

III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente:

Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Liziane Angelotti Meira; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-328-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: segurança humana para a democracia

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. . Direito tributário. 3. Financeiro. III Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar no III Encontro Virtual do CONPEDI.

O direito tributário e financeiro atualmente ganhou importante destaque nos debates acadêmicos, o que se reflete no volume e qualidade de trabalhos apresentados. Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado, com temas que envolvem aspectos primordiais do direito tributário, especialmente: isenção tributária a templos religiosos; assistência mútua em matéria tributária; reforma tributária; tributação oculta e as consequências para a aplicação do princípio da capacidade contributiva; e vedação de privilégios fiscais odiosos.

Uma parte da discussão se voltou a questões especiais da tributação, os artigos e os debates versarem sobre: externalidade ambiental, direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e extrafiscalidade; tributação verde, análise da atividade agropecuária e o papel das políticas tributárias sustentáveis para diminuição de externalidades ante as queimadas e desmatamentos crescentes; incentivos fiscais como medida de saúde; o estímulo da redução do imposto autorizada no convênio ICMS no. 153/2019 e sua compatibilidade com o sistema tributário nacional; mutação constitucional do conceito de mercadoria e circulação de mercaria para a incidência do ICMS.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o processo tributário e o aspecto de transparência entre fisco e contribuintes, abordando trabalhos sobre: impactos da LGPD para o uso de dados do contribuinte em face da flexibilização do sigilo fiscal; transparência e proteção de dados dos contribuintes: os custos sociais e os limites jurídicos para a implantação da LGPD e do governo digital no âmbito da administração tributária; a privacidade na perspectiva fiscalização dos deveres fundamentais de pagar impostos e de individualização e identificação do indivíduo; a execução fiscal como instrumento de arrecadação tributária; reflexos dos princípios processuais na atividade probatória do processo administrativo fiscal.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos mais atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas quanto à proteção de dados e à responsabilidade do ente tributante.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (FGV-EPPG)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICPA)

TRIBUTAÇÃO OCULTA: AS CONSEQUÊNCIAS PARA A APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO.

HIDDEN TAXATION: THE CONSEQUENCES FOR THE APPLICATION OF THE PRINCIPLES OF CONTRIBUTORY CAPACITY AND NON-CONFISCATION.

Manuela Saker Morais ¹

Livio Augusto de Carvalho Santos ²

Resumo

O objetivo deste artigo é analisar a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco nos casos de tributação oculta ou disfarçada, bem como o impacto desta para a concretização dos referidos princípios. Neste contexto a problemática pesquisa é: Qual o impacto da cobrança da tributação oculta ou disfarçada para os princípios da capacidade contributiva e do não confisco? A conclusão obtida foi: os referidos princípios não se aplicam à tributação oculta e esta prejudica a concretização destes princípios. A pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem escolhido foi o dedutivo.

Palavras-chave: Justiça fiscal, Princípio da capacidade contributiva, Princípio do não-confisco, Tributação oculta

Abstract/Resumen/Résumé

The purpose of this article is analyze the application of principles of contributory capacity and non-confiscation in cases of concealed or disguised taxation, as well as the impact of this article on the implementation of those principles. In this context, the research problem is: What is the impact of the collection of concealed or disguised taxation on the principles of contributory capacity and non-confiscation? The conclusion obtained was: these principles do not apply to hidden taxation and this undermines the realisation of these principles. The research developed was qualitative of the bibliographic documentary type, the approach method chosen was deductive.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax justice, Principle of contributory capacity, Principle of non-confiscation, Hidden taxation

¹ Aluna especial do Mestrado em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR. Graduada em Administração pelo CESVALE. Graduanda em Direito pela CESVALE.

² Doutorando em Direito pela UNIMAR. Mestre em Direito pela UNISC. Advogado. Professor da Graduação e da Pós-Graduação em Direito no CESVALE.

1 INTRODUÇÃO

Diante da necessidade de arrecadação de recursos para a manutenção da estrutura do Estado e para que o mesmo execute suas atribuições constitucionais, fornecendo bens e prestando os serviços surgiu a necessidade da cobrança de tributos.

Vale destacar, que existem basicamente duas formas do Estado arrecadar recursos para atingir suas finalidades, sendo elas através da exploração de atividade econômica na qual o Estado através de Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista na qual o Estado participa no mercado comercializando bens/produtos ou prestando serviços e para tanto cobra do consumidor final ou através da cobrança de tributos.

Ocorre, que em alguns casos a cobrança do Estado pelos bens/produtos e serviços oferecidos se assemelham muito à cobrança do próprio tributo, considerando que possui vários elementos idênticos ao conceito de tributo previsto no artigo 3 do Código Tributário Nacional, sendo tal cobrança denominada por alguns doutrinadores de tributação oculta ou disfarçada.

Hodiernamente, observa-se a alteração/elevação dos preços cobrados pelo Estado, independe de lei e sem a observância das regras e princípios específicos do direito tributário. Diante disso, aliado à cobrança da elevada carga tributária, surge a necessidade de debater se os princípios da capacidade contributiva e do não confisco se aplicam na cobrança dos chamados tributos ocultos ou disfarçados, como forma de concretização da justiça fiscal e proteção dos direitos fundamentais, bem como o efeito desta cobrança para a concretização dos referidos princípios.

Por oportuno, destaca-se, que a presente pesquisa é relevante tanto pela relevância do tema quanto pela atualidade considerando os reiterados aumentos nos preços cobrados. Ademais, mesmo sendo relevante, existem poucas pesquisas no Brasil que envolvem a temática tributação oculta ou disfarçada.

Neste contexto, surge a problemática: Qual o impacto da cobrança da tributação oculta ou disfarçada para os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco?

Portanto, o objetivo do presente artigo é analisar se aplica-se os princípios da capacidade contributiva e do não confisco nos casos de tributação oculta ou disfarçada e se os casos de tributação oculta ou disfarçada prejudica a concretização dos referidos princípios.

Para o desenvolvimento do presente estudo, divide-se o trabalho em pontos basilares, quais sejam: tributação oculta: definição e distinção dos tributos, para compreender o conceito de tributação oculta, distinguindo-o do conceito de tributo previsto no artigo terceiro do

Código Tributário Nacional para que com esses conceitos seja possível analisar a aplicação das regras e princípios próprias do direito tributário; capacidade contributiva: definição e alcance, sendo abordado o conceito de capacidade contributiva, sua aplicação nas diversas espécies de tributos e as principais dificuldades para sua aplicação; e princípio do não confisco: definição e dificuldades na aplicação, no qual será analisado o conceito de não confisco, sua relação com a capacidade contributiva e quais as principais dificuldades para a aplicação/concretização do princípio do não confisco.

Para a elaboração do presente artigo, a pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem escolhido foi o dedutivo e como método de procedimento será adotado o método monográfico.

2 TRIBUTAÇÃO OCULTA: DEFINIÇÃO E DISTINÇÃO DOS TRIBUTOS

Para analisar o impacto da tributação oculta para o princípio da capacidade contributiva e para o princípio do não confisco é necessário primeiro compreender o conceito de tributo oculto, sua distinção para o conceito de tributo e como esta tributação se relaciona com os princípios tributários.

Sobre o conceito de tributação oculta Ivo César Barreto de Carvalho (2016) alerta que esta não é uma inovação e nem tampouco uma nova espécie de tributo, mas trata-se de um fenômeno pouco observado e comentado pela doutrina. Enfatiza que a tributação oculta é o ônus arcado suportado pelo cidadão pelos preços de produtos, das mercadorias ou serviços prestados não podendo ser enquadrado em nenhuma das espécies tributárias.

Complementa conceituando tributo oculto como “a receita pública oriunda de uma prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção por ato ilícito, cobrada mediante atividade administrativa vinculada em decorrência da soberania estatal” (CARVALHO, 2016, p. 181), divergindo do conceito de tributos no que concerne ao respeito às regras e princípios aplicáveis ao Sistema Tributário Nacional.

Na mesma linha de pensamento, Hugo de Brito Machado (2009) conceitua tributação oculta como prestação pecuniária que se assemelha aos tributos por albergar todos os elementos essenciais do conceito de tributo mas que é exigido pelo estado, em razão de sua soberania, sem a necessidade de respeitar às normas que compõem o Sistema Tributário Nacional.

O tributo oculto ou disfarçado caracteriza-se como tal em nosso ordenamento jurídico pelo fato de não ser instituído como um tributo, com obediência às normas e princípios que, em nosso Direito, regem a instituição e cobrança de tributo. Ele é instituído e cobrado disfarçadamente, embutido no preço de bens vendidos ou de serviços prestados pelo Estado, através de empresas suas ou de concessionárias, a salvo das leis do mercado e, portanto, preços fixados de forma unilateral e sem qualquer possibilidade de controle em face do conluio que se estabelece entre o Estado e a empresa vendedora do bem ou prestadora do serviço. (MACHADO, 2009, p. 189)

Cumpri ressaltar, que tanto Machado (2009) quanto Carvalho (2016) apontam a existência de espécies distintas de tributação oculta ou disfarçada, apontando pelo mesmo três espécies. As espécies apontadas pelos dois autores são valor da outorga, sobrepreço nos monopólios estatais e contraprestação de serviços de uso compulsório.

A primeira espécie, o valor da outorga, é conceito por Carvalho (2016, p. 182) “como a quantia a ser paga pelo licitante vencedor de um certame público ao Estado outorgante da concessão ou permissão de um serviço público” e por Machado (2009, p. 189) como “uma contraprestação por qualquer utilidade que deva ser ofertada pelo Estado”, sendo “cobrado simplesmente porque o poder de decidir quem vai prestar o serviço é um poder estatal” (MACHADO, p. 189).

A segunda espécie aponta, pelo supracitados autores, sobrepreço nos monopólios estatais, é definida por Carvalho (2016) como o preço cobrado pelas Empresas públicas e sociedades de economias mista que exploram atividade econômica sob o regime de monopólio de outro lado Machado (2009) afirma que é o lucro auferido pela cobrança a maior do que o valor da atividade desenvolvida.

Outro tributo oculto é um acréscimo ao preço cobrado pelas empresas estatais no caso de atividades monopolizadas. O preço é fixado unilateralmente pelo Estado empresário, a partir dos custos da atividade. Acrescenta a esses custos a margem de lucro que deseja para a sua empresa e, ainda, uma parcela que pretende arrecadar. Essa parcela, tenha o nome que tiver, é um verdadeiro tributo, porque cobrada dos adquirentes do bem com fundamento exclusivamente na soberania estatal. (MACHADO, 2009, p. 189-190)

Já a terceira espécie de tributação oculta, contraprestação de serviços de uso compulsório, é conceituada por Carvalho (2016) como a tarifa cobrada do cidadão em razão da contraprestação de serviços de utilização compulsória, ressaltando que tal tarifa não precisa estar prevista em lei pois não é tributo, e por Machado (2009) afirma que é “a cobrança da a título de tarifa, ou preço público, sem obediência aos princípios constitucionais da tributação, o que na verdade estará sendo cobrado nada mais é do que um tributo oculto ou disfarçado”. (MACHADO, 2009, p. 190)

Desta forma, temos que a distinção entre tributo e tributo oculto é que o tributo deve ser instituído através de lei e obedecendo as regras e princípios do sistema tributário enquanto o tributo oculto, por não se trata de tributo propriamente dito, pode ser instituído sem a necessidade de lei e cumprir as regras e princípios do sistema tributário nacional.

Acerca desta distinção, Ivo César Barreto de Carvalho afirma que a distinção entre tributo e tributo oculto reside no fato de que o conceito tributação oculta não se amolda ao conceito previsto no artigo 3 do Código Tributário Nacional.

A ideia de tributação oculta é, portanto, disfuncional em relação ao artigo 3º do CTN, pois a estrutura normativa deste dispositivo legal não abrange todos os aspectos de uma relação jurídica tributária, especialmente as funções do tributo, cuidando apenas do caráter obrigacional da prestação pecuniária devida ao Fisco. Para se chegar a alcançar o verdadeiro sentido de um “tributo oculto” ou “tributo disfarçado”, é preciso extravasar os contornos do artigo 3º do CTN, realizando uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro, indo além do significado literal dos textos normativos, buscando a construção de um sentido próprio para tais institutos. (CARVALHO, 2016, p. 177)

Por fim, conclui-se que a tributação oculta ou disfarça não possui natureza de tributo, não podendo ser enquadrada em qualquer das espécies de tributo, razão pela qual não se aplicam as regras e princípios do Sistema Tributário Nacional.

Na oportunidade, é importante registrar que Carvalho advoga que na tributação oculta a ideal de justiça será “alcançado quando encontrado o equilíbrio entre contribuinte e Fazenda Pública, garantindo-se um sistema tributário justo e eficiente, e a equivalência entre os sistemas econômico e o jurídico” (CARVALHO, 2016, p. 238).

3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: DEFINIÇÃO E ALCANCE

Para realizar a análise das consequências da tributação oculta para o princípio da capacidade contributiva é necessário compreender a definição e o alcance do princípio da capacidade contributiva, considerando que no tópico anterior já foi abordado a definição de tributação oculta.

Santos (2019) antes de definir o princípio da capacidade contributiva apontou que o referido princípio está previsto no artigo 145 da Constituição Federal que prescreve que os “impostos sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Depois de transcrever o supracitado artigo o autor indica a necessidade de analisar o texto constitucional de forma mais aprofundada, sendo necessário para tanto “analisar as expressões sempre que possível, terão caráter pessoal e

serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (SANTOS, 2019, p. 71-72)

Para realizar esta tarefa, utiliza-se dos ensinamentos de Hugo de Brito Machado que “assevera que a expressão sempre que possível não atribui faculdade ao legislador de escolher quando será utilizado tal princípio” (SANTOS APUD MACHADO, 2019, p. 72)

Por fim, conclui que “devemos interpretar que na verdade a expressão sempre que possível traz um dever a ser obedecido pelo legislador, pois ele sempre deve aplica-lo, exceto se não comportar” (SANTOS, 2019, p. 71-72).

Sobre a definição do princípio da capacidade, sintetizando os ensinamentos de Regina Helena Costa (2012), tem-se que o princípio da capacidade contributiva é a análise e identificação da riqueza que o indivíduo possui apta a pagar os tributos contribuindo para suprir os gastos públicos.

No mesmo sentido, Sacha Calmon (2015), Edilson Pereira Nobre Júnior (2001) e Zilveti (2004) lecionam que a capacidade contributiva é a distribuição do encargo tributário de acordo com aptidão do contribuinte de suportar o referido encargo, dentro de suas possibilidades, de acordo com suas riquezas.

Após a devida análise, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva e a justiça fiscal estão intimamente relacionados uma vez que a concretização do referido princípio é fundamental e necessário para alcançar a almejada justiça fiscal.

Na mesma linha de pensamento, ao tratar da relação entre o princípio da capacidade contributiva Baptista (2007) e Iatarola (2005) afirmam que no direito tributário a justiça é alcançada através da igualdade e esta por sua vez só pode ser alcançada através da capacidade contributiva, ou seja, para a distribuição dos encargos tributários entre os cidadãos ser realizada de forma justa deve ser de acordo com capacidade contributiva de cada um.

Da mesma forma, Lívio Santos e Jonathan Barros Vita (2019, p. 118)

Ao tributar menos quem pode pagar menos e tributar mais quem pode pagar mais o Estado evita a ampliação das desigualdades sociais e concomitantemente permite a arrecadação de recursos que permitem a continuidade dos serviços públicos, a concretização de direitos fundamentais e a implementação de ações positivas para redução das desigualdades sociais. Assim, ao realizar ações com a finalidade de aplicar o princípio da capacidade contributiva o Estado esta implementando políticas publicas para reduzir as desigualdades sociais.

Por isso, os autores citados acima concluem que “o princípio da capacidade contributiva é um instrumento de justiça fiscal, considerando que segundo o mesmo deve ser onerado apenas quem tem capacidade para cumprir a referida exação ((VITA; SANTOS,

2019, p. 113). Acrescentam, que “a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva num primeiro momento concretizaria da justiça fiscal, implicando numa igualdade econômica” (VITA; SANTOS, 2019, p. 118), e posteriormente concretizaria a justiça social.

Vale ressaltar, que capacidade contributiva e capacidade econômica são expressões distintas e Melo (2012) diferencia capacidade econômica e capacidade contributiva aduzindo que a primeira está relacionada com a aquisição de riqueza sem considerar como esta é utilizada ou mesmo se esta riqueza será elemento da relação jurídico tributária formada entre o Fisco e o Contribuinte enquanto a segunda está relacionada com a possibilidade desta aquisição de riqueza suportar uma carga tributária.

Santiago (2005) corrobora com o posicionamento acima apresentado, conceituando a capacidade econômica como a aquisição econômica total do contribuinte manifestada através de fatos indicativos de riqueza e afirmando que a capacidade contributiva deve-se avaliar a situação pessoal e familiar do contribuinte. Complementa que a capacidade econômica é necessária para a configuração da capacidade contributiva, considerando que só há capacidade contributiva se houver capacidade econômica.

A autora em comento ressalta, ainda, que a recíproca não é verdadeira, pois pode haver capacidade econômica sem haver capacidade contributiva, encerrando a diferenciação entre capacidade contributiva e capacidade econômica aduzindo que “a mera manifestação de capacidade econômica do contribuinte, portanto, não importará em tributação se desconforme com os demais valores protegidos pelo ordenamento jurídico” (SANTIAGO, 2005, p.105).

Um exemplo que pode elucidar a distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva é uma pessoa que auferir uma grande quantidade de riqueza, mas possui uma despesa muito elevada com tratamento de saúde esta pessoa possui capacidade econômica pois adquiriu riqueza entretanto não possui capacidade tributária considerando que não é capaz de suportar uma carga tributária.

Desta forma, não haverá tributação se houver capacidade econômica mas não houver capacidade tributária. Neste passo para compreender o conteúdo também deve ser compreendido o alcance do princípio da capacidade contributiva, sendo necessário avaliar a aplicação deste princípio na tributação.

Diante da importância de analisar o alcance do princípio da capacidade contributiva passaremos a analisar a possibilidade da aplicação do referido princípio a todas as espécies tributárias, mesmo o artigo 145, §1º de a CF prever de forma literal a aplicação aos impostos.

Rohenkohl (2007) ressalta que acerca deste tema existem várias posicionamentos doutrinários, mas que podem ser sintetizados três principais correntes:

Colocada a questão, uma observação dos trabalhos sobre o tema sinaliza para a existência de, ao menos, três correntes distintas: (a) a que admite a aplicabilidade do princípio apenas aos impostos; (b) a que entende que o princípio deve aplicar-se, imperiosamente, para todos os tributos; (c) a que advoga que o princípio é compulsório aos impostos e facultativo às demais espécies tributárias, quando sua aplicação fica condicionada a um ato de vontade do legislador constitucional ou infraconstitucional. (ROHENKOL, 2007, p. 165)

Após apontar vários defensores de cada corrente o doutrinador registra o posicionamento do Supremo Tribunal Federal que por diversas vezes se manifestou no sentido de ser possível a aplicação do referido princípio as outras espécies tributárias, e não somente aos impostos, mesmo que esta aplicação não seja compulsória, ou seja, segundo o doutrinador o STF advoga em favor da terceira corrente.

Por outro vértice, Valadão brilhantemente defende a aplicação deste princípio a todos as espécies tributárias, quando afirma:

Assim, a par do reforça importante da doutrina estrangeira, conforme já havíamos anteriormente ressaltado no primeiro capítulo do presente trabalho, com suporte sobretudo na doutrina nacional, considerando a identificação que há muito se faz entre capacidade contributiva e igualdade, e que, quando presentes os pressupostos para a aplicação da igualdade, sua observância é imperativa; e considerando ainda que isso ocorre não apenas quanto aos impostos, mas quanto todas as espécies tributárias, repisamos nossa convicção de que a capacidade contributiva, como expressão de isonomia no âmbito tributário, deve ser aplicada a todas as espécies tributárias [...]. (VALADÃO, 2013, p. 280)

Do mesmo modo, Klaus Tipke (2002) assinala que como o princípio da igualdade tem aplicabilidade a todos os tributos e a aplicação do referido princípio em matéria tributária se dá através do princípio da capacidade contributiva, pode-se concluir que a aplicação do princípio da capacidade contributiva é compulsória, salvo em situações excepcionalíssimas, quando não for possível.

E logo em seguida Tipke anuncia que o princípio da capacidade contributiva tem aplicação imediata visto que o referido princípio é norma definidora da garantia fundamental à igualdade tributária e que o art. 5º da CF impõe aplicação imediata às normas definidoras de direitos e garantias fundamentais.

Neste contexto, e conforme exposto no outro capítulo, o princípio da capacidade contributiva é a principal diretriz norteadora para alcançar a justiça fiscal, que é pilar do

Estado Democrático de Direito, sustentamos que a aplicação da capacidade contributiva é compulsória a todas as espécies de tributo.

Superada a questão da aplicação do princípio da capacidade contributiva à todas as espécies tributárias, e ainda dentro do tema do alcance do referido princípio, é imperioso analisar a possibilidade da aplicação do princípio em comento aos tributos diretos e aos tributos indiretos, tal questão é relevante diante da dificuldade de aferir a capacidade contributiva nos casos de incidência dos tributos indiretos. Ademais, tal análise é de grande relevância para o presente trabalho, considerando indicar o caminho para a solução do problema proposto.

Mauricio Conti para tratar do tema diferencia os impostos diretos que “são aqueles cujo ônus tributário recai sobre a pessoa do contribuinte” (CONTI, 1997, p. 66) dos impostos indiretos que “são aqueles que, embora a obrigação de pagar recaia sobre determinada pessoa – que podemos denominar de contribuinte de direito – o ônus é efetivamente suportado por outra – a qual denominamos de contribuinte de fato [...]” (CONTI, 1997, p. 66). Acrescenta que na modalidade dos impostos indiretos são difícil mensurar a capacidade contributiva.

Para solucionar a esta questão autor afirma que a renda não é melhor forma de aferir a capacidade contributiva, entretanto não é única, evidenciando a importância do patrimônio e o consumo para conhecer a real capacidade econômica do contribuinte.

Conclui que “todos os impostos sujeitam-se ao princípio da capacidade contributiva; utilizam, no entanto, critérios diferentes para aferir a capacidade econômica do contribuinte” (CONTI, 1997, p. 67) e aponta a seletividade em função da essencialidade é um instrumento que permite aferir a capacidade contributiva.

Ainda sobre este tema Malheiros (2013) afirma que o princípio da capacidade contributiva é concretizado através da proporcionalidade, progressividade e seletividade, ou seja, a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica prevista no art. 145, § 1º da CF é realizada através da proporcionalidade, progressividade e seletividade.

Aprofundando as noções firmadas, diferencia os três institutos, elucidando que a proporcionalidade é definida mediante “a aplicação de uma alíquota única sobre a matéria tributável variável, em que o imposto será proporcionalmente maior quanto maior for a matéria tributável, embora a alíquota permaneça sempre a mesma” (MALHEIROS, 2013, p. 81), de modo diverso, na progressividade “existe a variação da matéria tributável, bem como a variação da alíquota, sendo que esta última será maior quanto maior for o valor da matéria tributável” (MALHEIROS, 2013, p. 83), finaliza conceituando a seletividade como instrumento pelo qual a “carga tributária deve ser inversamente proporcional à essencialidade

do produto, mercadoria ou serviço (MALHEIROS, 2013, p. 86), ou seja, as alíquotas deverão ser diferentes conforme a essencialidade dos bens ou produtos.

Superadas tais considerações, firma a concepção de que a capacidade contributiva se aplica nos impostos diretos prioritariamente pela progressividade, pois melhor representa a igualdade e a justiça fiscal, e nos casos em que não comportar o princípio será concretizado pela proporcionalidade, enquanto nos impostos indiretos o princípio da capacidade contributiva será concretizado através da seletividade.

Vale ressaltar, ainda, que existem dificuldades para a concretização do princípio da capacidade contributiva no caso concreto. Ao analisar estas dificuldades Lívio Santos, elenca como principais dificuldades:

Os principais desafios para a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva são a vagueza/ambiguidade/imprecisão, própria da natureza dos princípios, do conceito de capacidade contributiva e a predileção do ordenamento jurídico brasileiro pela tributação indireta, uma vez que a vagueza/ambiguidade/imprecisão do conceito de capacidade contributiva dificulta a determinação de como serão partilhados os encargos entre os contribuintes por não apresentarem parâmetros para esta determinação e a predileção pela tributação indireta no sistema tributário brasileiro dificulta mensurar a capacidade contributiva tendo em vista que nesta modalidade de tributação o ônus é suportado por uma pessoa, contribuinte de fato, mas é outra pessoa, contribuinte de direito, que tem a obrigação de pagar. (SANTOS, 2020a, p. 223-224).

Da análise da doutrina apresentada conclui-se que o princípio da capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, bem como aos impostos diretos e indiretos, e tal aplicação, pois não pode ser afastada a aplicação do referido princípio considerando que este é corolário da justiça fiscal.

4 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: DEFINIÇÃO E DIFICULDADES NA APLICAÇÃO

O princípio da capacidade contributiva se relaciona com os princípios da solidariedade, princípio da igualdade e o princípio do não confisco. Para compreender melhor a relação entre os dois princípios primeiramente é necessário definir, conceituar, o princípio do não confisco.

Segundo Nakagaki (2010) a tributação é uma exceção ao direito de propriedade uma vez que este inevitavelmente incidirá sobre a propriedade, e o que se pretende proteger é uma tributação excessiva ao ponto de devastar o patrimônio do contribuinte.

Aduz ainda que o conceito de tributo e confisco são distintos, pois o confisco é uma sanção que subtrai e aniquila a propriedade enquanto o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito e apenas limita a propriedade.

Para esclarecer o sentido dado pelo autor ao confisco, trazemos a lição de Pawlowsky (2012, p. 52) na qual “o confisco é espécie de penalidade aplicável em decorrência de um ilícito, administrativo ou penal, mediante o devido processo legal, por meio do qual se apreende um determinado bem em prol do Fisco”.

Após estas considerações, destacamos que Nakagaki (2010) e Pawlowsky (2012) evidenciam que o confisco está previsto no ordenamento jurídico e pode ser aplicado, o que se proíbe é “a existência de tributo excessivo, aquele que geraria um efeito de confisco” (NAKAGAKI, 2010, p.130).

Neste passo, conforme Pawlowsky (2012), o princípio do não confisco significa:

Proibir que o tributo seja utilizado com efeito de confisco, assim, significa vedar às pessoas públicas tributantes que instituem ou majorem tributos de tal modo que eles tenham os mesmos efeitos econômicos correspondentes à absorção da propriedade particular, sem justa indenização, e de modo que essa absorção soe como uma penalidade, injusta, aliás, porque não decorre da prática de qualquer ilícito pelo particular. (PAWLOWSKY, 2012, p. 56)

No mesmo sentido, Castilho afirma que o confisco tributário está relacionado à ação estatal, ação esta “empreendida pela utilização de tributo, a qual retira a totalidade ou uma parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato” (CASTILHO, 2002, p. 39).

Assim, o princípio do não confisco surge como proteção ao direito fundamental à propriedade, proteção esta em face do poder do Estado de tributar a renda e o patrimônio do contribuinte. O artigo 150 da Constituição Federal em seu inciso IV proíbe expressamente a utilização da tributação com efeito confiscatório, em outras palavras, o que se pretende é evitar que os entes federativos expropriem a propriedade privada do contribuinte através da tributação.

Nakagaki corrobora com tal entendimento e assevera que “ao proteger a propriedade privada, a Constituição proíbe que a tributação comprometa de forma abusiva a renda e o patrimônio do cidadão ou que lhe iniba o consumo” (NAKAGAKI, 2010, p. 133).

Por outro giro, Carrazza doutrina que o conceito de confisco é ambíguo e impreciso, características próprias da linguagem do direito positivo, entretanto pode ser “singelamente

definido como a situação que revela, prima face, que o contribuinte está sendo gravado além da conta”.

Da análise do princípio em comento surge a indagação de quando o tributo seria confiscatório, pois o constituinte não fixou critérios para a definição do efeito confiscatório, sendo um conceito indeterminado e devendo ser analisado no caso concreto.

Muito embora o constituinte não tenha fixado critérios para a configuração do efeito confiscatório, tal omissão não prejudica a aplicação do referido princípio. Como dito anteriormente o princípio do não confisco deve ser analisado caso a caso, e nesta análise o parâmetro deve ser a razoabilidade e a capacidade contributiva.

No que diz respeito à razoabilidade, Pawlowsky (2012) citando Marilene Talarico M. Rodrigues:

Ao vedar a utilização de tributos com efeito de confisco, a Constituição de 1988 em seu art. 150, IV, proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, estabelecendo que a lei regule o tributo de modo que ele não gere efeitos econômicos nocivos que o confisco geraria, ou seja, a tributação deve ser utilizada dentro daquilo que se possa considerar com razoabilidade para não ensejar a perda de bens. (PAWLOWSKY, 2012, p. 59)

Na mesma linha de pensamento, Coelho (2015, p. 282) preconiza que “o princípio do não confisco se nos parece mais com um princípio da razoabilidade na tributação”.

Quanto à capacidade contributiva como parâmetro para a análise do efeito confiscatório da tributação, Castilho (2002) evidencia que os dois princípios tem estreita ligação, visto que “exigindo-se tributo além da capacidade contributiva, estará diante de inegável confisco tributário, revelando-se o princípio, portanto, também como uma das formas de graduação da tributação” (CASTILHO, 2002, p. 93)

Neste sentido, Carrazza (2013, p.113) sustenta que “as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos”, bem como, que o princípio do não confisco entremeia-se com os da capacidade contributiva e, por conseguinte, com o da igualdade.

Assim, os dois princípios estão ligados, considerando que o princípio da capacidade contributiva é o parâmetro para a não confiscatoriedade, já que ao impor ao contribuinte um tributo maior do que ele pode suportar, desrespeitando a capacidade contributiva, este tributo estará sendo confiscatório e conseqüentemente o princípio do não confisco também foi desrespeitado.

Depois de demonstrado que o princípio da capacidade contributiva é o parâmetro para aferir no caso concreto se o tributo tem ou não efeito confiscatório, ressaltamos que esta relação é vínculo de mão dupla, dado que o princípio do não confisco é fundamental para responder a uma das principais questões que envolvem a capacidade contributiva, qual seja: a partir de quando e até quando pode ser considerado a riqueza tributável?

Ricci responde a esta pergunta afirmando que “a imposição tributária deve ser realizada a partir do mínimo existencial, até a margem que não possa ser considerada confiscatória” (RICCI, 2015, p. 108).

Cumpri ressaltar, ainda, que existem dificuldades para a análise e aplicação do princípio do não confisco no caso concreto. Neste sentido, Lívio Santos aponta como as principais dificuldades:

Os resultados alcançados pela pesquisa foi que os principais desafios para a aplicação do princípio não confisco são a vagueza/ambiguidade/imprecisão, própria da natureza dos princípios, do conceito de confisco, a falta de critérios previamente fixados pelo constituinte para a configuração do efeito confiscatório, a tributação oculta e a extrafiscalidade. (SANTOS, 2020b, p. 548)

Portanto, podemos concluir que a relação entre os dois princípios reside tanto no fato de que o princípio do não confisco é um limite definidor da capacidade contributiva quanto no fato de que na análise do caso concreto para a constatação da configuração do efeito confiscatório deve ser levado em consideração a capacidade contributiva.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebe-se que o tributo oculto ou disfarçado é diferente do tributo cujo conceito está previsto no artigo 3 do CTN aquela pois pode ser instituída ou alterada sem a necessidade de lei, bem como que por ter natureza distinta não lhe aplicam os princípios próprios do direito tributário.

Ao analisar o conceito de capacidade contributiva, verifica-se que este princípio é corolário da justiça fiscal, pois a sua concretização implica em distribuição do encargo tributário de acordo com a capacidade de contribuir de cada um, bem como sua aplicação garante a proteção ao mínimo existencial quando exclui a parcela utilizada para subsistência e à propriedade quando atribui limites para a cobrança.

Ocorre, que existem entraves para a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, sendo eles a vagueza/imprecisão de conceitos, predileção pela tributação indireta e a própria tributação oculta.

Ao considerar que a tributação oculta tem natureza jurídica diversa dos tributos e que não se aplicam as regras e princípios específicos do direito tributário, afasta a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e o princípio do não confisco.

Neste passo, a cobrança de tributos ocultos ou disfarçados prejudicam a concretização do princípio da capacidade contributiva e conseqüentemente a ideia de justiça fiscal. De fato, mesmo com alguns autores advogando pela concretização através do ponto de equilíbrio entre o econômico e o jurídico tem-se que na prática a cobrança da tributação oculta, inclusive de taxas e tarifas não mensuram sequer a capacidade econômica imagine a capacidade contributiva, sendo cobrado apenas com o objetivo de arrecadar recursos para os cofres públicos.

Destaca-se que essa natureza jurídica diversa da de tributo da tributação oculta também prejudica a aplicação do princípio do não confisco uma vez que a cobrança da tributação oculta não será somada com a carga tributária suportada pelo contribuinte a fim de analisar e configurar o não confisco no caso concreto.

Portanto, ao analisar a tributação oculta sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva e o princípio da capacidade contributiva conclui-se que de um lado os referidos princípios não se aplicam à tributação oculta e de outro a tributação oculta traz impactos negativos para a concretização dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco e conseqüentemente para a justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. **Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva**. 139 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Marília, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Tributação oculta nos serviços públicos regulados: custo social da regulação e a transparência fiscal**. 291 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

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

IATAROLA, Ana Cristina Silva. **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário**. 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. 265 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

NAKAGAKI, Ruti Kazumi. **O Princípio do não confisco no direito tributário**. 202 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito do Estado – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal: Extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade**. Curitiba: Juruá, 2015.

SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do ilícito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

SANTOS, Lívio Augusto de Carvalho. O mínimo existencial e a dignidade humana. In: SANTOS, Lívio Augusto de Carvalho; FRANK JUNIOR, Wilson (Org.). **Direito e Contemporaneidade**. São Paulo: IXTLAN, 2019, p. 65-81.

_____. O princípio da capacidade contributiva: os desafios para a concretização. In: ASENSI, Felipe (Org.). **Produção Acadêmica e Multidisciplinariedade**. Rio de Janeiro: Pembroke, 2020a, p. 222-224

_____. O princípio do não confisco: os desafios para a interpretação e aplicação no caso concreto. In: ASENSI, Felipe (Org.). **Conhecimento e Multidisciplinariedade**. 1 ed. Rio de Janeiro: Pembroke, 2020b, v. 2, p. 547-549.

VITA, Jonathan Barros; SANTOS, Lívio Augusto de Carvalho. O princípio da capacidade contributiva como instrumento de políticas públicas para redução das desigualdades sociais. **Revista de Direito Sociais e Políticas Públicas**, Belém, v. 5, n. 2, p. 103-120, jul./dez. 2019. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/revistadspp/article/view/5988>. Acesso em: 16 set. 2020.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.