

II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

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

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

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG - Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

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

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

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove - São Paulo

Representante Discente - FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Conselho Fiscal:

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

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF - Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP - São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

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

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM - Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG - Goiás

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

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

Relações Internacionais para os demais Continentes

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

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB - Paraíba

Eventos:

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

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Unifor - Ceará

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

Comunicação:

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

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

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

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

D597

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

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-167-8

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

Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congregar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades iminentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro (I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT's aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

**O DIREITO CONSTITUCIONAL DE PROPRIEDADE E A PROIBIÇÃO DE
CONFISCO: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NOS CASOS DO LEASING E
DA ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA**

**THE LIMITS DIVIDED BY THE CONSTITUTIONAL CHARACTER OF
PROPERTY AND THE PROHIBITION OF CONFISCATION IN THE CASE OF
LEASING AND FIDUCIARY ALIENATION IN GUARANTEE**

Hugo Barroso Uelze ¹
Alexandre Faustino Jozala ²

Resumo

A Constituição Federal de 1988 acolheu a propriedade dentre os direitos fundamentais, todavia, tal como explicita o art. 121 do Código Tributário Nacional, a sujeição passiva pode decorrer da relação pessoal e direta que o contribuinte mantém com a grandeza financeira descrita pela hipótese de incidência ou, então, transferida, por meio de disposição expressa de lei, a um terceiro, o que, porém, não pode ultrapassar os limites das regras de competência do Sistema Constitucional e, dentre eles, o princípio que proíbe ou veda o confisco, faceta que se aplica à Responsabilidade Tributária pertinente ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

Palavras-chave: Leasing, Direito, Constitucional, Propriedade, Confisco

Abstract/Resumen/Résumé

The Federal Constitution of 1988 embraced property among fundamental rights, however, as stated in art. 121 of the National Tax Code, the passive subjection can result from the personal and direct relationship that the taxpayer has with the financial magnitude described by the incidence hypothesis then, transferred, by express provision of law, to a third party, which, however, cannot exceed the limits of the Constitutional System's rules of competence and, among them, the principle that prohibits or vet the confiscation, a side that applies to the Pertinent tributary responsibility of the Property of automotive vehicles Tax.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Leasing, Right, Constitutional, Property, Confiscation

¹ Mestrando em Direito da Sociedade da Informação pelo Centro Universitário FMU-SP. Especialista em Direito Civil pelo Centro Universitário FMU-SP. Especialista em Direito Administrativo pela PUC-SP. Advogado em São Paulo

² Mestrando em Direito da Sociedade da Informação pelo Centro Universitário FMU-SP. Especialista em Direito Tributário pela EPD. Especialista em Direito Empresarial, pela Universidade Candido Mendes. Advogado em São Paulo

INTRODUÇÃO

O problema de pesquisa consiste em estudar os limites ditados pelo caráter ou natureza constitucional do direito de propriedade, mas também aqueles pertinentes ao magno princípio que proíbe ou veda o confisco (GUSTIN; DIAS, 2015, p. 44) e, assim, analisá-los frente às hipóteses do arrendamento mercantil ou *leasing*, mas também da alienação fiduciária em garantia, tanto do ponto de vista do instituto da responsabilidade tributária, quanto das regras de competência, para que não se imponham restrições indevidas ao exercício de tais atividades, de resto asseguradas no âmbito da Ordem Econômica pelo princípio da livre iniciativa (GUSTIN; DIAS, 2015, p. 54).

Posto isso, procederá à investigação de caráter exploratório através do raciocínio dedutivo (GUSTIN; DIAS, 2015, p. 22-23), mas também através da pesquisa da documentação indireta, tanto de fontes primárias, quanto através da pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias (MARCONI; LAKATOS, 2012, p. 43).

1. Natureza Constitucional da Propriedade

Ao tratar do tema, Silva (2012, p. 119) lembra que, nos seus primórdios, o direito de propriedade se viu elaborado a partir de uma relação absoluta entre uma pessoa ou coisa, premissa, todavia, equivocada, pois, em termos lógico-jurídicos, tal intercâmbio somente poderia se dar entre pessoas, daí porque a natureza exclusiva recebeu o desmentido da própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, enfoque que, aliás, posteriormente recebeu novos influxos e, dentre eles, a da teoria do abuso do direito, para, enfim, alcançar a concepção da função social da propriedade.

Na sequência, discorre o citado autor acerca da dicotomia entre o enfoque privatista e publicista quanto à natureza jurídica do direito de propriedade, segundo a primeira visão um instituto civil e, assim, afastado da influência dos princípios e regras e, dentre eles, o cânone da função social, para, enfim, acrescentar que ainda se verifica a confusão entre aquele critério magno e as limitações de polícia – ou poder de polícia como mencionado pelo art. 145, inciso II da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN) –, cujo sentido finalístico consiste em evitar prejuízo ao interesse público ou bem estar social (SILVA, 2012, p. 120).

Na sequência, Silva (2012, p. 121) discorre sobre outra espécie de divisão do direito de propriedade, sem prejuízo à correspondente função social, ou seja, o gênero, tal como

estatuído pelo art. 5º, incisos XXII e XXIII da CF/1988, embora esse contemple espécies com atributos distintos conforme se trate de propriedade urbana, pequena propriedade rural ou, mesmo, imóvel rural, tal como se constata através da observação dos arts. 5º, inciso XXVI e 182 a 186 da CF/1988.

Para Tavares (2012, p. 696) considerado o percurso histórico, a propriedade, inicialmente, se viu concebida pelo prisma coletivo, ou seja, os bens, ferramentas e demais utensílios pertenciam indistintamente a todos, concepção depois modificada para contemplar ideia distinta, a de uma faculdade ou prerrogativa individual absoluta – sem prejuízo, todavia, a percepção de limites ditados pelo bem comum, como no caso da desapropriação –, até alcançar o atual estágio evolutivo, na qual a propriedade, embora permaneça assegurada, se encontra condicionada ao atendimento da denominada função social, mudança de paradigma decorrente do deslocamento do instituto do Direito Privado para o Direito Público e, mesmo, frente à denominada constitucionalização do Direito Civil.

Segundo Meirelles (2016, p. 722) os Estados sociais democráticos e, dentre eles, o Brasil ao proteger ou garantir a propriedade e, mesmo, num sentido mais abrangente, regular a Ordem Econômica através do princípio da livre iniciativa pressupõe a possibilidade de que o Poder Público intervenha no campo das atividades econômicas – inclusive, mas não só, em termos normativos –, de molde que as riquezas particulares não sejam usadas de forma abusiva ou, mesmo, antissocial – e, pois, contrária à função social da propriedade –, o que explica a existência de categoria ou classes constitucionais como a da requisição, desapropriação e, mesmo, o poder de polícia, tal como manifestado através das denominadas servidões e limitações administrativas.

Ao cuidar do tema, Gagliano e Pamplona Filho (2014, p. 50-51) trazem tal enfoque para a seara contratual e, sob esse enfoque, lembram que o contrato como espécie mais importante de negócio jurídico há que ser enxergado como instrumento para a harmonização de interesses, que embora muitas vezes, *a priori*, antagônicos devem ser conciliados em prol da realização dos interesses públicos, em especial os pertinentes ao desenvolvimento econômico, aspecto que, todavia, conforme ponderam os citados autores, experimenta dimensão mais ampla quando considerada a função social da propriedade, o que, no entanto, recebe maior impulso em face da constitucionalização do Direito Civil, fenômeno esse inspirado pelo princípio da dignidade da pessoa humana.

A partir daí, acrescentam Gagliano e Pamplona Filho (2014, p. 81-83) que uma visão mais social do contrato não caracteriza uma ideia recente, pois tal posicionamento começa a se verificar quando se abandona o “modelo *oitocentista*” para se adotar um enfoque mais

intervencionista do Estado, mais afinado com a realidade do meio que o Direito se volta a regular, em detrimento do individualismo exacerbado, resultante da visão clássica do contrato – e, mesmo, decorrente do entendimento da própria propriedade –, para alcançar outro patamar de entendimento, cujo enfoque, aliás, se mostra mais voltado à efetivação ou realização da dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, também se posiciona Novakoski (2020, p. 229-230) ao ressaltar que embora ainda referido ao momento de afirmação do sistema capitalista – e, portanto, pertinente ao período imediatamente subsequente à Revolução Francesa de 1789 –, se verificaram muitos abusos ou excessos, tanto do ponto de vista da ideia, quanto do exercício da propriedade, bem como da autonomia de vontade, somente refreados um século mais tarde, em virtude do surgimento de uma visão mais antropocêntrica da realidade e, pois, que as intervenções estatais ou, mesmo, jurídicas somente se justificam, quando voltados ao interesse mais amplo e, pois, em consideração à dignidade da pessoa humana.

Ao discorrem sobre o tema da constitucionalização do Direito Civil, Tartuce e Simão (2012, p. 7), em primeiro lugar, destacam que a mitigação ou relativização da propriedade através da chamada função social deve ser percebida num contexto mais amplo e, sob esse enfoque, lembram que aquela nova concepção alcançou mesmo a sensível esfera ou seara dos direitos de personalidade, porque não deitaria influência no que concerne aos direitos reais, antes vistos como taxativos, tal como consta do enunciado veiculado pelo art. 1.225 do Código Civil de 2002 (CC/2002).

Assim, a constitucionalização do Direito Civil produziu outros importantes efeitos e, dentre eles, o reconhecimento do caráter fundamental da propriedade, embora sujeito à imediata eficácia da função social, tal como decorre do art. 5º, incisos XXII e XXIII e § 1º da CF/1988, aspecto depois perpassado através do princípio da função social do contrato, vetor de ordem pública, limitador da autonomia privada, o que ainda segundo o entendimento dos citados autores teria dado existência a uma espécie de desapropriação privada, pois se observado o art. 1.228, §§ 4º e 5º do CC/2002 se percebe que a figura ali criada não se encartaria na figura da usucapião, haja vista a existência de contrapartida onerosa (TARTUCE, SIMÃO, 2012, p. 121-122).

Por fim, segundo Carrazza (2013, p. 432), o caráter constitucional do direito de propriedade se vê expressamente reconhecido pela Lei Maior nos seus arts. 5º, inciso XXII e 170, inciso II – embora acrescente que esse se encontra subordinado à função social –, razão pela qual as incidências fiscais não podem ultrapassar certos limites – em especial o da proibição ou vedação de confisco estipulada no art. 150, inciso IV da CF/1988 –, o que, aliás,

explica porque o exercício da tributação somente pode incidir sobre conteúdos econômico-financeiros previamente autorizados pelas regras de competência, como se verificará mais adiante.

2. Princípio da Proibição de Confisco

Ao discorrer sobre a matéria, Reis e Santos (2016, p. 3) principiam sua análise pelos elementos ou subsídios históricos relacionados ao princípio do não confisco, atualmente disposto pelo art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), mas que ao tempo da Constituição de 1934 (CF/1934) se viam regulados pelo teor do seu art. 185, através de elementos gramaticas ou literais diversos, cujo teor merece ser observado: “Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”.

Quer dizer, a CF/1988 não menciona um parâmetro quantitativo específico – tal como mais adiante mencionam as autoras acima citadas (REIS, SANTOS, 2016, p. 70, apenas enuncia que os *tributos* não podem ser utilizados com efeito de confisco, enquanto a CF/1934 se preocupava em estabelecer um critério de razoabilidade ou proporcionalidade para o aumento dos *impostos*, considerado o seu último patamar e que se desatendido daria ensejo a proibição ou vedação correspondente, construção, sem dúvida interessante, pois capaz de oferecer subsídios úteis ao Estado-juiz quando chamado a verificar a presença ou não de tal distorção no caso concreto.

De outra parte, ressaltam as citadas autoras, com peculiar acuidade, que o princípio do confisco se mostra relacionado ao princípio da capacidade contributiva e, nesse sentido, uma vez mais se utilizam do recurso da interpretação gramatical ou literal e da exegese histórico-evolutiva – na linha sustentada por Carvalho (2016, p. 112) –, e, assim, buscam a origem desse cânone junto ao art. 202 Constituição de 1946 (CF/1946), cujo teor se encontra vazado nos seguintes termos: “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (REIS, SANTOS, 2016, p. 3).

Ao analisar o princípio tal como assegurado pelo art. 145, § 1º da CF/1988 se percebe que a capacidade contributiva se vê mencionada no sentido relativo ou subjetivo – tal como vislumbrado por Costa (2012, p. 28) –, e não no âmbito das “revelações de riqueza do contribuinte” (PAULSEN, 2017, p. 52), ou seja, da denominada capacidade contributiva absoluta ou objetiva – nos termos da diferenciação colhida por Costa (2012, p. 28) –, ou seja,

do conteúdo econômico suscetível de ser alcançado, em termos válidos, pela tributação, o que se de alguma sorte desrespeitado, adentra no campo da proibição ou vedação do confisco.

Reis e Santos (2016, p. 3-4) também apontam a existência de relação entre o direito de propriedade – somente assegurado, de forma ou maneira expressa após o advento da CF/1988 –, e o princípio da proibição de confisco, haja que esse último se presta a salvaguarda, isto é, para que a tributação não torne inviável a subsistência daquele primeiro, o que, evidentemente, também não se confunde com o instituto da desapropriação na qual se verifica a perda ou supressão da propriedade, porém, em regra, em obséquio ao interesse público e mediante a prévia e justa indenização em dinheiro.

Antes de prosseguir, todavia, parece útil invocar maiores subsídios acerca da desapropriação e, sob esse enfoque, se afigura útil invocar as lições de Meirelles (2016, p. 728) que, em primeiro lugar, contextualiza a desapropriação como a forma mais severa de intervenção estatal – ou do “poder de império” –, na propriedade privada, ou seja, decorre do exercício da soberania e assume o caráter discricionário – o que, por si só, se afasta da natureza vinculada dos tributos –, no caso da utilidade pública e do interesse social, todavia, somente passível de ser utilizado segundo os limites traçados pela Lei Maior e, dentre eles, o do devido processo legal.

Ainda segundo o citado autor, a desapropriação caracteriza transferência da propriedade para o Poder Público ou seus delegados quando presente necessidade ou utilidade pública ou interesse social, mediante o pagamento de prévia e justa indenização em dinheiro nos termos dos arts. 5º, inciso XXIV e 183, § 3º da CF/1988 ou, então, através do pagamento em títulos da dívida pública, resgatáveis em até dez anos, no caso de área urbana não edificada, subutilizada ou não utilizada ou, então, por interesse social para fins de reforma agrária, através dos correspondentes títulos resgatáveis pelo prazo de até vinte anos, tal como respectivamente estabelecem os arts. 182, § 4º, inciso III e 184 da Lei Maior (MEIRELLES, 2016, p. 728-729).

Enfim, esclarece Meirelles (2016, p. 737) que o art. 243, *caput* da CF/1988 também denomina de desapropriação a perda de glebas "onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo", o que, ainda segundo o citado autor, não consubstanciaria desapropriação, pois nas diferentes espécies em que presente tal último instituto – tal como decorre da conceituação ou definição acima –, embora alterada a contrapartida pela perda ou supressão da propriedade – se justa e prévia em pecúnia ou em títulos na forma e prazos acima mencionados –, essa se verifica sem que haja qualquer indenização ao proprietário,

Ainda sob esse enfoque, as citadas autoras lembram a distinção entre a perda de bens resultante de um ato ilícito e, pois, pertinente aos modais de comportamento proibido ou vedado – e não dos comportamentos obrigatórios como se verifica com a classe ou categorias dos tributos –, tal como se observa no caso dos arts. 5º, inciso XLVI, alínea “b” e 243 da CF/1988, o primeiro preceito que no campo da individualização da pena estabelecem a perda de bens como parte da sanção criminal – daí porque sem qualquer indenização –, enquanto no segundo caso a denominada desapropriação sanção ou desapropriação confisco se opera sem prejuízo da perda de bens estabelecida pela primeira mas com o acréscimo da ablação ou supressão da propriedade urbana ou rural utilizada para culturas ilegais de plantas psicotrópicas, mas também para o trabalho escravo (REIS, SANTOS, 2016, p. 4).

Ao retomar o debate quanto à ausência de critérios constitucionais mais precisos para o reconhecimento de confisco, Reis e Santos (2016, p. 9) lembram da importância de considerar o aspecto ou critério material da hipótese ou regra matriz de incidência tributária e, mais especificamente, o que denominam de elemento quantitativo, ou seja, a base de cálculo e a alíquota, faceta, sem dúvida, útil ao entendimento do problema, pois indubitavelmente relacionada ao aumento da carga tributária – aliás, como percebido pelas citadas autoras quando mencionaram que o art. 185 da CF/1934 não permita elevação de *tributo* – embora o Texto Constitucional utilizasse terminologia equivocada: imposto –, superior a vinte por cento.

A partir daí, às citadas autores, oferecem um contraponto a essa ideia quando sustentam que o princípio da vedação ao confisco não pode ser reduzida tão só a um critério matemático, haja vista se tratar de um princípio de proteção da propriedade, bem como o exercício de qualquer atividade lícita ou moral de incidências fiscais exacerbadas e, mesmo, excessivas, daí porque invocam mais dois vetores capazes de fornecer critérios ou parâmetros úteis a afastar abusos do poder tributário: os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade (REIS, SANTOS, 2016, p. 11).

Destarte, segundo Reis e Santos (2016, p. 11) restaria caracterizado o princípio da razoabilidade junto ao ordenamento jurídico brasileiro – princípio geral de direito, portanto –, nas hipóteses em que a conduta guarde pertinência com uma forma prudente e racional de atingimento do interesse público ou primário e, pois, compatibilidade entre os fins buscados e os meios empregados, enquanto o cânone ou o primado da razoabilidade se mostraria presente quando ausente o arbítrio da atividade estatal, o que, segundo acrescenta Meirelles (2016, p. 100) sempre que a imposição de obrigações, restrições e sanções não ultrapasse o campo

daquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público preconizado no caso concreto.

Ao tratar do princípio que veda o confisco Uelze (2017, p. 53) também divisa o inter-relacionamento entre esse cânone e a o da capacidade contributiva, senão vejamos:

O princípio da proibição de confisco é norma qualificada que traduz, para o campo tributário, a vedação geral ao enriquecimento sem causa e assim repele incidências arbitrárias ou desarrazoadas, daí por que se vê entrelaçada aos princípios republicano, isonômico e da capacidade contributiva, com os quais atua, de forma justaposta, na delimitação dos campos constitucionais da tributação válida – contígua, porque, enquanto aqueles afirmam o conteúdo tributável, ele se volta a afastar o que não pode ser tributado –, daí por que assume um posicionamento contraposto a quaisquer reduções indevidas ao magno direito de propriedade – o que inclui o desaparecimento total ou substancial desse –, mas também se presta a determinar a observação da capacidade contributiva quando ausente sua premissa objetiva – por ofensa a quaisquer dos aspectos da estrutura normativa –, e, mesmo, diante de ocorrências especialmente gravosas do ponto de vista relativo ou subjetivo.

Por fim, segundo o citado autor presente à hipótese de confisco sempre que as incidências sobre o direito de propriedade se mostrarem arbitrárias ou desarrazoadas ou, então, de alguma sorte excedidos os limites da tributação válida, mas também nos casos em que a exigência fiscal significar no desaparecimento total ou substancial do conteúdo econômico tributado, aspecto que, todavia, pode ainda ser agravado segundo as condições peculiares do sujeito passivo – aqui mencionado no sentido abrangente o que, pois, inclui o contribuinte, mas também a representante.

3. Confisco no Contexto da Responsabilidade Tributária do *Leasing* e da Alienação Fiduciária em Garantia

Antes de alcançar a temática da responsabilidade tributária, se afigura oportuno trazer a contexto os contornos do instituto do arrendamento mercantil ou *leasing*, mas também aqueles pertinentes à figura da alienação fiduciária em garantia e, sob esse enfoque, embora referida a primeira dessas categorias, Diniz (2014, p. 759) esclarece que embora parte da doutrina entenda que a sua origem tenha se verificado em decorrência do esforço de guerra, ou seja, dos contratos, empréstimos e financiamentos realizados pelos norte-americanos aos aliados durante a Segunda Guerra Mundial, tais como o “*Lend Lease Act/ 41*”, embora, ainda segundo a citada autora, se estaria diante de um mais propriamente político do que negocial.

Assim, o *leasing* ou arrendamento mercantil teria efetivamente nascido a partir do fim daquele conflito, embora ainda relacionado com aquela ocorrência histórica, pois o exército norte-americano necessitava do fornecimento de víveres e bens superiores a sua capacidade operacional, razão pela qual ajustou um contrato de financiamento com uma instituição financeira para a compra do maquinário necessário, empreendimento cujo êxito ocasionou o surgimento da *U.S. Leasing Company* e a *Boothe Leasing Corporation*, dentre outras (DINIZ, 2014, p. 759-760).

Gomes (1990, p. 522) também deixa clara a natureza de operação de financiamento do *leasing* – o que, pois, se mostraria pertinente à incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) –, como meio ou instrumento econômico-jurídico de acesso a máquinas ou equipamentos para o processo produtivo, sem a necessidade de desembolso – muitas vezes elevados –, para que possível a sua aquisição e, nesse sentido, ainda segundo o autor seriam necessárias pelo menos três partícipes do negócio, a empresa fornecedora, a instituição financiadora e a empresa ou pessoa jurídica interessada em usar aqueles bens.

Portanto, o *leasing* assume um importante papel para o atendimento do princípio da livre iniciativa, um dos pilares da Ordem Econômica, nos termos do art. 170 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), pois através do financiamento se tem permitido o acesso a máquinas e equipamentos necessários à produção, seja em decorrência de sua obsolescência, seja em obséquio a outras exigências atualização – o que pode encontrar eco na defesa do meio ambiente, tal como estipula o art. 170, inciso V da CF/1988 –, sem que se verifique desembolso de quantias financeiras elevadas, em prejuízo da própria atividade econômica (GOMES, 1990, p. 523).

De outra parte, como destaca Senise (2012, p. 238-239) a alienação fiduciária consubstancia negócio jurídico bilateral, oneroso, formal e complexo mediante o qual o “credor-fiduciário” – a instituição financeira, que adquire a propriedade resolúvel da coisa financiada até que ultimado o seu pagamento –, concede um empréstimo em favor do “devedor-fiduciante” – aquele que toma o empréstimo e passa a ter a posse direta do bem –, figura completada – daí o citado autor mencionar que se trata de ajuste complexo –, pois completado pela figura do “fiduciante-alienante” que, embora permaneça alheio à execução das obrigações sucessivas, apenas permite a entrega do bem pretendido pelo interessado.

Segundo Gomes (1990, p. 520), a alienação fiduciária consubstancia modalidade de negócio jurídico do qual participam, necessariamente, pelo menos duas pessoas, o fiduciante – aquele que aliena ou vende a coisa, mediante garantia –, e o fiduciário que é aquele que pretende adquirir a coisa financiada e que após verificada a condição resolutiva, ou seja,

quitada a dívida recebe do primeiro a transmissão definitiva da propriedade, embora desde que celebrado o negócio passe a deter a posse do bem.

Paulsen (2017, p. 40-41) conceitua tributo como obrigação pecuniária, de natureza compulsória, estabelecida por lei, bem como delimitada a partir das regras de competência, mas também cobrada de forma vinculada, embora afastadas da ideia de um ilícito ou sanção, de pessoas de direito privado – físicas ou jurídicas –, cujo resultado ou receita, depois, se vê repartido segundo os princípios e normas da Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

Carvalho (2018, p. 67) também cuida da fenomenologia da incidência, contudo, segundo perspectiva diversa, a diferença entre o antecedente e consequente das regras de conduta e as normas de estrutura e, assim, lembra que enquanto o antecedente das primeiras descreve um comportamento e o consequente estipula os correspondentes desdobramentos pecuniários, no caso daquelas últimas o antecedente considera o potencial legislativo do ente tributante e o consequente autoriza a edição de regras de conduta dentro dos limites das regras de competência tributária.

Ao tratar do tema, Ataliba (2002, p. 32-33) critica o teor do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), preceito que de conformidade com o seu entendimento tão somente evidencia uma norma de natureza didática, que embora útil para afastar qualquer pertinência com o campo dos comportamentos ilícitos, não deve afastar a percepção de que as regras competência da União, Estados e Municípios, bem como os correspondentes limites ao poder tributário derivam diretamente da Lei Maior – e não daquela definição infraconstitucional –, para que não se verifiquem prejuízos aos direitos constitucionais do cidadão-contribuinte.

A partir daí, cientes de o Direito Tributário se insere no âmbito dos comportamentos obrigatórios, se afigura oportuno indagar sobre a categoria ou classe denominada de sujeição passiva, esfera ou seara na qual se inserem institutos jurídicos diversos e, dentre eles, o contribuinte, o responsável e o substituto interligados à fenomenologia fiscal por fatores ou padrões diversos, segundo esclarecem os estudiosos.

Para Carvalho (2018, p. 227) sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica da relação jurídica tributária de quem se reclama o pagamento da prestação pecuniária, razão pela qual se afigura necessário o nexos ou subsunção trazida pela verificação concreta do evento descrito como capaz de propiciar o surgimento da correspondente obrigação, embora sem prejuízo a existência de deveres outros – segundo o citado autor insuscetível de avaliação econômica –, desencadeadores de deveres instrumentais ou formais.

Segundo Ataliba (2002, p. 86) sujeito passivo seria o devedor ou aquele a quem compete o adimplemento da obrigação tributária – daí porque também designado de contribuinte –, ou seja, a pessoa, normalmente, referida a riqueza financeira pertinente à hipótese de incidência, e, pois, cujo patrimônio deverá sofrer diminuição para que se verifique a arrecadação do valor correspondente à exigência fiscal devida ao sujeito ativo.

A partir disso, lembra Carvalho (2018, p. 227-228) que durante muito tempo se viu aceita a distinção colhida pelo art. 121 do CTN, diferença essa que acolhia como critério ou parâmetro o da maior ou menor proximidade mantida entre a relação econômica do sujeito passivo com o então denominado “fato gerador”, o que segundo enfatiza o citado autor não se encontra apoiada em parâmetros jurídicos, mas sim nas possíveis vantagens ou desvantagens fáticas daí advindas.

Paulsen (2017, p. 207) também apresenta crítica ao art. 121 do CTN, pois entende que a norma contempla mais defeitos do que virtudes, pois embora encampe relevante distinção entre a figura do contribuinte – aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador –, e o terceiro – esse restringido apenas a figura do responsável –, cuja relação com a obrigação principal decorria de determinação legal, embora com sentido finalístico diverso, desde o simples dever de colaboração com a fiscalização até a garantia de pagamento.

Dito de outro modo, depois de criticar o que denomina de opção simplificadora presente no art. 121 do CTN, isto é, o de enunciar apenas duas espécies de sujeição passiva – o contribuinte e o responsável –, para acrescentar que a doutrina vislumbra outros fatores ou critérios de diferenciação e, sob esse enfoque, salienta que a categoria dos substitutos se caracteriza pela obrigação de reter o pagamento do tributo, embora a partir da riqueza do próprio contribuinte, enquanto o responsável assumiria obrigação subsidiária do pagamento quando verificada a contumaz inadimplência do contribuinte, haja vista a existência de uma falha – o que ensejaria a responsabilidade –, do dever de colaboração com a Administração Tributária (PAULSEN, 2017, p. 207).

Faria (2003, p. 137-138), por seu turno, entende ou reputa como claras e suficientes às hipóteses descritas pelo art. 121 do CTN e, sob esse enfoque, salienta que seriam apenas duas as possibilidades de sujeição passiva, uma primeira diretamente ligada a contribuinte, isto é, aquela pessoa física ou jurídica que mantém relação direta e imediata com o conteúdo econômico descrito pela hipótese de incidência – como se verifica no caso do Imposto de Renda (IR) com aquela pessoa que auferir renda –, e depois concretizado no mundo fenomênico pela ocorrência do respectivo fato gerador.

Machado (2016, p. 146) lembra que o sujeito passivo pode ser direto ou indireto e, no que concerne ao primeiro caso, salienta que o contribuinte mantém intrínseca relação com o fato a ser tributado, o que, pois, demonstra a presença de sua capacidade contributiva enquanto na segunda hipótese o que se observa é uma relação mediata – sem relação com a riqueza suscetível de ser tributada –, mas que decorre, por força de disposição legal, no dever de pagamento do tributo ou da obrigação, diferença que, portanto, dever ser considerada.

Na sequência, Faria (2003, p. 138) acrescenta que a categoria ou figura da responsabilidade tributária, a despeito de tal posicionamento ainda suscitar discussões, decorreria de duas hipóteses bastante distintas, a espécie denominada *responsabilidade por transferência*, de que seriam exemplos a responsabilidade dos sucessores, responsabilidade em decorrência da transferência do fundo do comércio, mas também aquela derivada da interposição de terceiros, ou seja, subespécie que afasta o contribuinte – ou seja, da pessoa diretamente ligada à hipótese de incidência –, do dever de recolher o tributo ou responder pela penalidade pecuniária e, assim, desloca ou, mesmo, transfere, mediante lei, para pessoa não relacionada ao fato gerador *in concreto* o cumprimento de tais obrigações.

Para Machado (2016, p. 154) a responsabilidade remete a um dever jurídico, embora um e outro não se confundam, pois aquela primeira decorre da subordinação a uma penalidade, o que, em termos lógicos, teria como pressuposto ou requisito o descumprimento de uma conduta ou comportamento obrigatório, daí porque destaca o autor numa acepção mais estrita representaria a sujeição, em decorrência de disposição legal expressa, ao pagamento da obrigação descrita pelo fato gerador da obrigação tributária principal.

Aqui, antes de prosseguir, contudo, parece importante assinalar a clara diferença entre as situações, pois enquanto a sujeição passiva no campo da substituição tributária se faz com recursos do próprio contribuinte – e, pois, a partir do conteúdo econômico ou riqueza financeira por aquela gerada –, o que, de certa forma também se insere no dever de colaboração com a Administração Tributária, porém, no campo das obrigações acessórias ou dos deveres instrumentais, enquanto no âmbito da responsabilidade a prestação se vê relacionada com a própria obrigação principal, embora sem acesso à riqueza tributável, a partir da presunção de que teria havido falha do dever de colaboração, aspecto, portanto, a ser devidamente ponderado.

Ao cuidar da substituição tributária, Becker (1998, p. 529) esclarece que restará presente tal categoria sempre que o legislador eleger como sujeito passivo pessoa diversa daquela cuja renda ou capital consubstancia a hipótese de incidência ou fato signo presuntivo de riqueza e, a partir disso, sustenta que somente a relação do substituto – porque decorrente

de determinação legal –, é que assumiria feição fiscal, enquanto o direito “de reembolso ou de retenção na fonte” do substituído assumiria natureza privada.

Para Machado (2016, p. 154-155) embora o CTN utilize a expressão responsabilidade em diferentes oportunidades – v.g., nos arts. 123, 128, 136 e 138 –, numa acepção mais própria essa categoria restaria presente apenas na hipótese veiculada pelo art. 121, inciso II, ou seja, quando observada à diferença específica entre aquela figura e a do contribuinte e, sob esse enfoque, tem-se responsabilidade estrita quando o contribuinte se vê dispensado do pagamento da obrigação principal então acometida ao responsável, enquanto no caso do art. 128 se consta hipótese diversa, haja vista a sua natureza supletiva e, até mesmo, somente parcial.

De outra parte, ao se referir aos limites do que denomina sujeição passiva indireta, Ataliba (2002, p. 89) deixa claro que ao deslocar ou transferir a qualidade do sujeito passivo de uma pessoa para outra, o legislador deve observar as delimitações ditadas pela Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e, dentre elas, a indicação do destinatário da regra jurídica passível de instituir o próprio tributo e, assim, conclui que tal deslocamento ou transferência somente será válido quando observar ou respeitar os desígnios magnos e, dentre eles, além das normas de estrutura ou regras de competência, evidentemente, se encontram os princípios constitucionais, inclusive, pois, aquele que proíbe ou veda o confisco.

Ao tratar do tema, Calcini e Cruz (2019, p. 238) salientam que a compreensão da sujeição passiva há que ser feita a partir das regras constitucionais e, mais do que isso, observar os contornos da hipótese ou regra matriz de incidência tributária, para que se evitem situações nas quais, através da legislação infraconstitucional, se pretenda atribuir responsabilidade a pessoas alheias ou estranhas à riqueza passível de ser tributadas como se observa, por exemplo, no caso em que verificada a prestação de serviços e, de maneira absolutamente impertinente, se pretenda exigir valores relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

De outra parte, acrescentam os citados autores que a aplicação indiscriminada da responsabilidade tributária em situações – reitere-se alheias, estranhas ou, mesmo, impertinentes ao conteúdo econômico autorizado pela hipótese de incidência –, acabam por desconsiderar o princípio da capacidade contributiva – aqui mencionado na sua acepção subjetiva ou relativa –, bem como aos princípios da segurança jurídica e não surpresa – esses também ligados à preservação do direito de propriedade (CARRAZZA, 2013, p. 432–, bem como ao princípio da legalidade “e, não menos importante, ao princípio do não confisco” (CALCINI, CRUZ, 2019, p. 328).

Na esteira das precedentes considerações, os citados autores esclarecem que como decorrência do cânone capacidade contributiva, bem como dos princípios da segurança jurídica e não surpresa, o sujeito passivo há que ser aquele que concretizou – no mundo fenomênico, portanto –, a regra matriz de incidência para que salvaguardada a necessária e indispensável previsibilidade da cobrança, o que, acrescente-se, encontra eco no primado da estrita legalidade, tal como estatui o art. 150, inciso I da CF/1988 – e, mesmo, como garantia implícita da higidez do próprio Sistema Constitucional Tributário –, pois, do contrário, a responsabilidade tributária, embora classe ou figura infraconstitucional poderia se sobrepor – o que afronta ou desrespeita à supremacia formal e material da Lei Maior –, as regras de competência ou normas de estrutura constitucionais (CALCINI, CRUZ, 2019, p. 329).

Na sequência, Calcini e Cruz (2019, p. 331) lembram ainda da importância de se considerar o critério ou parâmetro fornecido pelo próprio Texto Constitucional acerca da responsabilidade tributária da categoria ou classe dos terceiros não contribuintes e, sob esse enfoque, mencionam que o fato de inexistir relação direta, imediata ou pessoal com a ocorrência concreta do fato gerador não autoriza o legislador infraconstitucional a simplesmente desconsiderar a consistência material – conteúdo econômico ou riqueza subjacente à espécie –, para, assim, indicar, sem um mínimo de racionalidade ou razoabilidade, “qualquer sujeito para integrar a relação jurídico tributária”.

Ainda segundo os citados autores, a figura ou instituto em tela ainda reclama a presença de outros critérios de compatibilidade e, dentre eles, aquele previsto no art. 150, § 7º da CF/1988, segundo o qual a eleição ou indicação de responsabilidade deve guardar conexão com o fato gerador da obrigação tributária, exegese que também encontraria apoio no art. 146, inciso III, alínea “a” do Texto Supremo, haja vista a possibilidade de edição de “normas gerais em matéria de legislação tributária” para a “definição legal de tributos e suas espécies”, desde que observados os “fatos geradores, base de cálculo e contribuintes” enunciados pelas regras constitucionais de competência para União, Estados e Distrito Federal e Municípios (CALCINI, CRUZ, 2019, p. 332).

Nesse diapasão, Calcini e Cruz (2019, p. 333) sustentam que análise da sujeição sob o enfoque do art. 121, inciso II do CTN, ou seja, do *terceiro não contribuinte*, não pode desconsiderar aquela primeira figura – a do próprio contribuinte –, afinal a responsabilidade tributária, tal como expressa o art. 128 do CTN – de conformidade com os preceitos *magno* acima mencionados: arts. 146, inciso III, alínea “a” e art. 150, § 7º da CF/1988 –, não pode se afastar do correspondente regime jurídico sob pena de se afastar da razoabilidade e

proporcionalidade, nesse contexto representada pela conexão ou pertinência com o fato gerador da obrigação principal, apto a justificar a sua própria existência.

Ao tratar do Imposto sobre Propriedade dos Veículos Automotores (IPVA), Machado (2016, p. 397) aponta que o contribuinte da mencionada exação deve ser o proprietário do veículo, embora, na prática, o que se verifica, para fins tributários, resulta da presunção de que o sujeito passivo seja a pessoa identificada no Certificado de Licenciamento Anual, documento hábil para que todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semirreboque, possa transitar na via pública, tal como estabelece os arts. 130 e 131 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB).

Nesse passo, contudo, parece importante considerar alguns dos critérios considerados pela jurisprudência, como se observa pelo teor do seguinte julgado, confira-se:

“Processual Civil e Tributário. Agravo em Recurso Especial. Embargos à Execução Fiscal. IPVA. Arrendamento Mercantil. Baixa no Gravame. Registro do Veículo Inalterado. Responsabilidade Solidária da Empresa. Súmula 83/ STJ. Lei Estadual do IPVA. Súmula 280/STF. Reexame Probatório Vedado. Súmula 7/STJ.

[...]

3. Verifica-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento do STJ de que, em arrendamento mercantil, o arrendante é responsável solidário para o adimplemento da obrigação tributária concernente ao IPVA, por ser ele possuidor indireto do bem arrendado e conservar a propriedade até o final do pacto (AgRg no AREsp 711.812/DF, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10.9.2015). [...]”¹

Ao observar o teor do acórdão acima transcrito se percebe que a responsabilidade tributária do arrendante se vê admitida mediante a presunção ou o silogismo de que o domínio indireto guardariam relação de conexão ou pertinência com conteúdo econômico ou riqueza financeira pertinente ao fato gerador do IPVA, ou seja, se equipara o domínio indireto a posse do bem arrendado, reitere-se, ilação, muitas vezes ausente, mesmo quando utilizados todos os meios legítimos para cobrança dos valores em aberto e devolução do bem, aspecto que, contudo, não parece merecer a devida ponderação.

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Civil e Tributário. Agravo em Recurso Especial. Embargos à Execução Fiscal. IPVA. Arrendamento Mercantil. Baixa no Gravame. Registro do Veículo Inalterado. Responsabilidade Solidária da Empresa. Súmula 83/ STJ. Lei Estadual do IPVA. Súmula 280/STF. Reexame Probatório Vedado. Súmula 7/STJ. Agravo em Recurso Especial (AREsp) n. 1.524.970/RS. Agravante: Dibens Leasing S/A – Arrendamento Mercantil. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Herman Benjamin. Brasília, 05.11.2019 e DJe 18.11.2019. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1884282&num_registro=201901746864&data=20191118&formato=PDF. Acesso em 17 set. 2020.

De todo modo, isso não afasta que em situação diversa, tais critérios mereçam atenção como se observa no caso de alienação fiduciária em garantia na qual a realidade fática subjacente, tenha merecido maior atenção e, a partir daí, servido de parâmetro para afastar o pagamento do IPVA relacionado a exercícios futuros em que pese ausente a comunicação, na hipótese exigida, pelo art. 134 do CTB, senão vejamos:

“Processual Civil. Tributário. Ação Anulatória de Débito Fiscal. Contrato de Arrendamento Mercantil. IPVA. Alienação de Veículo. Ausência de Comunicação, na forma do art. 134 do CTB. Circunstância que não gera Responsabilidade Tributária ao Antigo Proprietário, em Relação ao Período Posterior à Alienação. Precedentes.

I - O presente feito decorre de ação objetivando declaração de inexistência de relação jurídico-tributária com a ré que a obrigue ao recolhimento de IPVA dos veículos apontados na inicial. Na sentença, julgou-se procedente o pedido. No Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a sentença foi mantida.

II - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é consolidada no sentido de que a responsabilidade tributária pelo pagamento de IPVA de exercícios futuros à alienação não atinge o alienante, mesmo diante da ausência de comunicação da transferência ao órgão de trânsito, sendo vedada a interpretação ampliativa do art. 134 do Código de Trânsito Brasileiro. Nesse sentido: AgInt no REsp n. 1.576.601/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/8/2016, DJe de 25/8/2016 e AgRg no REsp n. 1.576.541/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 8/3/2016, DJe de 14/3/2016.

III - Agravo interno improvido. [...]”²

Posto isso, tem-se como clara a hipótese de confisco, nos casos em que presente à inadimplência e, pois, ausente à necessária e indispensável contrapartida – a despeito de o arrendante ou alienante terem manejado todos os meios ou instrumentos disponíveis dentro da ótica do razoável, o que, portanto, deveria servir de elemento de ponderação para que dispensada a responsabilidade da instituição financeira ou da empresa proprietária, tanto no caso no caso da alienação fiduciária em garantia, quanto do arrendamento mercantil ou *leasing* de veículos, sempre que verificado o inadimplemento do respectivo aluguel, pois como salienta Machado (2016, p. 397) não se justifica a exigência fiscal em situações em que

² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Civil. Tributário. Ação Anulatória de Débito Fiscal. Contrato de Arrendamento Mercantil. IPVA. Alienação de Veículo. Ausência de Comunicação, na forma do art. 134 do CTB. Circunstância que não gera Responsabilidade Tributária ao Antigo Proprietário, em Relação ao Período Posterior à Alienação. Precedentes. Agravo Interno no Recurso Especial (AgInt REsp) n. 1.769.164/SP. Agravante: Fazenda do Estado de São Paulo. Agravado: Banco PSA Finance Brasil S/A. Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Francisco Leitão. Brasília, 02.04.2019 e DJe 05.04.2019. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1811822&num_registro=201802498592&data=20190405&formato=PDF. Acesso em 17 set. 2020.

o proprietário se encontra alijada do direito de usar e gozar daquele bem e, mesmo, esvaziado o correspondente conteúdo econômico, como nos casos de deterioração ou perda da coisa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A concepção do direito de propriedade como instituto exclusivamente privado, tal como se verificava com o princípio da autonomia da vontade, quando da sua afirmação, no período logo subsequente, à Revolução Francesa de 1789, além das limitações administrativas derivadas do poder de polícia – como se constata nos termos do art. 145, inciso II da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN) –, merece da evolução do próprio Estado Liberal ou Estado de Direito para Estado de Direito Democrático passou a receber os influxos do princípio da dignidade da pessoa humana e, pois, do correspondente sentido finalístico ou teleológico do ordenamento jurídico como instrumento para o atendimento do bem estar social coletivo.

Assim, os efeitos do Constitucionalismo ou Movimento Constitucionalista passaram alcançar os mais vastos quadrantes do ordenamento jurídico, tal como se observa através da denominada constitucionalização do Direito Civil, o que no campo patrimonial deixou mais destacado ou evidenciado o caráter ou natureza constitucional da propriedade – daí a sua inclusão dentre os direitos fundamentais –, embora agora condicionada pela correspondente função social, bem como pelas limitações e servidões administrativas e, mesmo, por outras categorias constitucionais, capazes de interferir no seu exercício, mas sempre observados certos limites e, dentre eles, mais especificamente relacionado ao campo tributário, tem-se o da proibição ou vedação de confisco, tal como assegura o art. 150, inciso IV da CF/1988.

Tal cânone deixa claro que as exigências fiscais não podem ser arbitrárias – o que, por si só, oferece um importante critério de análise da figura ou instituto da responsabilidade tributária –, haja vista a ligação desse cânone com o princípio da capacidade contributiva, cujo sentido ou acepção subjetiva ou relativa evidencia a necessidade de proporcionalidade com a disponibilidade financeira do contribuinte, mas também a pertinência com o conteúdo econômica ou riqueza financeira autorizada pelo Sistema Constitucional, aspecto também encarecido no que tange à figura do terceiro não contribuinte.

Por outro lado, parece interessante mencionar o dado quantitativo mencionado pela doutrina, com base na análise histórica ou histórico-evolutivo do princípio do confisco, o que, ao tempo da CF/1934, estabelecia que haveria confisco quando verificado um aumento

superior a vinte por cento, isso a partir da carga tributária então estabelecida, embora seja possível invocar outros e, sob esse enfoque, pode se perceber o efeito de confisco diante de reduções iníquas ao direito de propriedade, ou seja, aquelas que impliquem na redução substancial ou no desaparecimento do seu conteúdo, salvo as estritas hipóteses constitucionais que admitem a sua supressão.

A partir disso, se passa a análise da responsabilidade tributária no contexto de dois diferentes negócios jurídicos amparados não apenas pela função social do contrato – desdobramento da evolução do direito de propriedade no campo negocial –, bem como pelo princípio da livre iniciativa que ampara o exercício das atividades econômicas e, dentre elas, o arrendamento mercantil ou *leasing*, bem como a alienação fiduciária em garantia, cuja concretização, em ambas as modalidades, depende do financiamento e disponibilização do bem, o que, no primeiro caso, tem como contrapartida, o pagamento de aluguel – e eventual aquisição ao final do contrato pelo chamado valor residual –, enquanto no segundo caso o pagamento das prestações se destina, desde o início, à aquisição da coisa, o que, entretanto, somente se verificará se sobrevier a correspondente quitação.

Por fim, a responsabilidade tributária, inclusive em face do Imposto sobre Propriedade dos Veículos Automotores (IPVA), seja sob o argumento da inoponibilidade das convenções particulares à Fazenda Pública, seja sob a égide da solidariedade, precisa ser devidamente ponderado à luz dos critérios constitucionais aplicáveis, para que não se traduza em inequívoca hipótese de confisco, nos casos em que ausente a necessária e indispensável contrapartida, mas também a instituição financeira ou a empresa proprietária se encontrar alijada do direito de usar e gozar o bem arrendado ou alienado e, mesmo, esvaziado o conteúdo econômico, tal como se observa nos casos de deterioração e, mesmo, perda da coisa.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998.
- CALCINI, Fabio Pallaretti; CRUZ, Juliana Campos de Carvalho. Responsabilidade Tributária sob o Enfoque da Súmula 435 do STJ. **Revista Jurídica Unicuritiba**, v. 3, n. 56, Curitiba, p. 326-353, jul.-set. 2019. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/3580/37137197>. Acesso em: 22 set. 2020.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed., 2. tiragem, São Paulo: SaraivaJur. 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed., São Paulo: Saraiva, 2016.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed., São Paulo: Malheiros, 2012.
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais**. 30. ed., São Paulo: Saraiva, 2014, v. 3.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel. Possibilidades de Sujeição Passiva no Direito Tributário. **Revista ESMAFE: Escola de Magistratura Federal da 5. Região, Recife**, n. 5, p. 137-150, nov. 2003, Disponível em: https://www.jfpe.jus.br/images/stories/docs_pdf/biblioteca/artigos_periodicos/LuizAlbertoGurgeldeFaria/Possibilidades_esmafe_n5_2003.pdf. Acesso em: 16 set. 2020.
- GOMES, Orlando. **Contratos**. 12. ed., 3ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: contratos**. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 2014, v. 4, t. 1.
- GUSTIN, Miracy Barbosa de Souza; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. 4. ed., 3ª tiragem, Belo Horizonte: Del Rey, 2015.
- LISBOA, Roberto Senise. **Manual de direito civil: contratos**. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 2012, v. 3.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed., São Paulo: Malheiros, 2016.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto, relatório, publicações e trabalhos científicos**. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2012.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed., São Paulo: Malheiros, 2016.
- NOVAKOSKI, André Luis Mota. Proposta de Interpretação para Compatibilização das Garantias Fundamentais Clássicas da Liberdade e da Propriedade às Exigências de Função Social do Direito Privado Introduzidas pelas Constitucionalização do Direito Civil. **Direito Civil Contemporâneo I [Recurso eletrônico on-line] organização COMPEDI**. Coordenadores: César Augusto de Castro Fiuza; Cláudia Franco Corrêa; Roberto Senise Lisboa – Florianópolis: COMPEDI, I ENCONTRO NACIONAL VIRTUAL – RIO DE JANEIRO – RJ - 2020, p. 224-241.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.
- REIS, Karina Letta; SANTOS, Rafael César Coelho dos. Princípio do Não Confisco no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Direito da UNIFACEX**, Natal, v. 8, n. 1, 2017, p. 1-14. ISSN 2179-216X. Disponível em: <https://periodicos.unifacex.com.br/direito/article/view/642/292>. Acesso em: 16 set. 2019.
- TARTUCE, Flávio; SIMÃO, José Fernando. **Direito civil: direito das coisas**. 4. ed., São Paulo: Método, 2012, v. 4.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 10 ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

UELZE, Hugo Barroso. ICMS na Base de Cálculo do PIS-Cofins: Perspectivas Frente ao Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 20 n. 115, p. 16-55, maio-jun. 2017.