

Já no tocante às despesas, a legalidade expressa sua força em matéria orçamentária, uma vez que não se admite gasto público sem lei que o autorize, sendo a lei orçamentária o veículo por excelência dessa autorização, e o descumprimento pode inclusive caracterizar crime.

Estamos, no entanto, diante de uma legalidade que tem sido mitigada ao ponto de se questionar sua verdadeira função, em face de uma alargada flexibilidade, como se vê da já citada delegação voluntária pelo Poder Legislativo de autorizações para alterações na legislação orçamentária, de tal forma que desnaturam a legalidade e fazem da lei orçamentária um verdadeiro decreto. Autorizações estas que precisam ser reconhecidas como inconstitucionais.¹⁸

4.2. Universalidade e unidade

Os princípios da universalidade e unidade podem ser tratados em conjunto, pois esses tradicionais princípios são duas faces de uma mesma moeda.

Previstos na própria Lei 4.320/64, em seus artigos 2º, 3º, 5º e 6º, e também no 165, § 5º, esses princípios preconizam que todas as receitas e despesas devem constar de um único documento; o primeiro princípio enfatiza a abrangência do orçamento, e o segundo, a sua unicidade documental.

Ambos denotam a preocupação com a necessidade de clareza, precisão e transparência do orçamento, e mesmo da chamada “sinceridade orçamentária”, uma vez que o orçamento não poderá cumprir suas funções essenciais se estiver disperso em vários documentos sem nenhuma uniformidade.

Horácio Corti, professor de Direito Financeiro da Universidade de Buenos Aires, aponta que somente a reunião de todas as autorizações orçamentárias em um documento

¹⁸ Como já defendi no livro *Autonomia Financeira do Poder Judiciário* (Op. cit.).

único, acompanhada de uma única estimativa de receitas, “é que permite comparar as situações, analisar as prioridades e decidir racionalmente sobre a renda pública, sobre a forma de obtê-la e sobre o conjunto de gastos públicos”.¹⁹

Outro professor argentino, Giuliani Fonrouge, em sua clássica obra de Direito Financeiro, enfatiza que esses princípios permitem apreciar se o orçamento está equilibrado, dificultando a ocultação de gastos, favorecendo a transparência e sendo condição para o exercício do controle parlamentar, permitindo assim que a sociedade possa participar do debate sobre as políticas públicas e o financiamento de programas que garantam direitos fundamentais, o que não seria possível se constassem de documentos esparsos e atomizados, tirando a confiabilidade das informações.²⁰

No mesmo sentido é a clássica obra de Direito Financeiro, *Finances Publiques*, dos professores Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan e Jean-Pierre Lassale, segundo os quais a contabilização em documentos paralelos e dispersos, não levados em conjunto ao conhecimento dos responsáveis pelo controle, camufla o déficit. Um orçamento não unificado induz o parlamentar a erro, sendo sua unificação fundamental para a clareza, para a sinceridade e para possibilitar o debate público.²¹

Marcus Abraham, professor de Direito Financeiro da UERJ, no seu *Curso de Direito Financeiro*, enfatiza que “todos os valores, independentemente de sua espécie, natureza, procedência ou destinação, deverão estar contidos no orçamento”, que deve prever “as despesas pelo seu valor total bruto, sem deduções ou exclusões, a fim de oferecer ao Poder Legislativo uma exata demonstração das despesas nele autorizadas”.²²

Esses princípios são relevantes. O Brasil teve problemas, até a década de 1980, com a multiplicidade documental em matéria orçamentária, em razão de operações financeiras envolvendo o Tesouro e o Banco Central, por meio do Banco do Brasil, que conseguia recursos junto ao Banco Central por meio da chamada conta-movimento, já extinta em 1986, que era registrada no denominado “orçamento monetário”, e também por operações com empresas estatais que não eram registradas no Orçamento-Geral da União. Um problema que, como se pode notar por fatos recentes envolvendo o BNDES, ainda não foi inteiramente superado apesar da nova redação constitucional.²³

4.3. Anualidade e periodicidade

O princípio da anualidade orçamentária está também expresso no art. 2º da Lei 4.320/64, complementado pelo art. 34, que expressa o exercício financeiro coincidente com o ano civil, e a doutrina brasileira é praticamente unânime em elencá-lo como um dos princípios orçamentários.

Esse período anual é largamente utilizado. René Stourm, em sua obra *O orçamento*, de 1912, considera esse período como o mais adequado, por ser o máximo de tempo

¹⁹ CORTI, Horácio G. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: LexisNexis, 2007.

²⁰ M. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero*. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

²¹ BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 12. ed. Paris: LGDJ, 2013.

²² ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Gen-Forense, 2015.

²³ Este fato é descrito com muita propriedade por Gabriel Lochagin, no seu texto *A Unificação dos Orçamentos Públicos pela Constituição de 1988*, publicado na já citada coletânea *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro* (CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). *Op. cit.*).

razoável para o Parlamento autorizar os gastos, e o mínimo de tempo necessário para os governantes executarem o orçamento.²⁴

O professor Ricardo Lobo Torres, em seu consagrado *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, no vol. V, que trata do orçamento, diz:

*O princípio da anualidade orçamentária sinaliza no sentido de que o Legislativo deve exercer o controle político sobre o Executivo pela renovação anual da permissão para a cobrança dos tributos e realização dos gastos, sendo inconcebível a perpetuidade ou a permanência da autorização para a gestão financeira.*²⁵

A seguir destaca os dois elementos essenciais do orçamento público: limitação no tempo e autorização legislativa, que deve ser periodicamente renovada, o que também é enfatizado por José Augusto Moreira de Carvalho no texto *O orçamento a partir de seus princípios*.²⁶

Alguns autores preferem referir-se a este princípio como sendo da *periodicidade*, ou seja, necessidade de autorização legislativa periódica sobre as receitas e despesas públicas, o que, historicamente, se consolidou no período anual. É o caso, para citar autores nacionais, de José Afonso da Silva e Kiyoshi Harada.

No entanto, esse princípio da anualidade, como já tive oportunidade de escrever,²⁷ não mais se coaduna com as necessidades da moderna administração pública, cuja atividade é contínua, e cada vez mais exigem-se instrumentos que permitam a adaptação da anualidade aos novos tempos. Mecanismos como os *restos a pagar*, criados para essa adaptação, já estão se tornando insuficientes e tornando o seu uso deturpado, criando verdadeiros “orçamentos paralelos” que turvam a visão das contas públicas; e também os conhecidos *gastos apressados em final de exercício*, que estão desperdiçando os tão escassos recursos públicos.

É sabido que obras de infraestrutura, contratos de longo prazo e as principais políticas públicas raramente se adaptam a esse período de nosso exercício financeiro, e a falta de instrumentos orçamentários que permitam acolhê-los tem gerado insegurança jurídica em matéria financeira, causando prejuízos à administração pública e transtornos à sociedade.

O sistema brasileiro de planejamento orçamentário, com o PPA e a LDO, ainda não consegue cumprir esse papel. Instrumentos como o planejamento deslizante, recomendado pelos estudos da OCDE, já foram de forma incipiente incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, materializado, por exemplo, no anexo de metas fiscais da LDO, com previsões trienais renovadas anualmente, mas ainda não conseguiram se impor como normas eficazes. Outros instrumentos, como as dotações *carry-over*, que permitem o “carregamento” de dotações para o exercício financeiro subsequente, ainda não estão clara e expressamente acolhidos pelo nosso ordenamento jurídico.

²⁴ René STOURM, *Le budget* (1912).

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. V: O orçamento na Constituição. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

²⁶ Que integra a já citada coletânea *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro* (CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). *Op. cit.*).

²⁷ CONTI, José Mauricio. *Planejamento orçamentário da administração pública*. São Paulo: Blucher, 2020 (no prelo).

O princípio da anualidade precisa ser revisto, ou então mais bem interpretado. Nesse sentido é correta a posição de considerar adequada a expressão *periodicidade*, mantendo a ideia de autorizações periódicas para a atividade financeira do Estado, mas sem a rigidez da anualidade.

Fala-se até mesmo em reconhecer a plurianualidade. Para Regis de Oliveira, “já não se pode mais tratar a anualidade como princípio”, porque a própria periodicidade do orçamento com a previsão do plano plurianual já estaria superada.²⁸ Não é desarrazoado argumentar que a anualidade orçamentária não foi incorporada pela Constituição de 1988 como um princípio, mas tão-somente como um prazo de vigência da lei orçamentária anual, que é uma das leis que compõem o sistema orçamentário.

Embora nós tenhamos uma lei orçamentária anual, concretizando essa anualidade orçamentária, é necessário considerar que as leis orçamentárias compõem um sistema, para o qual o ordenamento jurídico exige um dever de compatibilidade das leis anuais, como a LDO e a LOA, com o plano plurianual (PPA), indicando, em algum grau, a possível superação da anualidade orçamentária na qualidade de princípio.

A evolução em direção à plurianualidade fica bem evidenciada no Direito francês, como descreve o professor Michel Bouvier em texto próprio denominado a *Programação plurianual e equilíbrio das finanças públicas: a condição do sucesso*.²⁹

4.4. Exclusividade

A exclusividade consta expressamente da atual Constituição, ao dizer, em seu art. 165, § 8º, que “[a] lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa”, e visa limitar o conteúdo da lei orçamentária tão-somente aos dispositivos que lhe são próprios. Ela já consta de nossa Constituição desde a reforma constitucional de 1926, que modificou a Constituição de 1891, como ressaltado pelo professor Aliomar Baleeiro em sua clássica obra *Uma introdução à Ciência das Finanças*.³⁰

O orçamento público já foi, em face principalmente de seu processo legislativo periódico e acelerado, utilizado como meio para a inserção de dispositivos não relacionados a seu conteúdo específico, criando as chamadas “caudas orçamentárias”, ou os “orçamentos rabilongos”, chegando ao ponto de nele incluir temas relacionados ao extinto “desquite”, como mencionou o professor José Afonso da Silva, no seu clássico *Orçamento-programa no Brasil*.³¹

Esse problema em parte foi superado, hoje pouco nele se fala, exceto eventualmente em esparsos casos de entes subnacionais que não os cumprem, porque no Brasil hoje, em regra, se cumpre o princípio da exclusividade orçamentária.

Outra grande questão se põe aos juristas em face do princípio da exclusividade: em face dessa nova conformação do sistema orçamentário, a exclusividade deve ser aplicada apenas e tão-somente para a lei orçamentária anual? A resposta é negativa. Uma interpretação não literal leva facilmente à conclusão de que, para se compatibilizar as

²⁸ OLIVEIRA, Regis F. *Curso de Direito Financeiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

²⁹ BOUVIER, Michel. *Programmation pluriannuelle et équilibre des finances publiques: les conditions du succès*. *Revue Française de Finances Publiques – RFFP*, n. 103, p. 1-5, 2008.

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

³¹ SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

funções da lei orçamentária com o moderno sistema orçamentário, em que ela se insere no contexto de um sistema de planejamento orçamentário, composto também pelo PPA (plano plurianual) e pela LDO (lei de diretrizes orçamentárias), há que se ampliar a abrangência do princípio, estendendo-o também a essas leis.

Nesse sentido o raciocínio do professor Weder de Oliveira é cristalino e preciso, e está exposto na obra *Lei de Diretrizes Orçamentárias: gênese, funcionalidade e constitucionalidade – retomando as origens*. Diz o autor, em síntese, que as leis orçamentárias têm funções constitucionais próprias e específicas, que permitem conferir ao PPA e à LDO a estatura de “leis reforçadas”, conforme construção do Direito português, destacando especialmente os juristas Carlos Blanco de Moraes e Jorge Miranda, o que lhes dá supremacia sobre as demais. Forma-se assim um todo lógico e coerente de planejamento orçamentário da administração pública por essa tríade PPA-LDO-LOA. Para isso, exige-se o rigoroso respeito por esses diplomas normativos de dispor sobre as funções que lhes são próprias. Assim sendo, o princípio da exclusividade estende-se às demais leis orçamentárias, que devem tão-somente tratar das matérias que lhes são próprias, em razão da função específica que a Constituição lhes definiu dentro do sistema orçamentário. Não se pode admitir, assim, por exemplo, que a LDO, como tem ocorrido com grande frequência, supra as lacunas da Lei 4.320 e disponha sobre temas que não lhe são próprios, como regramentos detalhados de execução orçamentária.³²

Essa nova conformação constitucional nos permite sugerir uma nova denominação para esse princípio, que deveria se chamar “princípio da conformidade funcional”, ou seja, o conteúdo das leis de planejamento orçamentário deve guardar conformidade com as funções específicas previstas para elas na Constituição, o que soa muito mais adequado em razão da função que cada lei desempenha no sistema. E, ainda, esse princípio abrangeria a própria noção de exclusividade, mas seria ontologicamente mais coerente com a ideia de sistema.

4.5. Não vinculação

O princípio da não vinculação, também conhecido como não afetação, previsto no art. 167, IV, da Constituição Federal, já constava da Constituição de 1967, art. 75, e no art. 62 da EC 1/1969, e nessa época aplicava-se a *tributos*, tendo ficado restrito aos *impostos* pela redação da atual Constituição. Embora não seja clara a origem desse princípio, Henry Laufenburger, na França, sugere que a origem dele está no art. 33 da Lei de 31 de maio de 1862, em sua obra *Tratado de Economia e legislação financeira: o orçamento e o Tesouro*.³³

É atualmente um dos princípios mais debatidos e questionados no âmbito do Direito Financeiro, pois seu conteúdo envolve os limites da discricionariedade na alocação dos recursos públicos. É visto com bons olhos pelo Executivo, que deseja ampliar sua liberdade na alocação dos recursos, questão que já foi debatida por Sebastião de Sant’anna e Silva na obra *Os princípios orçamentários*, de 1962.³⁴ Luis Trotabas e Jean-Marie Cotteret, no clássico livro sobre Direito Orçamentário, trataram detalhadamente do tema, e já

³² OLIVEIRA, Weder de. *Gênese, funcionalidade e constitucionalidade da lei de diretrizes orçamentárias*. Belo Horizonte: Forum, 2017.

³³ LAUFENBURGER, Henry. *Traité d’économie et de législation financières: Budget et Tresor*. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1968.

³⁴ SILVA, Sebastião de Santana e. *Os princípios orçamentários*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1962.

mencionavam o princípio como um meio mais cômodo de se garantir a independência de alguns serviços e órgãos públicos.³⁵

Mas, para entender o princípio da não vinculação, é imprescindível a definição jurídica do conceito de *vinculação*. Esse tema é tratado exaustivamente e com proficiência na obra *Vinculação de receitas públicas*, de André Castro Carvalho. Nela, o autor deixa claro que

As vinculações de receitas são positivadas por instrumentos constitucionais ou legislativos de forma alheia à lei orçamentária, e são utilizadas para individualizar uma fonte e destinação mediante o estabelecimento de um elo jurídico entre receitas e escopos predeterminados.

É importante destacar que as vinculações de receitas não se confundem com as despesas mínimas obrigatórias. Como bem explica André Carvalho,

O fator preponderante é, justamente, a obrigatoriedade no gasto. A despesa obrigatória, conforme o próprio nome diz, obriga ao gasto no exercício financeiro, diferentemente da vinculação. Esta, por outro lado, apenas estabelece o elo normativo entre uma fonte e destino.³⁶

Por essa razão é que despesas mínimas obrigatórias, tais como saúde e educação, são impropriamente mencionadas como sendo vinculações.

O fato é que hoje se vê um embate; de um lado estão fomentadores das vinculações como sendo a grande solução; de outro, os que pedem as desvinculações, como se tem visto ocorrer há mais de uma década em nossa Constituição, com as desvinculações aprovadas por Emendas Constitucionais sucessivas. Lembro o que escrevi já há algum tempo: “As vinculações não são a panaceia dos problemas, não são boas ou ruins: o que importa é o uso que se faz delas”.³⁷

Referências bibliográficas

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Gen-Forense, 2015.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 12. ed. Paris: LGDJ, 2013.

BOUVIER, Michel. Programmation pluriannuelle et équilibre des finances publiques: les conditions du succès. *Revue Française de Finances Publiques – RFFP*, n. 103, p. 1-5, 2008.

CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

³⁵ TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit budgétaire et comptabilité publique*. 5. ed. Paris: Dalloz, 1995.

³⁶ CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

³⁷ *Vinculações não são a panaceia dos problemas*. In CONTI, *Levando o Direito Financeiro sério* (2019).

- CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2014.
- CONTI, José Mauricio. *Levando o Direito Financeiro a sério: a luta continua*. São Paulo: Blucher-Conjur, 2019.
- CONTI, José Mauricio (Coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320 comentada*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- CONTI, José Mauricio. *Planejamento orçamentário da administração pública*. São Paulo: Blucher, 2020 (no prelo).
- CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). *Orçamentos públicos e Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- CORREIA NETO, Celso B. *Orçamento público: uma visão analítica*. II Prêmio SOF de Monografias – 2008. Brasília: ESAF, 2008.
- CORTI, Horácio G. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: LexisNexis, 2007.
- DALLAVERDE, Alexsandra. *As relações entre os poderes na gestão das finanças públicas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.
- DUGUIT, Léon. *Traité de Droit Constitutionnel*. 12. ed. Paris: Ancienne Librairie Fontemoing, 1921.
- FARIA, Rodrigo Oliveira de. *Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária*. 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero*. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.
- GRAU, Eros Roberto. Notas sobre a noção de norma-objetivo. *Revista de Direito Público*, n. 71, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano XVII, p. 137-152, jul./set. 1984.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 25. ed. São Paulo: Gen-Atlas, 2016.
- JÈZE, Gaston. *Traité de Science des Finances: Le budget*. Paris: V. Giard & E. Brière, 1910.
- LABAND, Paul. *Il diritto del bilancio*. Milão: Giuffré, 2007. (Tradução do original escrito em 1871.)
- LAUFENBURGER, Henry. *Traité d'économie et de législation financières: Budget et Tresor*. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1968.
- LOCHAGIN, Gabriel L. *A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo*. São Paulo: Blucher, 2016.
- OLIVEIRA, Regis F. *Curso de Direito Financeiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- OLIVEIRA, Weder de. *Gênese, funcionalidade e constitucionalidade da lei de diretrizes orçamentárias*. Belo Horizonte: Forum, 2017.
- SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- SILVA, Sebastião de Santana e. *Os princípios orçamentários*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1962.
- TORRES, Heleno T. *Direito Constitucional Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. V: O orçamento na Constituição. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit budgétaire et comptabilité publique*. 5. ed. Paris: Dalloz, 1995.

II

Direito Tributário

IPVA: estrutura normativa e questões atuais

Argos Campos Ribeiro Simões¹
Agente fiscal de rendas

Sumário: Introdução; 1. Contextualização necessária; 2. Estrutura normativa do IPVA na Lei Ordinária Paulista 13.296/2008: breves comentários. Considerações finais. Referências.

Introdução

O artigo pretende apresentar visão brevemente comentada sobre a estrutura normativa do imposto estadual da propriedade de veículos automotores.

Iniciaremos com dispositivos constitucionais e tecendo comentários sobre alguns dispositivos normativos da Lei do IPVA paulista, a 13.296/2008.

Três situações chamam atenção com relação ao IPVA.

Primeiro, por que aeronaves e embarcações estão dispensadas de pagar IPVA?

Segundo, a questão das locadoras de veículos, que, buscando diminuir sua carga tributária, registram sua frota locada no Estado de São Paulo em outros estados. A legislação permite tal prática?

Em terceiro lugar, buscar o fundamento jurídico do possuidor direto de veículo adquirido em contrato de arrendamento mercantil. Teria ele obrigatoriedade de pagar o IPVA do veículo por ele arrendado mesmo sem ser proprietário?

Com estes objetivos passamos à descrição discursiva deste breve artigo.

1. Contextualização necessária

Essencial ao contexto interpretativo do IPVA é saber que este imposto de competência estadual e distrital foi criado por meio da Emenda Constitucional 27/85 em substituição à Taxa Rodoviária Única, aplicável somente a veículos terrestres, de competência da União.

A Constituição Federal de 1988 prescreve em seu artigo 155, III, que a materialidade tributária do IPVA é a propriedade de veículos automotores.

Por sua vez, o § 6º do seu artigo 155 destaca que alíquotas mínimas deverão ser fixadas pelo Senado Federal (providência salutar para evitar “guerra fiscal” entre os Estados) e que poderão ser estabelecidas alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização dos veículos automotores cuja propriedade seja fato gerador de IPVA.

¹ Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Professor palestrante convidado do IBET, Cogeae-PUC, Escola Paulista de Magistratura, FAAP, EPD, Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, entre outras instituições. Especialista em Direito Tributário (IBET/IBDT). Especialista em Direito Tributário (Escola Fazendária de São Paulo). Especialista em Direito do Estado (Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo). Mestre e Doutor em Direito Tributário (PUC-SP).

Pelo Código de Trânsito Brasileiro é considerado veículo automotor “[t]odo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte **viário** de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas”.

Com base nesta definição, a propriedade de aeronaves e embarcações, que se locomovam por meios próprios, é passível de incidência do IPVA; basta verificar suas definições normativas:

Aeronave: “*todo o aparelho manobrável em voo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas*” (art. 106 do Código Brasileiro de Aeronáutica).

Embarcação: “*significa qualquer construção capaz de transportar pessoas ou coisas, suscetíveis de se locomover na água por meio próprio ou não*” (art. 10 do Regulamento de Tráfego Marítimo – Decreto 87.648/82)

No entanto, o Supremo Tribunal Federal no RE 134.509-AM, relator orig. Min. Marco Aurélio, redação p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, de 29 de maio de 2002, decidiu que não se incluem no campo de incidência do IPVA as embarcações e aeronaves, **mas tão-somente os veículos de circulação terrestre**. Destaca-se do Informativo do STF nº 270:

PLENÁRIO

IPVA: Incidência sobre Embarcações

Concluído o julgamento de recurso extraordinário em que se discutia a incidência do IPVA sobre a propriedade de embarcações (v. Informativos 22 e 103). O Tribunal, por maioria, manteve acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas que concedera mandado de segurança a fim de exonerar o impetrante do pagamento do IPVA sobre embarcações. Considerou-se que as embarcações a motor não estão compreendidas na competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores, pois essa norma só autoriza a incidência do tributo sobre os veículos de circulação terrestre. Vencido o Min. Marco Aurélio, relator, que dava provimento ao recurso para cassar o acórdão recorrido ao fundamento de que a Constituição, ao prever o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, não limita sua incidência aos veículos terrestres, abrangendo, inclusive, aqueles de natureza hídrica ou aérea. RE 134.509-AM, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 29.05.2002. (RE-134509)

IPVA: Incidência sobre Aeronaves

Com o mesmo entendimento acima mencionado, o Tribunal, por maioria, vencido o Min. Marco Aurélio, declarou a inconstitucionalidade do inciso III do artigo 6º da Lei 6.606/89, do Estado de São Paulo, que previa a incidência do IPVA sobre aeronaves. RE 255.111-SP, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 29.05.2002. (RE-255111)

Dois seriam os fundamentos pela não incidência do IPVA sobre a propriedade de aeronaves e embarcações: (i) que o IPVA estaria substituindo a antiga TRU, que era cobrada somente para veículos terrestres, e (ii) que a legislação aplicável às aeronaves e embarcações estaria ao largo da competência estadual, já que o transporte aéreo e marítimo teria a União como competente privativa para legislar, nos termos do artigo 22 da CF/88; *in verbis*:

*Art. 22. Compete **privativamente à União** legislar sobre:
I – **direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho**;*

Crítica possível ao fundamento sobre a substituição da TRU seria de que a Emenda Constitucional 27/85 teria dado novo arquétipo tributário ao instituir o IPVA de competência estadual e distrital; sendo assim, não haveria qualquer obrigatoriedade de manutenção de possibilidade de incidência em face da estrutura tributária anterior em que a TRU se encontrava válida.

Crítica possível ao fundamento de aplicação do artigo 22 da CF/88, para excluir do alcance do IPVA os proprietários de aeronaves e de embarcações, seria o prescrito no artigo 24, I, c/c §§ 1º a 4º da Lei Maior que prescrevem:

*Art. 24. Compete à **União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre**:
I – **direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]**
§ 1º *No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.*
§ 2º *A **competência da União para legislar sobre normas gerais** não exclui a competência suplementar dos Estados.*
§ 3º ***Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.***
§ 4º *A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.**

A seara normativa tributária restaria alcançada pela possibilidade concorrente da União, Estados e DF, sendo que a ausência de normas gerais sobre a propriedade de aeronaves e embarcações possibilitaria a instituição do IPVA sem restrições ao modo de transporte. O direito marítimo e aeronáutico não abarcaria assim o direito tributário.

A materialidade constitucional prescreve a possibilidade de incidência sobre veículos automotores sem fazer quaisquer distinções sobre o tipo de transporte utilizado.

Outro ponto de destaque é a possibilidade do reconhecimento de imunidade do IPVA nas situações previstas no artigo 150, VI, “a”, “b” c/c §§ 2º e 4º da CF/88 em que entes públicos (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, autarquias e fundações públicas), templos de qualquer culto, partidos políticos (ou suas fundações), entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, sejam proprietários de veículos; lembrando que, exceto para a imunidade recíproca atinente aos entes públicos, todos os demais relacionados

só farão jus ao reconhecimento da imunidade se houver relação entre seus veículos e as finalidades essenciais a eles atinentes.

Clássico é o exemplo atinente aos templos, em que veículo cuja propriedade seja da instituição religiosa ter utilização direta ou em apoio à prestação de serviço religioso.

Essas possibilidades imunizantes ocorrem em face da espécie tributária do IPVA estar classificada como imposto sobre patrimônio, cuja característica essencial, a nosso ver, é o fato de o contribuinte arcar economicamente com a exação; na linguagem do CTN: “contribuinte” e “contribuinte de fato” serem a mesma pessoa.

Esta classificação alcança na atual ordem constitucional, além do IPVA, também o ITR federal, o IPTU municipal e arrisco dizer que até algumas espécies do ICMS estadual; nestas em que o contribuinte não consegue repassar o ônus tributário, como nas aquisições do ICMS-importação de bens a serem incorporados no ativo dos adquirentes.

Exemplo de imunidade desta última situação, teríamos hospitais reconhecidamente, entidades assistenciais, importando aparelhagem médica para utilização em prestação de serviço hospitalar.

2. Estrutura normativa do IPVA na Lei Ordinária Paulista 13.296/2008: breves comentários

Do critério material

O aspecto material, previsto exhaustivamente na CF/88, indica ação ou qualificação relevante à ocorrência do fato gerador da exação considerada. No caso do IPVA, ITR e IPTU é a qualificação de “ser proprietário”.

A materialidade tributária do IPVA paulista, em sintonia com o previsto na CF/88, é **ser proprietário de veículo automotor**, nos termos veiculados em seu artigo 2º.

Artigo 2º – O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor.

Destaca-se que a Lei Ordinária Paulista 13.296/2008 (IPVA) normatiza a definição de veículo automotor no parágrafo único do artigo 1º, nos seguintes termos:

*Artigo 1º – Fica estabelecido, por esta lei, o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.
Parágrafo único – Considera-se veículo automotor aquele **dotado de mecanismo de propulsão própria** e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas. (grifos nossos)*

Também em sintonia com o previsto constitucionalmente, a Lei do IPVA bandeirante não faz distinção do tipo de veículo automotor, se terrestre, aéreo, marítimo ou fluvial.

No entanto, em face do resolvido pelo STF, como visto acima, a cobrança do IPVA sobre a propriedade de veículos automotores não terrestres resta obstada.

Do critério temporal

O aspecto temporal indica o exato instante a partir do qual se pode exigir a exação em questão.

Além de outros momentos relevantes prescritos no artigo 3º da Lei Ordinária Paulista 13.296/2008 para a incidência do IPVA bandeirante, destacam-se: (i) 1º de janeiro, no caso de veículos usados; (ii) a data de sua primeira aquisição, para veículos novos; e (iii) a data do desembaraço aduaneiro em importações.

Em relação às empresas locadoras, independentemente de seu domicílio, para seus veículos locados ou colocados à disposição para locação no território bandeirante, o IPVA deve ser pago ao Estado de São Paulo.

Neste caso, os aspectos temporais previstos na lei paulista para veículos registrados em São Paulo são: (i) 1º de janeiro, para os usados; e (ii) a data da aquisição no ativo da frota, para os novos.

Para os veículos registrados em outro Estado, na data da locação ou sua disposição para locação em território paulista.

Aplicável ainda às locadoras com veículos registrados em outra unidade federada e que realizam locação no Estado de São Paulo, a cobrança na data em que o proprietário ou o responsável pelo pagamento do imposto deveria ter fornecido os dados necessários à inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado.

Critério espacial

O aspecto espacial indica o local em que, prevista a realização da ação ou estabelecida a qualificação, dá-se o fato gerador como indicado na materialidade do tributo.

Duas consequências importantes defluem do conhecimento do critério espacial do IPVA: (i) indica qual ente federativo será o sujeito ativo do tributo e (ii) indica qual Município fará jus à repartição da receita no montante de 50% do IPVA relativo aos veículos licenciados em seu território.

Neste ponto destaca-se que o Código de Trânsito Brasileiro (Lei Federal 9503/97) estabelece:

Art. 120 – Todo veículo automotor elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque deve ser registrado perante o órgão executivo de Estado ou do Distrito Federal, no município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei. (grifos nossos)

Antes da instituição da Lei Ordinária Paulista 13.296/2008, o critério espacial em São Paulo era o Estado onde o veículo estivesse registrado e licenciado, inscrito ou matriculado perante as autoridades de trânsito.

Após sua instituição tem-se no seu artigo 4º, como aspecto espacial, o local do domicílio ou da residência do proprietário. Presume-se domiciliado em São Paulo o proprietário de veículo ali registrado.

No caso de pessoas naturais, considera-se domicílio sua residência habitual; se incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade ou onde se verifique a utilização do veículo.

No caso de múltiplas residências tem-se por presunção como domicílio da pessoa natural o local onde, cumulativamente, possua residência e exerça profissão. Caso estes sejam múltiplos, presume-se como sendo seu domicílio o local de sua residência indicada da Declaração de Ajuste do IRPF.

Pode a autoridade administrativa, no caso de impossibilidade de se aferir o domicílio tributário do particular, indicar por presunção endereços apurados em órgãos públicos, no cadastro eleitoral ou em seguradoras e concessionárias de serviços públicos.

No caso de pessoa jurídica de direito privado, considera-se como domicílio o estabelecimento paulista onde haja vinculação de seus veículos na data do fato gerador do IPVA.

Problema recorrente na determinação do critério espacial do IPVA, indicador da sujeição ativa é o das locadoras.

Não raro verificamos inúmeros veículos locados no Estado de São Paulo com registros em outros estados; basta verificar os indicativos nas suas placas.

Em face desta questão, a Lei do IPVA paulista estabeleceu o seguinte: (i) na **locação avulsa** o local do domicílio é do **estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário** na data da ocorrência do fato gerador, assim considerado o **lugar dos veículos mantidos ou colocados à disposição para locação**; (ii) na locação para frota, o **domicílio do locatário** ao qual estiver **vinculado** o veículo na data da ocorrência do fato gerador.

Na impossibilidade de vinculação do veículo na data do fato gerador, tem-se como domicílio, por presunção, o estabelecimento com indícios de utilização predominante.

Sendo proprietário ou locatário de veículos pessoa jurídica de direito público, seu domicílio será qualquer de suas repartições no Estado de São Paulo.

Inúmeros são os veículos adquiridos por contrato de arrendamento mercantil. Neste caso considera-se como critério espacial o endereço do domicílio ou da residência do arrendatário.

Critério subjetivo

O sujeito ativo do IPVA é o Estado (ou Distrito Federal) indicado pelo critério espacial que designa o local jurídico de realização do fato gerador.

Se contribuinte, pelo artigo 121 do CTN, é aquela pessoa com relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, podemos dizer que contribuinte é todo aquele que realiza a ação indicada no critério material ou que se encontra ali qualificado.

Portanto, contribuinte é sujeito do verbo indicado na materialidade tributária.

Assim, se o critério material do IPVA é a propriedade de veículos automotores, o contribuinte desta exação é o correspondente proprietário.

Não é outra a disposição normativa na Lei paulista do IPVA (artigos 5º e 6º), que prescreve como contribuinte o proprietário do veículo, e como responsável tributário solidário, o possuidor a qualquer título.

Se houver transmissão irregular da propriedade do veículo, continua o antigo transmitente na condição de proprietário.

Neste ponto é de se destacar a Súmula 585 do STJ, que enuncia:

A responsabilidade solidária do ex-proprietário, prevista no art. 134 do Código de Trânsito Brasileiro CTB, não abrange o IPVA incidente sobre o veículo automotor, no que se refere ao período posterior à sua alienação.

Evidente que a liberação do ex-proprietário de integrar o polo passivo da obrigação tributária relativa ao IPVA está condicionada à regularidade na transmissão da propriedade do respectivo veículo.

No caso de pessoa jurídica de direito privado, pela Lei bandeirante, os estabelecimentos são considerados autônomos em face de seus deveres instrumentais (obrigações acessórias) relativos ao IPVA, porém a pessoa jurídica como um todo responde pelo crédito tributário.

A questão do arrendamento mercantil

Questão interessante envolve o arrendamento mercantil. Lembro que se considera **arrendamento mercantil** o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e **para uso próprio desta**.

O arrendatário, como possuidor legítimo mas não proprietário, deveria ser considerado como responsável solidário, e o arrendante, como contribuinte, por permanecer, enquanto não resolvido o contrato de arrendamento, como proprietário.

No entanto, o STJ assim não se tem posicionado. Em destaque RCD no Agravo em Recurso Especial nº 705.554-DF (2015/0105214-0), tendo como Relator o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho e requerente o Distrito Federal (DJe, 22/08/2019)

*2. Por ser detentora do domínio útil do veículo arrendado, a empresa arrendante é contribuinte do IPVA, nos termos do artigo 1º, § 7º, 11, e § 8º, II e III, da Lei nº 7.431/1985. 2.1 Outrossim, o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento de que “Em **arrendamento mercantil**, a arrendante é responsável solidária para o adimplemento da obrigação tributária concernente ao IPVA, por ser ela possuidora indireta do bem arrendado e conservar a propriedade até o final do pacto. Precedentes.” (EDcl no AREsp 207.349/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 10/10/2012). (grifos nossos)*

A inversão nas qualificações subjetivas (contribuinte/responsável) vai de encontro ao conceito de contribuinte como sujeito do verbo do critério material.

A posição do arrendatário como sujeito passivo tem sido questionada, sendo que está em trâmite o **Projeto de Lei 3.878/2019** na intenção de retirá-lo do polo passivo da relação jurídica tributária do IPVA.

Critério quantitativo

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo aliado à correspondente alíquota.

A base de cálculo nada mais é que a faceta quantitativa do fato gerador na sua essência material qualitativa; nem mais, nem menos.

Destacamos na Lei Paulista em seu artigo 7º as seguintes bases de cálculo por regra: (i) **veículos usados, o valor de mercado**, sendo este estabelecido por tabela feita pelo Poder Executivo que leva em consideração os valores médios de mercado dos veículos nos meses de setembro do ano anterior à cobrança; (ii) **veículos novos**, valor total no documento fiscal de aquisição pelo consumidor; e (iii) **veículos importados**, valor constante da Declaração de Importação, acrescido dos tributos aduaneiros mesmo que não recolhidos.

A CF/88, em seu artigo 150, prescreve a observância da anterioridade ao IPVA, porém exclui a obrigatoriedade do lapso da noventena na fixação de sua base de cálculo.

As alíquotas mínimas devem ser estipuladas pelo Senado Federal, sendo constitucionalmente permitido aplicarem-se alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização dos veículos. Em destaque algumas das alíquotas aplicadas em São Paulo:

- 1,5%: veículo de carga
- 2%: ônibus, caminhonetes, motocicletas, máquinas.
- 3%: veículos **exclusivamente** a álcool, gás natural ou eletricidade.
- 4%: demais veículos (redução de 50% para veículos de locadoras).

Outra questão atual que se põe é sobre a possibilidade de o Estado atribuir alíquotas mais elevadas para automóveis de origem estrangeira.

Há vedação constitucional a tal pretensão exacional. Seu artigo 152 serve de fundamento ao óbice:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

A jurisprudência do STF caminha no mesmo sentido da impossibilidade. Destacamos o RE-AgR 367785:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPVA. VEÍCULO IMPORTADO. ALÍQUOTA DIFERENCIADA. 1. Não se admite a alíquota diferenciada de IPVA para veículos importados e os de procedência nacional. 2. O tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

Do furto ou roubo

Por fim, destacamos que o artigo 14 da Lei do IPVA paulista permite a dispensa do pagamento do imposto a partir do mesmo mês em que ocorridos os eventos furto ou roubo, desde que acontecidos no âmbito territorial paulista, havendo a possibilidade de restituição do imposto já pago nos termos ali dispostos.

Considerações finais

Este breve artigo teve por objetivo apresentar algumas das características normativas estruturais do IPVA, especialmente em face do previsto na Lei paulista 13.296/2008.

Além de breves comentários sobre alguns dos artigos definidores da Regra-Matriz de Incidência Tributária do IPVA paulista, destacamos respostas a três questionamentos iniciais: sobre o fato de dispensa do IPVA para aeronaves e embarcações, a questão da sujeição ativa no caso de veículos locados e a da sujeição passiva no caso de veículos adquiridos por arrendamento mercantil.

Observamos que, apesar da legislação, inclusive constitucional, não ofertar restrição ao tipo de veículo automotor sujeito a IPVA, a jurisprudência do STF indica que a propriedade de aeronaves e de embarcações não integra fato gerador do tributo.

Verificamos que a questão dos veículos registrados em outros Estados por meio de locadoras estabelecidas em São Paulo foi contemplada com normatização específica na Lei paulista.

A intenção do legislador foi a de resolver a evasão tributária do IPVA bandeirante para veículos efetivamente locados no estado de São Paulo.

A divergência entre o previsto na legislação e o resolvido pelo STJ na questão da qualificação do arrendatário foi destacada. Houve inversão pelo STJ entre as figuras de contribuinte e de responsável entre arrendante e arrendatário.

Verificamos que, enquanto a legislação destaca o arrendante como contribuinte, por ser proprietário na vigência do contrato de arrendamento, o STJ tem-no qualificado como responsável tributário.

Estas são nossas considerações.

Referências

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009a.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009b.

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

BRASIL. Presidência da República. *Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Leis/L5172.htm>.

Controvérsias sobre taxa judiciária e o financiamento dos fundos de modernização do Poder Judiciário

Disputes on the judicial tax and the financing of modernization funds for Judicial Power

*Cleucio Santos Nunes*¹
Advogado

Sumário: Introdução. 1. As teorias jurídicas que deram origem à taxa. 2. Origens da taxa judiciária como instrumento de custeio do Judiciário. 3. A taxa judiciária e a questão da equivalência entre custo do serviço e valor da taxa. 4. O custeio dos Fundos de Modernização do Poder Judiciário.

Resumo: O artigo analisa a natureza jurídica das chamadas “custas judiciais” e reforça a conclusão da jurisprudência e de boa parte da doutrina nacional, de que se trata da espécie tributária taxa. Para tanto, revê as principais obras nacionais e estrangeiras que desenvolveram as teorias jurídicas e econômicas formadoras da distinção entre taxa e imposto. O texto examina também o financiamento dos Fundos de Modernização do Poder Judiciário com a receita das taxas e eventual ofensa à legalidade ou à Constituição, quando os recursos do fundo são destinados ao pagamento de despesas diferentes da ideia de modernização da atividade judicial.

Abstract: The article analyzes the legal nature of the so-called “court costs” and reinforces the conclusion of the jurisprudence and a big part of the national doctrine, which is the tax type tax. For this purpose, it reviews the main national and foreign works that developed the legal and economic theories that formed the distinction between tax and other taxes. The text also examines the financing of the Modernization Funds of the Judiciary with the revenue from court costs and possible offense to the legality or the Constitution, when the resources of the fund are used to pay expenses different from the idea of modernizing the judicial activity.

Palavras-chave: Taxas. Poder Judiciário. Fundos de Modernização.

Keywords: Tax. Judicial Power. Modernization Funds.

¹ Doutor em Direito pela UnB. Mestre em Direito pela Unisantos. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela PUC-SP. Professor do Programa de Mestrado da Universidade Católica de Brasília (UCB) e do Centro Universitário de Brasília (UniCeub). Membro do Centro Brasileiro de Estudos Constitucionais. E-mail: cleuciosnunes@gmail.com

Introdução

A taxa é uma espécie tributária envolta em densas discussões, iniciadas no século XVIII, época em que a tributação passa a ser explicada por análises teóricas, especialmente as teses do *benefício* e do *sacrifício igual* (ou capacidade contributiva). Atualmente, no entanto, espécies tributárias como os impostos e as contribuições especiais assumem um protagonismo muito maior nos debates tributários, provavelmente em razão dos montantes financeiros exigidos, em geral mais elevados do que os cobrados a título de taxas. Além disso, estas últimas espécies se destinam normalmente à manutenção da burocracia estatal ou a finalidades específicas, ressaltando-se que esta última característica se aplica apenas às contribuições.

No entanto, com relação aos aspectos teóricos que marcam os critérios distintivos das espécies tributárias, as taxas despertam muito mais controvérsias, pois seus pontos de contato com as demais espécies são muito próximos, apesar de nos dias de hoje não existirem dúvidas sobre as diferenças entre as modalidades tributárias.

Neste artigo, levantaremos alguns pontos que resistem às distinções teóricas entre taxas e impostos, com foco nas chamadas *custas judiciais*, as quais a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já pacificou tratar-se da espécie tributária *taxa*. Aliás, a literatura jurídica tem defendido que essa cobrança se reveste das características teóricas de taxa, havendo poucas divergências, conforme será exposto. Apesar dessa pacificação em torno do assunto, dependendo da base de cálculo escolhida pelo legislador, pode-se suscitar a questão se realmente trata-se de taxa ou de imposto, ou até mesmo uma forma de contribuição *sui generis*.

Definidas essas premissas teóricas em torno do conceito de taxa e seus desdobramentos, enfrentaremos algumas hipóteses que, uma vez confirmadas, renovam as discussões sobre os modos de ser da taxa judiciária, especialmente porque tem sido justificada para abastecer de receitas fiscais os Fundos de Modernização do Poder Judiciário, razão pela qual não se destinaria propriamente para custear os serviços de prestação jurisdicional, mas para atender demandas indiretas ou remotas do mencionado Poder.

Assim, o texto apresentará argumentos sobre eventual proporcionalidade entre o montante da taxa e os custos de prestação dos serviços jurisdicionais. Como desdobramento dessa questão, nossa investigação teórica analisará se é juridicamente possível destinar-se a receita da taxa aos fundos de modernização do Poder Judiciário e qual é o entendimento da jurisprudência sobre o assunto. Na mesma linha, depois de destinada a receita da taxa ao fundo, poderá ser utilizada para pagamento de despesas de pessoal do Poder Judiciário?

Essas e outras questões de menor relevo serão analisadas e respondidas neste artigo, visando-se lançar novas luzes sobre um tema que, aparentemente resolvido na doutrina e na jurisprudência jurídicas, está ainda a exigir reflexões, talvez mais profundas.

1. As teorias jurídicas que deram origem à taxa

A palavra “teoria” advém da expressão grega “*theoresis*”, que significa a conversão de determinado tema em um problema, identificando as partes de um todo e as relacionando

com este, a fim de se compreender melhor o objeto de estudo.² Assim, uma teoria sobre a taxa supõe a formulação de um ou mais problemas sobre esse instituto e como é possível resolvê-lo dentro de um sistema de conhecimento regido por argumentos coerentes. Esses problemas, por sua vez, não devem ser forjados de hipóteses concebidas propriamente no plano teórico, mas extraídos de ocorrências fatuais que colocam em dúvida conceitos, concepções e afirmações construídas historicamente e que são aplicadas para responder as dúvidas suscitadas.

A taxa judiciária, popularmente chamada de *custas judiciais*, apresenta-se como um desses problemas da tributação, pois a palavra *custas* guarda peculiaridades a partir do próprio nome histórico que se atribui à cobrança, que não sugere a percepção de uma receita pública; ao contrário, alude à ideia de gastos que o poder público tem para exercer a atuação judicial. Por outro lado, a base de cálculo é normalmente definida como o valor da causa judicial, devendo ser ainda definido um valor-teto como linha de corte para o tributo e o confisco. Na mesma linha de raciocínio, uma cobrança fundada unicamente no valor da causa não é justificável do ponto de vista da atuação estatal, que poderá ser a mesma ou muito semelhante, independentemente do valor que se atribuiu à ação. Acrescente-se que uma causa cujo valor a ela atribuído some a casa dos milhões de reais poderá ter como objeto discussão jurídica pouco complexa, que nem enseje recursos a outros graus de jurisdição. Acrescente-se ainda que, não havendo a cobrança pela atuação do Poder Judiciário especificamente para um ou mais demandantes, as despesas operacionais com a condução do processo teriam que ser compartilhadas com toda a sociedade, inclusive por quem tenha passado pela vida sem ter ingressado uma única vez com ação na justiça. Assim, a cobrança pode ser também um fator de equidade econômica, suficiente para evitar o compartilhamento de despesas de uma atuação estatal que não beneficie a todos difusamente. Além disso, a exigência da taxa judiciária pode servir de instrumento de inibição controlada ao excesso de demandas judiciais, especialmente por quem conhece de antemão possuir pouca chance de vencer a causa. Nesse sentido é inegável a função extrafiscal da taxa judiciária, indutora de um comportamento social desejável, isto é, o exercício racional do direito de demanda. Todas essas questões, devidamente ponderadas, levam ao debate de eventual exclusão do acesso à justiça dependendo do valor da taxa judiciária.

Seja como for, conforme afirmou-se na introdução, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que as *custas judiciais* são uma cobrança de natureza tributária, alojada na hipótese da taxa de serviço público.

Para se compreender os pontos controvertidos atuais dessa cobrança, é necessário incursionar-se nas origens do tributo taxa, isto é, como se chegou a uma distinção teórica convincente entre essa espécie fiscal e os impostos.

Segundo a literatura jurídica do Ocidente, até o final do século XIX não faltaram autores a considerar as taxas como subespécies dos impostos, especialmente os alemães, franceses e ingleses: Myrbach-Rheinfeld, Paul Leroy-Beaulieu, Esquirou de Parieu, Jules Mallein, C. A. Malchus, H. L. Biersack, G. G. Hoffman e M. Prittwitz. Outros, como o norte-americano Winthrop More Daniels, na esteira do francês C. F. Bastable, ambos no

² “Teoria”, do grego *‘theoresis’*, significa a conversão de um assunto em problema, sujeito a indagação e pesquisa, a fim de superar a particularidade dos casos isolados, para englobá-los numa forma de compreensão, que correlacione entre si as partes e o todo” (REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva. locais do Kindle: 527-528).

século XIX, sequer consideravam taxas como espécie tributária, porquanto entendiam haver somente os impostos como tipo tributário, constituindo as demais arrecadações “rendas quase econômicas”, assim entendidas quaisquer outras entradas nos cofres públicos diferentes dos impostos.³

Bernardo Ribeiro de Moraes explica que, no entanto, a cobrança específica sobre serviços ou atuações estatais existe há séculos. Era comum no Ocidente o Rei autorizar servidores públicos a cobrar por atuações exercidas em favor do interessado, de modo que a receita correspondente pertencia ao próprio agente autorizado, e não exatamente à Coroa. Para o autor, portanto, a origem da taxa reside na cobrança de *espórtulas* e *regalias*. No primeiro caso, tratava-se de “gratificação pecuniária a título de retribuição de serviços especiais fornecidos pelo Estado”. A outra forma de cobrança eram “direitos próprios da realeza, que encontrava sua fonte de renda na exploração direta de serviços”.⁴ Não é difícil supor que um regime cuja classe de servidores públicos é legitimada a cobrar e a se apropriar da receita exigida por atuações realizadas em nome do Estado seria naturalmente conduzido a uma situação em que o Soberano ficava refém dessa classe, que facilmente se oporia a eventuais mudanças que colocasse em risco esse sistema financeiro de manutenção da burocracia do Estado.⁵

A partir do século XVIII abandona-se o modelo de pagamento de *espórtulas* e *regalias* diretamente aos servidores, surgindo as primeiras obras a reconhecerem a necessidade de uma receita fiscal para atuações específicas do Estado em face dos súditos. Bernardo Ribeiro de Moraes anota que Von Justi, em 1758, publica a obra *Staatswirtschaft* (Economia do Estado), que diferenciou algumas espécies tributárias em razão de diferentes características e que futuramente passaram a ser denominadas de taxas.⁶

Ainda no século XVIII, Adam Smith, na obra *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations* (simplesmente: *A riqueza das nações*, de 1776), discorre sobre as formas de manutenção financeira da burocracia do Estado e explica que as monarquias eram financiadas, primeiramente, por receitas advindas da gestão do patrimônio do Príncipe, tais como os juros decorrentes de empréstimos e da cobrança pelos rendimentos da terra. Essa fonte de receita, que na teoria do direito financeiro podemos considerar como *originária*, não se mostrou suficiente para assegurar o funcionamento de um país grande e civilizado (para usar as palavras de Smith). Daí a necessidade dos tributos. No entanto, na obra do economista britânico, a referência sobre as taxas não recebe uma distinção teórica em relação aos impostos.⁷

³ BORRÁS, Gabriel Giampietro. *Las tasas en la hacienda pública*. Montevideu: Biblioteca de publicaciones oficiales de la facultad de derecho y ciencias sociales de la universidad de la republica, 1959, p. 73-74.

⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 19-20.

⁵ Bernardo Ribeiro de Moraes transcreve o alerta de João Pereira Netto sobre a dependência do Rei à classe do funcionalismo público em razão do sistema de cobrança de espórtulas e regalias: “Os funcionários passaram, desde então, a extorquir ao público tudo quanto podiam e a opor-se a toda as reformas que ofendessem a sua situação econômica” (Idem, p. 20).

⁶ Idem, p. 21.

⁷ “Se, pois, tanto o capital público quanto as terras públicas – as duas fontes de rendimento que podem em particular pertencer ao soberano ou ao Estado – são ambos fundos inadequados e insuficientes para cobrir a despesa de um país grande e civilizado, resulta que a maior parte dessa despesa deve ser paga por taxas ou impostos de um outro tipo, fazendo com que o povo contribua com uma parte de seu próprio rendimento privado para constituir uma receita pública para o soberano ou para o Estado” (SMITH, Adam. *Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1988. v. III, p. 99).

Isso significa que, de um ponto de vista causal, impostos e taxas – assim como qualquer tributo – guardam um entroncamento comum, isto é, todo tributo é motivado pelas necessidades públicas, qualificadas como um conjunto de demandas coletivas que exigem do Estado uma atividade financeira. Para fazer frente a essas necessidades, as receitas advirão dos tributos e das outras fontes de receitas originárias. Por isso, distinguir taxa de imposto sob o argumento de que aquela serve para custear serviços ou atividades estatais específicas ao contribuinte é insuficiente, pois nos impostos a mesma causa está presente, ainda que justificada por uma explicação mais abrangente, qual seja, os impostos se destinam a manter a burocracia estatal como um todo.

Assim, até o século XIX não havia uma obra que tivesse se voltado a distinguir teoricamente impostos de taxas. De acordo com Gabriel Giampietro Borrás, uma doutrina jurídica própria às taxas inicia seu desenvolvimento entre os tratadistas alemães, tendo como primeira obra o livro *Grundsätze der Finanzwissenschaft (Princípios básicos de Finanças Públicas)*, de Kurt Heinrich Rau, publicado em 1832.⁸

A partir de Rau, a distinção jurídica entre taxas e impostos adquiriu vários pontos notáveis. Anota Borrás que, com base em Rau, os autores iniciaram um processo de identificação das características exteriores da taxa, resumidas nos seguintes pontos: a) demanda voluntária de serviços pelo particular; b) benefício privado e especial proporcionado pelo Estado ao contribuinte; c) natureza individual e indivisível da prestação estatal em favor do particular; d) o pagamento prévio da taxa à prestação do serviço; e) a contraprestação compensatória do pagamento da taxa pela prestação de um serviço, fruto de uma relação de troca entre o Estado e o contribuinte.⁹ De todas as características, a que consegue resumir o regime jurídico da taxa e a distingue essencialmente dos impostos é a contraprestação específica de uma atuação estatal a um contribuinte em particular. Conforme ainda Borrás, “*la tasa es la compensación especial que se paga al Estado por un servicio especial dispensado por él a quien se la abona*”.¹⁰ Esse passou a ser o critério distintivo da taxa explorado pelo demais autores depois de Rau.

Historicamente, observa-se que os impostos se caracterizaram como espécie tributária destinada a assegurar recursos para a manutenção do que Max Weber nomeou de *Estado racional*, assim entendido o conjunto de um funcionalismo público voltado a atender necessidades públicas, individuais ou difusas, mediante um direito racional.¹¹ A taxa, por sua vez, é modalidade de tributo exigida pela atuação específica do Poder Público em relação a determinada pessoa, que se beneficia dessa atuação ou depende da manifestação estatal para que sua atividade particular possa ser exercida licitamente. Daí por que a principal distinção teórica entre taxa e outras modalidades tributárias é um elemento de ética jurídico-econômica. Se a taxa não for exigida por demandas específicas realizadas pelo Estado em razão do particular demandante, a consequência de ordem econômica será a repartição dos custos da atividade do Poder Público com toda a sociedade, na medida em que tais despesas seriam pagas com a receita dos impostos.

⁸ BORRÁS, Gabriel Giampietro. *Op. cit.*, p. 81-82

⁹ *Idem*, p. 85-86.

¹⁰ “A taxa é a compensação especial que se paga ao Estado por um serviço especial prestado por ele a quem dele se serve” (*Idem*, p. 86, tradução livre).

¹¹ WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Trad. Régis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 1999, p. 518.

Conclui-se, em alinhamento com a história do direito tributário ocidental, que as primeiras análises teóricas sobre a taxa pertenceram à ciência das finanças, conforme lembra Bernardo Ribeiro de Moraes.¹² Portanto, somente depois da obra de Rau e particularmente a partir da terceira década do século XX são escritas as obras mais influentes que visam empregar sentido jurídico à taxa e seus elementos característicos.¹³

2. Origens da taxa judiciária como instrumento de custeio do Judiciário

Na seção anterior analisamos as premissas teóricas da taxa e como o tema se funde com a própria história desse tributo. Fixada a premissa de que a taxa é uma espécie tributária destinada a remunerar o Poder Público por atuações que beneficiam ou afetam alguém individualmente, é necessário examinar os motivos de se cobrar essa modalidade tributária em razão da atividade jurisdicional. Para tanto, faz-se necessário entender como se deu o processo evolutivo de financiamento da atividade jurisdicional no direito do Ocidente.

A análise a seguir terá como referência a estrutura judicial europeia, uma vez que o Brasil, na época analisada, era colônia de Portugal e não possuía uma legislação própria. Além disso, Portugal, assim como os burgos anglo-saxões, era uma monarquia liderada por soberanos que se sucediam por hereditariedade, reunindo todas as funções institucionais e o domínio da propriedade fundiária.

Pode-se insinuar, com base na obra de Adam Smith, que na Idade Moderna a função jurisdicional não possuía a relevância que se dá a ela atualmente.¹⁴ Não é possível estabelecer-se uma relação de equivalência entre as questões levadas ao Poder Judiciário da atualidade com o que se debatia entre a segunda metade do século XV e o final do século XVIII na Europa. Observe-se que o Judiciário, já no final do século XIX, mas especialmente em todo o século XX, passa a ter um protagonismo inédito na história ocidental, que vai da efetivação de direitos individuais e coletivos até ao enfrentamento de dilemas morais. No período realçado por Smith, a função do Judiciário era praticamente de arbitrar soluções sobre conflitos fundiários e mercantis. Isso denota uma dependência consideravelmente menor da sociedade ao poder estatal para a resolução de conflitos. Daí por que, no período do mercantilismo europeu, a atuação jurisdicional não era propriamente marcada pela geração de despesas, mas pela obtenção de receitas.¹⁵

De acordo ainda com Smith, inicialmente as controvérsias de interesses eram arbitradas pelo soberano ou por chefes superiores, e, mais tarde, a função foi delegada aos juizes e aos bailios. Em todos esses casos, para postular justiça, os interessados levavam algum tipo de “presente” ao julgador. O culpado (sucumbente) era obrigado a indenizar o rei pelo incômodo de acioná-lo para resolver questão de seu interesse. A parte vencedora,

¹² “Os primeiros trabalhos sobre taxas são obras incluídas no campo da Ciência das Finanças, onde se destacaram ilustres clássicos, tais como, K. Schall (1882), Giovanni de Francisci Gerbino (1910), Alfredo Vita (1911), Vincenzo Tangorra (1913) e Pablo Ricca Salerno (1928)” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 15).

¹³ As principais obras desse período são: Mario Pugliese (1930), Achille Donato Giannini (1937), Dino Jarach (1937) e Gabriel Giampietro Borrás (1959) (Idem, p. 15).

¹⁴ SMITH, Adam. *Op. cit.*, p. 15-25.

¹⁵ Idem, p. 19.

por sua vez, também era indenizada, o que se pode equiparar ao princípio da sucumbência processual.¹⁶

Não é difícil supor que um sistema de administração da justiça em que o julgador, seja este o soberano ou não, recebe presentes como forma de agrado para poder decidir, sucumbiria facilmente diante de sua estrutura corruptível, pois as soluções favoreciam aquele que oferecesse o melhor agrado. Nessa época, narra também Smith, eventuais abusos do soberano no processo decisório não eram contestados, nem mesmo os erros dos bailios eram objeto de reprimenda do rei, ainda que o abuso daquele configurasse algum favorecimento pessoal em detrimento do interesse da justiça.¹⁷

Entretanto, as invasões dos reinados exigiram o aumento da despesa com a manutenção do sistema de proteção do Estado. A receita obtida com a exploração da propriedade privada do rei tornou-se insuficiente, fazendo-se necessário um sistema de arrecadação tributária que pudesse fazer frente às despesas com a defesa da soberania. A expansão da carga tributária sobre a burguesia da época era incompatível com um regime judicial marcado pela corrupção, razão pela qual os juízes passam a receber remuneração fixa, de modo que a justiça, antes fonte de receita do soberano, passou a contribuir para o aumento da despesa com a burocracia estatal.¹⁸

Assim, nessa fase, a administração da justiça era mantida com recursos fiscais advindos dos impostos, porém cabia ao soberano aportar os valores necessários à remuneração dos juízes. Apesar disso, conforme anota Smith, o cargo de magistrado era mais uma honraria do que uma fonte de renda ao magistrado.¹⁹

Seja como for, as despesas com a manutenção da justiça levaram à criação de um tributo específico para o Judiciário, chamado de “imposto de selo sobre os processos”.²⁰ Dependendo do país, esse imposto incidia de variadas formas: uma delas era de acordo com a quantidade de páginas dos processos ou com a quantidade de palavras nas decisões, o que levou a outro sistema corruptível, de se inflacionar a quantidade de palavras e páginas escritas para se cobrar mais impostos.

Observa-se, portanto, nos idos dos séculos XVII e XVIII, que a manutenção do Poder Judiciário migra de um regime de pagamentos subjetivos pela prestação jurisdicional para sistema semelhante ao que se tem atualmente, qual seja, o de custeio da máquina judicial com recursos fiscais. Em uma primeira etapa, no entanto, a cobrança do imposto específico de selo judicial aliviou os repasses advindos dos impostos gerais para o Judiciário. Além disso, a expansão do sistema de produção capitalista exigia a presença de um Poder Judiciário mais eficiente no arbitramento das controvérsias mercantis, devendo cada vez mais tornar-se independente do Poder Executivo. A cobrança de um tributo específico para manter as despesas com a justiça estatal figura a partir daí como peça-chave para a consolidação do Poder Judiciário monopolizado pelo Estado, e é uma das exigências fundamentais do sistema produtivo.

¹⁶ Idem, p. 20

¹⁷ Idem, *ibidem*.

¹⁸ “Determinaram-se salários fixos para os juízes, que supostamente os compensavam pela perda de qualquer que tivesse sido sua parte nos antigos emolumentos judiciais, já que os impostos compensavam sobremaneira ao soberano a perda dos dele. Afirmou-se que, a partir de então, a justiça passou a ser administrada gratuitamente” (Idem, p. 21).

¹⁹ Idem, p. 22.

²⁰ Idem, p. 23.

Para evitar subordinação do Judiciário ao poder do soberano, em especial a dependência orçamentária, são criados fundos destinados ao pagamento dos vencimentos dos juízes. Esses fundos eram mantidos com rendas advindas da administração de propriedades fundiárias, cabendo aos tribunais específicos a gestão dessas rendas. Uma outra fonte de custeio dos mencionados fundos eram juros cobrados de empréstimos, cuja carteira era administrada também pelos tribunais. Esse modelo de financiamento do Judiciário, que vigorou durante um período, por exemplo, na Escócia, não prosperou por muito tempo, provavelmente porque comprometia a neutralidade da justiça no julgamento das questões fundiárias e do sistema financeiro.

Na América do Sul a taxa judiciária existe desde o período colonial. No Uruguai, por exemplo, Valdés Costa explica que desde a colonização do país a cobrança pela atividade jurisdicional incidia sobre o papel selado.²¹

No Brasil, a taxa provavelmente era cobrada desde a chegada da família real portuguesa, em 1808. Conforme a pesquisa histórica de Amaro Cavalcanti, o Alvará de 17 de junho de 1809 previa a cobrança da “taxa de sello ou de papeis”.²² Bernardo Ribeiro de Moraes lembra que o regime de tributação do Brasil não poderia ser considerado *racional* até a proclamação da república e a consequente Constituição Federal de 1891, pois sequer existia divisão entre as espécies tributárias, mas depois da primeira Carta republicana a “taxa de selo” e a “taxa de correios e telégrafos” foram distribuídas entre as entidades políticas.²³ Essas instabilidades de regimes de manutenção financeira do Poder Judiciário certamente contribuíram para a identificação de que a prestação jurisdicional constitui uma despesa necessária do Estado, embora nem todas as pessoas venham a necessitar daquela atuação, sobretudo nos séculos XVII e XVIII em que a questão adquire maior nível de racionalidade.

A taxa judiciária, cobrada em boa parte dos sistemas judiciários ocidentais, surgiu, portanto, para preencher essa lacuna, exibindo-se como um tributo específico, originado da cobrança de um imposto sobre selos.

3. A taxa judiciária e a questão da equivalência entre custo do serviço e valor da taxa

Em que pese eventuais divergências sobre a natureza das custas judiciais, se efetivamente é uma espécie tributária ou outro tipo de receita pública, há uma certa convergência de que a mencionada cobrança se insere no rol da espécie tributária taxa. Bernardo Ribeiro de Moraes é dos que divergem e apresenta o argumento de que as chamadas custas judiciais são preços públicos.²⁴ No entanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pacificou o assunto com o seguinte entendimento:

²¹ COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma; Santa Fe de Bogotá: Temis; Madri: Marcial Pons, 1996, p. 171.

²² CAVALCANTI, Amaro. *Elementos de finanças públicas*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896, p. 89.

²³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op. cit.*, p. 23-24.

²⁴ Para Bernardo Ribeiro de Moraes, a cobrança realizada pela atuação jurisdicional não é taxa, mas *preço público*, isso porque sua receita não é tributária, decorrendo da venda de serviço do Estado ao particular interessado, o que faz da exigência uma receita originária e não derivada. (Cf. *Idem*, p. 15).

Taxa judiciária e custas: são espécies tributárias, classificando-se como taxas, resultando da prestação de serviço público específico e divisível e que têm como base de cálculo o valor da atividade estatal referida diretamente ao contribuinte, pelo que deve ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que está vinculada, devendo ter um limite, sob pena de inviabilizar o acesso de muitos à Justiça. (Rep. 1.077-RJ, Moreira Alves, RTJ 112/34; ADIn 1.378-ES, Celso de Mello, DJ de 30.05.1997; ADIn 948- GO, Rezek, Plen., 09.11.1995).²⁵

Os precedentes sobre o assunto resultaram na Súmula 667, com o seguinte verbete: “Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa”. Percebe-se, portanto, que a jurisprudência da Suprema Corte não nega a natureza jurídica da cobrança como sendo a espécie tributária taxa, exigindo, porém, que seja estabelecido um limite de valor para não se violar o direito fundamental de acesso à justiça.²⁶

Mesmo depois dos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal, encontram-se argumentos divergentes, como, por exemplo, Marcio Flavio Souto, para quem as custas judiciais se dividem em três categorias de cobrança: a) taxa em sentido estrito; b) custas judiciais; e c) emolumentos. As duas primeiras teriam caráter tributário, pois se destinam a custear a estrutura do Poder Judiciário. Os emolumentos, por sua vez, como se destinam às serventias privadas que atuam nos juízos distribuidores, não teriam natureza de tributo, sendo, portanto, preços públicos.²⁷ Sobre este ponto especificamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também tem reiterado a natureza jurídica tributária dos emolumentos pagos às serventias privadas atuantes em alguns fóruns judiciais.²⁸

Para uma análise mais profunda das razões que levam à conclusão de que as chamadas custas judiciais são taxas e as relações que poderão ser estabelecidas entre a cobrança e o seu respectivo valor financeiro, é necessário discorrer sobre algumas teorias econômicas que fundamentam a tributação.

Primeiramente, tem-se a *teoria do benefício*, chamada também de *teoria da equivalência* ou do consumo.²⁹ De outro lado, a *teoria do sacrifício igual* ou *comum*, conhecida no direito tributário como *capacidade contributiva* ou *capacidade de pagar*.³⁰

A locução *teoria do benefício* não é precisa para expressar seu significado. Isso porque nem sempre a atuação estatal no interesse do particular se caracterizará por um

²⁵ STF. ADI 1772-7-MG. Rel. Min. Carlos Veloso, DJ de 08.09.2000.

²⁶ Ainda na vigência da Constituição Federal de 1967 e da EC 1 de 1969, já se defendia o entendimento de que as custas judiciais eram taxa, espécie tributária, portanto. Nesse sentido: SOUZA, Hamilton Dias de; et al. *A natureza jurídica das custas judiciais*. São Paulo: OAB-SP; Resenha Tributária, 1982, *passim*.

²⁷ SOUTO, Marcio Flavio Lins. A natureza jurídica das custas judiciais e a necessária política de “tarifa zero”. *Revista Jurídica Consulex*, ano XIII, n. 293, mar./2009. O autor destaca, conforme sugere o título do artigo, que a atuação do Judiciário deveria ser livre de ônus em razão do princípio da inafastabilidade de acesso ao Judiciário.

²⁸ ADI 1.378-MC. Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.11.1995, Plenário, DJ de 30.05.1997. No mesmo sentido: ADI 3.260, Rel. Min. Eros Grau, j. 29.03.2007, Plenário, DJ de 29.06.2007. Vide: ADI 1.926-MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 19.04.1999, Plenário, DJ de 10.09.1999.

²⁹ LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 51-70.

³⁰ MUSGRAVE, Richard. *Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental*. Trad. Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1976. v. I., p. 125.

benefício por ele usufruído. Determinadas atividades estatais envolvendo o particular podem restringir seus direitos em prol do interesse público. É o que ocorre, em geral, quando o poder de polícia é exercido como resposta à demanda do particular, pois, sem a outorga estatal, a atividade privada será ilícita. Os exemplos mais frequentes são as licenças para dirigir, para construir, para se estabelecer comercialmente etc. Daí por que se usa mais frequentemente a denominação alternativa de *teoria da equivalência*, atrelada à ideia de custo suportado pelo Estado com sua atuação em relação ao demandante – o que não significa que essa atuação será sempre para beneficiá-lo. Em algumas situações, essa atuação restringe direitos individuais em prol do interesse público.

Na mesma linha, a teoria do sacrifício igual (ou comum), quando chamada de *capacidade contributiva*, não denota precisamente seu complexo significado, pois capacidade contributiva está mais vinculada a escolhas jurídicas do que a verificações econômicas empíricas. O tema será mais bem explorado adiante.

A teoria da equivalência é explicada pela ideia de que os tributos serão pagos para remunerar custos que o Estado tem em atender a demandas solicitadas pelo particular. Daí por que o montante de tributo exigido deverá corresponder à respectiva despesa.³¹ Essa teoria, iniciada no século XVII, está presente até hoje e auxilia na distinção entre tributos vinculados e não vinculados, especialmente em função da característica de que, tratando-se de tributos vinculados, sua exigência é determinada por atuações específicas do Poder Público. Os tributos não vinculados, por sua vez, são pagos independentemente de ações estatais específicas ao contribuinte, o que, no caso brasileiro, ocorre com os impostos e as contribuições. Em ambos os casos, isto é, nos tributos vinculados e não vinculados, existe atuação estatal, diferencando-se no ponto em que, no caso dos tributos vinculados, a atuação estatal é direta ao contribuinte, que, por tal motivo, é identificado como beneficiário da respectiva atuação; o que não ocorre com o tributo não vinculado, em que o contribuinte recebe benefícios indiretos ou difusos do Poder Público.³²

A teoria do sacrifício igual (capacidade contributiva), por sua vez, distingue-se da teoria do benefício, pois, naquela, os tributos são exigidos para fazer frente ao custo da burocracia estatal, marcada por prestações estatais indiretas ou difusas, como é o caso das atuações institucionais dos Poderes Executivo e Legislativo. A ideia de proteção aos direitos fundamentais e a produção legislativa são funções institucionais do Estado que a todos atinge indistintamente.

Dessa forma, enquanto a teoria do benefício se funda no postulado de que os tributos são devidos por quem recebe atuações específicas do Estado que demandam custos, a teoria do sacrifício igual parte do pressuposto de que todos pagarão tributos, pois se beneficiam direta ou indiretamente das ações do Estado.

Percebe-se claramente que a teoria do benefício não foi suficiente para justificar a atividade tributária do Poder Público, uma vez que os custos com as atuações indiretas subsistem e estas atendem a todos indistintamente, dando ensejo, portanto, à teoria do sacrifício igual.³³

³¹ A teoria do benefício, de cunho nitidamente liberal, teve a virtude de, em um primeiro momento, conforme afirma Musgrave, “vincular a escolha de serviços públicos às preferências dos membros individuais da comunidade” (Idem, p. 91).

³² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, pp. 121; 129.

³³ “Mas, como facilmente se pode compreender, as teorias do consumo, levadas às suas formulações mais extremadas, simplesmente colidem com o impossível: a adequação dos pagamentos realizados pelos indivíduos também à utilidade que cada

Como mencionado, a teoria do sacrifício deu origem ao princípio da *capacidade contributiva*, tradução literal para o português da expressão em inglês *ability to pay*. Em linhas gerais *ability to pay* é a aptidão econômica de alguém para pagar tributos, razão pela qual o sistema jurídico definirá situações econômicas das quais será possível extrair uma base econômica que servirá de referência para o cálculo do tributo. Para parte da doutrina, capacidade contributiva é sinônimo de *capacidade econômica*. No entanto, parece-nos defensável distinguir os conceitos. Capacidade contributiva é um vínculo criado pelo direito, que define um montante de capacidade econômica a partir da qual o direito determina ser o indivíduo capaz de pagar tributos. Difere da capacidade econômica, pois esta é um dado empírico em que qualquer renda obtida é considerada para verificação, independente do montante e de escolhas jurídicas. Assim, quem tem capacidade contributiva possui capacidade econômica, mas a recíproca nem sempre é verdadeira. A utilidade em se distinguir os conceitos é relevante quando se analisam aspectos dos tributos sobre renda, patrimônio e consumo. Neste último caso, a aferição da capacidade contributiva não é tão simples quando a sistemática tributária prever o embutimento do valor do tributo no preço dos produtos consumíveis. Isso dificulta a implementação de mecanismos jurídicos de medição da capacidade contributiva do consumidor a fim de se promover uma tributação equitativa, restringindo-se os tributos sobre o consumo, em última análise, a afetar somente a capacidade econômica dos consumidores.

Feitas essas distinções teóricas, com relação à taxa especificamente trata-se de tributo atrelado à teoria da equivalência. No tocante à taxa judiciária, observe-se que, como em qualquer outra hipótese de taxa, a motivação jurídica desse tributo reside no repasse das despesas com uma atuação estatal específica ao seu respectivo demandante. A estratégia de se cobrar um valor tributário de quem demanda a atuação do Poder Público evita, como lembra Valdés Costa, “a utilização abusiva de um serviço público” e que seria custeada por todos, caso não fosse exigida a taxa.³⁴ Nesse sentido, o autor critica os argumentos de Duverger e Berliri, que sustentam o entendimento de que as taxas seriam cobradas de serviços demandados voluntariamente pelos contribuintes, isto é, serviços decorrentes da vontade do usuário em obter determinado benefício estatal. Para Valdés Costa, a voluntariedade do serviço é simples causa da obrigação e não se confunde com o aspecto tributário, que decorre da compulsoriedade da obrigação prevista em lei. No entanto, defende que a taxa poderá decorrer da violação de um direito que tenha causado custos para o Estado, o que, em geral, caracteriza a hipótese da multa.³⁵

O direito tributário contemporâneo resolveu o problema da equivalência entre demandas por atuações estatais específicas e a exigência de tributos como contrapartida, utilizando um argumento abstrato, porém racional, qual seja, a compulsoriedade. Admitiu-se – até certo ponto retoricamente – que para a exigência da taxa basta tão-somente o *dever* de se pagar um valor por demandas específicas solicitadas ao Poder Público, deixando-se de lado qualquer fundamento de voluntariedade do contribuinte.³⁶ Por outro

um deles obtém da satisfação, pelo Estado, das necessidades indivisíveis” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007, p. 17).

³⁴ COSTA, Ramón Valdés. *Op. cit.*, p. 156.

³⁵ *idem*, p. 157-158.

³⁶ Gerbino defende que o elemento contraprestação como fundamento para se distinguir a taxa do imposto não procede, razão pela qual critica a maioria dos autores do seu tempo, especialmente os alemães. É que a causa de qualquer tributo, o que não é diferente para os impostos, é o provimento de necessidades públicas, que poderão ser divisíveis ou indivisíveis. Assim, para o autor, a distinção entre as duas espécies é muito sutil e se verifica no vínculo entre o pagamento do tributo e a

lado, como foi possível observar, demandas por atividades difusas justificam igualmente a exigência de tributos, dando margem aos impostos. Assim, o elemento distintivo e ao mesmo tempo motivador da taxa não pode ser a causa, isto é, a simples vontade do particular em demandar atuações estatais, pois isso igualmente ocorre quando se usam serviços difusos, ainda que não seja exatamente dado ao Poder Público identificar quem são os atingidos pela demanda.³⁷

A teoria da equivalência ou do benefício esclarece que os custos por atuações estatais devem ser individualizados, de modo que cabe a cada qual que demanda o Poder Público arcar com tais custos, como uma espécie de ressarcimento à sociedade por despesas que esta teve para atender alguém em particular. É claro que, conforme se viu, um sistema de tributação fundado unicamente na teoria da equivalência não sustentaria uma burocracia estatal com diversos deveres institucionais a serviço não só da sociedade ávida por benefícios públicos, mas também por segurança jurídica, necessárias às expectativas econômicas do mercado produtivo.³⁸ Assim, forma-se uma outra lógica de tributação, que é a teoria do sacrifício igual, em que todos arcarão com os custos do Estado para manter sua burocracia institucional.

Daí por que é importante compreender que não se pode deixar a taxa desatrelada do custo público que motiva o seu pagamento.³⁹ Há uma inegável equivalência entre o valor da taxa e o custo do Estado com a respectiva atuação em face do indivíduo, ainda que o valor cobrado não expresse exatamente os custos com a execução da atividade estatal.⁴⁰ A medição desse custo nem sempre é tarefa objetivamente fácil. Tome-se como exemplo a própria prestação jurisdicional. Ao se demandar a justiça, são tantos os custos diretos e indiretos, nem todos passíveis de apreensão imediata. Essa dificuldade leva a presunções

destinação das necessidades coletivas. Quanto se tratar de provimento de necessidade públicas divisíveis o tributo adequado será a taxa e, ao contrário, tratando-se de necessidades indivisíveis, caberá o imposto. “Quando un tributo e destinato allo appagamento dei bisogni collettivi indivisibili esso riveste carattere di imposta, in quanto, come conseguenza della indivisibilità dei bisogni collettivi, viene prestato in modo generale da tutti i cittadini; quando invece il tributo e rivolto alla soddisfazione di bisogni collettivi divisibili, riveste carattere di tassa, per cio che, come conseguenza della divisibilità dei bisogni collettivi, viene prestato dal singolo cittadino quando e in quanto egli provoca la soddisfazione del relativo bisogno”. (Quando um tributo se destina ao atendimento de necessidades coletivas indivisíveis reveste-se de caráter de imposto, pois, como consequência da indivisibilidade das necessidades coletivas, geralmente é pago por todos os cidadãos; quando, por outro lado, o tributo é direcionado para a satisfação de necessidades coletivas divisíveis, reveste-se do caráter de taxa, de modo que, como consequência da divisibilidade das necessidades coletivas, o tributo é pago pelo cidadão individual quando e na medida em que ele provoca a satisfação de uma necessidade individual) (GERBINO, Giovanni de Francisci. *Le Tasse nella dottrina e nel diritto finanziario*. Palermo: Orazio Fiorenza, 1910, p. 10, tradução livre).

³⁷ Nem sempre a atuação estatal a justificar a exigência de uma taxa tem a ver com vantagens individuais, o que justificaria, por exemplo, a taxa pelo exercício do poder de polícia. Como se sabe, esta última atividade do Estado, diferentemente dos serviços públicos, restringe direitos individuais em prol do interesse público, não concedendo propriamente benefícios individuais ao demandante. Nesse sentido, Fonrouge lembra o seguinte: “Como todos los servicios estatales son de interés general, no puede decirse que el fundamento de la tasa consista en un servicio prestado en favor del obligado ni en la utilidad o beneficio que le reporte, porque no siempre hay una ventaja individual; si en muchos casos existe, en otros falta por completo o es casi nula” (Como todos os serviços estatais são de interesse geral, não se pode dizer que o fundamento da taxa consista em um serviço prestado em favor do obrigado, nem na utilidade ou benefício que o afete, porque nem sempre haverá vantagem individual; se em muitos casos existe, em outros falta por completo ou é quase nulo) (FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. 4. ed. Buenos Aires: Depalma, 1990. v. 1, p. 320, tradução livre).

³⁸ “Vê-se, pois, que o processo normal de elevação, que decorreria da própria complexidade maior da organização política do Estado, teria tendência para a despersonalização dos beneficiários das ações governamentais e administrativas. As taxas corresponderiam, progressivamente, a doses menores da receita pública, transformando-se os gravames mediante cobertura dos gastos do serviço pela renda geral dos impostos” (SOUSA, Rui de. Atualização do conceito de taxa. *Revista de Direito Administrativo*, n. 49, p. 1-29, jul./set. 1957, p. 8).

³⁹ VALDÉS COSTA. *Op., cit.*, p. 160.

⁴⁰ Idem, p. 162.

que podem pender para um valor mais alto ou mais baixo para a taxa, se os custos estatais fossem devidamente mensurados. No entanto, é indispensável uma equivalência proporcional entre a despesa estatal e o valor da taxa, cuidando-se, obviamente, para que a cobrança tributária não assuma efeitos confiscatórios. Conforme alerta Duverger: “O conceito de taxa implica, portanto, uma certa proporcionalidade entre o preço pago e o serviço prestado”.⁴¹

Para a teoria predominante da taxa, eventual excedente pago pelo contribuinte entre os custos da atividade estatal e o valor da taxa não significa um “imposto direto ou indireto”. Conforme Gianinni, negar essa afirmação não tem fundamento, pois ao fixar o montante da taxa o Estado poderá levar em consideração a capacidade contributiva de cada pessoa, de acordo com elementos que o Poder Público considere importantes, inclusive o próprio custo da atividade estatal, mas não somente isto.⁴² Cocivera adverte que, para vários estudiosos, o valor pago pelo contribuinte deve ser inferior ao custo dos serviços públicos por ele utilizados, devendo a diferença ser suportada pela receita dos impostos, pois mesmo quando se tratar de utilização de serviços públicos divisíveis todos podem se beneficiar indiretamente.⁴³

A teoria da equivalência em relação às taxas pode acarretar outras dificuldades, especialmente a exclusão de certas pessoas das prestações estatais necessárias. Estabelecer-se uma equivalência, ainda que não exata, mas proporcional, entre o custo de produção da atuação estatal e o valor da taxa pode impedir que determinadas pessoas tenham acesso aos serviços públicos em razão de sua baixa renda.⁴⁴ Na mesma linha, em função das diferenças de renda, nada impede que os valores cobrados a título de taxa possam ser escalonados em razão de benefícios econômicos visados pelos particulares, de modo que beneficiários com maior poder aquisitivo sejam mais onerados com a cobrança da taxa, criando-se um sistema de subsídios cruzados, em que os que pagam mais subsidiam os custos que o Estado tem para atender os usuários de menor renda. Trata-se, neste caso, de permitir que as taxas sejam influenciadas pela teoria do sacrifício igual.⁴⁵

⁴¹ “La notion de taxe suppose donc une certaine proportionnalité entre le prix payé et le service rendu” (DUVERGER, Maurice. *Institutions financières*. Paris: Presses Universitaires de France, 1956).

⁴² GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1972, p. 206.

⁴³ “In quanto il servizio divisibile giova, sia pure addizionalmente, alla collettività, il prezzo che il cittadino deve corrispondere quando, dietro sua richiesta, si serve del servizio pubblico divisibile, secondo alcuni studiosi dovrebbe essere inferiore al costo del servizio pubblico, dovendo la residuale parte, quella cio che giova alla collettività, essere coperta dall'imposta” (Como o serviço divisível beneficia, ainda que adicionalmente, a comunidade, o preço que o cidadão deve pagar quando, a seu pedido, ele usa o serviço público divisível, segundo alguns estudiosos, deve ser menor que o custo do serviço público, devendo a parte residual, isto é, o benefício para a comunidade, ser coberto pelo imposto (COCIVERA, Benedetto. *Principi di diritto tributario*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1961. v 1, p. 264, tradução livre).

⁴⁴ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1949, p. 206.

⁴⁵ É importante ter presente, no entanto, que a aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre as taxas deve guardar pertinência com a hipótese de incidência do tributo. Caso contrário, ao invés de se tributar a utilização de uma disponibilidade pública específica, será tributada a manifestação de riqueza. Nesse sentido adverte Berliri: “Altro problema, che si pone in ordine alia misura della tassa, e quello relativo alia possibilità di fissarla in funzione di elementi che non presentano rilevanza ai fini della prestazione resa dalla P.A. e in particolare di poter istituire tasse correlate ad un indice de la capacità contributiva dell'utente, quali il reddito o il patrimonio” (Outro problema que surge para medir a taxa é o que diz respeito à possibilidade de fixá-la em função de elementos que não têm relevância para o desempenho da atividade da Administração Pública e, em particular, poder instituir taxa correlata a um índice da capacidade contributiva do usuário, como renda ou ativos) (BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di diritto tributario*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1980, p. 87, tradução livre).

No caso da taxa judiciária, a previsão de isenção do seu pagamento para os hipossuficientes, decorrente das hipóteses de gratuidade de justiça, é uma manifestação da possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre as taxas.

Além da isenção de caráter econômico, o CPC de 2015 prevê diversas hipóteses de isenção da taxa por razões lógico-processuais. Isso, além de reforçar o aspecto tributário das custas processuais, acende o debate sobre o cabimento de isenções heterônomas nesse caso.⁴⁶ Note-se que nos processos de competência da justiça estadual a fixação das custas compete ao legislador estadual. O CPC, no entanto, é lei federal, e, por razões atinentes à uniformidade dos atos processuais, que não poderão ser diferentes entre os órgãos da justiça, limitou-se a competência do legislador estadual para fixar taxas à prática de determinados atos do processo.

A tabela abaixo relaciona os principais atos processuais em que o CPC exclui a competência do legislador estadual para criar taxa pelo ato processual.

CPC	Norma	Tipo de processo
Art. 303, § 3º	§ 3º O aditamento a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo dar-se-á nos mesmos autos, sem incidência de novas custas processuais.	Tutela antecipada
Art. 90, § 3º	Se a transação ocorrer antes da sentença, as partes ficam dispensadas do pagamento das custas processuais remanescentes, se houver.	Processo de conhecimento
Art. 295	A tutela provisória requerida em caráter incidental independe do pagamento de custas.	Tutela antecipada
Art. 308	Efetivada a tutela cautelar, o pedido principal terá de ser formulado pelo autor no prazo de 30 (trinta) dias, caso em que será apresentado nos mesmos autos em que deduzido o pedido de tutela cautelar, não dependendo do adiantamento de novas custas processuais.	Tutela cautelar
Art. 701, § 1º	§ 1º O réu será isento do pagamento de custas processuais se cumprir o mandado no prazo.	Ação monitória
Art. 1.040, § 2º	Se a desistência ocorrer antes de oferecida contestação, a parte ficará isenta do pagamento de custas e de honorários de sucumbência.	Julgamento do Resp e do RE
Art. 1042, § 2º	A petição de agravo será dirigida ao presidente ou ao vice-presidente do tribunal de origem e independe do pagamento de custas e despesas postais, aplicando-se a ela o regime de repercussão geral e de recursos repetitivos, inclusive quanto à possibilidade de sobrestamento e do juízo de retratação	Agravo em Resp

A questão que se levanta é saber se, no caso da justiça estadual, as hipóteses elencadas acima são casos de isenções heterônomas (o que é vedado pelo art. 151, III, da Constituição Federal), pois que o CPC, como lei federal que é, não poderia “isentar” o jurisdicionado de taxa judiciária cuja competência tributária é do legislador local. Entendemos que os casos em questão não tratam de exclusão da competência tributária do legislador estadual, o que configuraria vedação à isenção heterônoma. As previsões

⁴⁶ BUENO, Cassio Scarpinella. *Manual de direito processual civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 253.

contidas na tabela, no nosso entendimento, são casos de continuidade lógica da marcha processual, não podendo ser cobrada taxa pela prática de ato consequente de outro antecedente, sob pena de violação à ampla defesa.

Por outro lado, a teoria da equivalência não será totalmente desprezada quando o objetivo for tornar justa a cobrança do tributo em questão. Note-se que criar-se um sistema em que o valor da taxa judiciária é fracionado por meio dos diversos atos praticados no curso do processo é uma forma de se pessoalizar a tributação e gerar mecanismos de equivalência que serão efetivados conforme a demanda. No processo civil, por exemplo, articula-se a ideia de tributação justa, pessoal e equivalente se houver uma taxa para cada ato relevante do processo, por exemplo: um valor para a distribuição, outro para a hipótese de recurso de agravo, nova cobrança se houver apelação, e assim sucessivamente.

4. O custeio dos Fundos de Modernização do Poder Judiciário

Depois de o Supremo Tribunal Federal ter pacificado que as custas judiciais constituem espécie tributária taxa, reduziram-se significativamente as controvérsias no direito brasileiro sobre a natureza jurídica dessa cobrança.⁴⁷

No Brasil, como se sabe, o Poder Judiciário é mantido com receitas orçamentárias decorrentes do orçamento fiscal, que compreende receitas de diversas fontes (CF, art. 165, § 5º, I). Em contrapartida à prestação do serviço jurisdicional, no entanto, o Poder Judiciário é legitimado a receber fonte adicional de receita, exatamente a taxa judiciária.

A questão que se ergue nesta seção diz respeito à vinculação da receita da taxa judiciária a finalidades específicas, tais como os Fundos de Modernização do Poder Judiciário ou até o custeio da folha dos servidores, inclusive a dos juízes. Geraldo Ataliba defende, na companhia de Gilberto de Ulhôa Canto e Amílcar de Araújo Falcão, que a destinação da receita não pertence à relação jurídica tributária, razão pela qual é possível ocorrer afronta à Constituição em relação à aplicação da receita dos tributos sem contaminar a relação tributária obrigacional e vice-versa.⁴⁸ Alfredo Augusto Becker, igualmente, afasta a destinação da receita como elemento identitário da taxa, de modo que a compulsoriedade é suficiente para demonstrar a sua natureza tributária.⁴⁹ Nesse sentido, entendeu o Supremo Tribunal Federal que não desnatura o conceito de tributo vincular-se a receita da taxa judiciária ao próprio Poder Judiciário.⁵⁰

O art. 97 do CPC prevê a criação de Fundos de Modernização do Poder Judiciário da União e dos estados, que terão como fontes de receita o recebimento de multas processuais e outras verbas previstas em lei, neste último caso podendo ser incluída a taxa judiciária.

Os fundos estaduais vêm sendo criados antes do CPC de 2015 por leis dos respectivos estados, que preveem como finalidade do fundo, em geral, equipar o Poder Judiciário com bens e serviços que visam a eficiência da prestação jurisdicional. Em linhas gerais, as leis

⁴⁷ STF. ADI 1378-MC. Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 30.11.1995.

⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 139-140.

⁴⁹ “Nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada ou indeterminada” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 287).

⁵⁰ “V. Custas judiciais são taxas, do que resulta – ao contrário do que sucede aos impostos (CF, art. 167, IV) – a alocação do produto de sua arrecadação ao Poder Judiciário, cuja atividade remunera; e nada impede a afetação dos recursos correspondentes a determinado tipo de despesas – no caso, as de capital, investimento e treinamento de pessoal da Justiça – cuja finalidade tem inequívoco liame instrumental com o serviço judiciário” (STF. ADI 1926, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 19.04.1999).

estaduais estabelecem que os Fundos de Modernização irão atender a diversas finalidades relacionadas à eficiência da prestação jurisdicional, especialmente a realização de investimentos materiais e a capacitação dos servidores com cursos de aperfeiçoamento.

No âmbito da União, o Projeto de Lei 6.786, de 2016, tem por objeto regular a criação do Fundo de Modernização do Poder Judiciário da União e dá outras providências, incluindo os seguintes órgãos do Judiciário federal: Justiça do Trabalho, Justiça Federal, Justiça Eleitoral, Justiça do Distrito Federal e Territórios e Justiça Militar da União. O projeto não prevê explicitamente que os recursos da taxa judiciária federal já existentes sejam revertidos para o fundo, como, por exemplo, as custas exigidas na distribuição de ações na Justiça Federal, reguladas pela Lei 9.289, de 1996.

A tabela abaixo informa as leis estaduais que criaram os Fundos de Modernização do Judiciário nos estados e destaca previsões duvidosas de destinação das receitas dos fundos, especialmente no tocante aos conceitos de despesa corrente e de investimento.

UF	Legislação	Destinação da receita
AC	Lei 1.422/2001	Modernização e investimentos
AL	Lei 5.887/1996	Modernização e investimentos
AM	Lei 2.620/2000	Modernização, investimentos e pagamento de benefícios não classificáveis como despesas de pessoal
AP	Decreto 158/1991	Modernização e investimentos
BA	Lei 4.384/1984 Lei 11.918/2010	Modernização e investimentos
CE	Lei 11.891/1991	Modernização e investimentos
DF	PL 99/2017	Modernização e investimentos
ES	LC 219/2001	Modernização e investimentos
GO	Lei 12.986/1996	Modernização e investimentos
MA	LC 48/2000	Modernização e investimentos
MG	Lei 20.802/2013	Modernização, investimentos e pagamento de indenização não classificáveis como despesas correntes
MS	Lei 1.071/1990	Deverá manter reserva no montante equivalente a 30% do superávit financeiro apurado no encerramento do Balanço Patrimonial. Preservado o valor da reserva, o excedente poderá ser utilizado para pagamentos de auxílio-alimentação, assistência médico-social, assim como verbas indenizatórias reconhecidas e não adimplidas, diretamente ou nos termos da Lei nº 4.357, de 6 de junho de 2013. (art. 102, § 2º)
MT	Lei 4.964/1986	Prover recursos para pagamento de verbas indenizatórias a magistrados e servidores, tais como auxílio-moradia, auxílio-alimentação, auxílio-saúde; obras técnicas, pregoeiros, oficiais de justiça (atividade externa – Art. 55, § 2º, da Lei 8.814, de 15 de janeiro de 2008) e auxílio-transporte para estagiários, dentre outras (<i>Acréscitado pela LC 546/14</i>) (Art. 302, II).
PA	LC 21/1994	Modernização e investimentos
PB	Lei 4.551/1983	Movimentação de acordo com a Presidência do TJ

UF	Legislação	Destinação da receita
PE	Lei 14.989/2013	Custeio de perícias e avaliações médico-legais, psiquiátricas e de investigações de vínculo genético por meio de identificação de polimorfismos de DNA “inter vivos” e “post mortem”, em processos da competência da Justiça Comum Estadual envolvendo partes beneficiárias da justiça gratuita, se comprovada a impossibilidade de o autor da ação arcar com o pagamento dos honorários periciais, conforme decidido nos autos judiciais ou não houver possibilidade de inversão do ônus da prova (Art. 3º).
PI	Lei 5425/2004	Modernização e investimentos
PR	Lei 15.942/2008	A aplicação das receitas orçamentárias do Fundo da Justiça será feita por meio de dotações consignadas na Lei de Orçamento Anual ou em créditos adicionais, mediante empenho, liquidação e pagamento, abrangendo as Despesas Correntes e Despesas de Capital necessárias à consecução do objetivo de estatização das serventias do foro judicial (Art. 5º).
RJ	Lei 2.524/1996	Modernização e investimentos
RN	Lei 7.088/1997	5% (cinco por cento) que serão recolhidos à Associação dos Magistrados do Rio Grande do Norte – ASMARN (Art. 20, II).
RO	Lei 1.963/2008	Movimentação pelo TJ
RR	Lei 297/2001	Modernização e investimentos
RS	Lei 7.220/1978	Os recursos financeiros do Fundo de Reaparelhamento do Poder Judiciário – FRPJ serão administrados pelo Tribunal de Justiça, através de uma Junta de Administração e Planejamento, integrada por 3 (três) membros, sob a supervisão direta do Presidente do Tribunal de Justiça do Estado (Art. 3º).
SC	Lei 8.067/1990	Modernização e investimentos
SE	Lei 3.099/1991	Modernização e investimentos
SP	Lei 8.876/1994	Desde que não haja destinação orçamentária suficiente no Tesouro do Estado e comprometimento da finalidade prevista no “caput” deste artigo, os recursos do Fundo Especial de Despesa do Tribunal de Justiça poderão ser utilizados para as despesas decorrentes do cumprimento de decisões administrativas, bem como as de auxílios alimentação, creche e funeral (art. 2º, §1º).
TO	Lei 954/1998	Modernização e investimentos

Conforme se lê, as receitas da taxa judiciária dos estados do Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e São Paulo podem ser aplicadas em despesas de custeio de servidores públicos e que se afastam da ideia de modernização da prestação jurisdicional. Não possui relação direta com o aprimoramento do Poder Judiciário utilizar-se a receita da taxa para o pagamento de despesas com creche, alimentação, funeral etc. de servidores do Judiciário. Despesas desse tipo são classificadas como de custeio ou correntes, uma vez que se destinam a pagar gastos conhecidos de manutenção da máquina pública, sem necessariamente corresponder a uma expectativa de melhora de eficiência do órgão. A ideia de “modernização”, ao contrário, preenche o conceito de investimento, na medida em que gera a expectativa de melhor eficiência do órgão que recebeu os investimentos, razão pela qual se classifica como despesa de capital.⁵¹

Em que pese inexistir vício de natureza tributária quando a receita do tributo é aplicada em finalidade dissociada da causa de sua instituição, é discutível do ponto de

⁵¹ ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Gen-Forense, 2018, p. 217.

vista do controle de constitucionalidade da legislação financeira permitir a destinação de receita de taxa para custeio da máquina administrativa, ainda que se trate de rubricas muito específicas e com um certo viés indenizatório.

Realmente, a aplicação da receita da taxa em finalidade diversa da que a lei previu não tem o poder de desobrigar o contribuinte ao pagamento do tributo se aquele demandou o poder público em seu benefício ou se o Estado exerceu o poder de polícia por solicitação do particular. Por outro lado, se as despesas de custeio de pessoal do Poder Judiciário são previstas na lei orçamentária com recursos provenientes de outras receitas (especialmente dos impostos), constitui inequívoco desvio de finalidade com resvalamento no princípio da moralidade prever-se na lei que cria Fundo de Modernização do Poder Judiciário a utilização da receita da taxa para pagamento de verbas alimentares dos servidores.

Há um limite semântico em “modernização” de um órgão estatal, e isso não pode deixar de ser observado pelo legislador. A criação de fundos se justifica para o atendimento de despesas específicas com receitas que a eles se vinculam.⁵² Exatamente porque as despesas são específicas que não podem ser um cheque em branco e nem uma distorção de sua finalidade pré-concebida.⁵³ Daí por que as receitas dos Fundos de Modernização do Poder Judiciário deveriam ser alocadas somente para a ideia de modernização, o que inclui, basicamente, a compra de equipamentos de informática, realização de cursos de aperfeiçoamento, capacitação ou até, conforme prevê a lei pernambucana, a realização de exames de DNA aos hipossuficientes.

As despesas correntes do Poder Judiciário devem ser arcadas por recursos provenientes do orçamento de custeio a fim de evitar os problemas do passado, explicados na seção 2 deste artigo. Na mencionada seção, demonstramos que, na origem, os juízes (bailios) recebiam “agrados” das partes como contrapartida ao desempenho de suas funções. Evidentemente, isso não deu certo, pois criou um sistema judicial tendente a favorecimentos. A independência do Poder Judiciário passa necessariamente pela previsão do custeio de sua máquina administrativa sem laços fortes com a teoria tributária do benefício. Um Poder Judiciário independente e eficiente não poderá ficar sujeito à receita proveniente do pagamento de custas judiciais, cujo fundamento reside sobre uma ideia de “análise econômica do direito”, e não sobre os meios próprios de financiamento de órgãos do Estado.

Conforme se viu nas seções 2 e 3, a taxa judiciária rompeu com a teoria da equivalência para assumir seu caráter tributário, de modo que os custos do serviço público não são determinantes para a fixação do valor da taxa. Assim, a previsão das custas judiciais tem mais a utilidade extrafiscal de racionalizar o número de demandas judiciais do que exatamente qualquer ideia de custeio da máquina pública.⁵⁴ Por essa razão, a criação de fundos públicos para abrigar as rubricas orçamentárias das taxas judiciárias se acomoda

⁵² CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 75-76.

⁵³ NUNES, Cleucio Santos. Dos fundos especiais. In: CONTI, José Maurício (Coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 246.

⁵⁴ No direito comparado, alguns exemplos da cobrança de custas judiciais podem comprovar a tese da extrafiscalidade mediante a estratégia econômica de se racionalizar a demanda por determinado bem estatal.

Portugal: a) contestar uma multa contra o Poder Público: 102,00 € a 510,00 €; b) cobrança de um cheque ou de um título: dívida de 10.000,00 € = 38,25 € (obs. Se a empresa estiver em processo de recuperação judicial será isenta); c) divórcio litigioso: 612,00 € a 918,00 €. Disponível em: <https://bit.ly/2BhPW1Q>. Acesso em: 16 set. 2019.

EUA: a) ação civil em uma corte distrital: US\$ 50,00; b) títulos sem fundos: US\$ 53,00; c) certificação de documentos: US\$ 11,00. Disponível em: <https://bit.ly/37SPryL>. Acesso em: 16 set. 2019.

bem com a previsão de que a receita do fundo se destinará tão-somente para a “modernização dos órgãos”, e não propriamente para custeio da máquina.

Apesar de a equivalência entre o custo do serviço e o valor da taxa não ser determinante para sua validade, não significa que não deva existir, conforme alerta Amílcar de Araújo Falcão, “uma certa comutatividade, um certo caráter contraprestacional na taxa”, o que faz dessa cobrança um tributo causal.⁵⁵ Daí por que, falando-se de taxa judiciária, o produto de sua arrecadação deverá ser restituído em serviços ou atuações no interesse do contribuinte que demanda a atividade estatal. O pagamento de despesas de custeio dos servidores do Judiciário com os recursos arrecadados pela taxa não se volta diretamente aos contribuintes, mas sim aos interesses pessoais dos servidores. É diferente do que ocorre com a capacitação do servidor ou a instalação de novos equipamentos, o que, obviamente, pode trazer ganhos de eficiência na prestação do serviço.

Relacionado a esse tema, o Supremo Tribunal Federal, no Mandado de Segurança nº 43.483/RJ, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em 13 de dezembro 2016, abriu precedente muito peculiar. Na ocasião, o Estado do Rio de Janeiro não vinha repassando o orçamento de custeio com os juízes e servidores do Poder Judiciário. A justificativa para essa omissão decorria da situação de calamidade fiscal em que o Estado se encontrava. Exatamente por isso, recursos do Fundo Especial do Estado do Rio de Janeiro (FETJ) estavam sendo contingenciados. Por outro lado, a Lei 2.524, de 1996, proibia a utilização de recurso do FETJ para o pagamento de vencimentos dos servidores ou subsídios dos juízes. Em um acordo celebrado perante o relator do caso no Supremo Tribunal Federal, o Governo do Estado foi autorizado a, excepcionalmente, descontingenciar os recursos do FETJ para pagamento de despesa de custeio com os servidores públicos, comprometendo-se a repor os valores abatidos do orçamento do FETJ no ano seguinte. Vê-se, pois, que a Suprema Corte deu interpretação conforme à lei estadual e, de forma excepcional, permitiu a utilização de recursos do fundo, praticamente mantido com a receita da taxa judiciária para pagamento de despesa corrente de custeio. A excepcionalidade do caso reforça o nosso entendimento de que afrontam a Constituição Federal e as regras gerais sobre fundos públicos – estatuídas nos arts. 71 a 74 da Lei 4.320/1964 – as leis estaduais que preveem pagamento de despesas com vencimentos de servidores públicos do Poder Judiciário com recursos orçamentários dos Fundos de Modernização.

Mais escandaloso é o caso do Estado do Rio Grande do Norte. Conforme se verifica na tabela, prevê-se o repasse de 5% das receitas do Fundo de Modernização para a Associação dos Magistrados do Estado, instituição de caráter privado. A questão dispensa comentários, por atentar explicitamente contra o art. 16 da Lei 4.320, de 1964, pois não se trata de subvenção social, na medida em que a mencionada entidade não restitui à sociedade benefícios diretos ou indiretos, nas áreas de assistência social, saúde ou educação, pois deve atuar em favor dos interesses dos próprios magistrados.

Inglaterra e País de Gales: a) divórcio: £ 550,00; b) falência: £ 680,00; c) ação de cobrança: de £ 330,01 a £ 500,00 = £ 50,00 e £ 35,00 (processos físicos e online); d) previdenciária: gratuita; e) ação de alimentos: gratuita. Disponível em: <https://bit.ly/2YR0rPZ>. Acesso em: 16 set. 2019.

⁵⁵ “Não é que haja uma equivalência entre o serviço prestado e a receita que por êle é exigida do contribuinte: pelo contrário, um dos elementos conceituais do tributo, *genus* a que pertence a taxa, é que é prestado sem contraprestação equivalente, inversamente ao que ocorre com o preço. Mas, seja como fôr, há, excluída a idéia de equivalência, um caráter contraprestacional na taxa” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Taxa de despacho aduaneiro. *Revista de Direito Administrativo*, n. 54, p. 8-13, out./dez. 1958, p. 11).

Outro caso é o da ADI 6.045/RR. Embora não diga respeito diretamente a taxa judiciária, nesta medida o STF suspendeu o inciso V do art. 3º da Lei 297, de 2001, do Estado de Roraima, que previa a transferência de saldos financeiros resultantes da execução orçamentária do Poder Judiciário daquele estado para o Fundo Especial do Poder Judiciário do Estado de Roraima (FUNDJURR). A medida questionava também o inciso VI do mesmo artigo, que previa como receita do Fundo o saldo financeiro apurado no balanço do próprio FUNDJURR.

Em decisão liminar, o Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, suspendeu o primeiro dispositivo mencionado, sob a alegação de que este afrontava os artigos 42 e 43 da Lei 4.320, de 1964, no ponto em que estes dispositivos preveem que saldos financeiros positivos por inexecução orçamentária servem de fontes de créditos suplementares e especiais, não podendo ser transferidos automaticamente, todo ano, para determinado fundo, ainda que por previsão em lei abstrata. Além disso, considerando que o orçamento do Poder Judiciário faz parte do orçamento fiscal (do qual faz parte a receita dos impostos), não poderia a lei em questão destinar parte da receita do orçamento fiscal do Poder Judiciário para fundo público, pois, neste caso, haveria ofensa ao princípio da não vinculação orçamentária (CF, art. 167, IV).

Entendemos que a decisão está correta. A inexecução do orçamento fiscal significa superávit e, como tal, deverá retornar para o caixa do tesouro, caso não seja utilizada nas finalidades dos artigos 42 e 43 da Lei 4.320, de 1964. Trata-se de medida legal protetiva do equilíbrio fiscal, a impedir que recursos fiscais destinados ao custeio de órgãos públicos sejam destinados para outra finalidade, podendo comprometer a estrutura e o funcionamento de instituições indispensáveis ao serviço público. Quanto ao outro dispositivo da lei estadual, a medida foi indeferida, pois a previsão de transferência do saldo positivo do fundo de um exercício financeiro para outro está em consonância com o artigo 74 da Lei 4.320, de 1964.

Em relação à mesma lei do Estado de Roraima tramita também no Supremo Tribunal Federal, sem concessão de liminar (até março de 2020), a ADI 4.981/RR, de Relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski. A medida, requerida pelo Procurador-Geral da República, pede a declaração de inconstitucionalidade dos incisos VIII a XII do art. 3º e do art. 5º, ambos da Lei estadual 297, de 2001. Em síntese, os incisos em questão preveem diversas cobranças relacionadas a atos processuais como fontes de receita do FUNDJURR, tais como depósitos e multas processuais. O art. 5º estabelece que o fundo terá personalidade jurídica, orçamento e escrituração contábil próprios, sendo o Presidente do Conselho da Magistratura seu ordenador de despesa e representante legal.

Trata-se de outra afronta à Constituição Federal, especialmente porque as verbas exigidas a título de depósito ou multa processual não podem fazer parte das receitas de um Fundo de Modernização do Poder Judiciário. As receitas do fundo devem possuir caráter definitivo, pois se destinam a realizar basicamente investimentos materiais ou de recursos humanos. Valores depositados no processo são provisionados para pagamento de despesa futura, não fazendo qualquer sentido integrarem as receitas do fundo. Do ponto de vista do direito financeiro, nada obsta que as multas processuais façam parte do orçamento do fundo, desde que não sejam de titularidade das partes ou de terceiros, o que é ressalvado pelo dispositivo impugnado.

A ADI 6.330/MT, requerida pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, impugna dispositivos da Lei estadual 11.077, de 2020, que majorou o valor da taxa

judiciária do mencionado estado de forma desproporcional, de modo a excluir o acesso ao Poder Judiciário ou limitar a ampla defesa. Conforme foi analisado na seção 2 deste artigo, a teoria da taxa há muito se desvencilhou da tese de que o valor do tributo deve expressar valor equivalente aos custos do serviço público divisível (teoria da equivalência da taxa). Isso não pode significar que o legislador não deva se pautar por critérios racionais e plausíveis de proporcionalidade. Caso o valor da taxa seja excludente do acesso ao serviço público, poderá ser reconhecida sua inconstitucionalidade por violação ao princípio da capacidade contributiva, perfeitamente aplicável às taxas conforme há muito defendido pelos autores (ver seção 2 deste artigo).

Conclusão

Neste artigo procuramos expor questões controvertidas sobre a espécie tributária taxa, especialmente quando exigida em razão da atividade jurisdicional. Nossa intenção foi primeiramente demonstrar que a taxa é um tributo, em geral, pouco debatido nos trabalhos de doutrina ou até no âmbito jurisprudencial. Apesar disso, viu-se que por trás da taxa há uma rica teoria jurídica e econômica que data de meados do século XIX.

Em linhas gerais, acostumamo-nos a distinguir impostos de taxas em razão dos seus respectivos fatos geradores. Tratando-se dos impostos, sabe-se que tal tributo tem por fato gerador situação que independe de atuação estatal específica em relação ao contribuinte, conceito esse absorvido pelo art. 16 do CTN. No Brasil, as taxas seguem a teoria tributária geral e possuem duas hipóteses de incidência. A primeira em razão do exercício do poder de polícia (CF, art. 145, II, primeira parte c/c art. 78 do CTN), quando prevê que o tributo poderá ser exigido se o particular for obrigado a demandar a administração pública para o desenvolvimento de determinada atividade. Isso porque, sem a outorga estatal, sua atuação será ilícita, pois, de acordo com a lei, pode colocar em vulnerabilidade o interesse do próprio particular e o interesse público. A segunda hipótese da taxa será a utilização de serviços públicos específicos e divisíveis, cuja utilização poderá ser efetiva ou potencial. Neste último caso, por ser o serviço de utilização compulsória, basta a disponibilidade do serviço para que a cobrança do tributo ocorra (CF, art. 145, II, segunda parte c/c art. 79 do CTN).

Para se chegar à normatização dessas duas hipóteses tributárias houve um intenso debate de teorias jurídicas e econômicas para explicar por que seria lógico e juridicamente possível exigir-se dois tipos de tributos sobre atividades estatais se, de uma forma mais ampla, todo tributo é motivado na atuação do Estado, seja esta específica ou difusa.

O artigo demonstrou que a partir da obra *Grundsätze der Finanzwissenschaft (Princípios básicos de Finanças Públicas)*, de Kurt Heinrich Rau, publicada em 1832, passou-se a defender o argumento de que certas demandas dos particulares em face do Estado não são indivisíveis, isto é, dirigidas para o benefício de todos. Certas exigências realizadas pelo indivíduo ao Poder Público visam a satisfação de interesses próprios, ainda que a atuação estatal não seja propriamente a entrega de um benefício (serviço público), mas a verificação do atendimento da legalidade (exercício do poder de polícia).

Esse argumento, decorrente das teorias do benefício (equivalência) e do sacrifício comum (capacidade contributiva), passou necessariamente pelo que na atualidade se denomina de Análise Econômica do Direito. Isso porque a utilização de serviços públicos divisíveis, isto é, que são apropriados individualmente por alguém, ou o exercício do

poder de polícia em relação a uma pessoa especificamente, demanda custos por parte da Administração Pública que seriam assumidos por toda a sociedade caso não se exigisse a taxa como instrumento de ressarcimento à sociedade por esses custos específicos. Daí por que o fundamento jurídico da taxa leva em consideração um fundamento de equidade, visando redistribuir custos que, caso não fossem alocados ao particular demandante, seriam suportados por todos.

Após a obra de Rau vieram outras tantas nesse sentido, tendo o direito brasileiro recebido forte influência da doutrina italiana de direito financeiro, cujos principais autores da época foram lembrados neste texto, correndo-se o risco de, obviamente, ter faltado algum tão importante quanto os citados.

Depois de erguida uma teoria em torno da distinção jurídica entre imposto e taxa, outra questão que este artigo procurou investigar disse respeito à taxa judiciária, historicamente chamada em português de “custas judiciais”. Essa cobrança, conforme o texto demonstrou, finca suas raízes na história de estruturação da função jurisdicional no Ocidente. Adotamos como divisão histórica a Idade Moderna e a obra de Adam Smith, exatamente no ponto em que relata como se deu o financiamento da atividade jurisdicional no período dos governos soberanos da Europa. Viu-se que a função judicial era onerosa para quem demandasse os juízes ou bailios. Percebeu-se posteriormente a necessidade de o Judiciário possuir um orçamento próprio, a fim de se assegurar sua independência, peça-chave para a expansão do sistema de produção capitalista. É claro que com o crescimento das funções estatais, mesmo diante do postulado de Estado abstencionista que marca o liberalismo econômico do século XIX, o Judiciário não teria como ser financiado somente com recursos decorrentes de demandas específicas. A necessidade de criação de um orçamento fiscal para o Poder Judiciário, com recursos decorrentes de fontes tributárias mais estáveis, tornou-se uma necessidade emergente. Assim, a cobrança de taxas judiciárias deixa de ser um instrumento financeiro eficiente de manutenção da estrutura judicial, ainda que não se possa esperar do Poder Judiciário daquela época a influência que possui nos dias de hoje, de pacificação dos mais diversos conflitos.

O financiamento do Poder Judiciário é assumido pelo orçamento fiscal, que tem como principal fonte de recursos a receita dos impostos, instituídos sobre fatos geradores que devem levar em consideração a capacidade contributiva do particular (teoria do sacrifício comum), e não exatamente os custos dos serviços (teoria do benefício ou da equivalência). A taxa judiciária, por sua vez, mais do que em qualquer outra época, assume a função de racionalizar o direito de demanda, especialmente quando o sistema processual de acesso ao Poder Judiciário for amplo, como ocorre com o Brasil (CF, art. 5º, XXXV).

Essa função instrumental da taxa judiciária, no entanto, não poderá servir de fator de exclusão do direito de acesso à justiça, de modo que é indispensável levar-se em consideração na fixação do valor da taxa a capacidade econômica dos contribuintes e uma determinada proporcionalidade que não inviabilize o direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário para todos. Assim, medidas como a isenção da taxa aos hipossuficientes até a fixação de um teto para pagamento das custas judiciais são necessárias e, no entendimento do Supremo Tribunal Federal, não discrepam da interpretação constitucional adequada que se deve fazer da taxa judiciária.

Uma vez reconhecida a legitimidade da cobrança de taxa judiciária, questão pacificada no Brasil inclusive por interpretação do Supremo Tribunal Federal, resta saber quais são os limites da destinação da receita da taxa judiciária. O texto demonstrou que o

tema da destinação da receita tributária, como é comum saber na doutrina do direito tributário, não integra o conceito da relação tributária. Muitos autores, nacionais ou estrangeiros, de ontem e de hoje, sustentam o entendimento de que a destinação da receita de qualquer tributo não contamina a relação jurídica tributária, que se atém ao ponto da imposição do dever de pagar o tributo, desde que respeitados seus pressupostos legais. Esses pressupostos não alcançam as relações jurídicas constituídas depois que o tributo é pago e a receita ingressa nos cofres públicos.

Isso não pode significar, por certo, a ausência de controles jurídicos sobre a destinação da receita. Assim, a aplicação equivocada ou ilegal da receita da taxa não exonera o contribuinte do seu pagamento caso realize o fato gerador, mas poderá ensejar o reconhecimento da ilegalidade ou até inconstitucionalidade da norma que dispuser sobre a destinação da receita.

Neste trabalho levantamos alguns casos que constam do repertório jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, especialmente em relação aos fundos estaduais de modernização do Poder Judiciário. De um modo geral, a receita da taxa judiciária tem sido alocada para esses fundos que reúnem recursos financeiros para ações que visam tornar o Poder Judiciário mais eficiente. Não poderia ser diferente, pois significaria um retrocesso prever que a receita da taxa judiciária pudesse ser utilizada para o custeio da máquina administrativa da justiça, especialmente o pagamento de vencimentos, vantagens, subsídios ou verbas indenizatórias aos servidores públicos.

No entanto, é exatamente isso que está previsto na legislação de alguns estados: o pagamento de verbas salariais a servidores com as receitas dos Fundos de Modernização, mantidos, dentre outras fontes, com recursos da taxa judiciária.

Esse tipo de previsão normativa põe por terra toda a teoria que distingue as taxas dos impostos, no exato ponto da divisibilidade do serviço. O que justifica juridicamente a exigência da taxa judiciária é algum tipo de benefício direto usufruído pelo contribuinte. A ideia de modernização administrativa do Poder Judiciário, com servidores públicos mais bem capacitados, sistemas de informática atualizados e instalações físicas adequadas, restitui ao contribuinte benefícios que têm como contrapartida a cobrança de um tributo específico. O pagamento de verbas salariais aos servidores alcança tão-somente os interesses do próprio agente público, e não propriamente o usuário dos serviços da justiça. Assim, os vencimentos e subsídios de servidores do Judiciário deverão ser pagos com a receita do orçamento fiscal do Poder Judiciário, e não com os recursos dos Fundos de Modernização.

Mais aberrante ainda é o caso do Estado do Rio Grande Norte, em que se prevê um determinado percentual de recursos do fundo para a Associação de Magistrados daquele estado. No caso do Estado do Mato Grosso, a OAB está questionando eventual vício na proporcionalidade entre os custos do serviço e o valor da taxa, o que reacende discussões sobre a teoria da equivalência. Na mesma linha de situações questionáveis, apresentamos medidas levadas à decisão do Supremo Tribunal Federal que exigiram (ou exigirão) da Suprema Corte a devida análise da interseção entre a geração de receitas aos fundos, a cobrança de taxas judiciárias e o eventual desvio de finalidade do que se espera ser o signficado de modernização do Poder Judiciário.

As controvérsias sobre taxa judiciária comprovam a riqueza teórica escondida por trás de um tributo que, embora se mostre simples, permite rever lições básicas de tributação,

economia e finanças públicas, toda vez que o valor de sua cobrança ou a destinação dos seus recursos levam à clássica questão: como se distingue juridicamente imposto de taxa?

Referências bibliográficas

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Gen-Forense, 2018.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di diritto tributario*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1980.

BORRÁS, Gabriel Giampietro. *Las tasas en la hacienda pública*. Montevideú: Biblioteca de publicaciones oficiales de la facultad de derecho y ciencias sociales de la universidad de la republica, 1959.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Manual de direito processual civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CAVALCANTI, Amaro. *Elementos de finanças públicas*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.

COCIVERA, Benedetto. *Principi di diritto tributario*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1961. v. 1.

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma; Santa Fe de Bogotá: Temis; Madri: Marcial Pons, 1996.

DUVERGER, Maurice. *Institutions financières*. Paris: Presses Universitaires de France, 1956.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Taxa de despacho aduaneiro. *Revista de Direito Administrativo*, n. 54, p. 8-13, out./dez. 1958.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. 4. ed. Buenos Aires: Depalma, 1990. v. 1

GERBINO, Giovanni de Francisci. *Le Tasse nella dottrina e nel diritto finanziario*. Palermo: Orazio Fiorenza, 1910.

GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1972.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1949.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário*. Brasília: Consulex, 2012.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MUSGRAVE, Richard. *Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental*. Trad. Auripebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1976. v. I.

NUNES, Cleucio Santos. Dos fundos especiais. In: CONTI, José Maurício (Coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. Saraiva, edição do Kindle.

SMITH, Adam. *Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

SOUSA, Rui de. Atualização do conceito de taxa. *Revista de Direito Administrativo*, n. 49, p. 1-29, jul./set. 1957.

SOUTO, Marcio Flavio Lins. A natureza jurídica das custas judiciais e a necessária política de “tarifa zero”. *Revista Jurídica Consulex*, ano XIII, n. 293, mar./2009.

SOUZA, Hamilton Dias de, et al. *A natureza jurídica das custas judiciais*. São Paulo: OAB-SP; Resenha Tributária, 1982.

WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Trad. Régis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 1999.

Estado fiscal, tributos, incentivos fiscais, fiscalidade e extrafiscalidade: fundamentos de um Estado Democrático de Direito

*Darwin de Souza Pontes*¹

Juiz de Direito do Estado de Mato Grosso

Resumo: o presente estudo tem por objetivo encontrar os enlaces entres os conceitos que emolduram o título deste trabalho. A metodologia empregada foi a pesquisa bibliográfica nacional e estrangeira sobre os metaconceitos de tributo e incentivo fiscal. Os resultados alcançados indicam que há um relacionamento intrínseco entre os conceitos apresentados, no qual, direitos fundamentais e deveres fundamentais se ligam para revelar que o Estado fiscal, o tributo e o incentivo fiscal estão, na verdade, na essência do Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Fiscalidade e Extrafiscalidade. Propriedade e Liberdade. Custos e Democracia. Estado Fiscal e Meio Ambiente.

Abstract: The present study aims to find the links between the concepts that frame the title of this work. The methodology used was the national and foreign bibliographical research on the meta-concepts of tax and fiscal incentive. The results show that there is an intrinsic relationship between the concepts presented, where fundamental rights and fundamental duties are linked to reveal that the fiscal state, the tax and the tax incentive, are in fact the essence of the Democratic State of Law.

Keywords: Taxation and Extrafiscality. Property and Freedom. Costs and Democracy. Fiscal State and Environment.

Introdução

O presente estudo tem por escopo apresentar o relacionamento entre Estado fiscal, tributos, incentivos fiscais, fiscalidade e extrafiscalidade.

São conceitos interconectados calcados na noção de Estado Fiscal como elemento aglutinador das necessidades do contribuinte.

Como se verá, o Estado fiscal está na essência do Estado Social e Democrático de Direito, sem o qual não seria sequer possível o Estado que garante segurança nem o Estado que garante a dignidade.

¹ Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Especialista em Direito Público e graduado em Direito pela Universidade Federal de Rondônia.

Os tributos se colocam no epicentro desta questão, seja porque são a principal fonte de financiamento das necessidades que o Estado deve prover, seja porque podem assumir outras vertentes.

É especial a vertente dos incentivos fiscais, verdadeiro oposto ao tributo, mas que com ele profundamente se conecta, porque dele mesmo deriva, e que permite ao Estado um novo mote – o Estado que potencializa direitos, pela promoção do desenvolvimento de regiões e pessoas.

Assim, o tributo representa a fiscalidade, na qual a arrecadação se relaciona aos custos dos direitos, como as necessidades que se colocam no orçamento anualmente, como forma de garantir os Direitos Fundamentais previstos na Constituição e normas de Direitos Humanos.

Por outro lado, o incentivo representa a extrafiscalidade, na qual o mesmo Estado busca, pelo decotamento do tributo, promover a realização de direitos, na forma de estímulos, sendo a norma tributária indutora de comportamentos queridos pelo Estado e pela sociedade.

Assim, o enlace destes conceitos revela a intensa dinâmica que ocorre no atual Estado democrático de Direito, como se verá amiúde.

1. Estado fiscal e o dever de pagar tributos

O tributo é o elemento central do presente trabalho, porque ao se estudar os incentivos fiscais, em verdade, estão sendo estudados os tributos na sua outra acepção, ou seja, como facilidades ao contribuinte que os percebe.

Mas, somente faz sentido a compreensão do tributo, em um contexto no qual se vislumbra qual a importância dele para o Estado de direito. Isso porque importa saber se o tributo é ou não elemento essencial ao moderno Estado de direito. Em outras palavras, seria possível estabelecer um Estado que não fosse assentado em tributos?

Sim, a resposta é positiva. Há Estados, como se verá a seguir, assentes em matrizes outras de financiamento de suas bases que não o tributo, isso tanto do ponto de vista histórico, quanto na contemporaneidade.

Nabais nos ensina que há e houve “verdadeiros estados proprietários, produtores ou empresariais”², ou seja, tipicamente não-fiscais. Ele afirma como sendo exemplo típico de tais Estados o Estado absolutista, continuidade dos feudos medievais que se mantinha de seu patrimônio e das atividades comerciais e industriais que desenvolvia. Da mesma forma, cita o Estado socialista, dado que sua base de sustentação é a exploração da propriedade por ele monopolizada; e ainda certos Estados que por conta de particularidades se sustentam por meio de certas atividades, como o principado de Mônaco e a ilha de Macau, à custa de cassinos, e os Estados sustentados pelo petróleo, como algumas economias árabes.³

Mas, tirados esses exemplos típicos e esparsos de Estado não fiscal, ou seja, não assentados em tributos, “o estado fiscal tem sido (e é) a característica dominante e

² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 192.

³ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 193.

permanente do Estado moderno, não obstante a sua evolução trazida no Estado liberal para o Estado social”.⁴

Os modelos de Estados vigentes, em sua esmagadora maioria, se assentam no Estado fiscal, e há neles, como salientado por Nabais, a propriedade privada do cidadão, como o elemento que permite ao Estado se sustentar através de parcela da propriedade dos seus concidadãos.⁵

Ou seja, a propriedade passa a ser a essência do Estado fiscal moderno, passando ambos, propriedade e tributo, a se amalgamarem de forma a estarem de maneira perene associados. Sem propriedade não há tributo. Sem tributo, não há propriedade. Este é o pensamento de Liam Murphy e Thomas Nagel em *O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça*, obra na qual os autores entendem que a propriedade privada não pode ser entendida como subtraída pelo sistema tributário, mas algo que é mesmo criado pelo tributo, sendo este quem a faz ter sentido de existência, nas palavras dos autores: “os direitos de propriedade são direitos que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes”.⁶

Essa relação biunívoca entre tributo e propriedade vai definir o próprio modelo perquirido pelo Estado, no qual este deverá ter apenas atuação subsidiária no mercado e não primária, dado que se tomar a dianteira da propriedade, não há que se falar em tributos, pois o próprio Estado seria o detentor dos meios de produção. Assim, a subsidiariedade estatal na economia, garante a propriedade privada, ao mesmo tempo que exige o tributo como meio de satisfação das necessidades da sociedade^{7,8}, devendo o Estado

⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 194.

⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 221.

⁶ MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Os autores citam o pensamento nas conclusões da obra citada (p. 238-243) em franco entendimento de que os impostos legitimam a propriedade e são dela parte intrínseca.

⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 205: “Nestes termos, o princípio da livre disponibilidade (económica) dos indivíduos implica, por um lado, que a ordem jurídica da economia garanta uma economia de mercado (ou privada), em que o processo económico caiba primariamente à livre iniciativa individual, e que o Estado desempenhe tarefas económicas supletivas ou subsidiárias, isto é, aquelas tarefas que só ele pode desempenhar, ou que ele pode desempenhar melhor do que os agentes económicos privados, em termos tanto de optimização da actividade económica como da minimização do desaproveitamento das forças produtivas”

⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 35. Embora Nabais entenda o Estado fiscal como assentado na propriedade e que deste relacionamento decorreria o dever fundamental de pagar impostos, é bem verdade que vários autores encontram um outro fundamento para o Estado fiscal, que seria a solidariedade, nesse sentido o artigo 2º da Constituição da Itália (citado por ele, op. cit., p. 22), e também na doutrina espanhola, na qual Chulvi (CHULVI), Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 70, tradução nossa) assevera: “Certamente, em épocas anteriores, absolutista e liberal, o cumprimento destes deveres se orientava à conservação do Estado, de modo que não se podia encontrar um fundamento ético ou moral que não estivesse unicamente no fundamento da autoridade soberana estabelecido pelo Estado. Com a chegada do Estado Social e Democrático de Direito, tem-se dotado de um conteúdo solidário ao dever de contribuir à manutenção dos cofres públicos e usá-lo como instrumento a serviço da política social e económica do Estado redistribuidor”. Nabais (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 56), por outro lado, nega a solidariedade como um dever fundamental e coloca o dever fundamental de solidariedade, não em si mesmo, porque recorreria a uma categoria não jurídica para sustentá-lo (jusnaturalismo), mas na própria essência de Estado fiscal, que está fundado na dignidade da pessoa humana: “Para nós, porém, que vemos na estadualidade ou soberania do Estado constitucional um conceito jurídico, entendendo-a, por conseguinte, em termos jurídicos e, portanto, limitados, como de resto reconhece o art., 1º da nossa Constituição, ao basear a soberania estadual na dignidade da humana pessoa humana, não relevam as objecções referidas, articulando-se deste modo a soberania com a ideia da dignidade da pessoa humana, como é próprio dum Estado assente no primado desta. Assim o Estado, por força da sua soberania, é relativamente livre de, na veste de poder constitucional (igeno) (constituinte e de revisão constitucional), estabelecer ou instituir deveres fundamentais. Uma ideia que traduz mesmo uma clara diferença de sentido e alcance da consagração constitucional dos

se ater àquelas questões que somente ele pode se empenhar, como o interesse público indisponível e a segurança nacional.

No Brasil, o modelo constitucional vigente consagrou a separação entre Estado e sociedade (mercado), conforme a mera leitura do artigo 173, conferindo ao Estado papel subsidiário na exploração de atividades econômicas.

No mesmo esteio, a Constituição, artigo 174, conferiu ao Estado brasileiro as funções de fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica, sendo o Estado atente normativo e regulador dessa atividade.

No mesmo esteio, a Constituição, artigo 174, conferiu ao Estado brasileiro as funções de fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica, sendo o Estado atente normativo e regulador dessa atividade.

Portanto, o Estado pode intervir na economia, mas o fará de forma indireta e, quando diretamente, será a título extraordinário, o que não se deve confundir com as situações em que o Estado, sendo titular de um serviço público, ex. estradas e vias, bem de uso comum do povo, o delega a particulares.⁹

O tributo passa a ser visto também como uma forma de devolver à sociedade, pela repartição das despesas necessárias para que o Estado possa promover o direito dos cidadãos.¹⁰

Nesse veio, Nabais afirma que o imposto é o elemento fundamental para uma vida organizada em sociedade¹¹, pois é a partir dele que se permite que o Estado possibilite uma vida boa aos membros da sociedade.

Ou seja, o tributo passa a permitir, através do dever de pagá-los, que se promova o Estado social, isto é, um que se preocupa tanto com as liberdades dos cidadãos em sentido estrito (não intervenção estatal), quanto com as suas necessidades, como saúde, educação, previdência e etc.¹²

Desta forma o tributo virá a servir como instrumento em diversos aspectos no Estado social, seja para a defesa de direitos (limites à atuação estatal), seja para o financiamento

deveres fundamentais face à consagração constitucional dos direitos fundamentais: efectivamente, enquanto estes, de algum modo, se impõem ao próprio poder constituinte do Estado, que assim se limita a reconhecê-los e não a criá-los, aqueles que são uma efetiva criação do Estado”.

⁹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 92. Nesse contexto, nos explica a importante diferença entre intervenção e atuação estatal: “Intervenção indica, em sentido forte (isto é, na sua conotação mais vigorosa), no caso, atuação estatal em área de titularidade do setor privado; atuação estatal, simplesmente, ação do Estado tanto na área de titularidade própria quanto em área de titularidade do setor privado”.

¹⁰ CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 74: “El Estado no puede sólo aplicar los tributos, sino que debe hacerlos efectivos para cumplir una de sus funciones, la financiera, y proporcionar al Estado los medios económicos necesarios para el desarrollo de sus tareas y realización del resto de sus funciones. La posición constitucional de ambos sujetos se resume en la afirmación de que el sostenimiento económico del Estado es un deber general de todos los ciudadanos cuya imposición surge de un poder también general del Estado que debe exigir el cumplimiento de esas obligaciones fiscales”.

¹¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 185: “o imposto se nos apresenta como um dever fundamental, isto é, um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada ao mais alto nível – ao nível constitucional onde integra a ‘constituição do indivíduo’. O que significa que o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o Estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado”.

¹² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 680.

de direitos fundamentais (fiscalidade), ou ainda como elemento de fomento para a promoção de direitos fundamentais (extrafiscalidade).¹³

É que o próprio Estado fiscal é reconhecido como, sendo o financiador dessas liberdades e direitos sociais, encontra-se em crise, dado que não é sabido o limite até o qual o Estado deva fornecer aos cidadãos as prestações necessárias a uma vida digna.¹⁴

Portanto, parece que resta evidente que é o Estado fiscal, assentado no dever de pagar tributos, que garantirá a propriedade, e outros direitos fundamentais, bem como permitirá o financiamento da comunidade (direitos prestacionais), como forma de permitir a melhor vida possível dentro desse modelo de Estado Social Democrático de Direito.

2. Estado fiscal e liberdade

Lançadas as noções iniciais de que o Estado fiscal se assenta na propriedade, apresentam-se relevantes e breves considerações sobre o enlace entre o tributo e a liberdade.

De início, cumpre salientar que o tributo sempre esteve relacionado à própria noção de sociedade e, por conseguinte, de liberdade. Como afirma Luís Eduardo Schoueri¹⁵, que apresenta um estudo histórico do relacionamento entre a tributação e a liberdade, no qual identifica desde o princípio dos tempos que os homens se organizaram em comunidades para proteção mútua, quando foram constituídos os primeiros exércitos, sendo necessários os tributos para a manutenção da proteção, da paz e da ordem.

Tal modelo se repetiu de forma mais ou menos consistente até a sociedade medieval, através dos feudos, quando o suserano e o vassalo mantinham uma relação de proteção e servidão. O Estado absolutista, sucessor dos feudos, através dos reis e monarcas, deu continuidade à exploração de negócios pelo próprio governo, oferecendo o elemento de proteção aos súditos. Até esse momento era a liberdade no Estado.

Com o Estado iluminista sucedendo o absolutista e com a noção de Estado constitucional, passou-se a discutir, na esteira de filósofos como Imanuel Kant, Montesquieu e John Locke, a questão dos direitos fundamentais como indicado por Ricardo Lodi Ribeiro¹⁶. Assim, com a constitucionalização das soberanias estatais, os Estados absolutistas passaram por processos de autolimitação, dos quais resultaram os direitos fundamentais. Pode-se dizer que era a liberdade do Estado, com especial relevo, no caso, para as cláusulas pétreas, que no Brasil também alcançaram as tributárias, enquanto elementos de garantia do cidadão contra a sanha arrecadatória estatal.¹⁷

¹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. *Os impostos e o estado de direito*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017. Traz nos tópicos finais do capítulo 1 (p. 43-52), precisamente estas conclusões.

¹⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 205: “há que encontrar a via adequada para que autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento e pelo sustento das suas famílias, não obstante a sua afirmação teórica ou em abstracto, não venha a ser totalmente postergada na prática ou, o que é a mesma coisa, para que o actual Estado social continue a ser ‘parasita’ dos cidadãos e da economia privada e não, ao invés, estes ‘parasitas’ do Estado”.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. As cláusulas pétreas tributárias. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 21, p. 625-647, jan./dez. 2011.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. 2009. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

Após a passagem da liberdade no e do Estado, passamos a um terceiro momento em que tributação e liberdade se alinhavam novamente. Com a modernidade e as primeiras Constituições sociais do México e de Weimar, na Alemanha, passa-se ao longo do século XX para o Estado social de Direito, com um grande reconhecimento de não apenas nas novas constituições de direitos de “liberdade de”, mas também de “liberdade para”, ou seja, a liberdade é tomada em uma nova concepção, de que é nos direitos sociais que o cidadão poderá realizar seu pleno desenvolvimento, através de educação, cultura, saúde e assistência, para que se promova na plenitude enquanto sujeito de direitos. É a liberdade para, através do Estado, desenvolver o cidadão.¹⁸

Este é o estágio em que nos encontramos atualmente, e o que se discute hodiernamente são os limites do Estado social, ou seja, a crise deste Estado social¹⁹, para saber até que ponto ele deve ser provedor do cidadão visando a promoção do desenvolvimento daquele para que se desenvolva plenamente na sociedade.

Portanto, como se observa, o tributo é o “preço da liberdade”²⁰, que se revela tanto na liberdade no Estado, do Estado e pelo Estado, mas não fora dele.

3. Estado fiscal e custos dos direitos

Se o tributo é o “preço da liberdade” e, na sua acepção mais moderna, a liberdade é garantida pelo Estado, então importa compreender a questão do Estado fiscal e dos custos dos direitos. É que, como vimos anteriormente, a liberdade do cidadão se completará conforme lhe sejam garantidas as liberdades e os direitos sociais. Mas esses direitos, naturalmente, têm custos, e importa saber como tais custos serão financiados.

No modelo de Estado fiscal, os custos estatais serão financiados essencialmente por impostos e outros tributos, pois, por mais que tenha havido ou haja outros modelos estatais – os Estados que se autossustiveram, como o Estado absolutista, e os Estados socialistas, dos poucos ainda restantes, ou ainda Estados peculiares, como aqueles mantidos pela sua natureza (Estados sustidos pelo petróleo) ou pelos negócios (e.g. Principado de Mônaco) –, ainda assim a imensa maioria dos Estados contemporâneos são, em verdade, sustentados por impostos.²¹

Então, o Estado atual será aquele preponderantemente sustentado na sua essência por tributos.

Então este Estado fiscal, que atualmente tem contornos de Estado Social e Democrático de Direito, terá por fundamento o financiamento de direitos, sejam eles quais forem, desde as liberdades em seu sentido tradicional (direitos negativos), até os direitos prestacionais

¹⁸ Nesse sentido os textos de Schoueri (SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006) e Scaff (SCAFF, Fernando Facury. República, tributação, finanças. *Revista do Instituto Hermenêutica Jurídica*, Belo Horizonte, ano 1, n. 6, jan./dez. 2008).

¹⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998: assevera que o momento pelo qual passamos indica a necessidade de repensar os limites do Estado social, tal como concebido atualmente, dado que, a continuar o comportamento de assanhamento do Fisco, a fim de permitir o financiamento de direitos sociais, o Estado pode se tornar o Leviatã Fiscal e destruir a base do que o sustenta, através do tributo, que é a propriedade, e pode haver uma passagem, desastrosa do modelo capitalista para socialista de mercado (op. cit. p. 680).

²⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 89.

²¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 192-193.

(de caráter social). Por mais que se busquem alternativas, é ainda no Estado que serão exercidos direitos, dado que, como visto anteriormente, não há liberdade fora do Estado.

Assim, o Estado, através de sua estrutura formal, por meio de seus agentes públicos, na execução de serviços públicos, garantirá que os mais diversos direitos sejam fruídos, estrutura esta, evidentemente, muito custosa.²²

Ou seja, todos os direitos, sejam os mais singelos ou os mais complexos, demandam custos, os quais refletirão, necessariamente, no orçamento público.

Portanto, é importante que se perceba que, para que cada direito seja assegurado ao cidadão, será necessária uma estrutura estatal, com seus custos correlatos. Alguns exemplos a seguir.

A liberdade de ir e vir – custos da construção e manutenção das estradas, custo da polícia, custo da sinalização, custo dos agentes de trânsito etc.;

O direito de propriedade imóvel – com os custos de fiscalização da obra, custo ambiental (lixo gerado pelo imóvel), custo de paz social (diminuição de sossego), custo de corpo de bombeiros, custo de defesa civil;

Os direitos aos contratos – com custo de segurança jurídica (cartórios), custos judiciais (lides), custo regulatório (estrutura das agências reguladoras estatais), órgãos de defesa do consumidor, agências de fiscalização da saúde, órgãos de metrologia;

O direito à liberdade de iniciativa e ao próprio negócio (derivativo da propriedade privada) – que inclui custo das juntas comerciais, custos ambientais (poluição), órgãos de fiscalização das relações de trabalho, ministérios e secretarias de trabalho e emprego;

Direito ao transporte próprio através de veículo automotor – que envolve custos de regulação do mercado, custos ambientais, custos dos órgãos de trânsito (Detran, Ciretran);

O direito à saúde e à vida digna – necessita de construção de hospitais, UPA, postos de saúde, clínicas, pesquisa, médicos, enfermeiros e funcionários de saúde;

O direito à educação pública – com toda estrutura correlata, como luz, ar condicionado, água, material de expediente, material didático, professores, corpo administrativo, diretores, limpeza, vigilância;

O direito à justiça e à segurança pública e à segurança institucional – dos mais fundamentais, como a guarda municipal, polícia militar, polícia civil, polícias federais, defensoria pública, ministério público e poder judiciário, forças armadas.

Exemplos não faltam. Disto, fica mais que evidenciado que os direitos serão realizados, necessariamente, em âmbito estatal.²³ Desta feita, qualquer direito, desde o mais simples, como casar e reconhecer um filho, irão requerer estrutura estatal para que sejam reconhecidos como tal.

²² HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton Company, 1999. p. 15: “Ambos, o direito ao bem-estar e o direito à propriedade privada têm custos públicos. O direito à Liberdade de contratar não tem menos custos públicos que o direitos à saúde, o direito à Liberdade de expressão não tem menos custos públicos que o direito a uma casa decente. Todos os direitos impõem demandas ao tesouro público”.

²³ HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton Company, 1999, p. 19: “unfortunate individuals who do not live under a government capable of taxing and delivering an effective remedy(5) have no legal rights. Statelessness spells rightslessness. A legal right exists, in reality, only when and if it has budgetary costs”.

Assim, o discurso de que o Estado será substituído pela sociedade, dada a incapacidade estatal de prestar todas as necessidades e serviços nesse Século XXI²⁴ parece que ainda deve tomar um longo caminho pela frente, parecendo-nos mais palatável que o Estado se associe à sociedade para atingir interesses públicos relevantes.²⁵

Assim, no Estado fiscal (fiscalidade, por caráter precípua, mas não único, como se verá) haverá um orçamento para o qual confluem os tributos arrecadados para a realização de direitos. É no orçamento que se apresenta o modelo de governo pretendido pelos que estão situados no poder.

Mas o orçamento, sendo formado pelas receitas previstas, naturalmente é limitado, e é com base nesse limite que devem ser pensados os limites à concretização dos direitos dos cidadãos, inclusive os fundamentais.²⁶

Portanto, se há custos, para todos os direitos, e há um limite, para o que se pode fazer com o dinheiro que se arrecada, então é necessário um olhar para como se gasta (direito financeiro) e não apenas para como se arrecada (direito tributário).

Porém, há um problema sério na atualidade no Brasil: o pensamento de que o tributo seria algo divorciado de seu elemento finalístico e de seus efeitos. Assim, quando é discutida obrigação tributária, no âmbito de um processo judicial, por exemplo, há um olhar apenas para a estrutura da obrigação tributária, como se ela fosse despida do elemento da fiscalidade e da extrafiscalidade, ou seja, procura-se ignorar os objetivos e efeitos causados pela obrigação tributária.²⁷

Assim, é comum, muitas vezes, e por causa desse tipo de situação, de apartamento entre Direito Tributário e Financeiro, que sejam moduladas decisões judiciais pelo STF em virtude dos efeitos financeiros que certas questões fiscais podem causar ao Erário Público.²⁸

Mas, por mais que Direito Financeiro e Tributário tenham sido separados, como campos distintos de atuação, havendo a proeminência daquele em relação a este, em especial pelo reconhecimento dos direitos fundamentais do contribuinte²⁹, em verdade

²⁴ SCHOJERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário*: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

²⁵ Observe-se que as ONG e outras entidades de interesse público e social podem se associar ao Estado na forma de organizações sociais (OS) e organizações sociais de interesse público (Oscip), sendo esta uma clara forma por meio da qual o Estado se aproxima da sociedade civil, financiando entidades que colaborem para os relevantes interesses públicos e sociais. Mas o caminho   longo, e de fato a figura do Estado soberano encontra-se em declínio, seja por esse viés de a sociedade tomar seu lugar, seja pelo que entendemos mais provável, que ocorra um superestado único, capitaneado ou mesmo apoiado pela Organização das Nações Unidas, como forma de promover a paz mundial.

²⁶ HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton Company, 1999. p. 17, tradução nossa: “Desde que ‘dever implica poder’ e sendo o leque de recursos implica não poder, os te ristas morais deveriam provavelmente prestar mais atenção ao que eles normalmente fazem para tributar e gastar”.

²⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*: incentivos e renúncias. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 67-71. Em interessante estudo.

²⁸ Recursos Extraordinários n  556.664 e 559.882, nos quais, em 12/06/2008, o STF modulou os efeitos de declaração de inconstitucionalidade dos art. 45 e 46, da Lei Federal n  8.212/91, para definir como inconstitucional o prazo prescricional e decadencial de dez anos, mas limitando a eficácia retroativa destas decisões.

²⁹ Nesse sentido os seguintes textos: CORREIA NETO, Celso de Barros. Os 50 anos da Lei Geral de Orçamentos (Lei n  4.320/64): o esquecimento da lei orçamentária e do Direito Financeiro no Brasil. In Fausto Santo de Moraes (coord.) *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, p. 184-191, jan./jun. 2016; REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. In: CAMPOS, César Cunha (org.). *O orçamento dos brasileiros*: porque ele não desperta maior interesse. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2014; CONTI, José Maurício. *Levando o direito financeiro a sério*. São Paulo: Blücher, 2016; MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Metodologia del derecho financiero y tributario*. México, DF: Purr a, 2004.

há pontos de contato entre as duas disciplinas que merecem ser tocados, como forma de mostrar o intercâmbio entre elas.

Um primeiro e importante ponto de contato entre os dois ramos do Direito é que há tributos que têm sua natureza vinculada diretamente a algum tipo de despesa pública³⁰, sendo os mais importantes as contribuições sociais, como o salário-educação (artigo 212 da CF) e as contribuições para a seguridade social (artigos 149 e 195 da CF).³¹

Assim, como as contribuições sociais são vinculadas às despesas, elas, enquanto tributos, devem ser pensadas não apenas isoladamente, mas como elementos tributários que reverberam diretamente no orçamento público, pela vinculação específica das destinações a que foram lançadas constitucionalmente.

Um segundo elemento de vinculação é o próprio orçamento.³² Nas palavras de Alfredo Augusto Becker, “o Estado viverá pelo espaço de um orçamento”.³³ Assim, é no orçamento que se renova anualmente, que o Estado vive e permite que sejam realizados os direitos dos cidadãos. Sendo necessário pensar o orçamento como a consequência lógica (finalidade) do tributo, pois este é, nada mais, nada menos, que o elemento de custeio, por excelência, daquele.

Um terceiro elemento de vinculação entre eles, é a natureza finalística da norma tributária, a qual deverá ser compreendida, não apenas como a norma em si, mas em sentido mais amplo, que é a finalidade arrecadatória, indicada pelo consequente da norma tributária – pagar tributo.³⁴

Assim o Direito Financeiro e o Direito Tributário devem ser tomados um como instrumental em relação ao outro, e ambos como instrumentais em relação aos direitos fundamentais. Isso porque o Direito Tributário é a principal fonte de receitas do Direito Financeiro, e este é em relação ao Direito Tributário a razão de existir.³⁵

Por fim, deve-se anotar que se tem reconhecido um consequencialismo jurídico³⁶ entre os dois ramos do Direito, sendo tal situação mais evidente nos julgamentos do STF.

³⁰ IVO, Gabriel. Direito tributário e orçamento público. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Lantin, 2008. p. 871-887, 879.

³¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. Os tributos e os direitos fundamentais. *Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor*, Brasília, v. 3, n. 2, p. 276-307, jul./dez., 2016. p. 301.

³² IVO, Gabriel. Direito tributário e orçamento público. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Lantin, 2008. p. 871-887. Na p. 879: “Outro ponto relevante a justificar o estudo conjunto das duas matérias consiste na própria compreensão do orçamento público como elemento viabilizador do Estado”.

³³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 232: “Os Estados, ao se constituírem, são livres de adotarem, ou não, a regra constitucional de, periodicamente, aprovarem, por regra jurídica, o Orçamento Público. Quando a Constituição de um Estado não exigiu a aprovação periódica do Orçamento, o Estado está constituído por tempo indeterminado. Porém, se um Estado, ao se constituir, estabeleceu a necessidade de, após o decurso de um tempo prefixado, criar-se regra jurídica para aprovar o Orçamento, então, o Estado constituiu-se por tempo determinado: o período orçamentário. O Estado viverá o espaço de um Orçamento”.

³⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. Orçamento público: uma visão analítica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 109/110, 2012. p. 305: “pressuposto que todas as normas do ordenamento jurídico têm uma mesma estrutura lógica, uma mesma forma sintática: trazem um antecedente e um consequente ligados por vínculo de imputação. A ocorrência do fato previsto no antecedente faz surgir uma relação jurídica prevista no consequente, que tem por objeto um direito e um dever atribuídos a sujeitos distintos em posições opostas”.

³⁵ IVO, Gabriel. Op. cit., p. 880-881.

³⁶ OLIVEIRA, Nayla Soares de. Teoria da Argumentação Jurídica de Neil MacCormick. *Revista Jus Navigandi*. Disponível em: <https://bit.ly/312n4o0>. Acesso em: 12 maio 2018. A autora expõe o pensamento do filósofo britânico da importância da interpretação pelas consequências, ou seja, tendo em vista o finalismo da norma jurídica e não apenas a estrutura de validade da

Como anteriormente afirmado, isso demonstra que há uma evidente e inequívoca ligação entre Direito Tributário e Direito Financeiro.³⁷

4. Estado fiscal e extrafiscalidade

Vista no tópico anterior, a relação do Estado fiscal com os custos dos direitos, como a fiscalidade, se relaciona com o orçamento e o entrelaçamento entre o Direito Tributário e Financeiro.

Importa agora, por estar imbricada ao tema, a questão da norma jurídica como estrutura e função.

Ora, o Estado fiscal, como visto, é sustentado por tributos, sendo o tributo, ele mesmo, uma norma jurídica em uma de suas acepções.³⁸

A norma jurídica é vista, na sua concepção clássica, como estrutura, ou seja, ela leva em consideração apenas o que a própria norma determina (antecedente e consequente) e se ela está em consonância de validade com a norma fundamental (Constituição). E essa validade será determinada quanto à forma, que deve ser a estabelecida pela norma de base. Sem prejuízo disso, o conteúdo da norma editada pode ter validade no que tange ao seu conteúdo, pelo confronto com a norma fundamental.

Assim, o Direito é posto como um conjunto de normas estruturadas, estando a Constituição no ápice do sistema, que desce até os níveis mais elementares (como atos e contratos jurídicos), sendo calcado para a proteção dos direitos dos indivíduos, através e em especial, pelas liberdades e garantias dela decorrentes, a fim de proteger os atos jurídicos e reprimir os atos antijurídicos.³⁹

Essa construção serviu e serve muito bem ao Estado clássico, ou seja, o Estado liberal, que visa a garantia dos direitos fundamentais, sob o viés da liberdade e da participação no poder (direitos políticos).

Mas o saudoso Norberto Bobbio, propôs uma visão nova ao Direito, dado que o papel do Estado mudou, pois, sem se esquecer das liberdades, passou a atuar positivamente, na prestação de direitos sociais, como saúde, educação, cultura etc.

norma. Nesse propósito, a Lei 13.655/2018 recentemente inseriu os artigos 19 e 20 na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) para afirmar a necessidade de que decisões nas esferas administrativa, controladora e judicial deverão ser tomadas em conta das consequências concretas e que, em caso de invalidação de ato, contrato, ajuste ou norma, a decisão levará em conta as suas consequências jurídicas e administrativas.

³⁷ PISCITELLI, Tathiane. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 134. Com base na obra de Neil MacCormick, defende a possibilidade de se justificarem decisões judiciais em matéria tributária, com base nas consequências que ensejam, sendo um exemplo típico a modulação de efeitos de norma inconstitucional em razão do impacto nas contas públicas. As consequências não são tomadas como fato externo, mas como argumentos jurídicos aptos a justificar a decisão judicial. Para ela, as finalidades do direito tributário serviriam de parâmetro para avaliar quais consequências e quais argumentos seriam válidos ou não. Sendo afirmado pela autora: "o que se quer afirmar com essa obra é que o direito tributário não pode ser visto como uma área completamente independente de suas finalidades; a atividade de obtenção de receitas e o usos dos tributos para esse objetivo e outros tantos vinculados à formação do Estado, integra uma concepção possível dessa prática e exatamente por isso questões relacionadas à necessidade de ponderar o impacto financeiro de uma decisão judicial ou mesmo acerca do grau de distribuição que um tributo atinge, podem ser corretamente suscitadas como consequências jurídicas dessas mesmas decisões e assim, levadas em consideração no momento da apresentação das razões para decidir".

³⁸ Vide *infra*, neste mesmo item.

³⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

Assim, para Bobbio, o Direito não mais pode ser visto como apenas garantidor de direitos (proteção do lícito e repressão do ilícito), mas deve promovê-los, ou seja, ao Direito é dada uma função promocional de realização de direitos de maneira efetiva. Assim, diferente do modelo clássico, em que o Estado passa através da sanção a coibir negativamente aquelas condutas indesejadas, o Estado passa a ser promotor de condutas desejadas e, ainda, desencorajador de condutas não queridas. Assim Bobbio faz a distinção entre espécies de sanções, como sendo positivas e negativas, recompensa e pena.⁴⁰

Nessa perspectiva, ao Direito não mais interessa apenas o elemento de validade da norma (o quê), mas também a sua finalidade (para quê). Ingressando a norma no mundo jurídico, deve a ela ser dado o tratamento que considere ambos os aspectos.^{41,42}

Relacionada a essa primeira questão da própria norma jurídica em si, como já considerado nas noções preliminares deste trabalho, há mais coisas no tributo, além do efeito arrecadatório (fiscalidade).

Isso ocorre mesmo que o tributo esteja apto a ensejar efeitos outros para além da arrecadação, os quais têm sido, no mais das vezes, ignorados pelo Direito Tributário, como se fosse situação a ele não alinhavada, como revelado anteriormente.

Para além da fiscalidade, o tributo pode ter objetivos e efeitos diversos da arrecadação, no que tem se convencionado denominar de extrafiscalidade. Importa saber do que se trata a extrafiscalidade. Em um primeiro momento, podemos tomar a extrafiscalidade como “o aproveitamento de dos efeitos produzidos pela incidência (ou não) tributária para a realização de outras competências constitucionais”.⁴³

Assim, a extrafiscalidade seria a produção de efeitos outros, como as funções indutora, simplificadora e distributiva da norma tributária, para além da arrecadação, sendo interessante anotar que de certa forma os tributos têm, todos, uns em maior, outros

⁴⁰ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Baccaccia Versani. Barueri: Manole, 2007.

⁴¹ Não por acaso, a LINDB, desde a sua edição, em 1942, quando ainda era denominada Lei de Introdução ao Código Civil, assevera no seu artigo 5º que o juiz ao aplicar a lei deve ter em conta os seus fins sociais e as exigências do bem comum.

⁴² Disso se pode observar que a análise funcional do Direito, de algum modo, se alinhava à função promocional dele e aparece em nossa Constituição em diversos dispositivos, sendo pertinentes ao presente estudo, em especial, os artigos 3º, I (“promover o bem de todos”) e 151, I (incentivos fiscais para promover o desenvolvimento das regiões). Esse direito funcional, apontado por Norberto Bobbio, ao que parece, tende a evoluir, em um sentido mais aberto e relacionado não apenas ao finalismo em geral, mas ao que será ligado à ética e aos valores gerais da sociedade, aqueles valores esquecidos, como o bem comum e a virtude. O que se quer dizer é que o Direito precisará se alinhar a isso, de forma a ter uma visão do todo e não apenas do individual, é o “enxergar a floresta por entre as árvores”. Se atualmente se discute a função do Direito para o indivíduo, será necessária a função do Direito à sociedade, como um todo e não apenas para cada indivíduo. Nesse aspecto, o artigo 3º, I, da CF toma uma nova concepção, em que será necessário, ao verificar um direito individual, constatar sua conformação ao direito dos outros, para que a proteção individual não signifique a autofagia do próprio sistema. Nesse sentido, convergente com essa ideia, vejamos os seguintes textos: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e liberdade*. In: PIREZ, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006; SCAFF, Fernando Facury. *O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro*. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder: nas instituições dos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005; OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 502-553; TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade tributária e Riscos Sociais*. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 79, n. 53, 2000; TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos Humanos e Tributação: Imunidades e Isonomia*. In: *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3; HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton Company, 1999; BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2002; COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas*. *Revista do Senado*. Disponível em: <https://bit.ly/2AU9oSa>. Acesso em: 30 mar. 2018.

⁴³ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 93.

em menor medida, caracteres de fiscalidade e de extrafiscalidade. Assim, mesmo um imposto eminentemente extrafiscal, que é o imposto de importação (II), o mais voltado ao controle de mercado interno, com vistas à proteção da indústria nacional, tem caráter fiscal, porque ele arrecada (fiscalidade), e cada tributo pode ter traços de fiscalidade e de extrafiscalidade, concomitantemente.⁴⁴

Conforme José Casalta Nabais⁴⁵, existem nuances importantes neste aspecto, pois pode ocorrer de, mesmo não havendo intencionalidade, a norma tributária produzir efeitos extrafiscais a própria norma tributária almejar a produção de efeitos extrafiscais.⁴⁶

O mesmo autor possui um entendimento de que ela a extrafiscalidade integra o direito tributário de modo apenas formal, não dele fazendo parte, porque faria parte de um direito econômico⁴⁷, por entender que a extrafiscalidade não se enquadra no dever fundamental de pagar impostos.

Por outro lado, Heleno Taveira Torres entende que as diversas competências da norma tributária, inclusive a extrafiscal, são próprias à norma tributária, que pode se orientar por fins vários, e não exclusivamente pela fiscalidade.⁴⁸

Luís Eduardo Schoueri, em importante estudo sobre a extrafiscalidade, apresenta as funções das normas tributárias, para além da fiscalidade, sendo elas: a) distribuir a carga tributária; b) induzir comportamentos; e c) simplificar o sistema tributário,⁴⁹ as quais detalharemos com mais vagar adiante, quando do tratamento da eficácia extrafiscal.

Celso de Barros Correia Neto⁵⁰ identifica quatro interessantes facetas do fenômeno da extrafiscalidade, a saber: i) objetivo não financeiro; ii) regime jurídico especial; iii) uso deliberado de expedientes com fins não arrecadatários; e iv) efeitos sociais e econômicos.

A primeira situação (objetivo não financeiro) indica a justificação da extrafiscalidade, tomando o exemplo já citado do Imposto de Importação que é preponderantemente extrafiscal.

A segunda (regime jurídico especial) indica que a extrafiscalidade enseja um regime jurídico especial, como plexo de normas próprias, aos tributos em geral.

Importante anotação merece ser cunhada nesse momento. É que se tem reconhecido⁵¹ que a extrafiscalidade, mesmo estando sujeita a um regime jurídico especial, se sujeita ao regime dos tributos em geral, em particular ao tributo ao qual se encontra vinculada no caso concreto.

A terceira situação (uso deliberado de expedientes com fins não arrecadatários) é quando a própria norma tributária é direcionada para finalidade não arrecadatária.⁵²

⁴⁴ OLIVEIRA, Maria Alessandro Brasileiro de. A proteção aos direitos do contribuinte e a adequada interpretação constitucional. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENEPOHL, Terence (org.). *Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Lantin, 2011. p. 327-348, nota de rodapé nº 33.

⁴⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 680.

⁴⁶ NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 80, p. 253-283, maio./jun. 2008.

⁴⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 695.

⁴⁸ Referenciado por CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 97.

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 27.

⁵⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 98-102.

⁵¹ ATALIBA, Geraldo. *Apontamento de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 149; e também de Celso de Barros Correia Neto em *O Avesso do Tributo*, op. cit., p. 100.

⁵² Ex.: A ADI 3.330, que tratou da concessão de crédito tributário ao programa Universidade para Todos.

A quarta situação (efeitos sociais e econômicos) são as situações concretas produzidas pela norma no viés extrafiscal.⁵³

Esse ponto, dos efeitos da norma tributária extrafiscal, merece uma melhor explicação sobre as funções da norma tributária apontadas anteriormente por Schoueri, quais sejam, as funções indutora, simplificadora e distributiva da norma tributária.

A função indutora da norma tributária, como apontado anteriormente, é a própria extrafiscalidade, como veículo indutor de comportamentos ao contribuinte e à ordem econômica.

A função simplificadora da norma tributária⁵⁴ é que elas devem ser regidas pelo sistema da praticabilidade, autorizando o aplicador da lei a adotar medidas generalizantes com a finalidade de simplificar o sistema tributário. Exemplo disso: o sistema de lucro presumido no IR.

A função distributiva é apontada por Schoueri⁵⁵ como a distribuição da carga tributária pela repartição das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios da justiça distributiva.

Traçados, inicialmente, esses apontamentos sobre a extrafiscalidade, parece já ter ficado claro, como aponta o próprio Schoueri, que as “normas tributárias indutoras, são a essência da extrafiscalidade, porque são elas que justamente indicarão os fins e efeitos pretendidos (ou não) pela norma tributária”, daí que o autor em vez de extrafiscal prefere o termo norma tributária indutora.⁵⁶

Vejamos agora o relacionamento entre a extrafiscalidade e a neutralidade tributária.

A neutralidade fiscal é uma característica desejada na cobrança de impostos, na qual não deve ocorrer interferência do tributo nos fatos sobre os quais incide. Cunhada na época do liberalismo econômico, o pensamento era que o tributo não deveria interferir na ordem econômica, dado que o Estado apenas observava a atuação do mercado, sem nele interferir.⁵⁷

Com a evolução dos modelos de Estado de Direito (liberalismo), para Estado Social de Direito, há uma mudança de perspectiva, pois se antes o Estado não deveria interferir, a partir do Séc. XX, em especial como os movimentos sociais, se espera que ele interfira no mercado e, numa atuação positiva frente a ele, o Estado passa a ser visto como um Estado paternal redistribuidor de bens. É que se verificou que ocorreram muitos problemas – falhas de mercado – que indicaram que a pura liberdade pretendida pelo mercado gerava inconsistências, com uma grande desigualdade entre as pessoas.⁵⁸

⁵³ Tomem-se aqui como exemplos os comportamentos gerados ou reprimidos, a renda efetivamente produzida e a agregação de complexidade produzida no plano fático e quaisquer outras repercussões externas imputadas à incidência tributária, mesmo que não querida pelo legislador, ou quando querida por ele (sentido estrito).

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 32.

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 27.

⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 34.

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012: “em regime de plena liberdade de concorrência, ‘le monde va le lui-même’, i.e., qualquer intervenção estatal cria distúrbios numa distribuição de renda inicialmente justa e correta; daí por que se busca a neutralidade. Ao Estado, era reservado o papel de mero vigilante de um curso econômico que se autorregulava por ‘leis naturais’. Intervenções estatais ou uma estruturação planificada da economia eram incompatíveis com tal sistema, em que preponderavam as responsabilidades individuais”.

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 79: “O Estado não se conteve naquele papel de relativa neutralidade e platonismo, passando a impor finalidades outras que não a de mero suprimento de condições para superar as imperfeições do mercado, passando a lograr a obtenção de objetivos de política econômica bem definidos para o desempenho do sistema econômico, implicando “impor-lhe distorções, alterá-lo, interferir

Atualmente, no Estado Social Democrático de Direito, a neutralidade é vista como uma diretriz ao legislador, para que a interferência fiscal seja mínima, a fim de garantir o equilíbrio econômico.⁵⁹

Ao cotejarmos essas noções de neutralidade fiscal com extrafiscalidade, logo fica evidente que há um antagonismo entre os conceitos. Porque a primeira busca a não interferência do tributo e a última, justamente o oposto. Mas ocorrem outros entrelaçamentos entre os conceitos, que merecem apreciação, pois a neutralidade pode ser vislumbrada por diversos aspectos, como os pontos de vista da política, moralidade e economia, sem prejuízo de outras facetas.⁶⁰

Ao viés da política (política fiscal), a neutralidade enseja a noção de que a tributação é uma decisão tomada pelo poder instituído, de eleger quais situações, vinculadas a fatos sociais relacionadas à riqueza, propriedade e desenvolvimento, serão tributadas e, em que proporção, e quais poderão não ser tributadas.⁶¹ Assim, nesse primeiro contexto, a neutralidade diz respeito à opção tomada pelo Estado, com mínima interferência possível na sociedade.

Pela moralidade, a neutralidade encontra outro caminho, sendo nesse ponto verificado como o tributo trata questões ligadas, em regra, à moral, em especial a cristã, como os impostos muito mais elevados sobre álcool e tabaco. Mas tem-se entendido que, como estes produtos causam males, em especial à saúde, como os cânceres que podem provocar, merecem um tratamento majorado, dado que a proibição de bebidas alcoólicas e de tabaco geraria uma grande insatisfação social⁶², havendo por outro lado os que entendem que tais não devem ter tratamento diferenciado à vista que se tratam de demandas inelásticas, que não mudam com a majoração dos impostos⁶³, e esta situação apenas traria dissabor, dado que não mudaria o consumo e privaria o consumidor de consumir outras coisas com o valor excedente pago pelo tributo. Mas, de fato, e à margem da moralidade, não pode ser ignorada a internalização de custos sociais, causados por estes comportamentos, como, por exemplo, os gastos com saúde e com acidentes de trânsito.

Ao prisma socioeconômico, a neutralidade, atine a como os tributos interferem na atividade econômica. E se relaciona de várias formas: como indutora de comportamentos; na alocação de recursos; na complexidade e custos (deveres tributários); e na concorrência entre os contribuintes.⁶⁴

Como elemento de indução de comportamento, encontra-se a vocação do tributo para ordenar ou não comportamentos. Já na alocação de recursos, diz respeito a como o tributo transfere e realoca bens econômicos na sociedade.

Assim, um imposto progressivo é uma forma de realocação, porque esse extra pode ser repassado a pessoas em situações econômicas menos favorecidas, nem que seja como o gasto geral em prol de métodos como a segurança pública.

no seu funcionamento, a fim de fazer com que os resultados produzidos deixem de ser apenas os naturais ou espontâneos, para se afeiçoarem às metas econômicas”.

⁵⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 103.

⁶⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 104-110.

⁶¹ BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Política Fiscal*. Disponível em: <https://bit.ly/2V1MuiH>. Acesso em: 26 mar. 2018.

⁶² SADOWSKY, James. *The economics of sin taxes*. Disponível em: <https://bit.ly/2UXrOs0>. Acesso em: 26 mai. 2018.

⁶³ VASQUEZ, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999.

⁶⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 107.

O mesmo ocorre com um incentivo fiscal, dado que o beneficiário está em verdade recebendo uma forma de subvenção, ao contrário do que não o recebe.

Na questão dos deveres instrumentais, a neutralidade visa tornar o sistema o menos complexo possível, de forma que o contribuinte não tenha um grande ônus, que reflita em custos econômicos, no pagamento do tributo.

Quanto à neutralidade e à concorrência, isto indica como o tributo deve ser isonômico, a respeito de contribuintes em relação de concorrência, para que o próprio Estado não seja ele mesmo um provocador de falha de mercado, através de tratamento não isonômico entre contribuintes.⁶⁵

Observou-se, nesse capítulo inicial, os relacionamentos entre os tributos, incentivos, fiscalidade e extrafiscalidade.

Verificou-se a importância do Estado fiscal como meio de sustentação da sociedade a ela amalgamado, de modo que não se pode sequer cogitar sociedade sem Estado, e este sem tributo.

O tributo se revelou como a essência do Estado fiscal, que por vez se assenta na propriedade, como característica dos modernos Estados democráticos.

Por esse prisma, o Estado é concebido como tendo apenas atuação subsidiária no mercado, agindo primordialmente em fiscalização, incentivo e planejamento, e se afastando, como regra, da exploração direta de atividades econômicas.

E, mesmo na crise do atual Estado social e democrático de Direito, é reconhecido seu papel de realizador de direitos fundamentais (fiscalidade e custos dos direitos), promotor de desenvolvimento (extrafiscalidade) e garantidor da liberdade (direitos fundamentais).⁶⁶

Assim, o tributo se revela como o “preço da liberdade”⁶⁷, sendo a liberdade destacada de forma ampla, não apenas como garantia de direitos fundamentais, mas também na realização de direitos sociais (políticas públicas positivas previstas no orçamento) e ainda na promoção do desenvolvimento desses direitos (incentivos).

É a liberdade plenificada “do” (garantias individuais fundamentais), “no” (direitos realizados no orçamento) e “pelo” (direitos incentivados) Estado.

O Estado fiscal é que garantirá a realização de direitos fundamentais. Em especial pelo orçamento público e dentro da Lei Orçamentária Anual, serão compreendidos e materializados, potencialmente, todos os direitos possíveis e necessários à promoção da dignidade humana do cidadão.

Mas há problemas, porque a separação entre tributo e finanças, sendo entendido o tributo como apenas estrutura e não como função, tem, por muitas vezes, ignorado que o tributo é para a realização de direitos fundamentais, pelo orçamento – fiscalidade.

O tributo revela, além da fiscalidade, a extrafiscalidade. É que se vislumbra no tributo mais caracteres que apenas sua estrutura, sendo tais, em verdade, ligados ao tributo – finalidades e efeitos.

⁶⁵ Vide artigo 146-A da Constituição.

⁶⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. *Os impostos e o estado de direito*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017. p. 50-52.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Assim, tem o tributo em suas características, além da arrecadatória: a distributiva, em relação à carga tributária e à noção de justiça fiscal; a alocativa, na qual é alocado o tributo de acordo com a política fiscal, noção em que reside a norma indutora; e a estabilizadora, na qual a norma tributária busca estabilidade de empregos, preços, balança comercial e de taxa de crescimento econômico.

Mas, em especial, a função indutora do tributo deve ser balizada pela neutralidade fiscal, para que a interferência do Estado na economia não assevere as “falhas de mercado”.⁶⁸

Conclusões

Como visto, o Estado fiscal é essencial ao momento atual de nossa sociedade, pois, com raras exceções, Estados conseguem se sustentar fora do modelo fiscal.

Isso é importante porque o Estado teve suas concepções alteradas ao longo do tempo, para forma não apenas negativa (proteção de direitos contra outrem ou de si mesmo), mas também positiva (potencialização de direitos, como reconhecimento da liberdade e dignidade humanas), conforme os entendimentos de Kelsen e Bobbio.

Assim, o Estado fiscal por um lado se agigantou, pois tem assumido, cada vez mais, a realização de direitos, ditos direitos sociais, como saúde, educação, previdência, moradia etc. Essa crescente demanda por direitos prestacionais tem implicado, no Brasil, uma crescente demanda por tributos, o que ameaça violar um equilíbrio sensível entre Estado e propriedade.

Ambos são interdependentes, todavia, a pressão por mais e novos direitos demanda novas fontes de custeio, que sempre recaem na propriedade. Assim, corre-se, atualmente, o sério risco de uma eminente destruição da propriedade privada, o que é vedado no ordenamento – não confisco –, mas se feito da forma como tem ocorrido, ou seja, de formas crescentes e graduais, parece levar a um modelo de Estado que destoa de nossa opção constitucional política de mercado – o capitalismo. Isso é revelado pela forma como o Estado se sustém – tributos (marcados pelas competências tributárias) e pela atuação indireta do Estado na Economia, dado que nesta o Estado apenas atua diretamente de forma excepcional, quando houver relevante interesse público e para garantir os imperativos de segurança nacional (CF, 173), sendo a participação do Estado na Economia (propriedade privada), primordialmente indireta, pelas funções de fiscalização, incentivo e planejamento (CF, 174).

Assim, na própria função de incentivo do Estado, resta revelado seu fundamento primário de função promocional. Aqui se encontram os incentivos fiscais, como um outro lado do tributo, que visam dar vazão a esse lado do Estado – qual seja, de potencializar Direitos.

A extrafiscalidade recebe intensa força normativa, por diversos dispositivos constitucionais, v.g., artigos 150, § 6º e 165, § 6º, para que os tributos deixem de ser recolhidos, como forma de assim incentivar o fluxo da riqueza e o desenvolvimento da propriedade em favor da sociedade. Ela assim promoverá, de forma outra que o tributo, a realização de direitos fundamentais, pois, ao invés de conceder o direito fundamental como o tributo

⁶⁸ BIDERMAN, Ciro; e ARVATE, Paulo. *Economia do setor público no Brasil*. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. XV-XVIII. As “falhas de mercado”, como desigualdade na concorrência e acesso desigual a informações, e as “falhas de governo”, como a sujeição a grupos de interesse e à corrupção, podem causar sérias interferências no equilíbrio do mercado, podendo mesmo afetar a sociedade, causando potencial desequilíbrio entre os atores do cenário econômico. Para aprofundamento, ver Caps. 1, 2 e 3.

o permite, ela possibilita criar condições para que os direitos fundamentais floresçam, como o desenvolvimento pode trazer intensos ganhos à educação, saúde, pleno emprego, dentre outros.

Há, porém, um lado negativo nesta questão. É que, embora pautado por boas intenções normativas primárias, nem sempre o incentivo é benéfico à sociedade, e não o será quando não gerar empregos em compatibilidade com montante de recursos a que se renuncia quando violar o equilíbrio fiscal (LRF, 14), quando for concedido de forma criminosa e ímproba sem critérios públicos relevantes e sérios à sua concessão e, de maneira geral, quando a concessão de incentivo não levar em conta o dever fundamental anexo de resguardo do meio ambiente (CF, 170, VI).

Neste último particular, ao que parece, a propriedade privada incentivada (incentivos fiscais) terá um rol de deveres anexos muito mais intensos que a propriedade privada não incentivada, sendo mesmo imperioso que houvesse no país uma regulamentação dos deveres previstos no artigo 170 da CF, para fins de concessão de incentivos fiscais, dado que nem mesmo a propriedade não incentivada pode se despir desses valores, com muito mais razão a propriedade que, cingida pelo incentivo, deve ter uma responsabilização social mais intensa, de acordo com a benesse que usufrui.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Apontamento de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.
- BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do setor público no Brasil*. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.
- CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- CONTI, José Maurício. *Levando o direito financeiro a sério*. São Paulo: Blücher, 2016.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. Os 50 anos da Lei Geral de Orçamentos (Lei nº 4.320/64): o esquecimento da lei orçamentária e do Direito Financeiro no Brasil. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, p. 184-191, jan./jun. 2016.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *Os impostos e o estado de direito*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. Os tributos e os direitos fundamentais. *Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor*, Brasília, v. 3, nº 2, p. 276-307, jul./dez. 2016.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. Orçamento público: uma visão analítica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 109/110, 2012.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.
- HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton Company, 1999.

IVO, Gabriel. Direito tributário e orçamento público. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Lantin, 2008. p. 871-887.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. 2009. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. 265 p.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Metodología del derecho financiero y tributario*. México, DF: Porrúa, 2004.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. 1. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 80, p. 253-283, maio/jun. 2008.

NUNES, Reginaldo. Até onde pode o Brasil dizer-se uma república federativa? In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (org.). *Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional*. São Paulo: RT, 2012. v. 3, p. 249-256.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Receitas públicas tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 58, p. 202-225, set./out. 2004.

OLIVEIRA, Maria Alessandro Brasileiro de. A proteção aos direitos do contribuinte e a adequada interpretação constitucional. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENPOHL, Terence (org.). *Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Lantin, 2011. p. 327-348.

PISCITELLI, Tathiane. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. In: CAMPOS, César Cunha (org.). *O orçamento dos brasileiros: porque ele não desperta maior interesse*. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As cláusulas pétreas tributárias. Luís Roberto Barroso (org.). *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 21, p. 625-647, jan./dez. 2011.

SADOWSKY, James. The economics of sin taxes. Disponível em <https://bit.ly/2UXrOs0>. Acesso em: 26 mar. 2018.

SCAFF, Fernando Facury. República, tributação, finanças. *Revista do Instituto Hermenêutica Jurídica*, Belo Horizonte, ano 1, n. 6, jan./dez. 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

VASQUEZ, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o Fisco*. Coimbra: Almedina, 1999.

O princípio constitucional da capacidade contributiva e a delimitação de apuração da base de cálculo e alíquotas aplicáveis ao IPTU no Município de São Paulo

*Flávio Alberto Gonçalves Galvão*¹
Professor

Resumo: o texto discute a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva e a progressividade das alíquotas fiscais e extrafiscais do IPTU na legislação do Município de São Paulo e a correlata definição da apuração da base de cálculo do referido imposto. A correta interpretação do sistema constitucional tributário brasileiro impõe em alto grau a eficácia da progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU, enquanto conceitos jurídicos definidos no texto da Carta Magna, não somente vinculada a critérios de mensuração do metro quadrado do imposto, visando a identificação da base de cálculo mais próxima da noção relativa ao valor venal da propriedade imobiliária, mas, conjuntamente com aplicação progressiva de alíquotas em face da expressão do grau de riqueza revelado pelo valor venal apurado, além de alíquotas maiores incidentes em razão de sua localização, uso e progressividade no tempo por conta da função social da propriedade definida no plano diretor da cidade. Constata-se a regressividade e proporcionalidade das alíquotas do IPTU adotadas no Município de São Paulo, baseadas unicamente nos percentuais de 1,0 e 1,5% para imóveis residenciais e não residenciais, com a necessidade de adequação à Constituição de 1988, visando a imediata adoção de alíquotas progressivas do IPTU pelo legislador do Município de São Paulo.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva. Progressividade Fiscal e Extrafiscal do IPTU.

Introdução

Este artigo tem por objetivo analisar a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988), por meio da progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU, (artigos 156, inciso I, e § 1º, incisos I e II, do mesmo artigo, da Carta Magna de 1988), em razão da metodologia utilizada para aferição da base de cálculo do imposto (valor venal) e da respectiva adoção de alíquotas progressivas nas duas hipóteses elencadas na legislação do Município de São Paulo.

Vejamos os dispositivos da Carta Magna de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

¹ Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e do Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas – FMU, em São Paulo, nas disciplinas Direito Tributário e Processo Tributário.

§ 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.

[...]

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana; [...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000).

Com a Emenda Constitucional nº 29, de 2000, a ordem jurídica constitucional vigente dissipou o dissenso interpretativo existente sobre a aplicação do princípio constitucional da progressividade fiscal ao IPTU, enquanto imposto real.

O Supremo Tribunal Federal, antes da Emenda Constitucional nº 29, e parte da doutrina de direito tributário brasileira,² ao defenderem a classificação de impostos reais e pessoais admitiam que somente uma única forma de progressividade era possível de ser aplicada ao IPTU, vinculada ao cumprimento da função social da propriedade dos imóveis urbanos e na expressa disposição do plano diretor das cidades.

A chamada **progressividade extrafiscal**, contida no art. 182, § 4º, inciso II, da CF:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos

² No STF, conferir o Recurso Extraordinário nº 153.771/MG, Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 05/09/1997 e Recurso Extraordinário nº 199.281-6, Relator Ministro Moreira Alves, DJ de 12/3/1999, que trataram da declaração de inconstitucionalidade do IPTU progressivo, com fundamento na inadmissibilidade da progressividade fiscal do IPTU de nítida natureza jurídica de imposto real. Na doutrina brasileira, adotando este entendimento temos Ives Gandra da Silva Martins e Aires Fernandino Barreto, na obra *A inconstitucionalidade da Progressividade da EC nº 29/2000*. São Paulo: Dialética, 2003; Aires Fernandino Barreto, ainda, em “A progressividade nos impostos sobre a propriedade imobiliária”, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 4, p. 165-181, 1978. Marco Aurelio Greco, “IPTU-Progressividade-Função social da propriedade”, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 52, p. 110-121, 1990.

da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:
I – parcelamento ou edificação compulsórios;
II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo. (Grifos Nossos)

Com efeito, perfilhando a interpretação constitucional consagradora pela aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos,³ bem como suas técnicas de aferição, que decorrem da progressividade de alíquotas, temos como premissa correta a ser extraída do texto da Carta Magna vigente a constitucionalidade de adoção de alíquotas variáveis, incidentes sobre a propriedade de imóveis urbanos:

- i. em razão do seu valor venal (progressividade fiscal);
- ii. em face da localização, uso, bem como para determinar o cumprimento da função social da propriedade de imóveis urbanos, em acordo com o adequado aproveitamento do solo, conforme o plano diretor das cidades (progressividade extrafiscal).

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal, fundamentado em precedentes jurisprudenciais após a promulgação da Emenda Constitucional nº 29, edita a Súmula nº 668:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

A progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU cumprem importante papel no aspecto da isonomia tributária no sistema constitucional brasileiro, pelo caráter de tributação sobre o patrimônio do contribuinte e devem, com critérios jurídicos bem definidos, atingir a riqueza daqueles que revelam maior capacidade contributiva em face da propriedade do bem imóvel, bem como atingir as finalidades de uso adequado do solo urbano em razão de sua função social.

O IPTU é o imposto no Brasil que possui o maior número de contribuintes⁴ e a correta interpretação da metodologia de aferição da sua base de cálculo (valor venal), bem como a explicitação das possibilidades de alíquotas progressivas incidentes sobre o patrimônio imobiliário do contribuinte, significam confirmar a eficácia de princípios constitucionais tributários (capacidade contributiva), evitando-se o perigo da tributação regressiva ou

³ Conferir Geraldo Ataliba: “IPTU: progressividade”, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, 56/75; José Souto Maior Borges: “IPTU, progressividade”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, p. 73-94; Elizabeth Nazar Carrazza: *Progressividade do IPTU*. São Paulo, Juruá, 1998; Roque Antonio Carrazza: *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2018; Sacha Calmon Navarro Coelho: *Comentários à Constituição Federal de 1988: Sistema Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1990; Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998; Valéria Cristina Furlan: *Imposto Predial e Territorial Urbano*. São Paulo: Malheiros, 2000.

⁴ Conferir Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior, *Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras*: texto para discussão nº 1417, produzido no programa de trabalho de 2009, IPEA, Rio de Janeiro, 2009.

proporcional, pela qual o maior ônus fiscal recairia a contribuintes que revelam menor capacidade contributiva.

A progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU promove a eficácia a valores constitucionais de proteção ao contribuinte em relação à tributação do seu patrimônio imobiliário. No aspecto jurídico é necessário, então, que a legislação tributária municipal obedeça ao comando constitucional estipulando alíquotas progressivas, em função dos níveis de riqueza que o patrimônio imobiliário do contribuinte revela, seja em razão de seu valor, de seu uso, de sua localização e do adequado aproveitamento dos imóveis no espaço urbano.

Em tempos de acirrada discussão sobre a reforma tributária, onde a tônica dos assuntos está sob o enfoque da otimização da burocracia tributária e redução de impostos incidentes sobre o consumo, lançar luz sobre os limites da tributação sobre o patrimônio e da renda do contribuinte é antes de mais nada medida salutar, pois fatalmente o segundo passo da reforma tributária será atingir estes dois pilares na obtenção de receita para os cofres públicos.

A análise de legislação de regência do IPTU está adstrita ao Município de São Paulo, tomando por base a Lei Municipal nº 6.989/1966 e alterações legislativas posteriores, culminando com o Decreto Regulamentador do Município de São Paulo nº 58.420/2018, que consolida a legislação tributária no Município de São Paulo, com fundamento na lei.

Em que pese o foco interpretativo na legislação do Município de São Paulo, diante dos mais de cinco mil municípios brasileiros e respectivas normas específicas, analisar e conceituar as várias técnicas de aferição do valor venal dos imóveis na legislação municipal de São Paulo (tais como o valor unitário do metro quadrado com base nos fatores de profundidade; de esquina; de obsolescência; tipos e padrões de construção; com adoção de acréscimo e descontos aplicáveis à base de cálculo), bem como definir as alíquotas diferenciadas para imóveis residenciais e não residenciais, pode permitir conclusões com certo grau de generalidade, quando estes critérios são também utilizados por vários outros municípios brasileiros.

Deste modo, a competência constitucional tributária para legislar sobre o IPTU, atribuída aos Municípios, deve passar pelo crivo de obediência (de eficácia) ao princípio constitucional da capacidade contributiva no que tange à correta aplicação da progressividade fiscal e extrafiscal do imposto.

A delimitação da base de cálculo do IPTU e alíquotas aplicáveis na legislação tributária do Município de São Paulo

A Constituição Federal de 1988 estabelece com clareza a competência municipal tributária para a instituição do IPTU, impondo ao legislador municipal obrigatoriamente que atue no sentido de obedecer ao princípio da capacidade contributiva, atribuindo progressividade de alíquotas variáveis em face do valor venal dos imóveis.

Ou seja, quanto mais valioso o imóvel maior será a alíquota aplicável a este bem. Trata-se de justa conciliação dos pressupostos de arrecadação tributária, interesses puramente fiscais, com os consagrados direitos do contribuinte a uma graduação de alíquotas em face da riqueza revelada na base de cálculo dos imóveis urbanos.

O Código Tributário Nacional, nos artigos 32 e 33, estabelece a incidência do IPTU, que será determinada sobre a propriedade imobiliária no espaço urbano do Município,

cuja base de cálculo apresenta-se como o valor venal da propriedade, sem incluir outros bens mantidos no imóvel, seja em caráter permanente ou temporário, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

O montante do imposto a pagar é senão fruto de aplicação de uma alíquota progressiva incidente sobre o valor venal do imóvel e basta uma leitura do CTN para constarmos que a aferição desta base de cálculo, enquanto valor venal da unidade imobiliária, não tem previsão específica ou sequer padrão normativo em Lei Complementar.

Tal tarefa, será, então, atribuição do legislador ordinário do Município editando a lei competente e da Administração Pública, complementando-os, formulando os Decretos Regulamentadores, momento em que será definido o valor venal do imóvel *in abstracto*, objetivando a realização do lançamento tributário que, como muito bem sinaliza Aires Fernandino Barreto,⁵ delimitará a chamada base calculada *in concreto* do IPTU.

O Município de São Paulo, conforme Decreto Consolidador e Regulamentador da Lei tributária (Decreto nº 58.420/2018), estipula no art. 6º e 8º que o imposto é calculado à razão de 1,0% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis utilizados exclusiva ou predominantemente como residência, e à razão de 1,5% sobre o valor do imóvel, para imóveis construídos com utilização diversa da referida no artigo 6º. Vejamos:

Art. 6º O imposto calcula-se à razão de 1,0% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis utilizados exclusiva ou predominantemente como residência. (Art. 7º da Lei nº 6.989, de 29/12/66, com a redação da Lei nº 13.250, de 27/12/01);

[...]

Art. 8º O imposto calcula-se à razão de 1,5% sobre o valor venal do imóvel, para imóveis construídos com utilização diversa da referida no artigo 6º. (Art. 8º da Lei nº 6.989, de 29/12/66, com a redação da Lei nº 13.250, de 27/12/01).

Sobre o montante do valor apurado, conforme os artigos 6º e 8º acima, devem ser adicionados os descontos ou os acréscimos, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal das tabelas fixadas. Vamos à letra da norma, contida nos artigos 7º e 9º, do Decreto nº 58.420/2018:

Art. 7º Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo anterior, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo. (Art. 7º-A da Lei nº 6.989, de 19/12/66, com a redação da Lei nº 13.475, de 30/12/02)

⁵ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Ed. RT, 1987.

<i>Faixas de valor venal (Tabela Constante da Lei nº 15.889, de 05/11/13)</i>	<i>Desconto/ Acréscimo</i>
<i>Até R\$ 150.000,00</i>	<i>-0,3%</i>
<i>Acima de R\$ 150.000,00 até R\$ 300.000,00</i>	<i>-0,1%</i>
<i>Acima de R\$ 300.000,00 até R\$ 600.000,00</i>	<i>+0,1%</i>
<i>Acima de R\$ 600.000,00 até R\$ 1.200.000,00</i>	<i>+0,3%</i>
<i>Acima de R\$ 1.200.000,00</i>	<i>+0,5%</i>

[...]

Art. 9º Ao valor do imposto, apurado na forma do artigo anterior, adiciona-se o desconto ou o acréscimo, calculados sobre a porção do valor venal do imóvel compreendida em cada uma das faixas de valor venal da tabela a seguir, sendo o total do desconto ou do acréscimo determinado pela soma dos valores apurados na conformidade deste artigo. (Art. 8º-A da Lei nº 6.989, de 29/12/66, com a redação da Lei nº 13.475, de 30/12/02)

<i>Faixas de valor venal (Tabela Constante da Lei nº 15.889, de 05/11/13)</i>	<i>Desconto/ Acréscimo</i>
<i>Até R\$ 150.000,00</i>	<i>-0,4%</i>
<i>Acima de R\$ 150.000,00 até R\$ 300.000,00</i>	<i>-0,2%</i>
<i>Acima de R\$ 300.000,00 até R\$ 600.000,00</i>	<i>0,0%</i>
<i>Acima de R\$ 600.000,00 até R\$ 1.200.000,00</i>	<i>+0,2%</i>
<i>Acima de R\$ 1.200.000,00</i>	<i>+0,4%</i>

A fixação da base de cálculo do IPTU pode e deve, para fins tributários, ser constituída por vários critérios. José Delfino Sá, Carlos Arthur Mattos Teixeira Cavalcante, Ricardo de Araújo Kalid e Ulisses de Araújo Malveira,⁶ em estudo técnico e, inclusive, matemático, sobre a otimização das alíquotas do IPTU, enfatizam esse raciocínio, deixando claro a delimitação da base de cálculo do IPTU e seus modos de captação da realidade, fixados na norma jurídica impositiva da obrigação tributária:

O valor venal de uma unidade imobiliária para fins de tributação é constituído pela soma do valor venal do terreno com o da edificação. O tipo e o padrão construtivo do imóvel, assim como sua área e localização, influenciam no valor da construção. Quando em um determinado município existe uma Planta Genérica de Valores Imobiliários (PGVI), cada região ou via pública possui um determinado valor por metro quadrado e consegue-se estabelecer o valor do terreno de cada logradouro por um período de tempo, já que o mercado imobiliário é dinâmico. Assim, o valor total de um terreno poderá ser calculado multiplicando-se sua área total pelo valor do metro quadrado.

⁶ SÁ, José Delfino; CAVALCANTE, Carlos Arthur Mattos Teixeira; KALID, Ricardo de Araújo; MALVEIRA, Ulisses de Araújo. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 1, p. 105-132, 2013.

A legislação municipal de São Paulo relativa ao IPTU (Decreto nº 58.420/2018) demonstra que a planta genérica de valores adotada para apurar o valor venal dos imóveis prediais e territoriais urbanos é feita com base em normas e métodos definidos em tabelas, cujo valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno são determinados em função de elementos objetivos técnicos a refletir o valor igual ou mais próximo de seu valor de mercado, com as adições e subtrações retro citadas.⁷

Estes elementos técnicos, como critério da fixação da base de cálculo unitária, enquanto medida de valor do município de São Paulo em metros quadrados, são: a) fatores de profundidade; b) fatores de esquina; c) fatores diversos (terreno encravado, terreno de fundo, terreno interno, condomínio); d) fatores de obsolescência; e) tipos e padrões de construção, que revelam o custo de construção do imóvel existente nos cadastros municipais e níveis de acabamento, conforto e luxo do bem imóvel.

Outra previsão normativa, bem distinta, é a utilização de alíquotas progressivas na legislação tributária municipal para fins de aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva, que pode levar em consideração a graduação de alíquotas conforme o valor venal do bem imóvel (já devidamente apurado consoante os critérios já

⁷ Art. 45. A apuração do valor venal, para fins de lançamento dos Impostos Predial e Territorial Urbano, será feita conforme as normas e métodos fixados nos artigos desta Seção, e as Tabelas I a VI. (Art. 1º da Lei nº 10.235, de 16/12/86) Art. 46. Os valores unitários de metro quadrado de construção e de terreno serão determinados em função dos seguintes elementos, tomados em conjunto ou separadamente: (Art. 2º da Lei nº 10.235, de 16/12/86) I – preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário; II – custos de reprodução; III – locações correntes; IV – características da região em que se situa o imóvel; V – outros dados informativos tecnicamente reconhecidos. Parágrafo único. Os valores unitários, definidos como valores médios para os locais e construções, serão atribuídos: I – a faces de quadras, a quadras ou quarteirões, a logradouros ou a regiões determinadas, relativamente aos terrenos; II – a cada um dos padrões previstos para os tipos de edificação indicados na Tabela V, relativamente às construções. Art. 59. O valor unitário de metro quadrado de construção será obtido pelo enquadramento da construção num dos tipos da Tabela V, em função da sua área predominante, e no padrão de construção cujas características mais se assemelhem às suas. (Art. 15 da Lei nº 10.235, de 16/12/86) § 1º Nos casos em que a área predominante não corresponder à destinação principal da edificação, ou conjunto de edificações, poderá ser adotado critério diverso, a juízo da Administração. § 2º Para fins de enquadramento de unidades autônomas de prédio em condomínio em um dos padrões de construção previstos na Tabela V, será considerada a área construída correspondente à área bruta da unidade autônoma acrescida da respectiva área da garagem, ainda que esta seja objeto de lançamento separado. § 3º A unidade autônoma poderá ser enquadrada em padrão diverso daquele atribuído ao conjunto a que pertença, desde que apresente benfeitorias que a distingam, de forma significativa, das demais unidades autônomas. Art. 60. A idade de cada prédio, para aplicação do fator de obsolescência de que trata a Tabela IV, corresponderá à diferença entre o exercício a que se refere o lançamento tributário e o ano do término da construção ou, quando anterior, o de sua efetiva ocupação. (Art. 16 da Lei nº 10.235, de 16/12/86) § 1º A idade de cada prédio será: I – reduzida de 20% (vinte por cento), nos casos de pequena reforma ou reforma parcial; II – contada a partir do ano da conclusão da reforma, quando esta for substancial. § 2º Será adotada a média das idades apuradas, ponderada de acordo com as respectivas áreas, nos casos: I – de ampliação da área construída; II – de reconstrução parcial; III – de lançamento tributário que abranja dois ou mais prédios, concluídos em exercícios diversos. § 3º No cálculo da média ponderada, a que se refere o parágrafo anterior, serão consideradas as eventuais alterações na idade dos prédios, resultantes da ocorrência de reformas, na forma do § 1º. § 4º Quando o acréscimo de área edificada em imóvel residencial resultar da construção de abrigo para veículos ou de piscina, não será alterada a idade do prédio. § 5º No resultado do cálculo da idade da edificação será desprezada a fração de ano. Art. 61. O valor venal de imóvel construído será apurado pela soma do valor do terreno com o valor da construção, calculados na forma desta lei. (Art. 17 da Lei nº 10.235, de 16/12/86). Art. 62. O contribuinte poderá impugnar a base de cálculo obtida pela aplicação dos procedimentos previstos nesta lei, mediante apresentação de avaliação contraditória, na forma e condições estabelecidas pela Secretaria Municipal da Fazenda. (Art. 18 da Lei nº 10.235, de 16/12/86, com a redação da Lei nº 15.889, de 05/11/2013). Art. 63. Os valores unitários de metro quadrado de terreno e de metro quadrado de construção serão expressos em moeda corrente e, no processo de cálculo para obtenção do valor venal do imóvel, o valor do terreno e o da construção serão arredondados para a unidade monetária imediatamente superior. (Art. 19 da Lei nº 10.235, de 16/12/86, com a redação da Lei nº 10.805, de 27/12/89)

Art. 64. A Tabela VI – Tipos e Padrões de Construção – Valores Unitários de Metro Quadrado de Construção e a Listagem de Valores Unitários de Metro Quadrado de Terreno, integrantes da Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986, com as alterações posteriores, utilizadas na apuração do valor venal, para fins de lançamento do Imposto Predial e do Imposto Territorial Urbano – IPTU, passam a vigorar na conformidade dos Anexos I e III, respectivamente, desta lei. (Art. 1º da Lei nº 15.889, de 05/11/13).

mencionados), e em razão de sua localização e uso, além, dos fatores de progressividade extrafiscal mencionados no art. 182, §4º, II, da Constituição Federal.

A seu turno, o Decreto nº 58.420/2018, do Município de São Paulo, estipula somente duas alíquotas de IPTU a serem aplicadas ao valor venal dos imóveis, sejam territoriais ou prediais: 1,0% para imóveis residenciais e 1,5% para imóveis não residenciais, consoante os arts. 6º e 8º, já citados.

Diferentemente do que prevê a legislação do Município de São Paulo, as alíquotas do IPTU deveriam ser progressivas e graduais conforme aumenta o valor venal dos imóveis.

Conjugada a esta progressividade de alíquotas em razão do valor venal, que é extremamente relevante, aliam-se outros critérios de progressividade, tais como a aplicação de alíquotas diferenciadas em face da localização do imóvel, diante das zonas do município definidas em lei no plano diretor da cidade, onde as zonas mais valorizadas, com maior disponibilidade de implementos urbanos, aplicar-se-iam alíquotas maiores.

Teríamos, de idêntico modo, alíquotas diferenciadas previstas pelo uso residencial ou não residencial, como também alíquotas diferentes para imóveis comerciais, microempresas, indústrias e voltados para a atividade agrícola.

A progressividade de alíquotas com base no tamanho do imóvel também seria relevante para somar aos demais critérios de mensuração da capacidade contributiva do contribuinte em relação a imóveis não edificados.

A Constituição Federal de 1988 não autoriza somente a progressividade de alíquotas em razão do valor venal dos imóveis ou de apenas um ou outro critério (uso, localização e em razão da função da propriedade). Todos estes critérios devem ser utilizados pelo legislador municipal para alcançar com o máximo grau de eficácia o princípio da capacidade contributiva, porque afinal de contas são meios de aferição dos níveis de riqueza que representam o patrimônio imobiliário do contribuinte.

Neste aspecto concordamos com Roque Antonio Carrazza,⁸ que elucida a questão:

Em suma, o IPTU deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, nos termos do já estudado art. 145, §1º, primeira parte, da CF. E, para isso, deve ser progressivo. Esta é uma progressividade fiscal, de existência obrigatória.

[...]

Assim, o §1º do art. 156 da CF, juridicamente interpretado, estabelece que o IPTU, além de dever obedecer ao princípio da capacidade contributiva (“ser progressivo em função do valor do imóvel”), terá “alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel” (inciso II). É interessante notar que este inciso II do §1º do art. 156 da CF nada tem a ver com o princípio da capacidade contributiva. Mas, também deve ser obedecido, uma vez que não conflita, mas convive harmonicamente, com o art. 145, §1º, da CF, adaptado para o IPTU pelo inciso I do §1º do art. 156 do mesmo Diploma Magnó.

[...]

São coisas diferentes, que, portanto, não podem ser coligadas. Na verdade o IPTU deve: a) ter alíquotas progressivas, em razão do valor

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. rev. ampl. atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 100-102.

do imóvel; e b) ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, o que, a nosso ver, depende – agora, sim – da edição do plano diretor do Município, que efetuará a ordenação da cidade.

Em estudo realizado no IPEA, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior,⁹ enfatiza que a progressividade de alíquotas no IPTU será o fator determinante para eliminar grandes distorções na incidência do imposto sobre a classe média e a classe mais pobre da população brasileira, que oscila entre dois a quinze salários mínimos, o que acaba representando um alto gasto de sua renda para o pagamento da obrigação tributária.

O referido autor entende que a progressividade das alíquotas diminui a elevada regressividade das avaliações oficiais dos imóveis, conforme a planta genérica de valores, pois uma alíquota maior para imóveis mais valiosos tornaria a alíquota efetiva menos discrepante, já que a avaliação dos imóveis na planta genérica encontra-se na grande maioria dos municípios defasada em relação ao seu real valor de mercado.

Torna-se fundamental a aplicação mais eficaz e eficiente do princípio constitucional da capacidade contributiva ao IPTU, que em primeiro grau é um instrumental jurídico de equidade na tributação, para depois passar para um crivo jurídico de maior certeza no grau de distribuição de justiça fiscal entre contribuintes que não se encontram em posição de equivalência, em face do nível de riqueza patrimonial que revelam.

Diante das modalidades de progressividade fiscal e extrafiscal autorizadas pela Carta Magna de 1988, que deverão ser aplicadas enquanto alíquotas diferenciadas e graduadas incidentes sobre a base de cálculo do IPTU e no cotejo com a legislação municipal de São Paulo, que estabelece duas alíquotas (1,0% e 1,5%, para imóveis residenciais e não residenciais), em que pese os descontos e acréscimos (calculados em percentuais sobre o valor apurado do imposto), **fica clara a proporcionalidade do tributo.**

As alíquotas adotadas pelo Município de São Paulo são insuficientes para atingirmos a plena determinação da Constituição Federal em tornar o IPTU um imposto progressivo, em razão do valor venal, uso, localização e progressão no tempo, conforme consigna o seu texto.

Impostos considerados proporcionais, cujas alíquotas aplicáveis não variam conforme o grau de riqueza revelado pelo contribuinte, adotam uma ou no máximo duas alíquotas sem levar em consideração os níveis de riqueza que se revelam à medida que a base de cálculo aumenta. Este critério não foi adotado enquanto princípio constitucional no sistema tributário brasileiro.

No caso, inclusive, do IPTU, não basta sequer a legislação ordinária dos Municípios adotar alíquotas diferenciadas em razão do valor venal. Os demais critérios de aferição da progressividade extrafiscal (uso, localização e tempo) devem do mesmo modo ser adotados, pois a Constituição de 1988 exige a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva em todos os seus vetores, pois “sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária”.¹⁰

⁹ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais: texto para discussão* n° 1251. Brasília, DF: IPEA, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/2YpS8NL>. Acesso em: 9 mar. 2020.

¹⁰ Cf. Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. rev. ampl. atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 82.

Hugo de Brito Machado¹¹ estabelece uma diferenciação em impostos progressivos simples ou graduados. Progressividade simples é aquela em que cada alíquota aplica-se a toda matéria tributável. Progressividade graduada seria aquela em que cada alíquota maior aplica-se somente sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar. Vejamos a conclusão do autor sobre essa classificação:

A nosso ver a progressividade compatível com a Constituição Federal é apenas a graduada. A progressividade simples lesiona o princípio da capacidade contributiva. Assim, quando a lei municipal se reporta ao IPTU progressivo em razão do valor venal do imóvel, e estabelece uma tabela com várias alíquotas, essa lei deve ser interpretada de conformidade com a Constituição, tendo-se em consequência uma progressividade graduada.

A notificação de lançamento do IPTU no Município de São Paulo deixa evidente a mensuração da base de cálculo (valor venal) do imóvel, em metros quadrados, com todos os critérios já definidos na legislação local, tais como: a) fatores de profundidade; b) fatores de esquina; c) fatores diversos (terreno encravado, terreno de fundo, terreno interno, fatores de condomínio); d) fatores de obsolescência; e) tipos e padrões de construção, que são métricas inerentes a provocar acréscimos e deduções à definição da base de cálculo do imposto, ou seja, o valor venal, que se submete, em ato contínuo, à aplicação de duas alíquotas, para imóveis residenciais ou não residenciais, para a definição do montante do imposto a pagar.

Neste sentido, a reflexão no presente artigo não está imputando eventual raciocínio pela inconstitucionalidade da apuração da base de cálculo do valor do metro quadrado dos imóveis no Município de São Paulo com todos os fatores mencionados acima. Ao contrário, estamos convictos de que o lançamento do IPTU na mensuração da base de cálculo deve conter estes critérios de diferenciação.

Contudo, estes critérios contidos no lançamento do IPTU não podem e não devem ser os únicos modos de aferição do princípio da capacidade contributiva, à qual a Constituição de 1988 impõe a progressividade de alíquotas distintas em razão dos níveis de riqueza que os valores venais revelam na base calculada *in concreto* do IPTU.

Imóvel que possua valor venal de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e outro imóvel que possua valor venal de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) são expressões de riqueza distintas, que devem ter alíquotas diferenciadas, ainda, em que pese a legislação do Município de São Paulo adotar fatores de diferenciação da construção do imóvel ou para tipos de terrenos, visando a apuração do valor do metro quadrado do bem.

A proporcionalidade das alíquotas adotadas no Município de São Paulo é latente de 1,0% ou 1,5% para imóveis residenciais e não residenciais (uso), porque não condizem e não são suficientes para a plena aplicação da capacidade contributiva.

Em razão das expressões de riqueza que o valor venal dos imóveis possuem, devem ser aplicadas alíquotas progressivas e diferenciadas, além de alíquotas diferenciadas

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 322.

pela sua localização, como também em face dos fatores de progressividade no tempo, contidos no art. 182, § 4º, inciso II, da Constituição Federal.

Considerações finais

Um dos fatores relevantes de diminuição da regressividade e proporcionalidade tributária do IPTU nas legislações municipais será a contínua e eficaz mensuração da base de cálculo do imposto, ou seja, a correta indicação do valor venal das propriedades imobiliárias para fins de incidência das alíquotas progressivas.

Antes de gerar a multiplicação de alíquotas e conseqüente aumento da carga tributária dos impostos incidentes sobre o patrimônio imobiliário, estes dois fatores já foram objeto de estudos técnicos,¹² que sintetizam, com fundamento em dados socioeconômicos, que somente a correta atualização dos valores venais dos imóveis nas plantas genéricas adotadas pelos Municípios e a utilização do instrumental jurídico das progressivas alíquotas em face da propriedade imobiliária tornarão a tributação do IPTU mais atrelada à capacidade contributiva dos cidadãos.

Fernando Gaiger Silveira, tomando por base a renda mensal do contribuinte e sua correlação com o gasto em face de tributos diretos como o IPTU, indica que os tributos diretos de competência estadual e municipal representam 10% da carga fiscal direta destas famílias e conclui:

Embora a questão do grau de progressividade dos tributos de competência municipal mereça um estudo particular, o ponto importante a ser salientado aqui é o alto potencial que esses tributos têm para amortecer o grau de progressividade do sistema tributário. Estes podem ter peso considerável na carga tributária das famílias pobres e em outros segmentos da população de baixa renda.¹³

A busca constante pelo alto grau de eficiência de aplicação do princípio da capacidade contributiva na legislação do Município de São Paulo demonstra antes de tudo obediência contudente ao texto expresso da Constituição de 1988 no que tange ao IPTU.

Temos, também, uma imensa dificuldade das administrações públicas dos Municípios em melhorar o sistema de arrecadação com a utilização de tecnologias corretas para aferição da base de cálculo do IPTU, além de outros fatores, como muito bem aponta estudo realizado na Fundação Getúlio Vargas:¹⁴

As cidades brasileiras são marcadamente heterogêneas, tanto no que diz respeito ao seu tamanho e realidade socioeconômica, como em relação aos meios de que dispõem para exercer seu poder de tributar. Essa heterogeneidade termina se refletindo em

¹² SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996: texto para discussão nº 757*. Brasília, DF: IPEA, 2000.

¹³ SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996: texto para discussão nº 757*. Brasília, DF: IPEA, 2000, p. 35.

¹⁴ Conferir José Roberto R. Afonso, Erika Amorim Araújo e Marco Antonio Rios da Nobrega. *IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente*. São Paulo: FGV Projetos, 2009. v. 4.

oportunidades também diferenciadas para mobilização de recursos próprios. Em muitos municípios, é possível que a receita de IPTU seja pequena porque as características da economia local estreitam as possibilidades de arrecadação do imposto. Também podem existir casos em que os administradores locais não tenham interesse em explorar adequadamente o IPTU. O sistema de transferências intergovernamentais brasileiro, além de não ser acompanhado de incentivos para que os governos locais obtenham recursos por meio de esforço próprio de arrecadação, beneficia os municípios menos populosos. Em tais prefeituras, a proximidade do eleitor com as autoridades locais costuma ser bem maior do que nos grandes centros. Assim sendo, à medida que as prefeituras contam com elevados montantes de transferências per capita para financiar suas atividades, por que se interessariam em enfrentar o alto custo político decorrente do exercício pleno de suas competências tributárias? Isto é particularmente verdade no caso do IPTU – um tributo direto, que onera um segmento específico da sociedade. Mais peculiares ainda são as situações em que as prefeituras até gostariam de aproveitar melhor seu potencial tributário. Porém, para tanto, se deparam com obstáculos impostos pela legislação vigente e/ou com deficiências administrativas. A capacidade tanto de alterar quanto de fazer cumprir os dispositivos legais concernentes ao IPTU é, em grande medida, condicionada pelo grau de desenvolvimento das instituições locais.

O fator político também conta no momento de aplicação da Constituição de 1988 em razão da progressividade das alíquotas entre os contribuintes do IPTU. Como já dito, as avaliações imobiliárias defasadas e desatualizadas, como acontece não só no Município de São Paulo, mas também na grande maioria dos municípios brasileiros, denotam sua alta regressividade:

O instrumento em que o município estipula o valor do metro quadrado do terreno por face de quadra, zona fiscal ou qualquer outra divisão urbana que se possa estabelecer para determinar o valor de mercado do solo urbano chama-se Planta Genérica de Valores (PGV). A PGV deve ser elaborada pela administração municipal e como projeto de lei ser aprovado pela Câmara de Vereadores, que pode alterá-lo ou revogá-lo. 23. O fato de um trabalho técnico ter que passar por processo político aumenta a chance de tornar as PGVs no Brasil excessivamente defasadas. 24. Isso se justifica porque o poder político municipal está sujeito à maior pressão política por parte da sociedade local e de grupos de interesse organizados e o IPTU é um imposto direto e altamente visível, sendo objeto de mais antipatia pelos contribuintes, se comparado aos impostos sobre consumo.¹⁵

¹⁵ Conferir Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior, *Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras*, IPEA, Texto para Discussão nº 1417, Rio de Janeiro, Agosto de 2009, pág. 19.

Portanto, o olhar atento dos operadores do direito sobre os dados socioeconômicos da carga tributária dos tributos diretos, relativamente ao IPTU, bem como a interpretação concisa e sistêmica no texto da Constituição de 1988, voltada para a correta aplicação do princípio da capacidade contributiva, com a incidência de alíquotas progressivas de caráter fiscal e extrafiscal, em face dos níveis de riqueza revelados pela propriedade imobiliária serão úteis à isonomia tributária tão almejada pela sociedade brasileira.

Referências

- AFONSO, José Roberto R.; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio. *IPTU no Brasil: um Diagnóstico Abrangente*. São Paulo: FGV Projetos, 2009. v. 4.
- ATALIBA, Geraldo. IPTU: Progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, 56/75.
- BARRETO, Aires Fernandino. A progressividade nos impostos sobre a propriedade imobiliária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 4, p. 165-181, 1978.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Ed. RT, 1987.
- BORGES, José Souto Maior. IPTU, progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, p. 73-94.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 153.771/MG, Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 5 set. 1997.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 199.281-6, Relator Ministro Moreira Alves. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 12 mar. 1999.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade do IPTU*. São Paulo: Juruá, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. rev. ampl. atual. até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras: texto para discussão nº 1417*. Rio de Janeiro: IPEA, 2009.
- CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais: texto para discussão nº 1251*. Brasília, DF: IPEA, 2006. Disponível em: <https://bit.ly/2YpS8NL>. Acesso em: 9 mar. 2020.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição Federal de 1988: Sistema Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- FURLAN, Valéria Cristina. *Imposto Predial e Territorial Urbano*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- GRECO, Marco Aurelio. IPTU-Progressividade-Função social da propriedade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 52, p. 110-121, 1990.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. *A inconstitucionalidade da Progressividade da EC nº 29/2000*. São Paulo: Dialética, 2003.

SÁ, José Delfino; CAVALCANTE, Carlos Arthur Mattos Teixeira; KALID, Ricardo de Araújo; MALVEIRA, Ulisses de Araújo. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 1, p. 105-132, 2013.

SÃO PAULO (Município). Decreto nº 58.420, de 14 de setembro de 2018. Aprova a consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo. *Diário Oficial da Cidade de São Paulo*, São Paulo, 2018.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996: texto para discussão nº 757*. Brasília, DF: IPEA, 2000.

O ordenamento constitucional tributário e o dever de garantir os direitos fundamentais pelo princípio da proibição ao confisco no processo tributário: invocação do princípio em tese como direito fundamental

*João Paulo Mendes Neto*¹
Advogado

Resumo: O presente artigo visa analisar o princípio do não confisco a partir de um conceito contemporâneo de direitos fundamentais a fim de afirmar que este princípio é um direito fundamental. A perspectiva, porém, da fundamentalidade do princípio do não confisco se apresenta mais ampla do que se conhece nos dias atuais. É neste ponto de um estudo de jurisprudência em consonância com a doutrina consolidada que se defende a fundamentalidade deste princípio mesmo que em tese, isto é, sem que se tenha caracterizado uma medida confiscatória do Estado.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais. Não Confisco. Princípios. Princípio em Tese.

Introdução

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, assegura aos cidadãos os direitos individuais basilares que compõem a pavimentação do ordenamento jurídico pátrio. Dessa mesma forma, o artigo 6º, por sua vez, garante aos tutelados direitos sociais, coletivos, inerentes à sociedade como um todo.

Em verdade, afirma-se que essas garantias são responsáveis por organizar o Estado Democrático de Direito. Desse modo, o Legislador criou os três poderes, cujas competências e funções se encontram insculpidas no Texto Máximo. Legislativo, Executivo e Judiciário trabalham separadamente com um objetivo comum, ou seja, aplicar efetivamente os direitos previstos na Carta Política de 1988 para estruturar a República Federativa do Brasil.

Entretanto, existe um grande hiato entre a previsão teórica e a aplicação prática desses direitos, pois o Estado obrigatoriamente necessita de vários instrumentos externos que o texto normativo não consegue suportar.

¹ Doutorando em Direito Processual Tributário Constitucional na PUC-SP. Mestre em Direito Constitucional na linha Efetividade do Direito na PUC-SP. Especialista em Direito Tributário Constitucional e Processual Tributário na PUC-SP. Professor Titular de Direito Constitucional e Direito Tributário do Centro Universitário do Estado do Pará (Cesupa). Coordenador de pós-graduação lato sensu em Direito do Cesupa. Coordenador da especialização em Direito Tributário e Processual Tributário – Cesupa. Professor convidado da EPM. Advogado com 10 anos de experiência na carteira tributária. Sócio (licenciado) no Mendes Advocacia e Consultoria. Conselheiro Titular do Carf. Foi Presidente da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará (AATP) (2018-2019). E-mail: jpaulomendesneto@gmail.com.

Assim, é notório que os recursos do Estado são limitados e regrados pela Lei Orçamentária Anual, cuja função é direcionar os recursos financeiros do país, que ficam comprometidos a uma destinação específica pelo período nela definido.

Por certo, são os tributos o maior responsável pela arrecadação do Estado, e é por meio desta receita que o Estado deverá garantir os direitos basilares dos cidadãos, contribuintes, contudo há limites para esta arrecadação, a qual não pode ser desenfreada com uma suposta justificativa para “garantir direitos”, nem ser considerada indevida, se o Estado deixar de garantir tais direitos.

Nesse sentido, o objeto do presente estudo perpassa como pressuposto o conceito dos direitos fundamentais para incluir de maneira extensiva a ideia de não confisco como um primado constitucional que deve ser inserido harmonicamente com a solidariedade do sistema tributário.

Ademais, além de possibilitar uma análise que transpareça a importância indubitável dos direitos fundamentais sociais pelos vários setores que serão estudados, o presente artigo visa trabalhar com um enfoque tributário, usando de pano de fundo essa fundamentação imperiosa dos direitos fundamentais para discutir a extensão que o princípio da vedação ao confisco possui, defendendo que tal extensão deve ser incluída no âmbito processual, podendo ser invocado em tese, mesmo que não demonstrado concretamente efeito confiscatório.

Nesse sentido, é de imensa importância, não só para o corpo jurídico, mas para a sociedade, estabelecer uma reflexão sobre o que são direitos sociais e a vedação ao confisco e como eles devem ser tratados ante o ordenamento jurídico brasileiro, que instituiu o princípio da capacidade contributiva.

O Brasil vem demonstrando uma carência para alcançar a eficácia da tutela judicial dos direitos sociais. É assim que esse artigo enfrentará tal tutela nos limites do confisco.

A realidade brasileira precisa começar a avançar, de modo que cada vez mais o texto constitucional seja aplicado na prática. Dessa forma, através de uma discussão jurídica, pretende-se avaliar em como pode ser concretizado este avanço tão almejado para o país.

O primado do não confisco: delimitando um conceito

O princípio da capacidade contributiva, embora vinculado ao postulado da isonomia, em mútua implicação, não se confunde com este.

A capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, qual seja, a igualdade na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas. Assim o princípio em tela está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para esse ramo de Direito Público.

Portanto, essa busca de justiça se funda na noção de equidade, abrangendo o caráter horizontal (os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária) e vertical (os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias).

De fato, a implementação do critério de distinção, para fins de aferição da real capacidade contributiva, está intimamente ligada ao modo como o Estado recebe os recursos necessários ao atendimento das necessidades coletivas. Logo, não basta arrecadar a receita, mas arrecadar a receita exigida pela justiça.

Desse contexto se extrai que a capacidade contributiva possui várias condições elementares que servem de limite ao poder de tributar para não configuração de confisco por parte do Fisco.

Vejamos alguns desses elementos.

Recorre-se a dois conceitos que causam situações dilemáticas, contrapondo as necessidades elementares do ser humano, compreendidas em seu núcleo como o mínimo existencial, a um limite contingencial, isto é, à reserva do possível.²

A reserva do possível (*Der Vorbehalt des Möglichen*), teve origem na jurisprudência constitucional alemã, visto como um verdadeiro *tópos*, que entendia a prestação dos direitos sociais como possível desde que existente a disponibilidade dos respectivos recursos fáticos para torná-la efetiva.³

Para Nunes Júnior, “A reserva do possível se aplica para boa parte dos direitos fundamentais sociais que se consubstanciam em prestações estatais e consequentemente reclamam a disponibilização de recursos públicos para a sua realização”.⁴

Nesse diapasão, defende-se a impossibilidade de invocar a reserva do possível como argumento formal e absoluto em face de uma ordem constitucional garantidora dos direitos básicos inerentes ao homem, mas somente diante da impossibilidade fática comprovada de efetivar um direito, exceto aquele standard mínimo que deverá sempre estar garantido.

Caso a reserva do possível fosse aplicada de forma absoluta, entender-se-ia que a realização de direitos depende de “caixas cheias” do Estado, o que certamente reduziria a zero a eficácia destes, relativizando a universalidade dos direitos fundamentais, condenando-os a serem colocados em um patamar secundário diante do orçamento estatal e redefinindo o conceito de *redistribuição*, em um país com as piores estatísticas de distribuição de renda.⁵

Existente paralelamente à reserva do possível, o ordenamento jurídico pátrio agrega o instituto que por sua natureza garante uma efetividade dos direitos fundamentais, qual seja, o mínimo existencial.

Nascido no pós-guerra, segunda metade do século XX, o mínimo existencial é um conceito empregado para a proteção dos direitos fundamentais que deve ser visto de forma absoluta, um standard mínimo de condições que o Estado deve garantir para se viver com a dignidade humana.

Extraí-se o entendimento, portanto, de que, apesar do conceito em apreço não possuir uma dicção constitucional, sua origem reside na ideia de liberdade, nos princípios

² NUNES JÚNIOR, V. S. *A cidadania social na Constituição de 1988: estratégias de positivação e exigibilidade judicial dos direitos sociais*. São Paulo: Verbatim, 2009. p. 169.

³ KRELL, A. J. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”*. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris, 2002. p. 52.

⁴ NUNES JÚNIOR, V. S. *A cidadania social na Constituição de 1988: estratégias de positivação e exigibilidade judicial dos direitos sociais*. São Paulo: Verbatim, 2009. p. 170.

⁵ KRELL, A. J. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”*. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris, 2002. p. 54.

constitucionais da dignidade humana, da igualdade (isonomia), da legalidade, do devido processo legal, tanto no ordenamento pátrio como no sistema internacional por meio da Declaração dos Direitos Humanos.⁶ Cabe elucidar que o mínimo existencial não incorpora a discricionariedade do Poder Público, uma vez que retrata garantias institucionais da liberdade, na estrutura dos serviços públicos essenciais, logo não deve ser tratado como critério, mas como uma razão do ordenamento jurídico.⁷

O mínimo deve ser estabelecido com o intuito de impossibilitar que o indivíduo possa sofrer algum dano, assim como parametrizar boas condições de saúde, por exemplo, para que um indivíduo tenha as condições de vida básicas solidificadas, ou seja, a capacidade com o mínimo garantido de se identificar como ser humano e alcançar outros mínimos contingenciais. Assim, um indivíduo com boa saúde tem as condições de ter um trabalho e, com isso, sustento próprio (alimentação e vestuário) e a possibilidade de alcançar sua autonomia e ser considerado um ser humano digno. Não se quer dizer que, necessariamente, o Estado deve garantir todos os padrões descritos, mas a base para que cada um possa atingir os patamares desejados conforme o mérito individual; é essa base que o Estado não pode se abster de garantir, razão em que se verifica um limite de tributação, sob pena de se fazer patente uma situação de confisco, expressamente vedada pela Lei Maior.

O mínimo existencial, conhecido também como núcleo vital, limiar mínimo etc., tem sua maior importância por seu caráter absoluto e universal, que impõe ao Estado o seu cumprimento e garantia a todo cidadão; firma-se repelindo a falta de leis ou insuficiência destas e medidas agressivas restritivas desses direitos.⁸

Outro elemento inerente à capacidade contributiva de cunho constitucional é o princípio da Progressividade, possuidora de grande relevância, repercussão e utilidade.

Esse princípio consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota aplicável, na medida em que há o aumento da base de cálculo.⁹

No Direito Tributário brasileiro vigente, este princípio aplica-se ao Imposto de Renda, ao Imposto Territorial Rural, ao Imposto Predial Territorial Urbano e, também, ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

Pelo princípio em destaque, as alíquotas progressivas crescem de acordo com a base de cálculo e são fixadas em percentuais variáveis, conforme o valor da matéria tributada, matéria esta em regra traduzida em propriedade, o que é enaltecido pelo texto constitucional.

Assim, o valor do tributo aumenta em proporção superior ao incremento da riqueza. Desta forma, os que têm capacidade contributiva maior, por este princípio, contribuem em proporção superior.

Todavia, cumpre ressaltar que o Princípio da Progressividade não pode ser adotado de forma desmedida, desestimulando o desenvolvimento e inibindo o crescimento econômico, devendo ser limitado pelo princípio constitucional que veda o confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal.

⁶ TORRES, R. L. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. São Paulo: Renovar, 2007. p. 314.

⁷ TORRES, op. cit., p. 315.

⁸ CANOTILHO, J. J. *Estudos sobre direitos fundamentais*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 261.

⁹ BECHO, R. L. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

O Princípio da Progressividade relaciona-se com o Princípio da Isonomia, pois se traduz em instrumento de redistribuição de riqueza, bem como com o Princípio da Capacidade Contributiva, que se concretiza pela existência da progressividade no cálculo dos ônus fiscais.

Outro elemento inerente à noção de justiça em matéria tributária é a extrafiscalidade.

A extrafiscalidade nada mais é que um enfoque além do arrecadatário ao tributo, que já vem sendo defendido no presente estudo; abarca o emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatárias, mas sim incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados.¹⁰

Ratifica-se, então, que a extrafiscalidade pode ser implantada mediante a instituição de graduação de tributos, a concessão de isenções e outros incentivos fiscais, com a possibilidade de dedução de despesas efetuadas pelos contribuintes, referentes a recursos empregados na preservação do meio ambiente,¹¹ isso tudo por meio de uma política de comando e controle, adotada no Brasil, onde a tributação é dirigida aos particulares, para que adotem comportamentos coerentes ou afinados com a preservação ambiental, por exemplo.

Incentiva-se que no Brasil os tributos possam possuir esse caráter social de preservar, exemplificativamente, o meio ambiente como pode ser adotadas possíveis sugestões ao associar o artigo 225 e o 170, IV,¹² da Constituição Federal: No imposto de Renda pode-se deduzir nas hipóteses de projetos destinados ao fim ambiental ou até conceder isenções em relação a rendimentos provenientes de atividades preservadoras do meio ambiente – nas Taxas pode-se ver a cobrança sobre a poluição (incidentes sobre a emissão de poluentes no meio ambiente); sobre a utilização, voltadas às construções de centrais de tratamento de resíduos; e administrativas, no controle de autorização de utilização de novos produtos químicos, por exemplo. No imposto sobre Produtos Industrializados, pode-se valer da regra de seletividade para aplicar menores alíquotas para produtos menos gravosos ao meio ambiente – nos impostos sobre a propriedade imobiliária, como IPTU e ITR, deve-se utilizar concessões de benefícios para a função social da propriedade além dos mínimos ordenados. No imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços também se deve aplicar a seletividade e essencialidade do produto para a concessão de benefícios àqueles menos degradáveis ao meio em que se vive – no imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, concessões devem ser aplicadas para os veículos mais “amigáveis ao meio ambiente” e nesse sentido podem-se aplicar instrumentos tributários para beneficiar o meio ambiente sem, claro, deixar de lado os princípios do Direito Tributário que são inarredáveis, como igualdade, capacidade contributiva etc., quando dessa aplicação.

Por fim, destacam-se dois outros elementos da capacidade contributiva que caminham de forma conjunta: a proporcionalidade e a razoabilidade.

¹⁰ RIBAS, L. M. L. R. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 688.

¹¹ COSTA, R. H. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil: In: *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 322.

¹² 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: IV – livre concorrência;

Esclareço que, tal como Alexy¹³, não vejo a proporcionalidade como um princípio, mas como uma regra de apoio ao intérprete-aplicador, uma regra orientadora para a construção de uma argumentação racional para a solução de colisões de princípios. Em outras palavras, penso que a proporcionalidade é, meramente, uma regra técnica que pode ser útil para bem descrever a colisão de princípios, buscando a melhor interpretação-aplicação possível de princípios éticos concorrentes. Não vejo na ponderação ou no sopesamento de princípios uma panaceia capaz de resolver todos os desafios da interpretação-aplicação dos casos difíceis.¹⁴ Dessa maneira, neste trabalho, valho-me da teoria de Alexy, especialmente, com relação à proporcionalidade e à colisão de princípios, como instrumento para organizar a apresentação do problema que pretendo abordar e para estabelecer uma linguagem comum com o leitor para a construção (e/ou interpretação) do direito à verdade na Constituição brasileira.

Dito isso, lembro que no direito público alemão, a proporcionalidade compreende três testes: o de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (que coincide com a exigência de ponderação com outros princípios colidentes). A ação do Estado que limita o gozo de um direito deve ser capaz de alcançar o fim desejado (adequação), ela deve ser o meio menos restritivo de fazê-lo (necessidade) e deve ser justificada dado o “custo” do direito em questão (proporcional em sentido estrito).

A necessidade corresponde à exigência de otimizar os princípios relevantes à luz do que for empiricamente, ou factualmente, possível; enquanto o teste da proporcionalidade em sentido estrito corresponde à exigência de otimizar os princípios relevantes à luz do que for legalmente possível. A necessidade indaga se algum outro meio menos intrusivo poderia alcançar o mesmo fim, o que é essencialmente uma questão empírica de previsão e causalidade; e a proporcionalidade em sentido estrito indaga se o fim vale a pena ser perseguido, ante os custos necessariamente envolvidos (em outros termos, a não satisfação ou o detrimento de outros princípios).

É importante notar que necessidade e proporcionalidade (em sentido estrito) são testes diferentes: uma medida talvez seja o meio menos invasivo de alcançar determinado fim e, ainda assim, mesmo a menor intrusão necessária pode ser um preço muito alto a pagar em relação a outros interesses legalmente reconhecidos.

O teste da adequação pode ser subsumido sob o teste da necessidade, uma vez que qualquer ação do Estado que seja necessária, no sentido de ser o meio menos intrusivo de alcançar algum fim, deve, por definição, ser capaz de alcançar o fim em primeiro lugar. Ainda assim, o teste da adequação tem a função prática de um filtro inicial. Qualquer ação do Estado que não seja apta a atingir determinado fim é ilícita, independentemente

¹³ Alexy não entende o princípio da proporcionalidade como um princípio no sentido utilizado em seu trabalho. Para ele, os três subprincípios da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) não são ponderados contra outras coisas. Eles não tomam precedência em uma situação ou em outra. A questão da satisfação ou não dos subprincípios é de legalidade ou ilegalidade. Por essa razão, afirma Alexy, na realidade, eles consistem em regras. (ALEXY, 2002, p. 66-67). Para uma defesa da natureza de princípio do “princípio da proporcionalidade”, ver: PONTES, H. C. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 64-65; GOES, G. S. F. *Princípio da proporcionalidade no processo civil: o poder de criatividade do juiz e o acesso à justiça*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 66-72.

¹⁴ Acompanho integralmente a seguinte afirmação de Ana Paula de Barcelos: “A técnica da ponderação não oferece respostas definitivas [...]. Em si mesma, a ponderação é apenas uma técnica instrumental, vazia de conteúdo. É bem de ver que essa limitação não retira o valor de aprimorar-se a técnica da ponderação propriamente dita. A organização do raciocínio ponderativo facilita o processo decisório, torna visíveis os elementos que participam desse processo e, por isso mesmo, permite o controle da decisão em melhores condições”. BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

da existência de meios alternativos. O teste da proporcionalidade em sentido estrito também tem uma contraparte em seu limiar. A proporcionalidade pressupõe que a ação do Estado seja direcionada para a busca de um fim legítimo. Se o fim for ilegítimo, nenhuma limitação de qualquer direito será justificável. Desse modo, qualquer ação estatal que seja proporcional em sentido estrito, que pese corretamente os ganhos alcançados pela medida em questão com os custos para outros interesses, deve, por definição, perseguir um fim legítimo. Se não for assim, não haverá ganhos para compensar os custos.

Em síntese, o teste da proporcionalidade compreende duas exigências iniciais (busca de um fim legítimo por um meio efetivo) e duas exigências de otimização (o uso do meio menos intrusivo para alcançar um fim que valha os custos envolvidos).

Alexy identifica três estágios nos quais pode ser dividido o processo de ponderação (ou sopesamento): o primeiro consiste em estabelecer o grau de não satisfação ou detrimento do primeiro princípio; no segundo, é estabelecida a importância de satisfazer o princípio colidente; e, no terceiro, deve-se estabelecer se a importância de satisfazer o princípio colidente justifica a não satisfação ou detrimento do primeiro princípio¹⁵.

Notar que o limite do que é legalmente possível na otimização de determinado princípio diz respeito à satisfação ou não dos demais princípios em colisão. Em sua *Theorie der Grundrechte*, Alexy esclarece que os princípios não são limites em si, pois para chegar a uma limitação definitiva, é preciso balancear o princípio constitucional relevante com seu(s) princípio(s) limitador(es). Poder-se-ia afirmar, então, que não são os princípios que constituem limites para direitos constitucionais, mas sim as regras que resultam do balanceamento entre os princípios.¹⁶

O autor distingue dois tipos de limites constitucionais:

Como normas de status constitucional, os direitos constitucionais só podem ser limitados por ou com base em normas de mesmo status. Limites com status constitucional são constitucionalmente imediatos; limites de status inferior são constitucionalmente mediatos.

Desse modo, um exemplo de *limite constitucional imediato*, na Constituição Brasileira de 1988, é o do direito de reunião, que deve ser exercido “pacificamente, sem armas” (Art. 5º, XVI). A regra expressa nessa cláusula limita a realização de um princípio constitucional. Sua especificidade consiste no fato de que foi o próprio constituinte quem formulou o limite. Nesse preciso sentido, o dispositivo tem a natureza de uma regra. Mas, por trás da regra, o nível do princípio mantém seu significado.

Por sua vez, os *limites constitucionais mediatos* são limites que a Constituição atribui a alguém como competência de estabelecer. A mais clara expressão do poder de estabelecer limites constitucionalmente mediatos pode ser encontrada nas cláusulas de reservas expressas. São dispositivos ou partes de dispositivos que, explicitamente, atribuem poder para limitar um direito. Exemplo fundamental para este trabalho é o caso do inciso XXXIII do Artigo 5º da Constituição Federal de 1988, que estabelece o direito de livre acesso à informação governamental, ressalvando os casos (a serem determinados por lei ordinária) em que o sigilo for “imprescindível para a segurança da sociedade e

¹⁵ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução: Zilda Silva. São Paulo: Landy, 2005. p. 405.

¹⁶ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2017. p. 405.

do Estado”. Assim, sempre que uma lei ordinária é referida como um limite, um poder derivado (mediato) de estipular limites foi criado. O principal problema das reservas, como veremos com vagar no caso do referido inciso XXXIII, reside na delimitação de sua extensão. Tal delimitação, nos termos da *Theorie der Grundrechte*, pressupõe o teste da proporcionalidade lastreado por argumentação jurídica racional.¹⁷

Há uma certa discricionariedade implícita na própria estrutura do teste da proporcionalidade (“discricionariedade estrutural”). Por exemplo, quando dois princípios colidem, há uma gama de opções possíveis: da séria interferência para proteção de um interesse muito importante à interferência menor para a proteção de um interesse menor. Não há maneira na qual o princípio da proporcionalidade pressuponha somente uma única resposta certa quando direitos constitucionais colidem¹⁸, e, para Alexy, a deferência judicial à legislatura democraticamente legitimada exige respeito pelas escolhas legislativas.

Esse argumento pode ser estendido com respeito ao processo de tomada de decisões do Executivo, ainda que princípios formais levemente distintos estejam em questão. As cortes podem aceitar que os órgãos executivos talvez tenham maior perícia no estágio do teste da necessidade (por exemplo, previsão do possível impacto de diferentes medidas), e que os órgãos legislativos tenham mais visão no estágio da proporcionalidade em sentido estrito, impondo exigências de argumentação mais ou menos rígidas para os que procuram impugnar uma decisão. Nesse sentido, é possível insistir que todos os atos das autoridades públicas devem ser proporcionais, mas que o tipo de prova e de argumentação necessária para atestar a proporcionalidade pode ser sensível ao contexto e perícia do tomador de decisões, e aos princípios em oposição.

Além disso, reitera que o próprio constituinte muitas vezes procura apresentar soluções prévias para possíveis colisões de princípios, numa espécie de exercício antecipado do teste da proporcionalidade.¹⁹ Por isso, segundo Alexy, as provisões de direitos constitucionais podem ser vistas não apenas como a promulgação, e, portanto, decisões em favor de certos princípios, mas também como a expressão de uma tentativa de tomar decisões à luz das exigências de princípios concorrentes.

Nesse ponto, movemo-nos para o nível das regras e, desse modo, as provisões adquirem um aspecto duplo. De um lado, elas afirmam princípios; de outro lado – na medida em que mostram expressões diferentes de seus âmbitos e limites – elas contêm decisões relativas às exigências de princípios concorrentes. É claro que as decisões nelas contidas são incompletas. De modo algum elas livram a tomada de decisões dos exercícios de ponderação possíveis em todo caso. Expressões diferentes dos direitos constitucionais mostram grande variação do seu grau de precisão. Compare-se, por exemplo, a expressão da liberdade de expressão artística com a inviolabilidade do lar.

Decorre daí que quando uma provisão de direitos constitucionais decide relativamente às exigências de princípios concorrentes, ela não afirma apenas um *princípio*, ela também afirma uma *regra*. E, na medida em que decisões foram tomadas no nível das regras, foi estabelecido mais do que a mera decisão por certos princípios. Nesse caso, em virtude da vinculação de todos à Constituição, as decisões tomadas no âmbito das regras

¹⁷ ALEXY, op. cit., p. 189-192.

¹⁸ Como parecem demonstrar os votos contrários de dois Ministros do STF no exemplo do conhecido “caso Ellwanger”.

¹⁹ Tome-se o exemplo do § 1º do Artigo 220 da Constituição de 1988, que afirma a plena liberdade de informação jornalística, respeitando-se a inviolabilidade da intimidade, da vida privada da honra e da imagem das pessoas (Art. 5º, inc. X).

tomam a precedência sobre outras decisões alternativas que o âmbito dos princípios torna meramente possível.²⁰

A razoabilidade por sua vez na esfera tributária visa adequar uma justa medida para a solução de um conflito, que no caso será a tributação, novamente reforçando a ideia de equidade trazida alhures.

Por fim, enfrenta-se, em conjunto com o princípio da capacidade contributiva, o princípio da vedação ao confisco, que não só serve de elemento limitador da tributação estatal, mas como elemento definidor da capacidade contributiva.

Assim, o arranjo de todos os elementos expostos serve para a conceituação dos limites ao confisco.

O artigo 150, IV da CF/88 veda ao Estado exercer a tributação levando a uma situação de confisco ao contribuinte. Entende-se confisco por uma interpretação literal, o ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundados em lei.

Destaca-se que a proibição de confiscatoriedade pela CF/88 promove e garante a importância dada à propriedade privada, acima mencionada, e aos direitos fundamentais como um todo.

Desse modo, pode-se afirmar que toda entidade impositiva que confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com intenção predatória. Por outro lado, a entidade política que se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na ideal zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação.

Portanto, recorda-se que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva já apresentada, atuando aquele em conjunto com este.

Uma interpretação extensiva do confisco como proteção das garantias do processo tributário

Com todo o exposto, chega-se ao ponto nuclear do presente artigo.

A essa altura, defendendo que o direito ao não confisco é um direito fundamental dos contribuintes e do cidadão de maneira geral, devendo possuir uma ampla proteção e aplicabilidade imediata de efetividade, defende-se que este direito fundamental pode ser invocado em tese, ou em fases processuais.

Sabe-se que a alegação do princípio do não confisco será feita após um ato fiscal caracterizar uma afronta à capacidade contributiva do cidadão, mas será apenas nestas hipóteses?

Diante de uma medida de redirecionamento da execução fiscal por presunção de dissolução irregular, este ato pode ser considerado confiscatório?

Uma inclusão do nome do sócio da empresa na Certidão de Dívida Ativa de débito contra a Pessoa Jurídica de que é parte desde a inicial para evitar eventual prescrição é uma medida confiscatória?

²⁰ ALEXY, op. cit., p. 198

A não aceitação pelo Fisco de bem certo oferecido à penhora por contribuinte ou responsável, requerendo o bloqueio on-line de valores em conta-corrente por não ser a ordem prioritária de satisfação do crédito tributário, é uma medida confiscatória?

Perceba-se que se busca demonstrar que estes atos exemplificados, dentre outros, poderão causar em tese, no futuro, uma constrição ao patrimônio de contribuinte de maneira confiscatória. Logo, não é apenas o ato em si de constrição, mas todas as medidas, se forem irregulares, requeridas pelo Fisco que prepararão para um futuro ato confiscatório que devem ser repudiadas.

A defesa do primado da vedação ao confisco deve ser ampla, geral e irrestrita, desde que demonstrado que houve uma medida desleal no processo ou procedimento tributário. É isto que a Constituição Federal garante.

Por meio de uma interpretação sistêmica, integrativa, o magistrado perceberá que os limites constitucionais ao poder de tributar do Estado e, conseqüentemente, a caracterização de medidas confiscatórias não estão apenas no pagamento principal de tributos, mas nas multas, na atualização do débito, nas medidas preparatórias tributárias, nas obrigações acessórias etc., devendo haver ampla proteção ao princípio da vedação ao confisco; podendo ser alegado em tese ou em medida procedimental/ processual por ser uma garantia constitucional.

Vejamos em um exemplo do redirecionamento por presunção de dissolução irregular como o confisco se caracterizará, devendo o ordenamento proteger os cidadãos que solidariamente contribuem para a manutenção do sistema tributário.

Quanto à Súmula 435 do STJ e a responsabilização da pessoa física do sócio, deve-se ter claros os pontos a seguir.

A súmula sedimenta entendimento do tribunal fundado em interpretação do art. 135 do CTN, que trata da responsabilidade pessoal, entre outros, do diretor ou sócio-gerente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A súmula tem o mérito de fazer referência a “sócio-gerente”, afastando a responsabilização do sócio que não influenciava no desenvolvimento das atividades da empresa ao tempo da dissolução.

Além disso, é imprescindível que se considere, como o próprio STJ vem fazendo, ser incabível, em nosso ordenamento, a figura da responsabilidade objetiva, isto é, o fato da dissolução irregular acarretar o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente não implica que este necessariamente será condenado ao pagamento.

Não: apenas se, de fato, tiver agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder na forma do art. 135, III, do CTN é que será condenado. A súmula explícita, todavia, que é ônus dele, sócio-gerente, ilidir a presunção que agora pesa contra si. Deverá ele, portanto, fazer a prova (nesse sentido: AgRg no REsp 1091371/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2010, DJe 5/11/2010). Nesse sentido, é que se entende que a própria súmula pode ser invocada por ofender o princípio da vedação ao confisco, em tese.

Em outras palavras, a presunção de que se está tratando e a do caso em tela, é relativa – comporta prova em sentido contrário.

Por fim, por mais que esteja implícita a ideia, nunca é demais ressaltar: a possibilidade de “redirecionamento” da execução fiscal significa dizer, por óbvio, que o Fisco

deve sempre tentar obter a satisfação de seu crédito, de início, da própria sociedade, que é a devedora principal.

Seja como for, súmulas como esta demonstram que nem diante do insucesso retumbante da empresa está o sócio protegido. Bem ele, que constituíra a sociedade para proteger seu patrimônio. É de se indagar se essa tendência em se procurar satisfazer o Fisco, sob todas as formas, é salutar para nossa economia. Afinal, inegável o desestímulo que posicionamentos como esse trazem a milhares de empreendedores em todo o Brasil, que não conseguiriam dissolver regularmente suas empresas nem se quisessem, ante a infinita burocracia reinante: comunicação à receita, ao Município, ao Estado, ao FGTS, ao INSS.

Nessa linha, posiciona-se o mesmo Superior Tribunal da Justiça:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – POSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – REDIRECIONAMENTO – CDA NÃO CONSTA NOME DO SÓCIO – ÔNUS DA PROVA – FAZENDA PÚBLICA.

1. A exceção de pré-executividade, segundo o Min. Luiz Fux (REsp 573.467/SC), é servil à suscitação de questões que devam ser conhecidas de ofício pelo juiz, como as atinentes à liquidez do título executivo, os pressupostos processuais e as condições da ação executiva.

2. In casu, a questão da ilegitimidade passiva, argüida pelo sócio-gerente, em exceção de pré-executividade, constitui matéria de ordem pública, por configurar condição da ação que, quando defeituosa ou inexistente, leva à nulidade do processo. Assim, por ser causa extintiva do direito exequente, é possível sua veiculação em exceção de pré-executividade. 3. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, assentou:

1) se a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN. 4. Na hipótese dos autos, a Certidão de Dívida Ativa não incluiu o sócio-gerente como co-responsável tributário, cabendo à exequente os ônus de provar os requisitos do art. 135 do CTN. Agravo regimental improvido. (AGRESP 200701588350, HUMBERTO MARTINS, STJ – SEGUNDA TURMA, 14/04/2018)

Observa-se que a referida decisão é clara ao mencionar que no caso em que a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN.

Porém, o Superior Tribunal de Justiça entende que se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, consoante ementas a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. EMENTAS. TRANSCRIÇÃO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. INADMISSIBILIDADE. EXECUÇÃO FISCAL. NOME NA CDA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. NÃO-CABIMENTO. 1. Não se conhece do recurso especial, com base no art. 105, inciso III, alínea “c”, da CF, quando o recorrente não logrou demonstrar a similitude fática entre os acórdãos em confronto, deixando de demonstrar a indicação precisa dos elementos não só jurídicos, como fáticos, que tornam os dois julgados semelhantes, não sendo bastante a mera transcrição de ementas, com destaque dos trechos que mais beneficiam a tese da parte. Precedentes.

2. Para que haja inversão do ônus da prova, na execução fiscal, quanto à prática de algum dos ilícitos previstos no art. 135 do CTN, basta que o nome dos sócios-dirigentes da pessoa jurídica figure na certidão de dívida ativa. 3. Se é do contribuinte o ônus de provar que não incorreu nos atos ilícitos descritos no art. 135 do CTN, mostra-se incabível o manuseio de exceção de pré-executividade, a fim de demonstrar que não houve, no plano fático, excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto, devido à insita necessidade de dilação probatória para tal espécie de alegação. 4. A ilegitimidade passiva do devedor somente pode ser suscitada em tal veículo de defesa quando não demandar dilação probatória, nos termos do Recurso Especial n.º 1.136.144/RJ, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC. 5. Agravo regimental não provido. (AGRESP200901134668, CASTRO MEIRA, STJ – SEGUNDA TURMA, 14/02/2011)

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. FUNGIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 202, I, DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 543-C, DO CPC. RESOLUÇÃO STJ 8/2008. ARTIGO 557, DO CPC. APLICAÇÃO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A fungibilidade recursal autoriza o recebimento dos embargos declaratórios como agravo regimental em razão de sua nítida pretensão infringente. 2. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. 3. Todavia, em recente julgado, a Primeira Seção desta Corte Superior, concluiu, no julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN: quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN,

independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

4. “A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’”. Precedente: REsp. 1.104.900/ES, Primeira Seção, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJU 01.04.09 5. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

6. In casu, restando assentado que: ‘[...] os agravantes alegam ilegitimidade passiva da sócia Lea Marin Albiero, porquanto não exercia gerência da empresa. Contudo, consta na alteração do contrato social das fls. 29/30 que, à época dos fatos geradores que deram origem aos débitos exequendos (1996 a 1998), ela estava investida nas funções de gerente da sociedade, tendo sido, inclusive, nominada na CDA e na inicial da execução fiscal’. (fl. 57)

7. A exceção de pré-executividade se viabiliza apenas nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.

8. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.

9. A análise do recurso deve ater-se à pretensão do recorrente. Não sendo a prescrição objeto do recurso especial não incorre em omissão a ausência de sua análise.

10. Embargos declaratórios recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento. (EDRESP 200801855600, LUIZ FUX, STJ – PRIMEIRA TURMA, 01/07/2010)

Veja a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

TRF-1 – AGRAVO DE INSTRUMENTO AG 18761 BA 0018761-60.2013.4.01.0000 (TRF-1)

Data de publicação: 05/07/2013

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL EM VARA FEDERAL – CSLL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – CORRESPONSÁVEL – HIPÓTESE DE “RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA” (CTN, ART. 134, III), NÃO DE “RESPONSABILIDADE PESSOAL” (CTN, ART. 135)- ART. 13 DA LEI N. 8.620 /93: REVOGAÇÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. 1. A ilegitimidade de sócia comporta

exame em exceção de pré-executividade, desde que comprovada de forma inequívoca, consoante jurisprudência desta Corte (AGA 2008.01.00.022703-0/PA) e do STJ (AgRg no REsp 978.854/MG). 2. À mingua de robusta prova em sentido contrário (os documentos constantes nos autos, ao contrário, militam contra as alegações da recorrente) é presumidamente verdadeira a consulta realizada pela FN no “sistema JUCEB”, que informa o exercício da gerência da sociedade pela agravante. 3. O art. 13 da Lei n. 8.620 /93, já revogado pela MP n. 449 /2008 (Lei n. 11.941 /2009), não é o fundamento legal da responsabilidade tributária da agravante. Tampouco o artigo 135 do CTN, que cuida da responsabilidade pessoal, subjetiva, do gerente que agiu ilicitamente, com excesso de poderes ou infração à lei. 4. No caso de dívidas das pessoas jurídicas geradas no giro comercial regular, a citação dos seus gestores, gerentes, administradores e eventualmente até dos demais sócios, na liquidação de sociedade de pessoas, em EF’s tem distinta base legal (art. 134 do CTN). A tributação, pois, dos atos societários usuais e legítimos induz a “responsabilidade solidária”, objetiva, do art. 134, III, do CTN, subsidiária, quando não localizada a devedora principal (empresa) ou não localizados bens dela suficientes. Tal a hipótese dos autos. 5. Agravo de instrumento não provido. 6. Peças liberadas pelo Relator, em Brasília, 25 de junho de 2013., para publicação do acórdão.

É nesse sentido que se defende que em tese, como garantia processual, o princípio da vedação ao confisco deve ser invocado, pois tais medidas, mesmo que administrativas (como a inclusão na CDA de sócio) podem ter efeitos negativos multiplicadores aos contribuintes.

A desconsideração da personalidade jurídica, com a conseqüente invasão no patrimônio de seus diretores, gerentes ou representantes para fins de satisfação de débitos fiscais da empresa, cujos nomes não figuram como réus no processo promovido pela Fazenda Pública exequente, é medida de caráter excepcional (STJ AgR-AREsp 42.985). O redirecionamento, isto é, a utilização da via executiva para atingir bens de terceiras pessoas que não foram inicialmente indicadas como réus, faz-se possível nos casos em que ficar demonstrada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração a lei, contrato social ou estatutos (STJ AgR-AREsp 128.924), mesmo em se tratando de débitos para com a seguridade social (STJ REsp 717.717), não importando se a demanda executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra os responsáveis secundários ou somente contra a empresa, na medida em que a Certidão de Dívida Ativa (CDA) goza de presunção relativa de liquidez e certeza, o que implica transferir ao sócio, nela incluído, o ônus de demonstrar a ausência de responsabilidade tributária (STJ AgR-AREsp 189.594).

Há entendimento do STJ no sentido de que a não localização da empresa no endereço fiscal, *por si só e independente de qualquer outro elemento*, não seria bastante para o pronto redirecionamento da execução fiscal, que dependeria de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação, a cargo do credor, no caso a Fazenda Pública, do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio (STJ AgR-AREsp 16.808).

O simples inadimplemento da obrigação tributária igualmente não caracteriza infração legal para fins de responsabilização do sócio-gerente, sendo necessária a comprovação da prática de excesso de poder ou de infração à lei (STJ REsp 1.101.728). Incabível

também o redirecionamento da execução fiscal relativamente às contribuições do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), por não apresentarem natureza tributária (STJ AgR-AREsp 64.749).

Por fim, a súmula 435 do STJ ao completar quase uma década (13/05/10) infere e ganha força em casos que discutem a legalidade do redirecionamento de Execução-Fiscal ao Sócio-Gerente da Empresa executada pela Fazenda Nacional.

Como o próprio enunciado claramente afirma, a presunção de dissolução irregular da empresa contra a qual é movida originalmente a Execução Fiscal depende (i) da comprovação de que a empresa deixou de funcionar em seu domicílio fiscal sem que tenha ocorrido a comunicação aos órgãos competentes – como, por exemplo, à Receita Federal e à Junta Comercial; e (ii) tal presunção somente autoriza o redirecionamento contra o sócio-gerente da pessoa jurídica executada, sob pena deste argumento pelo Fisco, além de ser desleal em um processo tributário, representa ato de desrespeito à vedação ao confisco constitucionalmente garantido, ainda mais com sua aplicação ampliada para os casos em tese.

Conclusão

Destarte, lembre-se de que os direitos sociais não se limitam apenas aos direitos positivos (demandam prestações ativas estatais), mas também às liberdades sociais, como a liberdade de sindicalização, o direito de greve, a garantia do salário-mínimo etc.²¹

Os direitos sociais representam o pilar central para o gozo dos direitos individuais de liberdades, de modo que promovem a igualdade real e aumentam as condições de realizações das liberdades individuais²².

Ademais, resta patente a interdependência desses direitos, pois eles só funcionam se estiverem concomitantemente garantidos. Nos moldes do processo de conscientização para afirmar que os direitos sociais são direitos fundamentais e que sua eficácia necessariamente depende da inter-relação com os direitos civis e políticos, muitos embates ocorreram até que se alcançasse esse entendimento.

Nesse panorama, ratifica-se que os direitos sociais precisam ter a plena eficácia da norma, sob pena de depender de uma regulação ordinária e, possivelmente, nunca gozar da eficácia que merecem.

Assim a finalidade central deste artigo, após defender a fundamentalidade dos direitos sociais, foi buscar demonstrar que, mesmo havendo uma ineficiência de prestações positivas pelo Estado, por uma desorganização arrecadatória tributária, não poderá este mesmo Estado deixar de observar as garantias constitucionais da vedação ao confisco que deve ter ampla extensão e proteção.

E é exatamente nesse contexto que se introduz o conceito construído do respeito à vedação ao confisco como limite ao Poder de Tributar do Estado. Por meio de uma interpretação sistêmica, integrativa, o magistrado perceberá que os limites constitucionais ao poder de tributar do Estado e, conseqüentemente, a caracterização de medidas confiscatórias não estão apenas no pagamento principal de tributos, mas nas multas,

²¹ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 41.

²² SILVA, J. A. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.p. 285 e ss.

na atualização do débito, nas medidas preparatórias tributárias, nas obrigações acessórias etc., devendo haver ampla proteção ao princípio da vedação ao confisco; podendo ser alegado em tese ou em medida procedimental/ processual por ser uma garantia constitucional.

Além disso, defende-se que o Judiciário pode dar nova interpretação a esse primado tributário, aplicando-lhe a conjugação com o princípio da capacidade contributiva como forma de ampliar a proteção dos direitos e garantias fundamentais no Brasil.

Reitera-se, portanto, à luz da fundamentalidade dos direitos fundamentais, a necessidade do órgão judicante brasileiro buscar efetivar esses direitos, não de forma deturpada, mas promovendo estudos contextuais fáticos do requerente, não se limitando às estruturas estatais e transcendendo, se for o caso, as iniciativas privadas. Sem deixar de considerar a efetividade maior desses direitos por ações coletivas e a tributação nacional, faz-se necessário ter claro que a efetividade dos direitos sociais pela via do Poder Judiciário requer do órgão judicante brasileiro decisões com os pés no chão, mas com os olhos voltados para o céu (futuro) para uma maior lealdade e boa-fé tributária.

Referências

- ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução: Zilda Silva. São Paulo: Landy, 2005.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2 ed. São Paulo: Malheiros. 2017.
- BECHO, R. L. *Lições de direito tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CANOTILHO, J. J. *Estudos sobre direitos fundamentais*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- COSTA, R. H. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil: *In: Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- KRELL, A. J. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”*. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris, 2002.
- NUNES JÚNIOR, V. S. *A cidadania social na Constituição de 1988: estratégias de positivação e exigibilidade judicial dos direitos sociais*. São Paulo: Verbatim, 2009.
- RIBAS, L. M. L. R. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. *In: Direito tributário ambiental*. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.
- SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- SILVA, J. A. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- TORRES, R. L. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. São Paulo: Renovar, 2007.

Federalismo fiscal e autonomia municipal: reflexos da reforma tributária na gestão do imposto predial e territorial urbano pelo município

*João Paulo Mendes Neto*¹
Advogado

*Carlos Alberto Schenato Junior*²
Advogado

Resumo: O presente artigo pretende analisar os possíveis reflexos, na gestão tributária municipal, de uma reforma tributária constitucional que exclua a competência dos municípios para legislar sobre o Imposto Sobre Serviços, destacando a relevância do Imposto Predial e Territorial Urbano para a arrecadação de receitas próprias. Para tanto, tece breves notas sobre o teor das atuais reformas tributárias em trâmite no Congresso Nacional, especialmente a PEC n. 45/19, bem como suscita as principais críticas sobre a constitucionalidade da alteração da rígida repartição de competências e da autonomia dos entes políticos em um federalismo fiscal. Por fim, trata de alguns dos aspectos jurídicos e econômicos do IPTU que podem não ser observados por grande parte destes entes federados na instituição, fiscalização e arrecadação do referido tributo e que contribuem para maximizar a receita, observada a estrita legalidade tributária.

Introdução

O tema da reforma tributária brasileira ronda os debates acadêmicos e econômicos por muitos anos, com infundáveis discussões sobre a alta carga tributária sobre o consumo de bens e serviços, e a regressividade em virtude da não tributação adequada sobre rendas e propriedade.

Assim como a capacidade contributiva e o enfoque no direito tributário têm papel relevante no debate, o direito financeiro, a repartição de competências e o custo dos direitos aparecem como elementos de uma análise para a consecução de uma capacidade receptiva, ou seja, aquela que promoverá uma melhor distribuição da renda e a efetivação das políticas públicas que garantam os objetivos e princípios fundamentais da República Federativa do Brasil.

¹ Doutorando em Direito Processual Tributário Constitucional na PUC-SP. Mestre em Direito Constitucional na linha Efetividade do Direito na PUC-SP. Especialista em Direito Tributário Constitucional e Processual Tributário na PUC-SP. Professor titular de Direito Tributário do Centro Universitário do Estado do Pará (Cesupa). Coordenador de pós-graduação *lato sensu* em Direito do Cesupa. Coordenador da especialização em Direito Tributário e Processual Tributário da Cesupa. Sócio licenciado na Mendes Advocacia e Consultoria para exercício da função de Conselheiro do CARF. Foi Presidente da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará (AATP) (2018-2019). Foi Presidente da Comissão Especial de Direito Empresarial do Conselho Federal da OAB (2019). E-mail: jpaulomendesneto@gmail.com

² Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Pará. Graduado em Direito pelo Centro Universitário do Estado do Pará. Membro da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará (AATP). E-mail: schenatojunior95@gmail.com

Tais competências dispostas na Constituição Federal determinam que cada ente político realize, dentro de matérias específicas, privativamente ou concorrentemente, sua função legislativa e executiva.

Para tanto, os recursos provenientes de receitas derivadas, a partir da instituição de tributos, são imprescindíveis para a garantia do funcionamento regular do Estado e, conseqüentemente, dos direitos fundamentais que visa assegurar.

Quando falamos em reforma e mudanças, devemos voltar o olhar para os problemas atuais e buscar reduzi-los ou extingui-los, mas principalmente não potencializá-los ou criar outros problemas diversos. A tarefa é árdua e nem sempre é possível provisionar os resultados adequadamente.

A despeito de uma raiz constitucional pela igualdade entre os entes políticos e a ausência de hierarquia, salta aos olhos a clara existência de um poder econômico centralizado em torno da União e, em segundo lugar, dos estados.

Os municípios, dependentes dos repasses de recursos da União e dos estados, deverão ganhar e ter olhar redobrado sobre em que medida tais mudanças poderão afetar sua autonomia e a gestão tributária de suas receitas próprias.

Nos propomos a observar, sem pretensão de esgotar o tema, a reforma tributária da PEC n. 45/19, as críticas sobre sua possível inconstitucionalidade e como a extinção do Imposto Sobre Serviços pode substituir a principal competência tributária municipal, sucedendo-lhe o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e suas peculiaridades.

1. Breves notas sobre as propostas de reforma tributária no Congresso Nacional e acerca do atual cenário da tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil

As Propostas de Emenda à Constituição que versam sobre a reforma tributária brasileira no Congresso Nacional centram-se principalmente na instituição de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA ou VAT, de *Value Added Tax*) que incida sobre a despesa ou consumo, distinguindo-se por ser plurifásico e não cumulativo, ou seja, permitindo a utilização do crédito de IVA pago na etapa anterior do ciclo econômico na etapa posterior, com foco no combate à sonegação fiscal.

Na proposta de criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), elaborada pelo CCiF (que resultou na PEC n. 45/19, com maior força atual no Congresso Nacional), esse IVA viria substituindo, juntamente com um Imposto Seletivo (monofásico e incidente sobre bens e serviços considerados como geradores de externalidades negativas), cinco tributos existentes no panorama tributário atual (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) e teria como características:

base ampla de bens e serviços, crédito abrangente e ressarcimento tempestivo de créditos, crédito financeiro, desoneração completa das exportações e investimentos, incidência sobre o valor líquido de impostos, alíquota única, cobrança no destino, poucos regimes especiais (se possível nenhum). (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL, 2017, p. 2)

A reforma tributária é uma tentativa de aplicar essa espécie tributária que unifica diversos outros impostos, baseando-se especialmente nas inúmeras experiências internacionais, visto que representa o principal imposto em países como México, Japão e

Canadá, além de outros países, capilarizando-se ao redor do mundo, principalmente a partir de estudos desenvolvidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Para Villas-Bôas (2015),

O IVA (ou VAT) é um tributo federal cobrado em mais de 160 países do mundo. Nas melhores teorias e práticas, ele consiste numa tributação unificada do consumo, com o máximo de simplicidade e neutralidade. É um imposto que, se bem desenhado, permite grande arrecadação de receitas com baixa redução de eficiência econômica. O seu problema é ser regressivo, ou seja, atinge ricos e pobres na mesma proporção, gerando mais insatisfação, obviamente, a esses últimos, que têm menos riqueza e renda disponível. Essa é, aliás, a razão pela qual o presente subsistema de tributação do consumo, que envolve PIS/COFINS/IPI/ICMS/contribuição previdenciária sobre a receita, precisa ser simplificado e ter a sua carga tributária reduzida com muita urgência. Sem que isso aconteça, dificilmente teremos um crescimento relevante e sustentável no Brasil.

Para que o sistema não seja regressivo, é preciso criar um imposto bastante progressivo, que permita cobrar bem mais daqueles que têm muito mais para contribuir. Seria o caso do Imposto sobre os Gastos (expenditure tax), também chamado de Imposto Progressivo sobre o Consumo (progressive consumption tax), que ficou mais conhecido pela obra de Nicholas Kaldor.

O VAT/IVA, portanto, pertence a uma categoria de tributos que se voltam à exação incidente sobre o consumo de bens e serviços, com alíquotas normalmente altas nas experiências internacionais, mas que, em virtude do princípio da essencialidade, podem chegar a zero, assemelhando-se à isenção fiscal, o que, *a priori*, não será implementado pela PEC n. 45/19³, sob o fundamento de que as isenções, além de não terem transparência nem estudo adequado sobre seus impactos financeiros para o ente tributante, também potencializam os custos de conformidade do contribuinte.

Aduzem os autores da iniciativa que a ausência de incentivos fiscais culminaria no fim da guerra fiscal travada entre os estados.

Grande parte do fundamento para tal ausência de isenção também parte do pressuposto de que as políticas públicas que tomam por base a utilização de instrumentos extra-fiscais, como pode ser utilizada a isenção fiscal, não garantem a mesma transparência necessária, tampouco atingem de forma satisfatória aqueles que se pretendia alcançar.

Diz-se, por exemplo, que os maiores beneficiados pela isenção dos produtos que compõem a cesta básica são, proporcionalmente, os mais ricos, e não os mais pobres (BRASIL, 2018, p. 8), sob o fundamento de que o que é interpretado como custo pela renúncia de receita seria melhor aplicado, para fins de redução da desigualdade, em um programa assistencial, como o Bolsa Família.

³ A PEC n. 110/19, de iniciativa no Senado Federal, autoriza a concessão de benefícios fiscais, desde que sejam instituídos por lei complementar, sendo permitidos para algumas operações com alimentos, medicamentos, saneamento básico, educação, entre outros.

Contudo, o Brasil vai de encontro ao caminho trilhado pela maioria dos países considerados desenvolvidos, em que a tributação sobre a propriedade e a renda se tornam mais relevantes que a tributação sobre o consumo de bens e de serviços.

A exemplo disso, em 2017, a tributação sobre a renda e a folha de salários, conjuntamente, somaram aproximadamente 45,34% da arrecadação total, que chega a 32,43% do Produto Interno Bruto (PIB) (BRASIL, 2017).

Para Gassen e Silva (2016, p. 713-714):

Na OCDE, tributa-se a uma média de 15% o patrimônio transferido, via imposto sobre heranças; no Japão, esse índice chega a 55%; na Bélgica, 50%, e na França, 45%; no Reino Unido, 40%, e aqui, na América Latina, o Chile tributa em 25%, sempre em alíquotas progressivas (de modo que pequenas heranças são isentas e as demais tributadas progressivamente). No Brasil, como sabido, mediante autorização constitucional o Senado estabeleceu em 8% a alíquota máxima do ITCMD [Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação]. Apesar disso, as alíquotas normalmente são fixas (sem progressividade) e de até 4%.

[...]

As escolhas tributárias realizadas no Brasil fizeram do consumo a base de incidência por excelência em nosso sistema. Aqui, 44% da carga total incide sobre o consumo, enquanto 21% incidem sobre a renda; no Canadá, apenas 18% incidem sobre o consumo e 47% sobre a renda; nos Estados Unidos, essa proporção consumo-renda é de 18-44%, respectivamente. E a situação é ainda mais grave do que apontam tais números, pois as contribuições especiais – tão relevantes no caso brasileiro – incidem, tecnicamente, sobre o consumo, pois são repassadas aos preços dos produtos consumidos pelo cidadão. Tendo-as em conta, na prática, a tributação do consumo no Brasil pode chegar a 70%. [...] Dados do Ipea apontam que a carga tributária total suportada por quem auferir renda de até dois salários mínimos é de 53,9%, que corresponde a 197 dias do ano destinados ao pagamento de tributos; já a carga total imposta aos que possuem renda superior a trinta salários mínimos é de 29%, correspondentes a 106 dias do ano. Os mais pobres, como se vê, pagam o custo do país.

Este atual enfoque do país na tributação sobre bens e serviços por impostos indiretos vulnera o princípio da capacidade contributiva a partir de uma não aplicação da progressividade tributária, ou seja, resulta em um sistema regressivo, em que a distribuição de renda e a capacidade receptiva não são observadas (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019).

Ainda sobre a proposta apresentada pela CCiF, a justificativa para a alíquota alta está justamente na soma das diversas alíquotas federais (PIS/Cofins, os diversos IPI), estaduais (ICMS) e municipais (ISS), compreendendo a hipótese possível de uma alíquota municipal própria, devendo a legislação e regulamentação serem nacionais, enquanto a fiscalização seria feita pelos estados e a União, resguardando-se a potencialidade da participação dos municípios nesta coordenação e uniformização da fiscalização.

Independentemente disso, o CCiF destaca a necessidade de que esta transição entre um IVA como o IBS e os impostos substituídos se dê de forma gradual e em longo prazo

para permitir, justamente, a adequação dos benefícios fiscais e dos preços, que sofrerão alterações com o novo modelo implementado, elevando-se progressivamente a alíquota do IBS enquanto se reduz proporcionalmente as alíquotas dos atuais tributos, mantendo-se, ao menos em tese, a carga tributária.

Dizemos “em tese” porque é difícil precisar que a carga tributária se manterá a mesma para quem, por exemplo, não era contribuinte do IPI e do ICMS e que, conforme o próprio CCiF afirma, terá no IBS incorporada as alíquotas de todos os tributos substituídos, a fim de evitar um prejuízo aos cofres públicos.

Acerca das Propostas de Emenda à Constituição (PEC) no Congresso Nacional, principalmente a PEC n. 45/19 e a PEC n. 110/19 (projeto inicial do Deputado Luiz Carlos Hauly), algumas semelhanças e distinções saltam aos olhos.

Primeiramente, as bases de cálculo de ambos os IBS são praticamente idênticas, tendo esta base de incidência todos os bens e serviços, incluindo os bens e direitos, até mesmo aqueles intangíveis, assim como a locação de bens, que atualmente não têm incidência do ICMS ou do ISS.

Para nossa discussão, o principal aspecto é o de que a base de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), de competência municipal, é incorporada ao IBS em ambas as propostas de reforma tributária, subtraindo do município a competência de legislar e arrecadar o ISS, a ser extinguido na reforma.

Há quem proponha a manutenção do ISS a fim de preservar a autonomia impositiva e financeira dos municípios, conforme destacam Hamilton Souza, Humberto Ávila e Roque Carrazza (2019):

A fim de preservar a autonomia impositiva e financeira dos municípios, o atual ISS terá seu escopo alterado, passando a incidir sobre a prestação de serviços que atendam a interesses locais e que sejam prestados prevalentemente a consumidor final. Tais serviços deverão ser previstos de forma taxativa em lista veiculada por lei complementar. Sobre esses serviços não recairá o IBS. Dentre outros, estarão sujeitos ao novo ISS, em especial, aqueles serviços classificados pelo IBGE como “prestados às famílias”, entre os quais: hotelaria, serviços de alimentação e bebidas, serviços de recreação, cultura e lazer, serviços esportivos e clubes sociais, além dos chamados serviços pessoais (lavanderias, salões de beleza, funerárias, estabelecimentos de ensino, pequenas clínicas e consultórios médicos). A carga tributária deverá ser dimensionada de modo a absorver o PIS e a Cofins, que hoje incidem sobre esses itens e pertencem à União. Deve-se salientar, a propósito, que a transferência dos demais serviços ao campo impositivo do IBS federal e do IBS estadual não prejudicará os municípios. Afinal de contas, tanto um quanto outro serão obrigatoriamente partilhados com as autoridades municipais, o que garante uma justa repartição do bolo tributário. Ademais, como a União e os estados estão melhor equipados para a fiscalização de grandes negócios (inclusive os de natureza digital), haverá ganhos de eficiência arrecadatória que também aproveitarão aos municípios.

Enquanto na PEC n. 110/19 a competência para o IBS é estadual, embora instituído pelo Congresso Nacional, a PEC n. 45/19 destina ao âmbito federal a competência para

legislar sobre o imposto, deixando a cargo de cada ente (União, estados e municípios), por meio de lei ordinária, a definição da porcentagem de alíquotas mínimas e máximas, em um quadro de discricionariedade, denominadas de “alíquotas singulares” ou “subalíquotas”.

O objetivo principal da PEC n. 45/19 é a simplificação radical do atual sistema tributário brasileiro, preservando a autonomia dos estados e municípios, os quais poderiam gerir as suas próprias receitas a partir das alterações das subalíquotas, que comporiam a alíquota total do IBS (BRASIL, 2019a).

Contudo, ainda que essa pretensão seja excelente, enfrentamos alguns questionamentos de ordem constitucional, principalmente aqueles que se voltam à análise do pacto federativo e da autonomia desses entes federados para gerenciar da maneira como quiserem os tributos sob sua competência, que passamos a analisar agora.

2. (In)Constitucionalidade, federalismo e autonomia da municipalidade na reforma tributária

Ricardo Lodi Ribeiro (2019), após tecer algumas críticas quanto à iniquidade da proposta de reforma tributária e centrando seu olhar no que considera o cerne da questão a ser enfrentada, a título de conformidade com a Constituição Federal, afirma:

Porém, é no princípio federativo que reside o principal problema da proposta, com a gigantesca redução da competência tributária dos estados e municípios, ainda que se sinalize com a manutenção das receitas atuais por meio da distribuição do produto da arrecadação do imposto por um comitê gestor nacional integrado por representantes de União, estados e municípios, que terá ainda a função de editar o regulamento uniforme do imposto, gerir a arrecadação centralizada, estabelecer critérios para a atuação coordenada dos entes federativos na fiscalização do imposto e representar a União, os estados e municípios, judicial e extrajudicialmente nas matérias relativas ao imposto, cujo contencioso judiciário se dará na Justiça Federal.

De início, cumpre ressaltar que a emenda tende a desvirtuar o modo federativo do Estado criado pela Constituição Federal, que se constitui a partir de uma organização descentralizada, com a característica de uma rígida repartição de competências distribuídas expressamente entre os governos locais e o central (MENDES; COELHO; BRANCO, 2011, p. 143-144).

Tal repartição de competências e das receitas tributárias é classificada como um dos pilares da autonomia dos entes políticos e descentralizados, o que permite inferir que a retirada de tributos da competência de um ou mais destes entes, de modo que afete sua autonomia, pode ser inconstitucional (BRASIL, 2011).

A jurisprudência (BRASIL, 2007) e parte da doutrina (SALDANHA; REIS; HORTA, 2000) têm se posicionado no sentido de que o federalismo do Estado brasileiro não pode ser aquilatado e conceituado a partir de um idealismo do que se considera, *a priori*, como Federação, mas a partir de uma interpretação teleológica e histórica do conceito que o constituinte originário efetivamente adotou.

O Ministro Gilmar Mendes, ao julgar questão de ordem na Ação Direta por Omissão n. 25-DF, destacou a partilha de receitas como fundamental para a manutenção da forma

federativa de um Estado fiscal, especialmente quando se trata de impostos. Para o Ministro, o zelo pela partilha de competências constitucionais entre os entes descentralizados é esvaziado se a divisão de recursos próprios e suficientes para fazer frente aos deveres que foram conferidos a cada um desses entes não é atendida (BRASIL, 2019b).

E a questão não passa apenas pelos valores recebidos pelo ente, mas também por sua autonomia para administrar a receita tributária, conceder isenções fiscais para promover o incentivo econômico em determinada localidade, entre outros institutos jurídicos que permitem o controle da tributação, fiscalização e arrecadação pelo ente tributante.

Tais repartições de competências e receitas tributárias não poderiam ser afastadas ou suspendidas, enfraquecendo o pacto federativo, sob pena, nas palavras do Ministro Velloso, de tais medidas serem tendentes a aboli-lo (BRASIL, 1994). Tais premissas se assentam no efeito *cliquet*, ou seja, na vedação ao retrocesso.

A preservação do equilíbrio constitucional, especialmente do federalismo e da distribuição de competências legislativas, encontra coluna de sustentação na denominada “consagração da fórmula Estado de Direito”, que destaca a imprescindibilidade de o direito ser respeitoso quanto aos limites da hermenêutica sobre as normas constitucionais que tratam das inúmeras competências legislativas, a fim de garantir a teleologia do constituinte sobre a divisão “dos centros de poder entre os entes federativos e suas respectivas autonomias” (BRASIL, 2018), essenciais para a convivência harmoniosa entre União, estados, Distrito Federal e municípios (MIRANDA, 1990).

Inevitavelmente, quem se posiciona pela inconstitucionalidade da PEC n. 45/19 parte da premissa de que a Constituição Federal de 1988 concedeu à União grande parcela dos poderes enumerados e distribuídos de modo privativo e sobre os assuntos de maior importância legislativa, resultando em uma distribuição formal que retratou um federalismo centrípeto, característico dos interesses do constituinte e do cenário histórico, econômico e cultural brasileiro.

Para Lucio Levi (*apud* BOBBIO *et al.*, 2007, p. 482),

a federação constitui, portanto, a realização mais alta dos princípios do constitucionalismo. Com efeito, a ideia do Estado de direito, o Estado que submete todos os poderes à lei constitucional, parece que pode encontrar sua plena realização somente quando, na fase de uma distribuição substancial das competências, o Executivo e o Judiciário assumem as características e as funções que têm no Estado Federal.

É possível especificar ainda mais o conceito de federalismo para compreendermos a existência de um federalismo fiscal, forma pela qual os entes de uma determinada federação são financiados, prevendo uma estrutura federativa que dê relevância adequada à autonomia financeira, a fim de que os entes estaduais e municipais possam, a partir das competências que lhes foram distribuídas, realizar as políticas públicas necessárias para o desenvolvimento da população (SCAFF, 2019).

Nesse sentido, não é constitucionalmente conforme, em um federalismo fiscal, que os entes “subnacionais” dependam dos repasses realizados por outros entes para que possam cumprir com suas obrigações acima mencionadas.

Para Humberto Ávila (2018):

A uniformidade federativa traduz a necessidade de submissão dos entes federados a regras gerais comuns, de modo que a relação entre os próprios entes federados e entre estes e os contribuintes seja estável e previsível. Se as referidas regras gerais anularem o poder de os entes regularem de modo específico e diferenciado questões locais e de seu interesse, bem como suprimirem o seu poder para decidir se instituem ou não determinados tributos, não haverá uniformidade. Pois são precisamente esses pressupostos que o novo imposto desconsidera. Ele será instituído por uma lei complementar aprovada pelo Congresso Nacional, e esta suprimirá o poder de os entes federados decidirem se e como instituem os seus impostos. E não se diga que o Senado Federal compõe o Congresso Nacional e representa os Estados. Tirante a experiência de que os senadores representam os seus eleitores e não os Estados, governados por um governador e por deputados estaduais eleitos pelo povo, os municípios certamente não estão representados no Congresso Nacional e nem mesmo indiretamente poderão conformar a tributação de acordo com os seus interesses.

[...]

Em suma, o novo imposto, se assim for concebido, suprimirá a autonomia em nome da uniformidade. Demolirá um dos pilares do prédio federativo, tal como concretamente edificado pelo constituinte originário, impedindo-o que permaneça de pé.

Por outro lado, consideram os defensores da constitucionalidade da proposta que a autonomia não se centra na competência tributária, ou seja, a competência para legislar sobre o tributo em especial, mas é pulverizada por outras fontes de arrecadação, bastando haver os recursos necessários para que os estados e municípios realizem a consecução de suas atribuições constitucionais para que a autonomia seja garantida.

Ademais, ressaltam que ainda haverá margem de discricionariedade dos estados e dos municípios para definirem suas alíquotas singulares (subalíquotas) a fim de compor a alíquota única de que trata a PEC n. 45/19.

A própria alíquota fixa/única, assim como a inexistência de desonerações totais ou parciais, também passa por críticas de juristas que alegam não haver “prática internacional” substancial a fim de se aplicar, no Brasil, a alíquota fixa que propõe a PEC acima referida. Para Hamilton Souza, Humberto Ávila e Roque Carrazza (2019):

Um dos pilares de sustentação das propostas discutidas, sobretudo da PEC 45/2019 (Câmara), é a ideia de que tributar o consumo via alíquota única para todos os bens e serviços seria mais justo, na linha de suposta prática internacional. Tal afirmação não é correta. Dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) mostram que a maioria dos países tributa o consumo com duas ou mais alíquotas, havendo, ainda, desoneração total para itens essenciais, como alimentos básicos, saúde e educação [...]. De 169 países pesquisados, 154 encampam esse modelo, isto é, 91%. E, dos 36 membros da OCDE, 34 também o fazem, o que equivale a 94% do mundo desenvolvido. Apenas Chile e Japão têm alíquotas únicas. Diante desses números, pergunta-se: a que “prática internacional” os defensores da alíquota única se referem?

Portanto, a alíquota única não reflete a prática internacional. E isso se explica. A tributação sobre o consumo é regressiva por natureza. Somente faixas de alíquotas em número razoável (três, por exemplo) permitem minimizar esse problema, evitando iniquidades óbvias, como a incidência do mesmo percentual sobre itens da cesta básica e joias. Assim, é recomendável abandonar-se a ideia de alíquota única e concentrar o debate na definição de faixas razoáveis de tributação. A escolha deverá considerar, de um lado, as necessidades arrecadatórias dos entes tributantes e, de outro, as peculiaridades econômicas de cada setor, além, é claro, do imperativo de desonerar itens essenciais, sob pena de prejuízo às populações carentes.

Cumpra destacar um movimento relevante da doutrina pela necessidade de uma reforma tributária infraconstitucional, que garanta maior segurança jurídica e ataque os problemas que são diariamente objeto de discussões e debates, judiciais ou extrajudiciais, entre o fisco e o contribuinte. Nas palavras de Heleno Torres (2019):

Quem confiar na retórica do paraíso prometido de extinção do atual sistema dos tributos indiretos ao final dos próximos 10 anos, precisa lembrar apenas de três coisas: não haverá “garantia” de que esta extinção de fato ocorrerá em 2029, pois sempre haverá o risco de “prorrogação” por nova PEC; ter a certeza de que poderá haver uma avalanche de ações judiciais que culminarão em grandes dos conflitos tributários e embates federativos no âmbito do Supremo Tribunal Federal; mas, principalmente, de que o novo imposto (IBS somado ao IPI, ao ICMS, ao ISS e ao PIS/Cofins) trará uma explosão de alíquotas que serão aplicadas à indústria e aos serviços (a serem definidas pelos estados dentro de um limite superior a 20%), sem falar do fim de todos os incentivos fiscais que estimulam o desenvolvimento regional, a tributação na origem para estados produtores e que será quase que extinto o Simples, ao menos na forma que conhecemos hoje.

[...]

A verdadeira reforma tributária, tenho insistido em várias colunas aqui publicadas, há de ser aquela de reforma dos tributos existentes. E todas poderiam estar prontas, com mudanças da legislação infraconstitucional. Ninguém tem dúvidas sobre onde estão todos os problemas e quais são as soluções. No ICMS, por exemplo, urge a redução dos incentivos fiscais (não extinção), a limitação da substituição tributária a poucos setores e a aplicação do regime de créditos financeiros, para tudo o que seja adquirido pela empresa. Igualmente no PIS/Cofins, a redução dos regimes especiais inúmeros e generosos, bem como o emprego de créditos financeiros.

Dentre esses problemas e soluções estão a transação do crédito tributário, o refinanciamento de dívidas, os meios alternativos para solução de conflitos, o combate às fraudes fiscais, a recuperação de ativos e até mesmo a estruturação de uma proximidade e de diálogo entre o contribuinte e o fisco, de modo que promovam um menor custo de conformidade e maior segurança jurídica. Todos esses institutos e diversos outros podem ser reformados por mudanças infraconstitucionais.

Talvez ainda mais longe de ser implementada de forma sistemática, a reforma infraconstitucional não deixa de ter sua relevância, posto que recebe alterações nas legislações tributárias de forma paulatina, mesmo que com discussões descentralizadas sobre cada um dos assuntos.

Em conclusão, voltando às reformas constitucionais, especialmente à PEC n. 45/19, ressalta-se que esta, assim como a PEC n. 110/19, pode sofrer grandes mudanças nas Casas Legislativas, o que impõe a necessidade de um acompanhamento atento para garantir que os limites constitucionais sejam observados e, essencialmente, debatidos pela sociedade, ainda que seja inevitável a judicialização da questão e o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

3. O imposto predial e territorial urbano: o destaque do imposto na competência dos municípios pós-reforma tributária

Permanecendo inalterados os outros dois impostos que estavam originalmente dispostos na distribuição de competências para os municípios, tanto o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis quanto o Imposto Predial e Territorial Urbano ganham destaque na gestão tributária do ente municipal.

Com a perda da competência municipal sobre o Imposto Sobre Serviços que, em geral, representa a maior fonte de arrecadação própria da maioria dos municípios brasileiros, o Imposto Predial e Territorial Urbano, que ocupa a segunda posição, passará a ser a principal fonte própria desse ente.

Se cumprida a promessa de manutenção da autonomia financeira dos municípios pelo repasse do valor suficiente para a consecução das políticas públicas e das outras competências municipais, os custos para a arrecadação desses valores, por parte dos municípios, podem ser reduzidos.

A existência de milhares de municípios pelo país, muitas vezes com pequena população e baixa arrecadação, dificulta até mesmo a criação de toda uma estrutura fiscal para que se possa instituir, cobrar e arrecadar os tributos de sua competência.

O art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que determina ser requisito essencial da gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência do ente federado, deve ser interpretado a partir de um viés econômico, e não jurídico, a partir de uma perspectiva constitucional da própria autonomia do ente e da facultatividade característica da competência tributária.

Assim, não é possível responsabilizar o pequeno município que não tem capacidade econômica para, ao instituir um tributo específico de sua competência, criar os cargos, construir os prédios e as instalações e custear sua estrutura, obtendo valores menores que o da própria manutenção da máquina estatal.

Do mesmo modo, ainda não houve qualquer condenação ou movimentação para se ver aplicado o dispositivo da LRF acima mencionado à União, na medida em que não se instituiu o Imposto sobre Grandes Fortunas; mas, ao que parece, aquilatando-se a natureza do art. 11 pelo viés econômico, não é o caso mesmo.

Contudo, o município ainda poderá fazer uma boa gestão do Imposto Predial e Territorial Urbano, aproveitando as recentes interpretações jurisprudenciais e as legislações tributárias, aumentando a capacidade arrecadatória para fazer frente aos gastos públicos.

Mais do que nunca, o município deverá destinar sua atenção ao que dispõe o §1º e seus incisos do art. 32 do Código Tributário Nacional a fim de praticar os melhoramentos necessários para fazer valer o conceito de zona urbana e então permitir a exação do IPTU.

O não cumprimento desses melhoramentos é fundamento suficiente para afastar a cobrança do IPTU pelo desenquadramento da zona como urbana, beneficiando o contribuinte e afetando a arrecadação tributária do município⁴.

Ocorre que o próprio Código Tributário Nacional, no mesmo art. 32, em seu §2º, estabelece uma exceção à regra de melhoramentos mínimos, qual seja: quando a lei municipal considera as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, nas quais constam loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, ainda que fora das zonas definidas no parágrafo 1º.

Em que pese a não menção a loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, há decisões, incluindo do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça de São Paulo, que aplicam o §2º do art. 32 do CTN para afastar a argumentação da inexistência de melhorias, entendendo a desnecessidade destas⁵.

O Plano Diretor do município, para aqueles constitucionalmente obrigados a adotá-lo, se mostra imprescindível para que se realize a gestão tributária do IPTU, garantindo a aplicação do referido imposto em seu caráter extrafiscal.

Para Lígia Melo (2010, p. 57):

O capítulo sobre política urbana, inserido no Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira, arts. 182 e 183, demonstra a preocupação do legislador em parametrizar a forma de desenvolvimento e crescimento das cidades. Encaminha o Administrador Municipal para o planejamento urbano, responsabiliza-o pela definição do uso da propriedade individual em conformidade com as necessidades que apresentam os aglomerados urbanos, indicando balizas para a urbanização e urbanificação (processo deliberado de correção da urbanização) das cidades e, especialmente, aponta soluções jurídicas para a promoção do acesso à moradia por meio da segurança da posse. O papel do planejamento urbano, como já dito, recebeu grande destaque, e a responsabilidade do Município para a promoção da política urbana teve no Plano Diretor a sua sedimentação.

Nessa esteira é a lição de Nelson Saule Júnior (1997, p. 34-36), em crítica ao antigo Plano Diretor de Desenvolvimento Integrado (PDDI), instrumento imposto pelos estados para prestarem auxílio financeiro aos municípios e que era considerado um instrumento rígido, formal e tecnocrata, sem exigências mínimas sobre as necessidades comuns das zonas urbanas:

⁴ “IPTU INEXISTÊNCIA DOS MELHORAMENTOS DO ART. 32, § 1º, DO CTN – INEXIGIBILIDADE. Ressalvadas as hipóteses de incidência do ITR (art. 15 do Decreto-Lei n.º 57/66), a verificação da incidência do IPTU depende da aplicação da regra do art. 32 do CTN, que exige a existência de pelo menos dois dos melhoramentos arrolados nos incisos do § 1º, do mesmo dispositivo legal. RECURSO IMPROVIDO” (TJ-SP – APL: 9000503582007826 SP 9000503-58.2007.8.26.0506, Relator: Carlos Giarusso Santos, Data de Julgamento: 28/06/2012, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 05/07/2012).

⁵ AgInt no REsp 1576548/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 27/06/2017, DJe 03/08/2017; TJ-SP – AC: 10011382120188260368 SP 1001138-21.2018.8.26.0368, Relator: Ricardo Chimenti, Data de Julgamento: 17/06/2019, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 17/06/2019.

A previsão do plano diretor através de uma norma constitucional acarreta uma profunda distinção com o plano diretor de desenvolvimento integrado, no qual o plano deixa de ser uma peça basicamente técnica e se transforma numa instituição jurídica, uma vez que o planejamento é uma previsão constitucional onde a obrigação de elaborar o plano diretor se converte numa missão constitucional aos Municípios com mais de vinte mil habitantes.

É a partir do Plano Diretor, obrigatório para cidades com mais de 20 mil habitantes, que há a definição da função social da propriedade, a qual se extrai da concepção de função social da cidade.

Na ausência do Plano Diretor, não há como estabelecer parâmetros para a instituição de um IPTU progressivo no tempo, de caráter extrafiscal (§2º do art. 182 da CF), pois o atendimento da função social da propriedade, longe do que parece ser, tem critérios objetivos insertos no Plano Diretor do município.

Entretanto, o movimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça tem sido pela aplicabilidade da progressividade de impostos reais, ou seja, não apenas os impostos subjetivos seriam capazes de aferir a condição econômica e a capacidade contributiva, mas aqueles que incidem sobre a propriedade também.

O postulado da igualdade deve ser compreendido não em seu sentido formal, mas material, como explicita Elizabeth Carrazza (2015, p. 41):

A igualdade preconizada pela Carta Magna não visa ao tratamento de todos de um modo idêntico pelas normas jurídicas. Absurdo pretender-se a imposição dos mesmos deveres e a concessão dos mesmos direitos a todos os indivíduos de maneira indiscriminada, esquecendo-se, como visto, de que existem diferenças entre crianças e adultos, jovens e velhos, ricos e pobres, etc...

Nesse mesmo sentido é a asserção de Humberto Ávila (2011, p. 44):

Somente uma distinção, fundada em uma diferenciação factual existente entre os contribuintes, pode ser considerada válida. Uma diferenciação de contribuintes, feita com base em motivos meramente subjetivos e não fundamentada em finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível é irrazoável.

O entendimento tradicional era da aplicabilidade da progressividade estritamente aos impostos pessoais, distinguindo-os dos impostos reais e, sob o manto dessa conceituação, não se adotaria a progressividade sobre os impostos reais em razão de uma suposta impossibilidade de aferir a capacidade contributiva.

Com o advento da EC n. 29/2000, a progressividade das alíquotas do IPTU foi inserida no texto constitucional, mudando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à matéria. Dispõe o art. 156, §1º e respectivos incisos da Constituição Federal:

Art. 156

§1º. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, §4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Para Klaus Tipke (2012, p. 18), há que se considerar que todas as prestações pecuniárias versam de uma forma ou outra sobre a manifestação de renda:

Todos os impostos (prestação pecuniárias) que existem e que existiram – independentemente de sua denominação e do objeto imponible mencionado pelo legislador – são apenas diferentes formas de aparição do gravame sobre a renda (acumulada). Por isso há apenas uma fonte imponible, a saber, a renda (acumulada).

Para Elizabeth Carrazza (2015, p. 188-189), a progressividade do caráter fiscal do IPTU, mesmo antes da EC n. 29/2000, era clara; porém, não sendo esse o entendimento da Suprema Corte, somente com a EC n. 29/2000 se consagrou, de vez, a progressividade nesse imposto:

O STF, ao enunciar a súmula 589⁶, não estava tratando de uma progressividade de natureza fiscal – que é a que se fundamentou com a EC 29/2000 – mas sim de natureza extrafiscal, voltada ao desestímulo da concentração de diversas propriedades urbanas nas mãos de uma só pessoa. Inclusive o anverso da referida indução tributária consubstancia-se na súmula 539, que prescreve que “é constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possui outro”.

É possível verificar uma mudança, ao longo do tempo, do posicionamento do STF quanto à progressividade em impostos reais. Enquanto na Súmula 656 estava assentada mais uma manifestação de inviabilidade dessa progressividade, ao tratar do ITBI, o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de julgar a constitucionalidade da progressividade em relação ao ITCMD⁷.

Conclusão

A reforma tributária constitucional, por meio das propostas de emenda à Constituição, principalmente a PEC n. 45/19 e PEC n. 110/19, de iniciativa da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, respectivamente, tem relevante papel na reestruturação do sistema

⁶ Súmula 589: “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.

⁷ TF – RE: 562045 RS, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Data de Julgamento: 06/02/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-233, Divulg. 26-11-2013, Public. 27-11-2013, Ement. VOL-02712-01 PP-00001.

tributário brasileiro a partir da criação de um Imposto sobre Valor Agregado, que extinguirá, entre outros tributos, o Imposto Sobre Serviços, de competência municipal.

Tais propostas sofrem críticas por parte da doutrina, na qual juristas consideram essas supressões de competência legislativa uma afronta ao pacto federativo e ao Estado fiscal, na medida em que, ao diminuir a rígida repartição de competências, reduzem a autonomia dos entes políticos, que não poderão mais dispor sobre receitas próprias.

Com a perda da competência tributária sobre o ISS, geralmente responsável pelo maior volume de receitas próprias dos municípios, o Imposto Predial e Territorial Urbano passará a ter o papel de protagonista na gestão tributária municipal.

A própria máquina de arrecadação municipal deverá ter alterações significativas, tendo em vista que a fiscalização e arrecadação do então Imposto Sobre Serviços passará a ser de responsabilidade de um comitê conjunto, principalmente entre os estados e a União, ainda que com a participação dos municípios e a não tão clara operabilidade dessa reunião de milhares de entes distintos.

Por essas razões, os requisitos do §1º do art. 32 do CTN para considerar uma propriedade como zona urbana passível da exação do IPTU ganham atenção maior, assim como as exceções previstas no §2º do mesmo dispositivo.

O Plano Diretor municipal, essencial para conceituar a função social da propriedade no ordenamento urbanístico, será necessário para assegurar a utilização da extrafiscalidade por meio do IPTU e, assim, auxiliar na consecução das políticas públicas e do desenvolvimento local, diminuindo o máximo possível os gastos públicos quando possível que agentes econômicos reajam a incentivos.

O caráter progressivo fiscal do IPTU também auxiliará o município a determinar a capacidade contributiva de sua população, permitindo, ao mesmo tempo, a progressividade do sistema tributário e uma maior arrecadação daqueles que assim puderem contribuir.

Em geral, além desses, inúmeros outros entendimentos das incidências do referido imposto podem auxiliar a gestão tributária do município, como o afastamento da imunidade recíproca, conforme julgamento do Supremo Tribunal Federal no *leading case* RE 434.251/RJ.

Portanto, cabe o acompanhamento da tramitação das Propostas de Emenda à Constituição voltadas a excluir da competência municipal o ISS para que os municípios possam, gradualmente ou desde já, atribuir maior importância aos seus outros tributos, especialmente o Imposto Predial e Territorial Urbano, com o objetivo de maximizar suas receitas próprias, dentro dos limites legais e constitucionais e, assim, favorecer sua autonomia financeira consagrada pelo federalismo fiscal.

Referências bibliográficas

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. IVA, uma proposta inconstitucional. *Exame*, São Paulo, 18 out. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2UT9gJL>. Acesso em: 12 mar. 2020.

BOBBIO, Norberto *et al.* *Dicionário de política*. Brasília, DF: Universidade de Brasília, 2007. v. 1.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC 926-5, voto do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 1º/9/93. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 6 maio 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2024-DF, Relator Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 03.05.2007. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 21 jun. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 591.033, Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 17.11.2010. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 24 fev. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4228-DF, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 01.08.2018. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 10 ago. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. *Estudo e consulta: Reforma Tributária: PEC 110/2019*, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados. Brasília, DF: Consultoria Legislativa, 2019a. Disponível em: <https://bit.ly/3dcS0p5>. Acesso em: 12 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADO 25-DF, relator ministro Gilmar Mendes, *Questão de Ordem*, j. 21/01/2019. Brasília, DF, 2019b. Disponível em: <https://bit.ly/3hCbvuq>. Acesso em: 12 mar. 2020.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços*. São Paulo: CCiF, 2017. (Nota Técnica, n. 1).

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil*. Brasília, DF: Ipea, 2019. (Texto para Discussão, n. 2449). Disponível em: <https://bit.ly/37DxxID>. Acesso em: 12 mar. 2020.

GASSEN, Valcir; SILVA, Jamyl de Jesus. Matriz tributária, (in)justiça fiscal e objetivos do Estado brasileiro. *Revista do Superior Tribunal de Justiça*, Brasília, DF, v. 28, n. 242, p. 701-720, 2016.

MELO, Lígia. *Direito à moradia no Brasil: política urbana e acesso por meio da regularização fundiária*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1990. t. 1.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma Tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. *ConJur*, São Paulo, 8 abr. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3hCaAKD>. Acesso em: 12 mar. 2020.

SALDANHA, Nelson; REIS, Palhares Moreira; HORTA, Raul Machado. Formas simétrica e assimétrica do federalismo no estado moderno. In: SALDANHA, Nelson; REIS, Palhares Moreira (coord.). *Estudos jurídicos, políticos e sociais: homenagem a Gláucio Veiga*. Curitiba: Juruá, 2000. p. 211-220.

SAULE JÚNIOR, Nelson. *Novas perspectivas do direito urbanístico brasileiro: ordenamento constitucional da política urbana: aplicação e eficácia do plano diretor*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. *ConJur*, São Paulo, 16 abr. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2Ccljep>. Acesso em: 12 mar. 2020.

SOUZA, Hamilton; ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque. A reforma tributária que o Brasil precisa: parte 1. *ConJur*, São Paulo, 8 nov. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3hx5wqZ>. Acesso em: 12 mar. 2020.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Reforma tributária infraconstitucional precisa avançar. *ConJur*, São Paulo, 5 jun. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3eeva1x>. Acesso em: 12 mar. 2020.

VILLAS-BÔAS, M. A. A reforma tributária estrutural do Brasil proposta por Mangabeira Unger. *ConJur*, São Paulo, 10 out. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Bhrbmp>. Acesso em: 12 mar. 2020.

O princípio do não confisco no direito tributário

Monica de Almeida Magalhães Serrano¹
Desembargadora do Tribunal de Justiça de São Paulo

Priscila Mafra Bernardes Lenza Schlickmann²
Assistente jurídico

1. Introdução

A tributação está classicamente ligada à ideia de transferência de valores de particulares ao Estado, sendo uma das principais fontes de receitas do Poder Público e, por conseguinte, de grande valia, posto que é através dessa receita que o Estado irá realizar os objetivos de interesse social, tais como implementar programas essenciais ao cidadão, seja na área previdenciária, da saúde, seja em projetos educacionais, de moradia e outros. Vale ressaltar que tal concepção de tributo é atual, concernente à concepção do Estado Moderno de Direito.

O vocábulo tributo remonta à Antiguidade, tendo surgido inicialmente como oferenda aos deuses e, posteriormente, aos reis, considerados divindades, de modo que sempre esteve ligado diretamente a atuações que revertersem algo concreto para a população.³ Com efeito, o tributo foi muito utilizado pelos Reis como meio para fortalecimento de seus exércitos e financiamento de guerras, como também, já na Idade Moderna, para o custeio de grandes expedições e navegações.

O abuso na cobrança de tributos levou à ocorrência de variadas injustiças, como também provocou a eclosão de várias guerras e embates.

Na Idade Média, em que imperou o sistema feudal, com poder concentrado no monarca, os camponeses suportavam várias espécies de tributos, muitas vezes com prejuízo da subsistência própria e da família, pagos em gênero ou dinheiro. Nesse sentido, pode ser citada a corveia, a talha e a banalidade.⁴

Na verdade, não havia qualquer limitação à atuação dos reis. Nessa época, inclusive, imperava a teoria da irresponsabilidade civil dos Estados, em que a sociedade se estabelecia sobre ideias que originaram frases como “*the king can do no wrong*”.

No quesito da tributação, o Estado cobrava o cidadão de forma ilimitada e ao seu livre-arbítrio, buscando renda a qualquer custo, o que provocou, no passado, acirradas revoluções sociais. Vale citar, a exemplificar, a guerra da Independência dos EUA,

¹ Graduada pela PUC/SP, mestre em Direito do Estado pela PUC/SP, doutoranda em Direito Processual Tributário pela PUC/SP, Ex-Procuradora do Estado, Desembargadora do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Classe Quinto Constitucional.

² Graduada pela PUC/SP, pós-graduada pela Escola Superior do Ministério Público, Assistente de Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

³ BRITO, Fernando. E se imposto não existisse? In: *Superinteressante*. São Paulo, 25 maio 2011 Disponível em: <https://bit.ly/2zJJGiK>. Acesso em: 2 abr. 2020.

⁴ OBRIGAÇÕES FEUDAIS. In: *Wikipedia*: a enciclopédia livre. São Francisco: Wikimedia Foundation, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2zMqrFj>. Acesso em: 2 abr. 2020.

que teve como causa a cobrança pesada de impostos da coroa britânica, ou ainda, no Brasil, a Conjuração Mineira, em 1789, que teve como fator desencadeante a cobrança do quinto do ouro.

Na Inglaterra, João Sem Terra governou com abuso de poder e mediante cobrança duplicada de tributos, com o objetivo de financiar e custear gastos para manutenção de exércitos. A atuação desmedida causou tanta insatisfação e falta de apoio que o povo se revoltou ante grande exploração, o que o levou a assinar a conhecida ‘Magna Carta’, que passou a ter valor histórico essencial, por ter figurado como uma das primeiras limitações ao poder dos reis de tributar.

Com a eclosão da Revolução Francesa, em 1789, restou aprovada a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que surge como primeiro documento a declarar os direitos fundamentais da pessoa humana, com significado importante para conter o excesso e/ou abuso de poder.

Todavia, mesmo nos dias atuais, em que são concretos os direitos do contribuinte, a grande questão que se deve colocar é justamente em relação aos limites que devem ser estabelecidos ao exercício do poder estatal da arrecadação, visando salvaguardar os direitos de cada cidadão, delimitando a capacidade contributiva de cada qual, mas, por outro lado, possibilitando a promoção e efetivação de atividades essenciais à vida digna.

A Constituição Brasileira de 1988 é a base estrutural do sistema e, por conseguinte, gênese do princípio do não confisco. A concretização de um sistema democrático, com ampla disposição de direitos e garantias fundamentais, inovou o sistema tributário, estabelecendo regras claras de competência e limites ao poder de tributar.

Nesse sentido, vale registrar que a Constituição Federal, em seu artigo 1º, consagrou a concretização de um Estado Democrático de Direito e seus fundamentos: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e pluralismo político.

Tais valores e fundamentos irradiam por todo o sistema jurídico, inclusive o sistema jurídico tributário constitucional e é nesse contexto que será abordado o tema relativo ao princípio do não confisco, com a busca por uma delimitação, alinhada, ademais, aos direitos fundamentais do contribuinte, como cidadão, o que implica, ainda que indiretamente, abordar os princípios da capacidade contributiva e isonomia.

2. O direito fundamental do contribuinte à tributação justa

O estudo da tributação e do princípio do não confisco deve ser desenvolvido mediante contextualização com os valores consagrados pela ordem constitucional brasileira atual, pois a tributação ainda possui uma associação subjetiva da nomenclatura, por parte dos cidadãos, a algo negativo, ilegítimo e arbitrário.

Historicamente, é fato que a tributação nem sempre ocorreu de forma legítima, sendo certo que a regulamentação, como visto acima, e respectivas limitações ao poder de tributar são relativamente recentes.

Com o advento do Estado de Direito e dos regimes democráticos, a tributação passou a ser objeto de regulamentação, evitando qualquer atuação arbitrária do Poder Público, e ainda, alinhando as receitas à gestão adequada da coisa pública, que deve estar direcionada ao benefício da coletividade.

Como bem nos ensina Roque Antonio Carrazza:

Foi só com o surgimento dos modernos Estados de Direito – como melhor verificaremos no próximo capítulo – que começaram a ser garantidos, de modo mais efetivo, os direitos dos contribuintes. A partir daí o “poder de tributar” passou a sofrer uma série de limitações, dentre as quais destacamos a que exige seu exercício por meio de lei.

O Estado de Direito assegura o império da lei, como expressão da vontade popular.

Também no Brasil, a instituição e a cobrança dos tributos estão limitadas pelo princípio da legalidade, uma das traves mestras de nosso direito tributário, conforme passamos a expor e a fundamentar.⁵

Vale trazer à tona apontamento de Fabio Brun Goldschmidt acerca do princípio do não confisco e da importância de sua configuração no Estado de Direito:

A importância maiúscula que atribuímos a esse princípio se deve ao fato de que a vedação ao efeito de confisco está ontologicamente ligada à tributação no Estado de Direito. Com efeito, se a tributação pode ser compreendida como uma limitação ao direito de propriedade, o princípio do não-confisco tem função precípua de introduzir um marco a essa limitação.⁶

Assim, é imprescindível para o estudo do princípio do não confisco, além da observância à estrutura do sistema jurídico tributário, por meio da delimitação de competência, limites ao poder de tributar e princípios que regem a matéria, observar todos os valores constitucionais concernentes à conformação do conceito à plenitude do cidadão, enquanto exercente de uma vida digna.

E, como afirma Fernando Facury Scaff:

Se os Fundamentos são o ponto de partida e a base das ações, os Objetivos indicam o ponto de chegada, uma incessante busca para onde deve esta sociedade. Constituem-se em um farol que aponta o destino a ser alcançado pela Sociedade brasileira.

Um dos meios disponíveis nessa busca dos Objetivos é a afirmação e ampliação dos direitos humanos de 2ª dimensão (direitos fundamentais sociais), que são, por definição, direito a prestações. Assim, não é razoável que se aloquem todos os recursos públicos disponíveis para sua implementação, mas é imprescindível que sejam disponibilizados recursos públicos bastantes e suficientes, de forma proporcional aos problemas encontrados e de forma progressiva no tempo, de modo que as deficiências para o exercício das liberdades jurídicas sejam sanadas através do pleno exercício das liberdades reais, ou, por outras palavras, para o exercício pleno das capacidades de cada indivíduo ou coletividade de indivíduos.

⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 278.

⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2004, p. 32.

É com base nesses Fundamentos e nos Objetivos traçados em 1988 pelo constituinte originário que todas as pessoas físicas e jurídicas reguladas pelas leis brasileiras devem pautar suas ações. Observa-se que este preceito é determinante para toda e qualquer ação governamental (ou não) e para as interpretações do texto constitucional e do texto normativo que advém da Carta de 1988 ou que por ela foi recepcionado. É uma nova diretriz que foi estabelecida na redemocratização brasileira pós-88.

Denominada pelo então presidente da Câmara dos Deputados, Ulysses Guimarães, de Constituição Cidadã, a Constituição Federal é considerada uma das constituições mais avançadas e democráticas no que diz respeito aos direitos e garantias individuais do cidadão, além de expressiva participação popular na elaboração do texto, com a consagração da eleição direta, elemento essencial de uma democracia.

Como bem relata Uadi Lammêgo Bulos:

a dignidade da pessoa humana, enquanto vetor determinante da atividade exegética da Constituição de 1988, consigna um sobreprincípio, ombreando os demais pórticos constitucionais, como o da legalidade (art. 5º, II), o da liberdade de profissão (art. 5º, XIII), o da moralidade administrativa (art. 37) etc. Sua observância é, pois, obrigatória para a interpretação de qualquer norma constitucional, devido à força centrípeta que possui, atraindo em torno de si o conteúdo de todos os direitos básicos e inalienáveis do homem.⁷

É importante frisar que tais palavras não são meras colocações formais na Constituição, ou simples diletantismo, mas sim valores efetivamente adotados. São vetores obrigatórios.

No tocante ao sistema tributário constitucional, a Constituição Federal bem delimitou a estrutura, através da atribuição de competência, limites à tributação, e apontou os princípios que lhe seriam estruturantes.

Em relação aos princípios, como destacam Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior:

determinam a regra que deverá ser aplicada pelo intérprete, demonstrando um caminho a seguir. Podemos falar na existência de uma hierarquia interna valorativa dentro das normas constitucionais, ficando os princípios em um plano superior, exatamente pelo caráter de regra estrutural que apresentam.⁸

Igualmente, conferindo posição de preeminência, segue as palavras de Roque Antonio Carrazza, segundo o qual

⁷ BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal anotada*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 60.

⁸ ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Verbatim, 2017, p. 107.

*princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.*⁹

Outrossim, devem servir os princípios como parâmetro de interpretação e, como bem explicita Estevão Horvath

a convivência com princípios é no máximo conflitual, ao contrário do que sucede com as regras, em que ela é antinômica: os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se (Canotilho), eles permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem como as regras à 'lógica do tudo ou nada'), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes (idem). Assim, não se trataria de procurar uma interpretação isolada a cada um dos princípios, mas sim sopesá-los, atribuir a cada um deles o seu peso e o seu devido valor. Daí que, ainda que se possa extrair a proibição do confisco de outros princípios mas tradicionais e expressos, a sua formulação no direito positivo pode propiciar-lhe um alcance maior, ou pelo menos diferenciado com relação àqueles dos quais derivaria.^{10, 11}

Assim, o estudo do princípio do não confisco não pode se dar de forma isolada e destacado dos sistemas constitucional e tributários e dos valores deles decorrentes.

Ao contrário: essencial ao estudo do princípio do não confisco a confrontação com todos os valores e princípios consagrados pelo Estado Brasileiro, com maior ênfase aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e proporcionalidade e do direito à propriedade.

Importa ressaltar que, além da necessária contextualização do princípio do não confisco com o sistema constitucional tributário (princípio da unidade da Constituição), há que se pontuar que é necessária sempre a preocupação de se fazer respeitados os direitos fundamentais do cidadão, com a observação da princípio da máxima efetividade que, como afirmam mais uma vez Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior,

*tem particular relevância em relação aos direitos fundamentais, que, dotados de comando de aplicabilidade imediata e de âmbito de incidência necessariamente prospectivo quando em colisão com outros valores da Constituição, devem ser realizados da maneira mais ampla dentre as materialmente palpáveis.*¹²

⁹ Op. cit., p. 49.

¹⁰ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40.

¹¹ Utilizada aqui a colocação diferencial entre princípio e regras como espécies de normas jurídicas. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

¹² Op. cit., p. 128.

A tributação, portanto, legítima, inserida em um Estado Democrático, passa a figurar como dever do cidadão, na consecução do bem-estar social, mas em contrapartida, reverte também em direito deste, na observação dos requisitos constitucionais e na cobrança de montante que não importe em confisco e que seja justo e proporcional à não aniquilação de suas propriedades e do exercício de uma vida digna, que traz ínsita a observação ao menos do mínimo vital para a sobrevivência.

3. A Constituição e o princípio do não confisco

Antes de abordar o tema pela ótica da Constituição Federal, importante dizer que, devido à complexidade de delimitar e definir o não confisco, há, na doutrina, divergência já no que tange à denominação do princípio em comento.

Roque Carrazza¹³ e Estevão Horvath¹⁴ utilizam a denominação “princípio do não-confisco” ou “não-confiscatoriedade”.

Fabio Brun Goldschmidt¹⁵, que também apresenta obra importante sobre tal questão, de sua parte acata só a denominação “princípio do não-confisco”. Já Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁶ e Hugo de Brito Machado¹⁷ o denominam “princípio da proibição de confisco”, entre outros.

Adotaremos a denominação princípio do não confisco.

O princípio do não confisco passou a constar expressamente na Constituição Federal de 1988, muito embora a Constituição Federal de 1934 já estabelecesse o limite máximo de tributação a um patamar de 20% (vinte por cento), o que de certo não tem a mesma abrangência e significado como atualmente, tal como podemos observar abaixo:

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

(...)

IV – Utilizar tributo com efeito de confisco.

Claramente, a abrangência pretendida pela CF/88, se comparada à CF/34, é de maior amplitude, até mesmo porque estabelecer percentual rígido para fins de caracterizar o que seria confisco não se mostra a melhor técnica jurídica, sendo o mais adequado a avaliação a cada caso concreto, como se verificará adiante.

De outro lado, vê-se que, caso não estivesse expresso, o princípio do não confisco decorreria logicamente do sistema constitucional tributário e de outros princípios, como o da legalidade, igualdade e da capacidade contributiva.

Efetivamente, se estudado à luz do sistema tributário constitucional, lançando mão, outrossim, do princípio da unidade da Constituição, por certo é que o princípio do não confisco teria decorrência lógica, dispensando a colocação expressa na Constituição

¹³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 120.

¹⁴ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

¹⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2004.

¹⁶ Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense, São Paulo: 15ª ed., 2016, p.239

¹⁷ Curso de Direito Tributário. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.

Federal. Entretanto, quando expresso o valor, verifica-se que a densidade do princípio ganha maior importância.

E, como bem afirma Aliomar Baleeiro:

esse princípio é alinhado pela Carta Magna entre aqueles que configuram ‘limitações do poder de tributar’. É uma norma de restrição, endereçada primacialmente ao legislador, o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar.¹⁸

4. Delimitação de tributo com efeito de confisco

Expresso o princípio do não confisco na Constituição Federal e configurado como limitação de tributar dirigida a todas as esferas federativas, resta saber o significado e o alcance da expressão “tributo com efeito de confisco”. A verdade é que se trata de um conceito indeterminado pela Constituição Federal ou, até mesmo, pelas leis infraconstitucionais. Assim, há esforço de diversos juristas para determinar tal conceito.

Fredie Didier Jr. explicita:

Não é raro que, na elaboração de textos normativos, o legislador se valha de conceitos juridicamente indeterminados, com o claro propósito de transferir ao órgão jurisdicional a tarefa de concretização do sentido dessas expressões, caso a caso. “Boa-fé”, “grave lesão”, “risco de dano”, “justo motivo”, “calamidade pública”, “repercussão geral” etc. são alguns exemplos.¹⁹

A Constituição utiliza a aceção tributo com efeito de confisco, sem sequer configurar o que seria confisco. Assim, há que se excluir da delimitação do conceito o confisco propriamente dito.

Confisco, para Estevão Horvath, enquanto ato de confiscar, tem geralmente o significado “de ataque à propriedade privada, pelo Estado, sem compensação ao proprietário”.²⁰

Igualmente, de acordo com definição do *Wikipedia*, confisco seria “a tomada da propriedade de uma dada pessoa ou organização, sem compensação, por parte do governo ou outra autoridade pública, sem que haja lugar ao pagamento de qualquer compensação”.

Assim, o confisco está a significar ato ilegal. Confiscar, pois, traduz-se em apreensão de propriedade em favor do Fisco, sem qualquer compensação, exceto nos autos expressamente autorizados, tais como os artigos 5º, XLV e XLVI, ‘a’ e ‘b’, e 243, da CF:

A proibição ao confisco, outrossim, está diretamente ligada ao direito de propriedade, que é resguardado pela Constituição Federal e deve ser exercida amplamente, mas como afirma Fabio Brun ‘a propriedade privada é pilar de sustentação do sistema capitalista e

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Forense: Rio de Janeiro, 2006. p. 570.

¹⁹ DIDIER JR. Fredie. Editorial 107. In: *frediedidier*. Salvador, 28 ago. 2010. Disponível em: <https://bit.ly/3fH11rU>.

²⁰ Op. cit., p. 46.

*existe uma relação de dependência recíproca entre o reconhecimento desse direito e o dever de contribuir ao sustento do Estado mediante o sistema tributário’.*²¹

Desta forma, a tributação é um meio legal pelo qual se transfere patrimônio particular aos cofres públicos, para atingir objetivos públicos e para a realização de serviços relevantes, também resguardados constitucionalmente. Desta forma, sempre irá, em alguma medida, limitar a propriedade, aqui entendida *lato sensu*, mas não pode reduzi-la ou exterminá-la completamente.²²

A tributação, justamente pela finalidade de realização do bem comum social, não requer indenização, enquanto a redução integral de uma propriedade, exceto como penalidade prevista em lei, por se tratar de ato arbitrário, exigirá indenização respectiva. Assim é que jamais pode implicar a tributação privação total da propriedade, justamente por não se tratar de penalidade. A penalidade atua sobre fatos ilícitos.

Mas qual seria a medida exata para a delimitação entre a tributação legítima e a confiscatória?

Claro que não se pode desconhecer que em algum ponto a tributação tem uma conotação destrutiva, de acordo com a teoria de Marshall.

Em tal sentido, relata Fernando Facury Scaff: “falo de John Marshall (1755-1835), também Juiz da Suprema Corte dos EUA, que no caso *McCulloch v. Maryland*, de 1819, declarou: ‘O poder de tributar envolve o poder de destruir’”.²³

No entanto, a concepção atual de tributação deve estar destituída de caráter negativo, por estar inserida no Estado de Direito Democrático, enquanto dever do cidadão em contribuir para a realização do bem-comum. Isso não leva a justificar a ocorrência de confisco, que persiste como verdadeira penalização de ato lícito, isto é, inconstitucional.

Devidamente configurado o confisco, surge, agora, a grande indagação: qual seria a forma para identificar o tributo com efeito confiscatório?

Disciplina Roque Antonio Carrazza:

*Ainda que o termo padeça da ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a situação que revela, prima facie, que o contribuinte está sendo gravado além da conta, a título de tributo.*²⁴

Renato Lopes Becho entende que o efeito confiscatório é conceito indeterminado, que exige certo grau de esforço interpretativo para fins de delimitar o princípio constitucional. A solução para identificação não estaria na alíquota, pois há alíquotas superiores a 100%

²¹ Op. cit., p. 41.

²² Fabio Brun, op. cit., p. 40, explicita o contexto que deve ser utilizado para propriedade, que aqui acatamos, segundo, ainda, noção utilizada por Casanova: “Como explica o autor, quando se fala de direito de propriedade como objeto de uma garantia amparada constitucionalmente, não se está protegendo o direito de propriedade sobre cada bem concreto. Trata-se, isso sim, de uma garantia institucional que protege não somente (ou melhor, não tanto) a posição jurídica daqueles que já são proprietários, senão a própria penalização do direito de propriedade, como instituição. O protegido não é o domínio como conjunto de faculdades de que é titular o proprietário, mas a própria intangibilidade do valor patrimonial”.

²³ Tributação fica entre ‘preço da civilização’ e ‘poder de destruir’. Consultor Jurídico, 8 out. 2013.

²⁴ Op. cit., p. 120.

consideradas legais, como os incidentes sobre cigarros (Decreto 630/1992: 330%), e também não seria a natureza do tributo, pois a exemplificar, a contribuição de melhoria pode vir a ter alíquota de 100% da valorização imobiliária. O autor, então, diferencia tributação da aplicação de pena e entende que o conhecimento do princípio da vedação a tributo com efeito de confisco só pode ocorrer pela teoria dos valores. Segundo ele, deve existir primeiro uma lei infraconstitucional, para que possa ser considerada contrária ou não ao princípio e, para tanto, deverá ser utilizada a Teoria do Conhecimento, que deduz a partir de um juízo sintético (e não meramente analítico, que requer uma lógica formal), para concluir que as leis tributárias podem ser confiscatórias e não confiscatórias. O predicado confiscatório, no caso, acrescentando algo ao sujeito: leis tributárias. Ademais, o juízo formulado seria sintético, verificável *a posteriori* (conhecimento *a posteriori* ou empírico e não *a priori* – compreendido por meio de raciocínios lógicos), dependendo, pois, da experiência de quem os analisa.

Daí a concluir que, por isso mesmo, a dialética deve ser utilizada como instrumento para dimensionar a aplicação do princípio com a utilização da teoria dos valores, inclusive com o estudo da Teoria Geral dos Valores, de J. Hessen. Deduz onze características dos valores, a partir das características apresentadas por Miguel Reale (que explicita 10 características dos valores) e Paulo de Barros Carvalho (atributividade): bipolaridade (há duas possibilidades); implicação (os valores implicam-se mutuamente); referibilidade (existência do princípio como referência); preferibilidade (a proibição de tributo confiscatório é uma preferência constitucional); incomensurabilidade (impossibilidade de mensurar); hierarquização (há condutas melhores que outras; é possível hierarquizar os princípios); objetividade (não confisco é uma proibição constitucional objetiva, apesar da característica de incomensurabilidade); historicidade; inexauribilidade (busca latente, ‘lanterna acesa’); realizabilidade (o princípio é plenamente realizável); e, atributividade (a Constituição Federal atribuiu alto valor à vedação do tributo com efeito confiscatório).

Arremata o autor que o princípio do não confisco, como valor jurídico, não deve ser definido pelo legislador, pois depende de diversos fatores, tais como os econômicos, sociais e outros, não fazendo parte das atribuições do legislador e sim do Judiciário, pois exige-se uma análise fática e conjuntural. E elenca o autor em sua obra, análise de jurisprudência do STF acerca do tema relativo à tributação exacerbada, que deveria servir como fonte do direito e parâmetro do princípio (teoria dos precedentes).²⁵

Estevão Horvath²⁶ por sua vez também entende que o princípio da não confiscatoriedade está entre os denominados conceitos ‘vagos’ e ‘indeterminados’ e que a efetiva aplicação, tal como o da capacidade contributiva, passa pela discussão do papel do Poder Judiciário em geral e dos tribunais constitucionais, ou de Cortes como o Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição. Para o autor as implicações de um princípio devem emanar da interpretação do texto constitucional e não daquela pretensamente efetuada por outra norma, que é, ademais, de caráter inferior, além de deixar claro a não aceitação de existência de leis interpretativas. Caberá, pois, ao Judiciário, dizer a última palavra acerca dos limites da confiscatoriedade. Igualmente, não entende que a fixação de limites prévios numéricos seja a melhor solução, considerando a existência de diversas circunstâncias que possam interferir na configuração do que seria ou não

²⁵ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 402-453.

²⁶ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

confiscatório. O autor faz exemplar estudo de cada uma das espécies tributárias e a possível confiscatoriedade de cada uma delas, sem adentrar à polêmica acerca de quantas seriam as espécies tributárias.²⁷

Iniciando, revela o jurista o pensamento de Marçal Justen Filho, que examina o confisco tributário com base na renovabilidade da riqueza alcançada pelo tributo, a partir do qual “a renovabilidade estaria na materialidade da hipótese de incidência, significando a ‘potencialidade de a situação de riqueza reproduzir-se e se reintegrar’”.²⁸ Assim, quando se tratar de riqueza não renovável, mais fácil seria a verificação de efeito confiscatório, enquanto a tributação sobre riqueza renovável dificultaria a delimitação. Também revela o autor, a seguir entendimento de Marçal, a renovabilidade da riqueza essencial e não essencial. Na hipótese de riqueza não renovável, mas revestida de essencialidade, teria maior índice de potencialidade confiscatória, de tal forma que a taxa e contribuição de melhoria teria potencialidade confiscatória reduzida, e o imposto seria a espécie tributária com maior possibilidade confiscatória.

Deixa claro, outrossim, que todos os tributos seriam passíveis de ensejar efeito de confisco, se ultrapassados os limites da razoabilidade, seguindo conclusão extraída do XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária. Inclusive, entende possível o efeito confiscatório em relação aos impostos que gravam o consumo, denominados indiretos, inclusive com possibilidade de o contribuinte de fato questioná-los em juízo:

Esta questão diz de perto com aquela referente à legitimidade processual para a propositura de qualquer medida judicial que tenha por objeto a discussão de tributação confiscatória. Já se pode deduzir do que restou até aqui dito que, no nosso entender, não se poderia impedir o ‘contribuinte de fato’ de estar em juízo na situação ora examinada, não obstante não ser ele o sujeito passivo tributário.²⁹

Finalmente, entende o autor que o princípio que veda o confisco se aplica a todas as espécies tributárias, assim como as leis instituidoras ou majoradoras de taxas. Contrariamente, Renato Lopes Becho entende que as taxas e contribuições de melhoria não poderiam ser confiscatórias, por antes serem inconstitucionais. Ambos os autores, contudo, entendem que caberá ao Poder Judiciário, e especialmente ao STF, dizer a ocorrência ou não de tributação com efeito confiscatório, mediante utilização dos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e razoabilidade.

Kiyoshi Harada³⁰ ensina que, em razão da imprecisão da expressão constitucional, alguns autores tentam defini-la:

Alguns autores entendem que haveria efeito confiscatório de impostos sobre a produção e circulação sempre que a alíquota real do tributo

²⁷ Estevão Horvath, em tal sentido, entende pela existência de cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e outras contribuições. Já Roque Carrazza, entre outros, opinam pela existência de três espécies e para eles as duas últimas figuras mencionadas por Estevão Horvath estariam entre as duas ou três primeiras espécies referidas.

²⁸ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 122.

²⁹ Op. cit., p. 129.

³⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 419.

for maior que a margem de lucro com que o tributo opera. Para Aliomar Baleeiro, tributos confiscatórios são aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de uma atividade lícita e moral. Ruy Barbosa Nogueira ensina que ‘tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributário, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente’.

Finaliza o professor afirmando que o conceito está aproximado do que seria razoável, por mais que seja subjetiva tal concepção.

O que se vê é a inexistência de um parâmetro legal que guie o intérprete, de maneira que, mais uma vez, depende de aferições pessoais, de forma que caberá à doutrina e à jurisprudência a delimitação do conceito. Importante mencionar que a aferição do caráter confiscatório pode e deve ser guiada pelos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e, claro, da função social da propriedade.

Assim, o princípio do não confisco precisa ser estudado em conjunto com os valores e princípios constitucionais, especialmente os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Alguns autores apontam que o princípio do não confisco decorreria do direito de propriedade, consagrado constitucionalmente. Realmente há relação direta, adotado aqui em amplo sentido, além do respeito que deve se fazer presente ao princípio da igualdade e capacidade contributiva, de acordo com os artigos 150, II, e 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal.

Com relação à propriedade como vetor para interpretação da não confiscatoriedade tributária, há decisão do Supremo Tribunal Federal apontando tal importância:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONFISCATORIEDADE DO TRIBUTO - CLÁUSULA VEDATÓRIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO MATERIAL AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E QUE TAMBÉM SE ESTENDE ÀS MULTAS DE NATUREZA FISCAL – PRECEDENTES – INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – DOCTRINA – PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO – “QUANTUM” DA MULTA TRIBUTÁRIA QUE ULTRAPASSA, NO CASO, O VALOR DO DÉBITO PRINCIPAL – EFEITO CONFISCATÓRIO CONFIGURADO - OFENSA ÀS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS QUE IMPÕEM AO PODER PÚBLICO O DEVER DE PROTEÇÃO À PROPRIEDADE PRIVADA, DE RESPEITO À LIBERDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL E DE OBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE – AGRAVO IMPROVIDO. (RE 754554 AgR/GO, Relator Ministro Celso de Mello, DJE 27/11/2013)

Continuando, pelo princípio da igualdade tributária, a tributação deve se dar de forma igualitária entre os contribuintes que se encontram em situação semelhante. Já o princípio da capacidade contributiva se relaciona diretamente com a renda do contribuinte, no sentido de que a tributação não pode privá-lo de sua subsistência mínima.

Esse núcleo fundamental deve ser respeitado, em decorrência dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Caso se faça desrespeitado, haveria clara ocorrência de tributo com efeito confiscatório.

Vejamos entendimento de Roque Antonio Carrazza:

Realmente, as pessoas devem pagar impostos de modo a não verem comprometidos seus direitos fundamentais, bem como os seus dependentes econômicos, à alimentação, à moradia, ao vestuário, à educação, à cultura, ao lazer – e assim avante. Cada contribuinte deve, na medida do possível, recolher impostos de acordo com sua respectiva capacidade de pagar (Adam Smith).³¹

Ainda, Regina Helena Costa afirma com precisão:

Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do mínimo vital – aquela quantidade de riqueza mínima a propiciar ao sujeito passiva uma vida digna – e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais.³²

Assim, embora o tributo com efeito confiscatório consubstancie conceito indeterminado, além da utilização da teoria dos valores, que não deve mesmo ser menosprezada, há ponderações que devem ser realizadas para se criar parâmetros.

Primeiramente, contextualizar o princípio do não confisco com todos os valores e princípios constitucionais, de tal forma que o cidadão não possa ficar destituído de seus direitos fundamentais, especialmente do exercício de uma vida digna, um núcleo fundamental mínimo para sobrevivência. Em tal ponto, a doutrina alemã oferece como parâmetros para a carga tributária os limites mínimos e máximos:

Na democracia representativa, que promete mais prestações financiadas por tributos do que a redução da carga tributária, compete aos direitos fundamentais e à jurisdição constitucional a tarefa de estabelecer os limites do poder de tributar estatal. A igualdade é norma de partida da Constituição e exige uma tributação conforme a capacidade contributiva e o poder aquisitivo, bem como um arranjo consistente e não contraditório das decisões fundamentais da tributação. Esta igualdade ganha contornos nítidos no quadro normativo constitucional, que reconhece diferenças nos direitos de liberdade, que pressupõe princípios financeiros e espécies tributárias na constituição financeira, e confere forma e extensão ao poder de tributar pelo princípio do Estado de Direito. A constituição define sobretudo dois limites absolutos para a carga tributária total: o limite mínimo existencial, que deverá, por excelência, ser garantido

³¹ Op. cit. p. 103.

³² COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva: São Paulo, 2017, p. 102.

*pela tributação, e o limite de uma carga tributária total que atinja algo próximo da metade dos rendimentos privados e à disposição do indivíduo. Além disso, a Constituição oferece critérios que conciliam a participação tributária no sucesso privado com as esferas econômicas e familiar da vida.*³³

Realmente, não há como negar o limite mínimo a ser respeitado por força da tributação, consistente no núcleo fundamental relativo à subsistência mínima da vida digna. Claro que aqui é bom pontuar que quanto menor a devolutividade por parte do Estado em serviços à população relativamente à tributação, maior amplitude terá esse mínimo vital.

Por outro lado, Paul Kirchhof acredita razoável o limite máximo aplicado pelos Tribunais na Alemanha, relativamente ao percentual próximo de metade dos rendimentos privados, o que para a doutrina alemã incluiria todos os impostos diretos, não havendo ainda especificação de inclusão ou não dos impostos indiretos em tal margem,³⁴ devendo, aqui, ser pontuado que, no tocante ao limite inferior mínimo, “a garantia ao mínimo existencial protege, acima de tudo, a função primária de renda, qual seja, a de assegurar os meios de subsistência para o contribuinte e sua família, aliviando as prestações devidas pelo Estado Social” e que “nem mesmo o déficit orçamentário ou uma necessidade especial de recursos do Estado oferecem fundamentos que justifiquem a violação desta garantia”.³⁵

Em contrapartida, tratando-se de princípio (princípio da proibição do tributo com efeito confiscatório), os limites não devem ser especificados e quantificados pela Constituição ou legislação infraconstitucional, sob pena de o amesquinhar, muito embora alguns países o delimitem, numericamente, tal qual ocorre na Argentina, que fixa o percentual limite de alguns tributos em 33%.

Contudo, não parece o melhor caminho, pois o engessa e diminui sua expressão, o que seria até mesmo inconstitucional. A Constituição Federal, através do 150, IV parece querer agigantá-lo e eventual quantificação o minoraria.

De outro modo, não quantificado, depende o princípio, ainda, de circunstâncias de tempo e local, que merecem apreciação a cada caso concreto. No Brasil, a exemplificar, uma análise do tributo com efeito de confisco será diferente se circunscrito o caso fático no Nordeste ou Sudeste e poderá ter avaliação diferente conforme a classe social, profissão, entre outros, de tal forma que caberá mesmo ao Judiciário a aferição do que seria a tributação com efeito de confisco, com as ponderações dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Alguns parâmetros, contudo, devem ser respeitados, tal como o da defesa de um núcleo fundamental mínimo e vital ao exercício da vida digna, e como patamar máximo, partindo-se da ideia de efeito confiscatório como algo que deva estar bem abaixo do patrimônio integral (100%), que já caracterizaria o confisco, não admitido pelo nosso sistema constitucional, exceto como pena, e desde que disciplinado por lei.

Deve ser aplicado o princípio do não confisco, ademais, a todas as espécies tributárias, mesmo em relação aos denominados impostos indiretos, que possuem grande significação no Brasil.

³³ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 43.

³⁴ Op. cit., p. 75.

³⁵ Op. cit., p. 71.

Fabio Brun Goldschmidt entende que o confisco se aplica tanto do ponto de vista quantitativo quanto qualitativo. As exações estariam viciadas do ponto de vista qualitativo quando criadas em desobediência ao artigo 3º do CTN, em desacordo com sua materialidade constitucional, em desatenção às normas tributárias ou em desarmonia com a hipótese de incidência, situações em que haverá efeito de confisco amplo. Assim defende também o autor a possibilidade de efeito de confisco em relação aos tributos indiretos. Cite-se:

A valer o entendimento de que o princípio do não-confisco é inaplicável a esse tipo de exação (indireta), com quer essa corrente, estaríamos reconhecendo que o sistema tributário constitucional não contém defesa expressa aos excessos praticados nessa seara (uma vez que a única defesa invocada – e, mesmo assim, por apenas parte dessa corrente – é através de uma construção baseada num dispositivo externo ao sistema tributário). O contribuinte, assim, ficaria indubitavelmente mais vulnerável ao Poder Tributário, abrindo-se considerável espaço para que os Tribunais viessem a simplesmente negar a existência da proteção constitucional contra a tributação indireta exagerada.³⁶

Não nos parece adequado sustentar-se que, pelo simples fato de que os impostos indiretos comportam repasse ao consumidor final, fique autorizada a sua elevação ad infinitum, sem qualquer controle. O princípio do não-confisco deve aplicar-se a esses impostos, sim, em ambas as formas, estática e dinâmica. Isso porque, se o comércio ou a industrialização de determinado bem é legal, o Estado deve, em respeito ao princípio da livre iniciativa, viabilizar, ou ao menos não criar impeditivos, para que essa atividade seja uma atividade lucrativa. No momento em que, por via de tributos, o Estado asfixia determinada atividade (tornando inviável o consumo de bens produzidos), ele estará destruindo uma atividade econômica legítima, o que evidentemente ofende o princípio do não-confisco.³⁷

Brilhante entendimento que deve ser adotado integralmente, sendo totalmente viável a possibilidade de impostos indiretos ofenderem o princípio do não confisco, seja por parte do contribuinte e/ou consumidor final.³⁸

Inclusive, a análise do efeito do confisco deverá considerar o impacto total da tributação suportada pelo contribuinte.

No Brasil isso implicará algumas complexidades, por se tratar de uma federação, em que há uma multiplicação de tributos de cada esfera da federação.

De toda forma, o Supremo Tribunal Federal já entendeu a ocorrência de confisco, considerando não apenas um tributo, isoladamente, mas sim a carga tributária total imposta ao contribuinte por determinada pessoa política. Veja destaque do julgado que entendeu inadmissível a majoração da contribuição previdenciária de 8 para 12% de servidor público, por força da LC 56/99, em razão do efeito confiscatório:

³⁶ Op. cit., p. 243.

³⁷ Op. cit., p. 246.

³⁸ Op. cit., p. 245.

Quanto ao art. 150, inc. IV, da Constituição da República, são idênticas as razões recursais: a vedação contida no inciso IV do artigo 150 da F/88 cinge-se à consideração da totalidade da carga tributária que a mesma pessoa jurídica política institui onerando excessivamente o contribuinte. (RE 395882/MT – MATO GROSSO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Julgamento: 10/11/2008)

Sobre o ICMS e o princípio do não confisco, julgou o Supremo Tribunal Federal:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. **O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.** 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 593849/MG, Relator Ministro Edson Fachin, DJE 04.04.2017)*

Imprescindível levar-se em conta toda a tributação suportada pelo contribuinte em relação a todos os entes federados, apesar da complexidade que tal ato implicaria. Tal, pode-se dizer, leva o princípio à sua real efetividade.

Finalmente, há que se ponderar ser viável a aplicação do princípio do não confisco às penalidades decorrentes do descumprimento de obrigação tributária, apesar de não ostentarem natureza tributária.

Claro que aqui a penalidade se aplica a ato ilícito e teria por objetivo desestimular novas condutas ilícitas, mas estão em jogo também outros valores. A Constituição Federal, em seu artigo 170, consagra a existência de uma economia livre de mercado, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. E se o consumidor for muito onerado, por certo, poderá inviabilizar a atividade comercial, trazendo prejuízos inclusive na seara social, com perda de empregos, entre outros. E quando a Constituição Federal adotou o princípio do não confisco o que se pretendeu foi justamente a não oneração do contribuinte em demasia. Destarte, não é possível a aplicação de tal princípio às multas decorrentes de descumprimento de obrigação tributária.

Há autores que, ao contrário, defendem que o princípio do não confisco não se aplicaria às multas e penalidades pecuniárias pelo descumprimento de legislação fiscal, tal como Fabio Brun, que justifica tal posição porque as multas não são tributos, devendo a aplicação do art. 150, IV, da CF ficar restrita àquilo que o constituinte expressamente contemplou.³⁹ Mas, por outro lado, aponta o jurista que a proteção às multas exageradas ou desproporcionais deve se dar não pelo princípio do não confisco, mas pelos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.⁴⁰

O próprio Supremo Tribunal Federal já assentou entendimento no sentido da aplicabilidade do efeito confiscatório às multas. Cite-se, a exemplificar, julgado de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. ART. 3º DA LEI 8.846/94. ADI 1.075-MC/DF. EFICÁCIA ERGA OMNES DA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Precedentes. II – Eficácia erga omnes da medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade, conforme disposto no art. 11, § 1º, da Lei 9.868/99. III – Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na decisão ora atacada, que deve ser mantida. IV – Agravo regimental improvido.

E ainda Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 1075 DF, de Relatoria do Min. Celso de Mello, através da qual foi julgada confiscatória a multa de 300% prevista na Lei 8846/94:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL – ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES – INOCORRÊNCIA – EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA

³⁹ Op. cit. p. 154.

⁴⁰ Op. cit. p. 155.

COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA – DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS – LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO – ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, parágrafo único, II) – INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA – PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO – TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA – SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL – MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

A complementar, a posição de Roque Antonio Carrazza é a de que é confiscatório tributo que incide sobre correção monetária, pois não revelaria aumento de riqueza, mas simples recomposição de moeda, posto que dificultaria sobremodo a exploração de atividades econômicas habituais ou inviabilizaria o desempenho das atividades, de acordo com os artigos 1º, IV e 170, da Constituição Federal.⁴¹

Releva também anotar posição de Fabio Brun, acompanhado por Roque Antonio Carrazza, a respeito do efeito confiscatório da ab-rupta e excessiva majoração base de cálculo do tributo, trazendo sérios impactos no orçamento.

Ao contrário, o Supremo Tribunal Federal não entendeu que a proibição ao confisco aplicar-se-ia aos juros:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. REAPRECIÇÃO DE INTERPRETAÇÃO DADA A NORMA INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA 636 DO STF. ABRANGÊNCIA DA INCIDÊNCIA DE JUROS DEFINIDA COM BASE NA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA (CTN E LEI 9.430/1996). QUESTÃO INFRACONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO QUE VEDA O CONFISCO. APLICAÇÃO SOBRE MULTA DECORRENTE DO INADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO EM RELAÇÃO AOS JUROS. VALOR RELATIVO À MULTA. SÚMULA 279 DO STF. CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – É inadmissível a interposição de recurso extraordinário por ofensa ao princípio da legalidade, para reapreciar a interpretação dada a normas infraconstitucionais. Incidência da Súmula 636 do STF. II – O acórdão recorrido, ao determinar a abrangência da incidência dos juros sobre a multa moratória, decidiu a questão com base na legislação ordinária (CTN e Lei 9.430/1996). A afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Incabível, portanto, o recurso extraordinário. III – Esta Corte já fixou entendimento no sentido de que lhe é possível examinar

⁴¹ Op. cit., p. 122.

se determinado tributo ofende, ou não, a proibição constitucional do confisco em matéria tributária e que esse princípio deve ser observado ainda que se trate de multa fiscal resultante de inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias. Inexistência de previsão em relação aos juros. IV – Hipótese dos autos em que o valor relativo especificamente à multa (77% do valor do tributo) não evidencia de forma clara e objetiva ofensa ao postulado do não confisco. Incidência da Súmula 279 do STF. V – Configurada a impossibilidade, por meio do recurso extraordinário, de rever a decisão na parte em que aplicou juros sobre multa moratória, verifica-se que é constitucional a incidência de Taxa Selic como índice de atualização dos débitos tributários pagos em atraso. VI – Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 733.656, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJE 14.08.2014)

Por fim, a análise e delimitação da não confiscatoriedade tributária passa, também, pelo princípio da progressividade previsto expressamente na Constituição Federativa do Brasil para o IR – art. 153, parágrafo 2º, I, da CF, ITR – art. 153, parágrafo 4º, I, da CF, e para o IPTU – arts. 156, parágrafo 1º, I, e 182, parágrafo 4º, II, DA CF.

De acordo com o princípio da progressividade, as alíquotas são diferenciadas, de tal forma que o tributo aumenta conforme aumenta a base de cálculo, conforme critérios previamente estabelecidos, tal como alíquotas diferentes de IPTU, conforme localização ou utilização do imóvel.

Através desta técnica, os que têm maior capacidade contributiva contribuirão em montante mais elevado. Tal pode ser aplicável para fins extrafiscais, como bem anota Regina Helena Costa:

Outrossim, vários instrumentos podem ser empregados para imprimir caráter extrafiscal a determinado tributo, tais como as técnicas da progressividade e da regressividade, a seletividade de alíquotas e a concessão de isenção e outros incentivos fiscais.⁴²

Inclusive, “impostos com alíquotas progressivas são adotados, por exemplo, em países como Portugal, Espanha, Argentina, Uruguai, Colômbia, Alemanha, Áustria, França, Itália, Holanda, Suíça, Noruega, Espanha, Estados Unidos, Canadá, México, Austrália, e Japão”, conforme Hugo de Brito Machado.⁴³

Assinala-se que grande parte da doutrina compartilha do entendimento de que a progressividade viabiliza a concreção dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Porém, nem todos os doutrinadores assim entendem. Fabio Brun, vale apontar, em sua obra acerca do princípio do não confisco no direito tributário, não concorda com tal posição. Reflete o autor:

⁴² Op. cit., p. 76.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

Ao nosso sentir, contudo, tal postura não se sustenta. A progressividade não só se justifica pela igualdade, como, pelo contrário, conflita e, quando admitida, excepciona o princípio isonômico. Isso porque a igualdade se realiza através da proporcionalidade e não através da progressividade. Com a proporcionalidade tributa-se mais quem possui mais e menos quem possui menos, guardada, contudo, a mesma proporção. Em que pese os montantes pagos por cada um sejam diferentes, o efeito da tributação é repartido de forma isonômica, e o peso do tributo se faz igual para todos. A tributação apresenta-se, dessa forma, subjetivamente igual.

Mediante a progressividade, pelo contrário, nega-se por completo um tratamento isonômico, seja do ponto de vista subjetivo, acima exposto, seja do ponto de vista objetivo/matemático (quando o montante é o mesmo para todos, sem quaisquer outras considerações). Os tributos, via progressividade, têm o deliberado propósito de prejudicar uns (para os quais os valores são, não somente maiores, mas proporcionalmente maiores) e favorecer outros.⁴⁴

Contudo, apesar da excelência da obra do autor em epígrafe, com ideias, inclusive, inovadoras, não se faz possível um sistema tributário justo em um mundo capitalista, mas democrático, sem a utilização da técnica da progressividade. Na verdade, aplicada a progressividade, realmente quem ganha mais contribuirá mais, e os efeitos da tributação, que podem ser revertidos em serviços, entre outros, à sociedade, será mesmo isonômico. Não há qualquer problema no efeito da tributação ser isonômico em razão justamente do princípio da igualdade do ônus e encargos sociais.

Desta forma, se aplicada a técnica da progressividade, em conjunto com os princípios da contributividade e da isonomia, é que se estabelecerá o montante adequado a ser suportado pelo contribuinte, aferível, ainda, para fins de avaliação do que seria tributação com efeito de confisco, até mesmo para delimitar e conservar o núcleo fundamental do exercício de uma vida digna.

Na verdade, o que se verifica é que a tributação em consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia só será real mediante a aplicação da técnica da progressividade, a captar as realidades diferentes de cada cidadão.

O Supremo Tribunal Federal já assentou posição no sentido de que a progressividade da alíquota do imposto de renda não fere o princípio do não confisco:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO DE RENDA. MAJORAÇÃO DO TRIBUTO. CARÁTER PROTELATÓRIO. IMPOSIÇÃO DE MULTA. 1. O acórdão recorrido está alinhado com a jurisprudência desta Corte no sentido de que a correção da tabela progressiva do Imposto de Renda não afronta os princípios da proibição do confisco ou da capacidade contributiva, bem como que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do Imposto de Renda. 2. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. (ARE 966.484/SP, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 09/08/2016)

⁴⁴ Op. cit., p. 176.

Conclusão

A tributação no Brasil mostra-se bastante desproporcional e injusta. Na contramão de países mais desenvolvidos, o sistema tributário utiliza-se em maior parte de tributos regressivos ou indiretos, de tal forma a onerar mais fortemente a classe menos favorecida e, desta maneira, intensificar as diferenças sociais.

Em tal contexto, importante se torna o estudo da proibição ao confisco como limitação à tributação, em conjunto com o sistema tributário e outros princípios constitucionais.

Efetivamente, não se pode abstrair do estudo do princípio do não confisco os demais princípios da Carta Constitucional, consubstanciados nos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, do direito de propriedade, além de técnicas interpretativas e o método da progressividade.

Essa análise conjunta do sistema tributário requer a observação da dimensão axiológica dos princípios sob análise, para a correta delimitação dos conceitos pretendidos.

Isso porque a Constituição Federal não definiu, nem quantitativamente, o que seria tributo com efeito de confisco, deixando o trabalho nas mãos de juristas e do Poder Judiciário. Neste ponto, os estudiosos tentam definir o que seria tributo com efeito de confisco, bem como em qual medida o confisco tributário estaria presente.

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal possui algumas decisões sobre a interpretação e delimitação do não confisco tributário, horizonte este ainda longínquo de ser determinado.

Viu-se que os diversos autores entendem que os fundamentos da República Federativa do Brasil explicitados pela Constituição são de vetor obrigatório, incluindo entre eles a cidadania e, compatibilizando-os com os demais valores e princípios da ordem constitucional, especialmente a observação de um núcleo mínimo fundamental, a garantir o exercício de uma vida digna. Consequentemente, o requisito mínimo a ser utilizado como balizador do tributo com efeito de confisco seria justamente a observação desse núcleo fundamental, notando-se o impacto sistêmico da tributação sofrida pelo contribuinte.

Desta forma, somente as características fáticas de cada caso concreto poderá dar certo dimensionamento do princípio do não confisco, e, aí repousa o trabalho do Judiciário.

Resta, ainda, esclarecer, considerando o sistema tributário do Brasil, com maior incidência de tributação regressiva, que traz maior impacto às classes mais pobres, a importância da aplicação da técnica da progressividade, na busca de uma tributação mais justa e igualitária.

Ademais, o princípio do não confisco atinge todas as espécies tributárias, inclusive impostos denominados indiretos ou de consumo, ou até mesmo taxas e contribuições. Todos são passíveis de provocar uma tributação excessiva e arbitrária, sendo viável a busca do afastamento do respectivo excesso perante os Tribunais.

Aliás, é bom que se diga que em relação aos tributos indiretos, que causam tributação excessiva perante a classe mais pobre, já se constata excesso arbitrário de tributação, especialmente no que diz respeito aos serviços e bens de primeira necessidade, os quais deveriam ser objeto de desoneração pelo Estado.

O princípio do não confisco, outrossim, aplica-se também às multas e penalidades pecuniárias em razão de descumprimento de legislação tributária, não devendo ser realizada interpretação literal do artigo 150, IV, da CF, a proteger, inclusive o livre comércio

e concorrência, evitando-se retirar do contribuinte todo o seu patrimônio, que poderia, ainda, causar consequências nefastas à sociedade, como desemprego, entre outros.

Finalmente, o princípio do não confisco deve servir como instrumento a viabilizar a observação dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte e cidadão, ao menos em relação a um núcleo vital mínimo a proporcionar o exercício de uma vida digna.

Bibliografia

ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora. *Ciência política, Estado e Direito Público*. 3. ed. São Paulo: Verbatim, 2017.

ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Verbatim, 2017.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECHO, Renato Lopes. *Reponsabilidade tributária de terceiros*. São Paulo: Saraiva, 2014.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal anotada*. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2004.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

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

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARSHALL, Thomas H. *Cidadania, classe social e status*. Tradução de Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar, 1967.

SCAFF, Fernando Facury (Org.). *Constitucionalismo, tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

IPTU: atualidades na jurisprudência

Nathaly Campitelli Roque¹

Procuradora do Município de São Paulo

Sumário: 1. Introdução. 2. Imunidade ao IPTU: presunção de benefício? 3. Isenção: extensão do benefício? 4. IPTU e ITR: bitributação? 5. Limitações ao direito de propriedade e o IPTU: dispensa do pagamento? 5.1. A propriedade como direito limitado: há impacto tributário? 5.2. As restrições administrativo-ambientais e a tributação: isenção do IPTU? 5.3. IPTU e Estatuto da Cidade. 5.4. Propriedade de terras de tempo imemoriável e o IPTU. 6. Lançamento do IPTU: os dados cadastrais e obrigações acessórias. 7. Considerações finais.

Resumo: O presente texto apresenta algumas das discussões atualmente tratadas na jurisprudência brasileira sobre a incidência do ISS em relação à imunidade, isenção, bitributação entre IPTU e ITR, limites ao direito de propriedade e atualização de dados cadastrais.

Palavras-chave: IPTU. Jurisprudência. Aspectos Controvertidos.

1. Introdução

É o Imposto sobre a propriedade territorial urbana um dos impostos mais antigos do Brasil e é o que há mais tempo pertence à competência tributária dos Municípios (desde a constituição de 1934, de forma inequívoca, conforme seu art. 13, §2º, II). E, em que pesem todas as transformações nas formas de os Municípios (em especial, os de médio e longo porte) buscarem receitas tributárias próprias, é o IPTU importante fonte de arrecadação e foi convertido pela Constituição Federal de 1988 em instrumento de implementação da política urbana.

Sua importância se reforça, ainda, pelo fato de ser o tema em matéria tributária mais presente no dia a dia da Justiça. De acordo com o Relatório “Justiça em Números”, produzido pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano-base 2018, o IPTU foi o quarto assunto mais discutido na primeira instância da Justiça Estadual. É, assim, o assunto líder de judicialização em matéria tributária.

Seus aspectos fáticos e jurídicos, assim, merecem atenção pelo estudioso do direito tributário e pelo julgador. Por isso, com esse artigo, objetiva-se apresentar algumas das discussões mais recorrentes em relação ao tema e como a jurisprudência tem firmado seus entendimentos.

Para tanto, trataremos das imunidades e isenções em matéria de IPTU, do conflito de competência entre o IPTU e o ITR (imposto de competência da União Federal), das

¹ Graduada, Mestre e Doutora em Direito na PUC/SP. Professora dos cursos de graduação e de pós-graduação *stricto sensu* da PUC/SP. Ex-conselheira julgadora do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo.

limitações ao direito de propriedade e da manutenção de tributação pelo IPTU e, por fim, do conflito entre a União e particulares sobre as terras da Coroa e os reflexos desta disputa na atividade tributária dos Municípios.

2. Imunidade ao IPTU: presunção de benefício?

Tanto a imunidade quanto a isenção implicam a limitação de um ente tributante exigir a cobrança de determinado tributo. No caso da imunidade, limitação que tem *status* constitucional, caracteriza-se pelo afastamento da competência em se estabelecer o tributo em desfavor de determinadas atividades ou em determinadas situações.

Em relação ao IPTU, as imunidades aplicáveis são aquelas referidas no rol do artigo 150, IV da Constituição Federal, mais especificamente as estabelecidas pelas alíneas “a” a “c” do mencionado dispositivo constitucional (imunidade recíproca, a templos de qualquer culto e a entidades educacionais e assistenciais).

Um ponto deverá sempre ser observado pelo julgador: a constatação da imunidade depende de prova: é necessário que, concretamente, o imóvel imune revista as condições estabelecidas pela norma constitucional: pertencer a outro ente federativo (cabendo a prova da propriedade efetiva); a entidade religiosa ou partido político (devendo haver demonstração de que o imóvel seja utilizado nas finalidades essenciais da entidade) e, no caso das instituições educacionais e assistenciais, que os requisitos do art. 14, do Código Tributário Nacional estejam preenchidos.

O grande ponto que tem sido discutido em termos judiciais é a quem incumbe tal prova: se à entidade pretendente ao benefício tributário ou ao ente tributante. Em nosso entender, fere a legalidade e a isonomia o entendimento segundo o qual se presume que o benefício constitucional inverta o ônus da prova em desfavor da entidade tributante e desobrigue a entidade de comprovar administrativamente e/ou nos autos judiciais sua condição de imune.

Em um processo administrativo ou judicial, incumbe, como regra, que a demonstração do direito pleiteado pertença ao interessado. Isso porque detém ele os documentos e demais elementos que podem afirmar o preenchimento dos requisitos legais. Tem o contribuinte o acesso aos títulos de propriedade e cabe a ele a escrituração de sua contabilidade, elemento sem o qual, nas hipóteses dos incisos “b” de “c” do inciso VI do art. 150, CF, o imóvel perde a condição de imune à tributação (no caso de nossa análise, ao IPTU).

Porém, de forma contrária a tal diretriz, consolidou-se o entendimento de que cabe à edilidade a prova do uso do imóvel ou da comprovação dos requisitos do art. 14, CTN:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança

*não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento.*²

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. IMUNIDADE. ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO ÀS AUTARQUIAS. PRECEDENTES. 1. O Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade tributária recíproca dos entes políticos, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Republicana, é extensiva às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.³

Sendo assim, segundo o entendimento consagrado, haveria uma presunção constitucional de imunidade, fundamentada especialmente no dever que tem o ente público de fiscalizar as atividades de todas as entidades. Tal presunção tem clara natureza relativa (*iuris tantum*), ou seja, admite prova a ser produzida pelo Fisco em sentido contrário. E, assim, está autorizada a entidade pública a promover todas as medidas fiscalizatórias competentes para verificar as condições constitucionais para reconhecimento da imunidade.

Conforme, porém, é facilmente verificável na jurisprudência, as dificuldades se colocam em duas situações específicas:

a) quando há demonstração nos autos de que a entidade se negou a apresentar documentos no processo administrativo;

b) quanto há demonstração nos autos de que não há preenchimento das condições legais e constitucionais em sede de processo administrativo regular;

c) quando há reversão de julgamento em sede de recurso, quando o juízo de primeira instância entendeu haver provas suficientes de que não haveria a demonstração da imunidade.

Na primeira hipótese, em que os documentos não são apresentados em processo administrativo regular, é necessário se reconhecer o recuo da presunção noticiada e a aplicação da regra contida no art. 148, do Código Tributário Nacional.

Isso porque não se pode manter a presunção que se fundamenta no poder fiscalizatório se o contribuinte, por ato deliberado, deixa de contribuir com a fiscalização. Tal entendimento é contrário à boa-fé que rege as relações jurídicas de toda a natureza.

No segundo caso, quando houver a prova devidamente colhida em processo administrativo regular, deve-se considerar que a presunção foi derrubada. Assim, o ônus da prova deverá seguir o regramento estabelecido no Código de Processo Civil, cabendo à entidade demonstrar a irregularidade no processo administrativo (que se beneficia pela presunção de legitimidade dos atos administrativos) ou o erro na apreciação das provas produzidas.

A última hipótese decorre da mudança de convencimento da atividade judicial e da vedação à surpresa, regra estabelecida no art. 10 do Código de Processo Civil. Se o caso for, deverá a Autoridade Judiciária apontar precisamente quais provas não foram produzidas, de forma a evitar decisões genéricas (vedadas que são pelo art. 489, §1º, CPC).

² ARE 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014. Processo Eletrônico DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014.

³ AgR no RE 475.268/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 22/02/2011.

Por fim, recordamos que tal imunidade não atinge as taxas, sejam elas de prestação de serviço público divisível ou de poder de polícia. Isso porque a redação do art. 150, VI direciona a imunidade apenas aos impostos. O não pagamento de taxas depende de lei municipal que conceda isenção.

3. Isenção: extensão do benefício?

Como antes mencionado, a isenção também é causa de dispensa do pagamento de tributos. O Código Tributário Nacional trata o instituto como causa de exclusão do crédito tributário.

É importante atentar que a Constituição Federal de 1988 estabelece a vedação das isenções heterônomas (concedidas pela União sobre impostos de competências dos Estados, Municípios e Distrito Federal). Assim, razoável se mostra entendimento segundo o qual somente pode ser estabelecida a isenção por lei do próprio ente tributante (art. 151, III, CF) e consiste em renúncia de receita tributária em prol do incentivo de determinada atividade de interesse econômico ou social.

Sendo assim, o primeiro aspecto a ser observado pelo julgador é a existência de norma específica do Município para a isenção de determinado tributo. A prova se faz nos termos do art. 376, CPC, cabendo à parte que afirma a existência do direito a prova da vigência e teor da lei municipal.

Quanto aos limites da isenção, devemos nos ater ao regime jurídico de interpretação das normas de isenção estabelecidas pelos art. 108, parágrafo 2º e 111, II do Código Tributário Nacional. Observando ambas as disposições legais, verifica-se que não se autoriza a dispensa de pagamento de tributo por equidade, o que impede a adoção de qualquer interpretação extensiva à norma que concede isenção. Além disso, há o reforço dado mais adiante, no qual se estabelece a interpretação meramente declarativa da norma que outorga isenção. Por conseguinte, não cabe ao Poder Judiciário estender por interpretação norma isentiva a situações ou entidades nelas não previstas.

Por fim, observamos que os artigos 176 e seguintes do Código Tributário Nacional reconhecem ao ente tributante a possibilidade de impor condições à isenção, estabelecer o benefício por prazo certo e mediante requerimento do interessado. E, havendo tais situações na lei municipal, caberá ao julgador observá-las.

4. IPTU e ITR: bitributação?

Tanto o IPTU quanto o ITR (imposto sobre propriedade territorial rural, de competência da União Federal), são impostos que tomam a propriedade imóvel como fato econômico tributável. Tal proximidade os faz sujeitos ao regime estabelecido no art. 130, do Código Tributário Nacional, conforme fixado no tema 209 do Superior Tribunal de Justiça.

O que os distingue é o tipo de propriedade que cada um deles onera. E o conflito entre os critérios legais, somados à declaração de inconstitucionalidade da revogação de um deles deixou o tema nebuloso.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 32, oferece critérios para definir a propriedade urbana e, por exclusão, a propriedade rural. De forma a facilitar nossa análise, transcrevemos o artigo 32, antes mencionado:

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 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.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos⁴ aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Porém, quando editado o Decreto Lei nº 57/66, que tratou da disciplina do ITR, o critério original foi alterado, da seguinte forma:

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

Então, a partir do Decreto Lei nº 57/66, estabeleceu-se uma regra de distinção baseada na seguinte distinção:

a) em havendo quaisquer dos melhoramentos dos incisos do art. 32, CTN, mesmo que o imóvel se localizasse em área de expansão urbana constante de loteamento regular, o imóvel seria urbano;

b) porém, mesmo havendo tais melhoramentos e mesmo que localizado na zona urbana, se o imóvel se destinasse a atividade rural, o imóvel seria rural.

Na tentativa de afastar tal duplicidade de critérios, foi editada a Lei 5.868/72 que, em seu art. 12, revogou o art. 15 do Decreto-lei nº 57/66. Porém, tal revogação foi considerada inconstitucional, entendendo-se repristinada a redação original do art. 15 retro mencionado:

DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO (I.P.T.U.). IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (I.T.R.). TAXA DE CONSERVAÇÃO DE VIAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

⁴ O regime jurídico dos loteamentos é disciplinado pela Lei nº 6.766/79.

1. R.E. não conhecido, pela letra “a” do art. 102, III, da C.F., mantida a declaração de inconstitucionalidade da Lei Municipal de Sorocaba, de n 2.200, de 03.06.1983, que acrescentou o parágrafo 4 ao art. 27 da Lei n 1.444, de 13.12.1966. 2. R.E. conhecido, pela letra “b”, mas improvido, mantida a declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da Lei federal n 5.868, de 12.12.1972, no ponto em que revogou o art. 15 do Decreto-lei n 57, de 18.11.1966. 3. Plenário. Votação unânime.⁵

Como se verifica das razões de decidir, as causas da inconstitucionalidade são formais, pois a norma revogada teria sido recepcionada como lei complementar, o que a torna revogável apenas por norma de igual hierarquia ou superior. Assim, lei ordinária não poderia ter o condão de atingir seus efeitos.

Diante do prosseguimento das discussões a respeito do tema, o Superior Tribunal de Justiça assim se posicionou:

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

(REsp 1112646/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009 – tema 174).

Nas razões de decidir, assim considerou o Ministro Relator:

No mérito, a discussão a respeito da incidência do IPTU ou do ITR é caso clássico de conflito de competência a ser dirimido pela legislação complementar, nos termos do art. 146, I, da CF. O art. 32, § 1º, do CTN adota o critério da localização do imóvel e considera urbana a área definida na lei municipal, desde que observadas pelo menos duas das melhorias listadas em seus incisos. Ademais, considera-se também nessa situação o imóvel localizado em área de expansão urbana, constante de loteamento aprovado, nos termos do § 2º, do mesmo dispositivo.

Ocorre que o critério espacial do art. 32 do CTN não é o único a ser considerado. O DL 57/1966, recepcionado pela atual Constituição como lei complementar (assim como o próprio CTN), acrescentou o critério da destinação do imóvel, para delimitação das competências municipal (IPTU) e federal (ITR).

Com a fixação da orientação acima, verifica-se haver três situações diferentes, cada uma a atrair a incidência de um imposto distinto:

⁵ RE 140773, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/1998, DJ 04-06-1999, PP-00017, EMENT VOL-01953-01, PP-00127.

- a) IPTU: Imóvel situado em zona urbana (art. 32, §1º, CTN). Se a área for loteamento, os melhoramentos são ônus do loteador e não do Município.
- b) IPTU: Em havendo imóvel dentro de zona urbanizável, a presunção de incidência tributária é de IPTU (art. 32, §2º, CTN). É ônus da prova do contribuinte demonstrar a utilização do imóvel.
- c) ITR: Se demonstrada a destinação rural do imóvel (art. 15, DL 57/66) mesmo que dentro dos limites do Município (ônus da prova é do contribuinte).

5. Limitações ao direito de propriedade e o IPTU: dispensa do pagamento?

5.1. A propriedade como direito limitado: há impacto tributário?

Como é bastante conhecido, nenhum direito é absoluto – como não o é o direito de propriedade. Em que pese observarmos lições da doutrina civilista que consagram o caráter absoluto do direito de propriedade, podemos identificar na legislação republicada diversos limites ao uso, gozo e fruição de um bem.

Os exemplos mais lembrados são as restrições impostas pelo Código Civil em decorrência do direito de vizinhança, do condomínio, do regime de servidões e passagens. Além desses, na legislação municipal, há muito tempo é reconhecida a competência para que os Municípios disciplinem o direito de construir e estabeleçam regras para melhor uso do espaço urbano. Outro exemplo são as regras estabelecidas para loteamentos, disciplinadas pela Lei 6.766/79.

Mais recentemente, a expansão da disciplina ambiental impôs novas restrições ao direito de propriedade, urbana ou rural (como as áreas de reservas nativas). E na vigente Constituição Federal há uma diretriz limitativa bastante evidente: função social da propriedade, a qual é estabelecida no rol dos direitos fundamentais (art. 5º, XXIII), a qual orienta o próprio uso da propriedade rural (art. 184 a 191, CF) e da cidade (art. 182 e 183, CF).

As restrições impostas ao exercício do direito de propriedade se justificam pela pauta de valor vigente, que foi apontada pelo poder constituído como a mais relevante e voltada ao desenvolvimento do interesse nacional. Porém, mesmo diante da relevância dos valores eleitos, o interesse no pleno exercício do direito de propriedade ou na compensação dos encargos impostos aos proprietários existe e é levado à apreciação judicial.

Para fins de reflexão, apresentaremos alguns temas que têm sido submetidos com mais frequência às cortes judiciárias.

5.2. As restrições administrativo-ambientais e a tributação: isenção do IPTU?

Em específico em relação às restrições administrativo-ambientais, a questão que se levanta é que haveria limitação tão extrema ao direito de uso, gozo e fruição que tal se assemelharia à perda do próprio direito de propriedade. Assim, alguns proprietários buscaram o Poder Judiciário para reconhecer a dispensa do pagamento do IPTU sob tal justificativa.

Quando a questão alcançou o Superior Tribunal de Justiça, este órgão assim se posicionou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMÓVEL POR ESTAR LOCALIZADO EM ÁREA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL. LIMITAÇÃO

ADMINISTRATIVA QUE NÃO ALTERA O DIREITO DE PROPRIEDADE. PEDIDO ADMINISTRATIVO QUE NÃO AFASTA O FATO GERADOR DO IMPOSTO E OS EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO. MANUTENÇÃO DA COBRANÇA. ART. 1.228 DO CC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

1. A controvérsia diz respeito à suposta necessidade de ser reconhecida a isenção tributária sobre o imóvel em questão por tratar-se de área de preservação ambiental.

2. O acórdão recorrido consignou: “II.3. Da isenção tributária [...] No tocante ao tema da isenção, neste caso em análise, não cabe tratar sobre a exigibilidade do pedido administrativo em si, mas sim sobre a propriedade do imóvel à época do fato gerador tributário.

3. O fato de parte do imóvel ser considerada como área non aedificandi não afasta tal entendimento, pois não há perda da propriedade, apenas restrições de uso, a fim de viabilizar que a propriedade atenda à sua verdadeira função social. Logo, se o fato gerador do IPTU, conforme o disposto no art. 32 do CTN, é a propriedade de imóvel urbano, a simples limitação administrativa de proibição para construir não impede a sua configuração.

4. Não há lei que preveja isenção tributária para a situação dos autos, conforme a exigência dos arts. 150, § 6º, da Constituição Federal e 176 do CTN.

Recurso especial provido.⁶

Vale transcrever as razões de decidir:

Isto porque, a isenção tributária é admitida quando se vislumbram todas as circunstâncias que autorizam a diferenciação entre o sujeito passivo e os demais contribuintes. Outrossim, dispõe o art. 324 do Código Tributário Municipal, acerca do pleito de isenção: [...] Sendo assim, resta claro que a limitação administrativa não interfere no direito de propriedade, mas, tão-somente, impõe obrigações ao proprietário. Como bem destacado no decisor, ‘os créditos executados nos autos são decorrentes de dívida de IPTU. Nos termos do artigo 32 do Código Tributário Nacional, o fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, razão pela qual o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou possuidor a qualquer título. No caso dos autos, o embargante, por ser proprietário do imóvel na data do fato gerador do IPTU, situação concreta não questionada, é o contribuinte do imposto, situação que em nada se modifica pelo fato de existir a restrição administrativa.

Como bem destacado pelo Município embargado, não se pode confundir propriedade com restrição administrativa, pois esta não afasta o fato gerador do imposto e a titularidade para efeitos de tributação, pois, ausente exceção expressa em lei. Resta claro, assim, que a exação tributária em questão não é definida pela utilidade do imóvel, mas

⁶ REsp 1482184/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015.

sim pela propriedade. Portanto, tendo havido o fato gerador, resta hígida a cobrança do imposto em execução' (mov. 44.1).⁷

Verifica-se que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça se fixou no sentido de autonomia da obrigação tributária em relação à imposição de limites administrativos ao direito de propriedade.⁸ Isso porque, conforme o entendimento da Corte, o uso e fruição são apenas dimensões do direito real em caso, mas que este direito a eles não se resume.

Porém, ainda há discussão quanto às dimensões da restrição administrativo-ambiental, havendo entendimentos que se fundamentam na necessidade de constatação fática do quanto as restrições poderiam afetar o direito de propriedade.⁹

5.3. IPTU e Estatuto da Cidade

A Constituição Federal de 1988 inovou no sistema jurídico brasileiro ao prever o uso extrafiscal do IPTU, em seu art. 182, § 4º, II. Tal dispositivo criou a competência do Município em criar IPTU progressivo no tempo em caso de constatação de imóvel urbano sem a devida utilização.

Assim, nova restrição ao direito de propriedade foi estabelecida: o dever de utilizar adequadamente (conforme estabelecido no Plano Diretor do Município) o imóvel urbano. E tal dever, se não observado, acarreta, dentre outras medidas, a cobrança de IPTU com alíquota progressiva.

Elegeu o art. 10, Lei 10.257/01 os seguintes critérios para fins da criação do imposto:

- a) *Necessidade de previsão legal expressa do IPTU para fins extrafiscais;*
- b) *Necessidade de cientificação para aproveitamento do imóvel;*
- c) *Tributação progressiva em até cinco anos;*
- d) *Alíquota máxima a partir do quinto ano, até o aproveitamento ser realizado.*

Desde a edição da Emenda Constitucional 29/2000, a discussão sobre a extrafiscalidade do IPTU se restringe ao preenchimento dos requisitos legais acima mencionados.

⁷ REsp 1482184/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015. Grifos nossos.

⁸ E em tal sentido tem sido reiterado tal entendimento: REsp 1801830/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 21/05/2019. No mesmo sentido: AgRg nos EDcl no REsp 1.417.632/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 11/02/2014; AgRg no REsp 1.389.132/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/05/2015; EDcl no AREsp 278.484/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/10/2013; AgRg no REsp 1511917/SC, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2017, DJe 16/08/2017; REsp 1482184/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015.

⁹ É o caso do entendimento predominante do Tribunal de Justiça de São Paulo, que até mesmo chegou a afastar a cobrança do IPTU em hipótese de restrição total ao direito de uso, gozo e fruição acarretar a dispensa da tributação, por inexistência de objeto devidamente demonstrado nos autos. APELAÇÃO CÍVEL nº 1001284-08.2016.8.26.0247, Rel. Monica Serrano, 14ª Câmara de Direito Público, julgado em 12/12/2019.

5.4. Propriedade de terras de tempo imemoriável e o IPTU

Por fim, vale registrar questão que, apesar de já estar superada, é bastante ilustrativa quanto à suscetibilidade da cobrança de IPTU quando há dúvidas fundadas sobre a utilização de terras por populações tradicionais.

Conforme estabelecido pelo regime jurídico vigente, as terras tradicionais pertencentes aos indígenas são propriedades das comunidades, estabelecendo o art. 231 da CF o regime de sua demarcação. Também são preservadas as terras pertencentes às comunidades quilombolas, que foram constitucionalmente tombadas (art. 216, § 5º, CF).

Com a vigência da Constituição Federal, passou a União a contestar a titularidade de terras discutidas em ações de usucapião urbano. O fundamento seria a existência de decretos imperiais que reconheciam terras à Coroa ou a aldeamentos indígenas.

No Estado de São Paulo, tais áreas seriam referentes a bairros consolidados do Município de São Paulo (como São Miguel Paulista e Pinheiros) ou de municípios inteiros (como é o caso de parte expressiva do território do Município de Guarulhos e diversas cidades do litoral paulista).

Quando os debates alcançaram o Supremo Tribunal Federal, a corte se posicionou da seguinte forma:

BENS DA UNIÃO – TERRAS – ALDEAMENTOS INDÍGENAS – ARTIGO 20, INCISOS I E XI, DA CARTA DA REPÚBLICA – ALCANCE. As regras definidoras do domínio dos incisos I e XI do artigo 20 da Constituição Federal de 1988 não albergam terras que, em passado remoto, foram ocupadas por indígenas.¹⁰

Nas razões de decidir, o voto vencedor percorreu todo o histórico da posse das terras disputadas ao longo das constituições de 1891 em diante e entendeu pela não recepção do Decreto-Lei 9.760/46 pela Constituição de 1946, concluindo que a solução contrária implicaria “por exemplo, asseverar que a totalidade do Rio de Janeiro consubstancia terras da União, o que seria um verdadeiro despropósito”.

E, a fim de orientar a demarcação de terras, assim se expressou o Supremo Tribunal Federal, reiterando o entendimento acima já expressado:

DEMARCAÇÃO DE TERRAS INDÍGENAS. O MARCO REFERENCIAL DA OCUPAÇÃO É A PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DAS SALVAGUARDAS INSTITUCIONAIS. PRECEDENTES.

1. A configuração de terras tradicionalmente ocupadas pelos índios, nos termos do art. 231, § 1º, da Constituição Federal, já foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, com a edição da Súmula 650, que dispõe: os incisos I e XI do art. 20 da Constituição Federal não alcançam terras de aldeamentos extintos, ainda que ocupadas por indígenas em passado remoto.

¹⁰ RE 219983, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/12/1998, DJ 17-09-1999, PP-00059, EMENT VOL-01963-04, PP-00632, RTJ VOL-00171-01, PP-00338.

2. *A data da promulgação da Constituição Federal (5.10.1988) é referencial insubstituível do marco temporal para verificação da existência da comunidade indígena, bem como da efetiva e formal ocupação fundiária pelos índios (RE 219.983, DJ 17.9.1999; Pet. 3.388, DJe 24.9.2009).*
3. *Processo demarcatório de terras indígenas deve observar as salvaguardas institucionais definidas pelo Supremo Tribunal Federal na Pet 3.388 (Raposa Serra do Sol).*
4. *No caso, laudo da FUNAI indica que, há mais de setenta anos, não existe comunidade indígena e, portanto, posse indígena na área contestada. Na hipótese de a União entender ser conveniente a desapropriação das terras em questão, deverá seguir procedimento específico, com o pagamento de justa e prévia indenização ao seu legítimo proprietário.*
5. *Recurso ordinário provido para conceder a segurança.*¹¹

Após a pacificação da questão pelo Supremo Tribunal Federal, os Tribunais Regionais Federais passaram a rejeitar os pleitos da União Federal em ações de usucapião com a adesão integral aos fundamentos estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal, como demonstra o exemplo abaixo colacionado:

CONSTITUCIONAL. USUCAPIÃO. EXTINTO ALDEAMENTO INDÍGENA DE SÃO MIGUEL E DE GUARULHOS. DECRETO-LEI Nº 9760/46 NÃO FOI RECEPCIONADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1946. DOMÍNIO DA UNIÃO INEXISTENTE. SÚMULA ADMINISTRATIVA Nº 4, DE 06/04/2000, DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO.

1. *A área sobre a qual é pretendida a declaração da ocorrência de prescrição aquisitiva se situa em local de antigo aldeamento indígena, e o fundamento do interesse da União é extraído do Decreto-lei 9.760/46.*
2. *O Decreto-lei n. 9760/46 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1946.*
3. *Determinada a não intervenção da UNIÃO e desistência daquelas já feitas, nas ações de usucapião, propostas na Justiça Estadual local, em relação a terras situadas dentro dos perímetros dos antigos aldeamentos indígenas de São Miguel e de Guarulhos (Súmula Administrativa nº 4, de 06/04/2000, da Advocacia-Geral da União).*
4. *Apelação da União Federal e remessa oficial, tida como interposta, não providas. Remessa dos autos à Justiça Estadual como determinado pela decisão recorrida.*¹²

Sendo assim, com a pacificação do entendimento, tais áreas puderam ser reconhecidas como particulares e, se revestirem os requisitos estabelecidos pelo art. 32, CTN c/c art. 15, Decreto-lei 57/66 *a contrario sensu*, serão tributáveis pelo IPTU.

¹¹ RMS 29087, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 16/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-200, DIVULG 13-10-2014, PUBLIC 14-10-2014.

¹² TRF 3ª Região, QUINTA TURMA, Ap – APELAÇÃO CÍVEL – 798968 – 0037006-94.1996.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL MAURICIO KATO, julgado em 19/03/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:26/03/2018.

Ou seja, verifica-se que a discussão do próprio direito de propriedade poderá indicar a incidência ou não do imposto, pois seu critério material é justamente ter a propriedade, posse ou domínio útil de imóvel urbano. Caso a decisão do Supremo Tribunal Federal fosse diferente, a questão tributária seria alçada, vez que tais áreas seriam imunes ao IPTU (por conta da imunidade recíproca) e poderiam gerar discussão a respeito do IPTU já pago.

6. Lançamento do IPTU: os dados cadastrais e obrigações acessórias

Por fim, a última discussão que se suscita no presente artigo é a referente aos dados cadastrais do imóvel. Isso porque, apesar de o IPTU ser imposto lançado de ofício, o lançamento é feito de acordo com dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro (p. ex. tabelião ou notário) obrigado por lei a os informar.

Sendo assim, e no uso de sua competência em estabelecer obrigações acessórias, diversos municípios (em especial, os com maior número de habitantes) estabelecem deveres de alteração de dados cadastrais, tais como alteração de titularidade, dimensões e uso do imóvel, construção e demolição, reformas, dentre outros.

A não alteração dos dados cadastrais pode, assim, implicar a cominação de multa. E a cobrança equivocada do IPTU realizada em dados desatualizados pode acarretar diversos transtornos tanto ao ente municipal quanto ao contribuinte.

Eventual contestação do lançamento, seja ela administrativa (a ser realizada pelas vias previstas em lei municipal) ou judicial poderá resultar na sua anulação. Porém, lembramos que se anulado o lançamento por erro de cadastro, está autorizada a realização de novo lançamento. Tal situação é enquadrável como erro de fato, nos termos do art. 149, VIII do Código Tributário Nacional.¹³

Além do mais, lembramos que a dispensa no cumprimento da obrigação principal não atinge as obrigações acessórias, diante da autonomia reconhecida entre ambas pelo art. 113, do Código Tributário Nacional. Por consequência, entes imunes e isentos podem ser obrigados a manter a atualização de dados cadastrais e a colaborar com informações diversas.

7. Considerações finais

Como acima mencionado, além de sua relevância econômica, o IPTU comporta discussões jurídicas sobre diversos aspectos de sua hipótese de incidência. E muitos dos aspectos questionados envolvem matéria de fato, a exigir dilação probatória nos autos judiciais.

É o lançamento tributário revestido de presunção de veracidade e legalidade e, mesmo havendo presunção em favor do contribuinte (como é o caso da imunidade), o processo administrativo de apuração do crédito tributário regular fará restaurar o ônus da prova ao contribuinte.

Da mesma forma, em havendo dúvida entre a incidência de IPTU e ITR sobre determinada área, apenas a prova produzida poderá a esclarecer.

¹³ REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011.

Lembramos que a prova produzida administrativamente será avaliada pelo julgador no conjunto de outras provas e poderá ser complementada se necessário se mostrar para a correta elucidação dos fatos.

O regime legal dos benefícios tributários (como é o caso da isenção) é sujeito, por seu turno, a interpretação declarativa. E, por isso, mesmo diante de prova dos autos, não poderá ser estendido por equidade.

Tal se reforça pelo dever do cumprimento de obrigações acessórias de alimentação de dados cadastrais e apresentação de documentos a serem fixadas em lei.

Porém, a restrição ao uso e gozo da propriedade ainda gera discussões às quais o julgador deverá ter atenção. Mais uma vez, a dilação probatória será imprescindível para a correta solução da questão litigiosa e para a tutela do direito pelo Poder Judiciário.

Coordenação editorial
Marcelo Alexandre Barbosa

Capa
Esmeralda Luana Wonke Scopesi

Editoração, revisão, impressão e acabamento
Tikinet

Revisão
Lucas Giron | Tikinet
Douglas Mattos | Tikinet

Diagramação
Marcus Gisolfi | Tikinet
Pamela Silva | Tikinet

Formato
175 x 245 mm

Mancha
140 x 210 mm

Tipologia
Trebuchet MS

Papel
Capa: Cartão Revestido 250g/m²
Miolo: Offset Branco 75g/m²

Acabamento
Cadernos de 16pp.
costurados e colados – brochura

Tiragem
700 exemplares

Junho de 2020