

Aula 00

*Direito Tributário p/ Cartórios do TJ-MS -
Pós-Edital*

Autor:

Felipe Duque, Mateus Pontalti

15 de Janeiro de 2020

Sumário

1. Princípios do Direito Tributário	2
1.1 <i>Princípio da Isonomia Tributária</i>	2
1.1.1 Aspecto negativo: O que a lei não pode discriminar	2
1.1.2 Aspecto positivo: O que a lei deve discriminar.....	4
1.1.3 Violação à isonomia. O que o Judiciário pode fazer?	4
1.1.4 Pecúnia non olet e Princípio da isonomia.	6
1.1.5 Síntese	7
1.2 <i>Princípio da Capacidade Contributiva</i>	7
1.2.1 Capacidade contributiva absoluta/objetiva e Capacidade contributiva relativa/subjetiva	7
1.2.2 Aplicabilidade do Princípio da capacidade contributiva a todas espécies tributárias.....	8
1.2.3 Progressividade e Seletividade como meios de promover o princípio da capacidade contributiva.	11
1.2.4 (Im)possibilidade de utilização da técnica da progressividade nos impostos reais.....	13
1.2.5 Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva	15
1.2.6 Síntese	16
1.3 <i>Princípio da Vedação ao Confisco</i>	16
1.3.1 Aspectos Gerais	16
1.3.2 Aplicação do princípio da vedação do confisco às multas.....	18
1.4 <i>Princípio da liberdade de tráfego de pessoas e bens</i>	20
1.5 <i>Princípio da Proibição das Isenções Heterônomas</i>	21
1.6 <i>Princípio da Uniformidade Geográfica</i>	22
1.7 <i>Princípio da Isonômica Tributação da Renda nos Títulos da Dívida Pública e nos Vencimentos Dos Funcionários Públicos</i>	23
1.8 <i>Princípio da Não Discriminação Baseada em Procedência ou Destino</i>	24
1.9 <i>Princípio da Capacidade Colaborativa</i>	25



Resumo.....	26
Questões Comentadas.....	30
Lista de Questões.....	76
Gabarito.....	85



1. PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

1.1.1 Aspecto negativo: O que a lei não pode discriminar

O princípio da isonomia tributária encontra previsão expressa no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em **situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Como se pode observar do dispositivo, e especialmente do termo grifado, o princípio da isonomia proíbe que a lei tribute de maneira distinta pessoas que estejam em situação *equivalente*, mas admite, *a contrario sensu*, que se tribute de maneira diferenciada as pessoas que se encontram em condição desigual. E, assim, essa afirmação leva necessariamente à seguinte indagação: O que significa ser igual ou desigual? Quando, para fins tributários, uma situação será igual ou diferente de outra?

A igualdade pressupõe sempre uma medida de comparação. Alguém pode ser igual a outrem em relação a um aspecto – em inteligência, por exemplo – mas diferente em relação à beleza ou riqueza.

Sob a perspectiva da isonomia tributária, não é toda diferença que pode conduzir a um tratamento distinto. O fato de alguém ser mais belo do que outrem não justifica que a pessoa mais bela seja tributada de maneira diferente.

Nessa esteira, são duas as situações que, do ponto de vista do Direito Tributário, justificam um tratamento diferenciado, por afastarem a *equivalência* pressuposta pelo dispositivo: **diferentes capacidades contributivas ou razões extrafiscais**.

A diferença de **capacidade contributiva** – riqueza – é justificativa que pode ensejar um tratamento diferenciado, sem que se possa falar em violação ao princípio da isonomia.

É o caso do IRPF, cujas alíquotas variam de acordo com a renda do contribuinte. Quem ganha um salário mínimo não está em situação *equivalente* à de quem auferir renda superior a R\$ 4.664,68.



Outros exemplos de tratamentos diferenciados foram aqueles promovidos pela Lei 10.684/2003 e pela Lei 7.787/1989. A primeira delas majorou de maneira diferenciada a alíquota de contribuição previdenciária incidente sobre a receita das instituições financeiras. A segunda determinou que as instituições financeiras e assemelhadas deveriam pagar um adicional de 2,5% sobre a folha de salários.

Ao julgar o RE 599.309 e o RE 656.089, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade dos dispositivos impugnados. Dentre outros fundamentos, a Corte entendeu que seria proporcional que contribuintes que exercem atividade econômica de grande capacidade contributiva contribuíssem mais para o custeio da seguridade social.

Outro exemplo de tratamento diferenciado, sob o aspecto da diferença de capacidade contributiva, que não fere o princípio da isonomia, é aquele conferido às microempresas e às empresas de pequeno porte, conforme determina o artigo 146, III, alínea d, da Constituição Federal.

Razões extrafiscais também podem justificar um tratamento diferenciado, sem que se possa falar em ofensa ao princípio da isonomia.

Nesse sentido, não há que se falar em inconstitucionalidade na elevação da alíquota do ITR nos casos de improdutividade de imóvel rural; ou na progressividade do IPTU em razão do não cumprimento da função social da propriedade; nem mesmo na tributação acentuada de produtos como cigarros e bebidas.

Em todas essas hipóteses – improdutividade de imóvel rural, não cumprimento da função social da propriedade e consumo do tabaco – as razões de interesse público justificam que a legislação tributária seja utilizada como indutora de determinados comportamentos.

Encerrada a análise das circunstâncias que podem autorizar a instituição de um regime diferenciado, façamos agora o caminho inverso. Concentremo-nos nas hipóteses que de acordo com o texto expresso da Constituição Federal não podem ser utilizadas como fator de discriminação.

Referimo-nos à *“ocupação profissional ou a função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”*.

A ideia do dispositivo é bastante clara. Não se pode tributar de maneira diferente sinais presuntivos de riqueza tão somente em razão da ocupação profissional de alguém. Exemplo de violação do dispositivo era o artigo 240 da LC 165/2009 do Estado do Rio Grande do Norte, que



estabelecia isenção de custas e emolumentos aos membros e servidores do Poder Judiciário. Não por outra razão, a referida norma foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal¹.

1.1.2 Aspecto positivo: O que a lei deve discriminar

Parte da doutrina não se limita a analisar apenas o **aspecto negativo** do princípio da isonomia – estudando o que a lei *pode* e o que a lei *não pode* discriminar. Defende que o princípio da isonomia também assume uma feição **positiva**, determinando o que a lei *deve* discriminar.

Sob esse viés, o princípio da isonomia impõe que a lei discrimine os desiguais, na medida das suas desigualdades.

Sacha Calmon² exemplifica a hipótese em análise:

Profundamente infratora do princípio em estudo seria a norma tributária que criasse um imposto fixo, incidente sobre os rendimentos auferidos no ano anterior, cuja prestação fosse quantitativamente idêntica para todos os contribuintes, independentemente do valor desses rendimentos. E tanto mais odiosa seria a norma quanto mais gravoso fosse o tributo, representativo de leve encargo para os ricos e de insuportável dever para os pobres, pois ela excluiria do peso fiscal apenas as pessoas que não obtivessem qualquer rendimento.

Assim, nessa perspectiva, além de proibir tratamento desigual a quem se encontre em situação equivalente, o princípio da isonomia veda um tratamento igualitário nos casos em que a situação seja distinta.

1.1.3 Violação à isonomia. O que o Judiciário pode fazer?

Imaginemos que uma lei institua uma isenção tributária em favor do grupo A, mas não contemple o Grupo B, que se encontra na mesma situação daquele.

¹ STF, Plenário, ADI 3.334, Min. Ricardo Lewandowski, mar. 2011

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.



Nessa hipótese, em que há uma violação ao princípio da isonomia, a doutrina menciona a existência de três técnicas de decisão que o Poder Judiciário poderia utilizar para restabelecer a legalidade:

A primeira seria a extensão dos benefícios ao Grupo B. Assim, por meio de uma decisão judicial, o Poder Judiciário conferiria aos contribuintes desse grupo a mesma regra isentiva que foi concedida ao Grupo A.

A segunda possibilidade é a supressão dos benefícios que foram concedidos ao Grupo A. Por esse mecanismo, a norma isentiva seria declarada inconstitucional, e tanto os contribuintes do Grupo A quanto do Grupo B passariam a sofrer a incidência da mesma norma tributária.

A terceira possibilidade seria fazer um *apelo ao legislador*, conclamando-o a editar uma lei que restabelecesse o princípio da isonomia, sob pena de, no futuro, reconhecer-se a inconstitucionalidade da norma isentiva.

As três técnicas mencionadas constam do voto do Ministro Celso de Mello no RMS 22.307-7/DF³.

Dentre essas três técnicas de decisão, o Supremo Tribunal Federal tem rechaçado a utilização da primeira, de extensão dos benefícios às categorias que foram deles excluídas.

O argumento é o de que, se o Poder Judiciário assim agisse, estaria a atuar como legislador positivo, fora do seu âmbito de atribuições.⁴

Portanto, o Supremo Tribunal Federal entende que o Poder Judiciário só pode utilizar as duas últimas, não sendo viável a extensão de um benefício fiscal a um grupo de contribuintes que foi excluído pela legislação.

³ RTJ 136/439-440, Min. Celso de Mello

⁴ RE 1010977 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 03/10/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-239 DIVULG 19-10-2017 PUBLIC 20-10-2017 e RE 606171 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 07/02/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-040 DIVULG 02-03-2017 PUBLIC 03-03-2017



1.1.4 Pecúnia non olet e Princípio da isonomia.

Por força do princípio do non olet, tributa-se as atividades ilícitas da mesma forma que as atividades lícitas.

Assim, o fato de alguém obter renda por meio de uma atividade ilegal não é motivo que justifique o afastamento da tributação, devendo recolher IRPF da mesma forma que qualquer outro contribuinte que exerça uma atividade legal.

Fizemos essa observação porque a ausência da tributação nesses casos equivaleria a dar um tratamento privilegiado a quem exerce atividades ilegais em detrimento dos contribuintes que empreendem uma atividade lícita, numa nítida ofensa ao princípio da isonomia tributária.

A relação entre o princípio do non olet e o princípio da isonomia é constantemente cobrada em provas de concurso público:

CESPE/Advogado da União/2015

Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

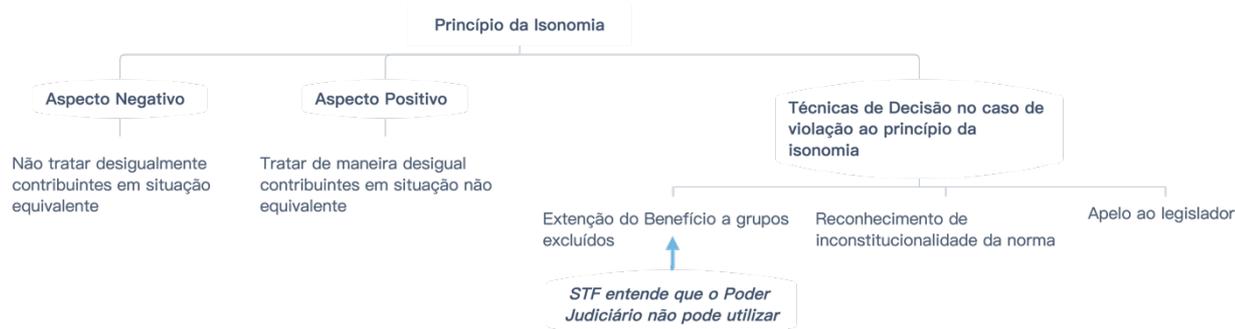
O princípio da isonomia tributária impõe que o tributo incida sobre as atividades lícitas e, igualmente, sobre as ilícitas, de modo a se consagrar a regra da interpretação objetiva do fato gerador. Dessa forma, é legítima a cobrança de IPTU sobre imóvel construído irregularmente, em área *non aedificandi*, não significando tal cobrança de tributo concordância do poder público com a ocupação irregular.

Comentários:

A afirmativa é verdadeira. Ofenderia ao princípio da isonomia cobrar o IPTU dos contribuintes que cumprem com as disposições do plano diretor e dispensar o pagamento no caso de contribuintes que incorram em atos ilícitos.



1.1.5 Síntese



1.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

1.2.1 Capacidade contributiva absoluta/objetiva e Capacidade contributiva relativa/subjetiva

A doutrina diferencia a capacidade contributiva absoluta da capacidade contributiva relativa.

A **capacidade contributiva absoluta (ou objetiva)** determina que, ao criar uma norma tributária, a lei deve levar em consideração circunstâncias que efetivamente denotem a existência de capacidade econômica do contribuinte. É o que ocorre com o IPTU, cuja hipótese de incidência é ser proprietário de um imóvel urbano; ou então com o IPVA, cujo fato gerador é ser proprietário de veículo automotor.

Em ambas as hipóteses, a norma descreve situações que autorizam concluir pela existência de capacidade econômica por parte do contribuinte.

Já a capacidade contributiva **relativa (ou subjetiva)** diz respeito à medida da tributação. Tem como objetivo estabelecer parâmetros sobre a intensidade do poder de tributar.

Nessa perspectiva, a capacidade contributiva exige que o legislador leve em consideração aspectos subjetivos do contribuinte, traçando critérios que permitam identificar se ele efetivamente pode suportar a carga tributária.

Dois critérios assumem relevância nessa modalidade: **o mínimo existencial e a proibição do confisco.**

O mínimo existencial diz respeito à renda mínima que o contribuinte necessita para subsistir, entendendo-se como tal a quantia suficiente para custear despesas como alimentação, moradia,

saúde etc. Sob essa ótica, seria inconstitucional, por exemplo, uma norma que revogasse a faixa de isenção do IRPF.

A proibição do confisco, por outro lado, impede a tributação desarrazoada, que transforme o poder de tributar em uma forma de expropriação da propriedade privada.

Nesse intervalo, entre um marco e outro, é que se revela a capacidade contributiva, que “começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade.”⁵



1.2.2 Aplicabilidade do Princípio da capacidade contributiva a todas espécies tributárias.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado no artigo 145, §1º da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Como o dispositivo limita-se a falar de impostos, que é uma das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico, a doutrina diverge sobre a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva a outras espécies tributárias.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.



Hugo de Brito Machado defende que o legislador se encontra vinculado ao princípio da capacidade contributiva tão somente com relação aos impostos. No mesmo sentido entende Roque Carrazza, para quem a literalidade da Constituição deixaria inequívoco que há uma necessária correlação entre impostos e capacidade contributiva⁶. Para o autor, nada impediria que as taxas e contribuições de melhoria fossem graduadas segundo a capacidade dos contribuintes, mas isso ficaria a critério do legislador ordinário, não sendo uma exigência do artigo 145, §1º, da CF⁷.

Leandro Paulsen, por outro lado, defende que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto, de acordo com as características de cada uma delas⁸. Esse também é o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins.

Um critério para solucionar o impasse é diferenciar capacidade contributiva absoluta/objetiva de capacidade contributiva relativa/subjetiva, cujos conceitos analisamos no tópico acima.

Quanto à capacidade contributiva absoluta/objetiva, sua aplicabilidade realmente se restringiria aos tributos não vinculados, como é o caso dos impostos e das contribuições especiais, porque são nessas espécies tributárias que se encontram hipóteses de incidência que levam em consideração algum comportamento do contribuinte que revela uma manifestação de riqueza (ex. auferir renda; ser proprietário de imóvel urbano; ser proprietário de imóvel rural; obter faturamento, obter lucro).

Nos casos dos tributos vinculados, como taxas e contribuições de melhoria, não se tem, na hipótese de incidência da norma impositiva, a descrição de uma conduta do contribuinte, mas sim a descrição de uma conduta estatal (ex. coleta de lixo, fiscalização ambiental realizada pelo Ibama).

Assim, sob essa ótica, da capacidade contributiva absoluta, o artigo 145, § 1º, da CF, aplicar-se-ia apenas aos tributos não vinculados.

⁶ O autor adota a corrente tripartida, entendendo que as contribuições sociais podem ser taxas ou impostos, a depender da configuração que assumam.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 95

⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p.72



Por outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva se aplicaria a todas as espécies tributárias, uma vez que nessa acepção tem-se como objetivo evitar a tributação confiscatória ou que atinja ao mínimo vital. É o que pensa Luís Eduardo Schoeuri e Sacha Calmon⁹.

Há julgados do Supremo Tribunal Federal em que se reconhece a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, ainda que com relação aos tributos vinculados, como é o caso das taxas, as particularidades acima devam ser consideradas¹⁰.

Para as provas objetivas de concurso público, recomendamos a adoção dessa última posição, que está em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

MPE-SC/Promotor de Justiça/2016

Entre os princípios constitucionais de Direito Tributário, a capacidade contributiva encontra aplicação plena aos tributos com fato gerador vinculado, na medida em estes apontam critérios de justiça comutativa.

Certo ()

Errado ()

Comentários:

A afirmativa está incorreta.

A capacidade contributiva se aplica aos tributos vinculados – taxas, por exemplo – mas não de maneira plena.

Adotando-se a tese defendida por Luiz Eduardo Schoeuri, podemos afirmar que o princípio da capacidade contributiva se aplica aos tributos vinculados na sua acepção relativa/subjetiva, sendo inaplicável quando tomado na sua acepção absoluta/objetiva.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

¹⁰ RE 573675, mar. 2009 e RE 599309/SP, Plenário, rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 6.6.2018.



1.2.3 Progressividade e Seletividade como meios de promover o princípio da capacidade contributiva.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão **caráter pessoal** e **serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição determina que “sempre que possível, os impostos terão **caráter pessoal** e serão **graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**”.

Ao utilizar a expressão *caráter pessoal* o que o dispositivo fez foi incorporar a classificação doutrinária que diferencia os impostos em **pessoais** e **reais**.

Os **impostos pessoais** são aqueles que levam em consideração circunstâncias subjetivas do contribuinte, como é o caso do imposto de renda. Nesse tributo, por exemplo, quer-se saber quanto que o contribuinte ganha, se teve gastos com saúde, se tem filhos, se paga alimentos ao ex-cônjuge.

Já os **impostos reais** são aqueles que abstraem as condições jurídicas do contribuinte. Um exemplo é o IPVA. Não importa qual a renda do devedor, se ele está ou não está desempregado, se tem gastos com saúde ou com educação. Basta que seja proprietário de um veículo automotor para que haja a incidência da norma impositiva.

Não há que se confundir essa classificação com outra também utilizada pela doutrina, que distingue os impostos em **diretos** e **indiretos**.

Os **impostos diretos** são aqueles cujo custo é suportado pelo próprio contribuinte de direito, ou seja, em que não há o repasse do custo da tributação para terceiros. É o caso do imposto de renda



pessoa física. Os **impostos indiretos** são aqueles em que o custo da tributação é repassado para o consumidor final, através do preço do produto. É o que ocorre, por exemplo, com o IPI e o ICMS¹¹.

Portanto, o que a Constituição determina é que, sempre que possível, deva o legislador levar em consideração as circunstâncias pessoais do contribuinte na conformação dos impostos.

Quanto à expressão, “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, há duas interpretações na doutrina.

A primeira afirma que a expressão se refere tão somente à técnica da **progressividade**, mediante a qual a alíquota aumenta de acordo com o incremento da base de cálculo do tributo. É o caso do imposto de renda pessoa física, em que a alíquota varia conforme a renda do contribuinte. Assim, o contribuinte que ganha um salário mínimo é isento; o que ganha R\$ 2.000,00 paga o percentual de 7,5% e o que ganha R\$ 5.000,00 o percentual de 27,5% sobre os rendimentos.

Já a segunda interpretação afirma que a expressão se refere não apenas à técnica da progressividade, mas também à técnica da **seletividade**.

A seletividade impõe que nos **impostos indiretos**, concebidos como aqueles em que há o repasse do custo da tributação para o consumidor final – como é o caso do ICMS e do IPI – a tributação seja realizada de maneira mais gravosa nos produtos supérfluos do que nos produtos essenciais.

Assim, pela regra da **seletividade**, a alíquota do cigarro, de bens de luxo e de bebidas alcoólicas deve ser mais alta do que a alíquota incidente sobre os gêneros alimentícios. Hugo de Brito Machado adota essa segunda posição¹²

Portanto, por força dessa segunda interpretação, a *graduação da capacidade econômica do contribuinte* pode ser realizada de duas formas: Para os **impostos pessoais**, através da técnica da progressividade; para os **impostos indiretos**, pela técnica da seletividade.

¹¹ Parcela considerável da doutrina considera como artificial e desprovida de rigor científico a classificação dos tributos em diretos ou indiretos. É que pensa, dentre outros, Alfredo Augusto Becker. Apesar de comungarmos desse entendimento, o fato é que essa classificação goza de certo prestígio, aparecendo em provas de concursos.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **A progressividade do IPTU e a capacidade contributiva**. RDDT 203/91--100, ago. 2012



1.2.4 (Im)possibilidade de utilização da técnica da progressividade nos impostos reais

Até aqui, observamos que o princípio da capacidade contributiva pode ser promovido de diferentes formas, a depender das características dos tributos em análise.

No caso de um **imposto pessoal**, atinge-se a sua finalidade mediante a utilização da técnica da progressividade. Tratando-se de um **imposto indireto**, a técnica utilizável é a da seletividade.

A questão que se coloca agora é a seguinte: Tratando-se de um **imposto real**, como é o caso do IPTU e do IPVA, qual é a técnica adequada para promover o princípio da capacidade contributiva? É possível fazê-lo?

Parcela da doutrina entende que sim, aduzindo que também nos impostos reais se poderia implantar a técnica da progressividade.

O argumento é o seguinte: a expressão *sempre que possível*, utilizada no parágrafo primeiro do artigo 145, vincula-se apenas ao *caráter pessoal* dos impostos. Nesse sentido, a *gradação segundo a capacidade econômica* não seria uma *possibilidade*, mas um *dever* constitucional.

É o que pensa Américo Lacombe e José Maurício Conti.

Uma segunda corrente doutrinária responde que não, fundamentando sua posição no seguinte raciocínio: a *gradação de um tributo segundo a capacidade econômica do contribuinte* só pode ser realizada caso se conheça efetivamente a sua capacidade econômica. E isso só é possível nos impostos pessoais, porque nos impostos reais se leva em consideração os bens singulares em sua objetividade.

Em um primeiro momento, ao julgar o RE 153.771, o Supremo Tribunal Federal adotou essa segunda interpretação, com base no voto do Ministro Relator Moreira Alves.

Esse posicionamento foi depois reafirmado em diversos julgados, o que levou a Corte a adotar a premissa de que, **salvo nos casos em que existe autorização constitucional expressa**, é vedada a progressividade nos impostos reais. Com base nela, o Supremo Tribunal Federal entendeu que:

i) é inconstitucional

- a) a progressividade do IPTU não-extrafiscal antes da Emenda Constitucional 29/2000, que expressamente autorizou a progressividade em razão do valor do imóvel (RE 153.771);
- b) a progressividade do ITBI (RE 234.105/SP), tendo sido editada inclusive súmula nesse sentido:



Súmula nº 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

ii) é constitucional

- a) a progressividade do imposto de renda (imposto pessoal);
- b) a progressividade extrafiscal do IPTU, conforme redação do artigo 182, §4º, da CF;
- c) a progressividade não-extrafiscal do IPTU após a Emenda Constitucional 29/2000;
- d) a progressividade do ITR, conforme §4º do artigo 156 da CF.

Essa ideia, de entender como inconstitucional a progressividade nos impostos reais, salvo quando a constituição expressamente previsse essa possibilidade, parecia consolidada na jurisprudência do STF. No entanto, houve uma sensível mudança de interpretação no julgamento do Recurso Extraordinário 562.045, realizado em 2013.

Nesse julgado, a Corte entendeu que a graduação da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte não é vedada em absoluto nos impostos classificados como reais, dependendo a sua legalidade da possibilidade *in concreto* de se avaliar as circunstâncias pessoais do sujeito passivo.

Para ser mais claro, o Supremo Tribunal Federal assentou que, mesmo nos impostos reais, é possível em alguns casos que a legislação consiga aferir de maneira mais segura a capacidade econômica do contribuinte, mediante a consideração de circunstâncias concernentes à sua pessoa ou às suas atividades. Nessas hipóteses, admite-se a utilização da técnica da progressividade, tributando-se mais pesadamente quem denote signos maiores de riqueza.

Foi esse o motivo que levou a Corte a considerar constitucional a progressividade das alíquotas do ITCMD. Na ocasião, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o tributo se diferenciava do ITBI e do IPTU pela possibilidade concreta da aferição da capacidade econômica do contribuinte. As diferenças apontadas foram as seguintes:

1. O IPTU aprecia um bem isoladamente considerado, enquanto que o ITCMD-Causa Mortis se refere a todos os bens que foram transmitidos por herança.
2. O ITBI diz respeito à transmissão onerosa, em que há a aquisição da propriedade numa operação sinalagmática na qual o adquirente assume o ônus de realizar uma contrapartida. O ITCMD decorre de uma transação que foi realizada a título gratuito – doação ou herança. Assim,



a operação que lhe deu causa revela mais do que uma simples presunção indireta da capacidade contributiva, por representar um verdadeiro acréscimo patrimonial.

Portanto, é possível afirmar que o Supremo Tribunal Federal entende que não há uma incompatibilidade absoluta entre a progressividade e os impostos reais. A possibilidade da utilização dessa técnica vai depender da possibilidade, in concreto, de a lei conseguir aferir a capacidade econômica do contribuinte.

Atualmente, a progressividade é admitida nos seguintes impostos:

- a) imposto sobre a renda, conforme artigo 153, § 2º, inciso I, da CF;
- b) IPTU, conforme redação do artigo 182, §4º, da CF (progressividade extrafiscal);
- c) IPTU, após a Emenda Constitucional 29/2000 (progressividade fiscal);
- d) ITR, conforme §4º do artigo 156 da CF.
- e) ITCMD, conforme jurisprudência do STF firmada no julgamento do RE 562.045.

1.2.5 Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva

Alguns tributos têm uma finalidade extrafiscal, ou seja, objetivam alcançar outros objetivos que não apenas a arrecadação.

Nessas hipóteses, utiliza-se o Direito Tributário para estimular ou desestimular comportamentos, induzindo o contribuinte a agir conforme os objetivos determinados pela lei.

Citemos como exemplo o IPTU extrafiscal, previsto no artigo 182, §4º, da CF. Nesse caso, a alíquota progressiva tem como objetivo trazer um ônus tributário ao proprietário que não promova adequadamente o solo urbano, incentivando-o a cumprir com a legislação do plano diretor.

Outro exemplo que pode ser mencionado é o do ITR, uma vez que suas alíquotas variam em razão não apenas do tamanho da área, mas também do grau de aproveitamento do imóvel. Assim, áreas improdutivas são taxadas de maneira mais significativa do que as áreas produtivas.

Embora haja quem sustente de maneira diversa, o entendimento majoritário defende a possibilidade de compatibilização do princípio da capacidade contributiva com a tributação extrafiscal, ainda que o parâmetro a ser adotado como limite da tributação deva levar em consideração essa particularidade, admitindo-se em determinadas circunstâncias a utilização de alíquotas elevadas.

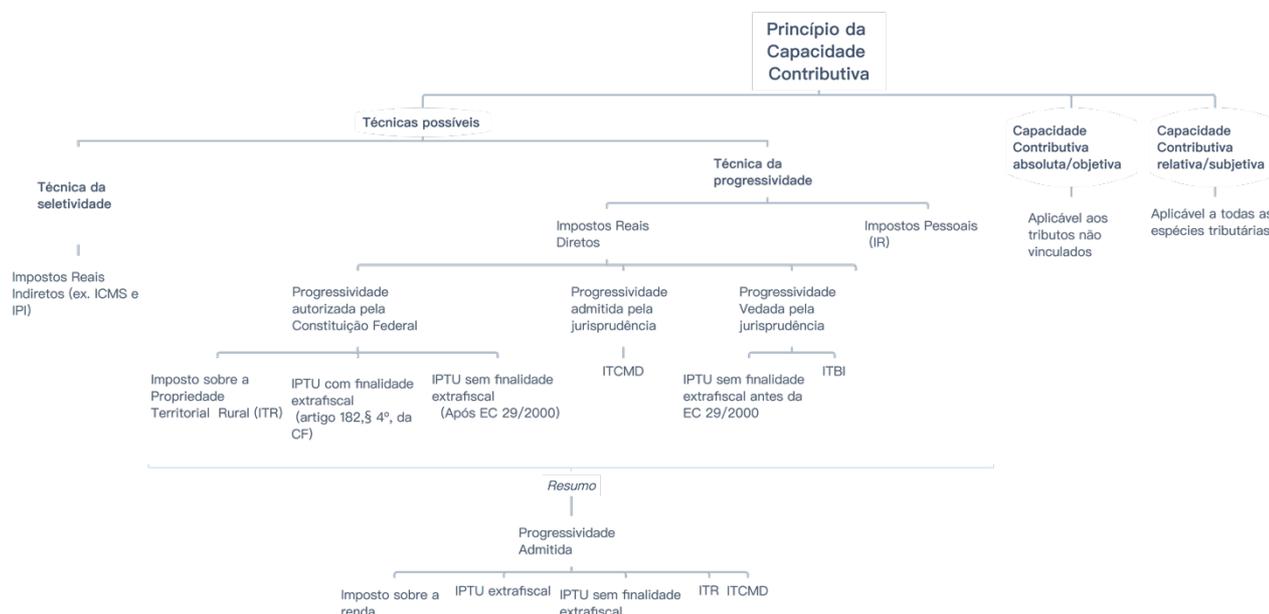


Contudo, a margem de liberdade na fixação do valor da tributação, embora elevada, não é ilimitada, devendo-se observar o **princípio da proporcionalidade**.

Nesse sentido, é preciso comprovar que a lei é apta a produzir a finalidade extrafiscal almejada (exame da adequação); que a medida é a menos restritiva possível dentre aquelas que poderiam ser utilizadas (exame da necessidade); e que os efeitos positivos decorrentes da adoção da medida superam os efeitos negativos decorrentes da menor promoção do estado ideal promovido pelo princípio da capacidade contributiva (exame da proporcionalidade em sentido estrito).

Portanto, uma tributação que fosse confiscatória ofenderia ao princípio da proporcionalidade, por não passar no teste da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

1.2.6 Síntese



1.3 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

1.3.1 Aspectos Gerais

O princípio da vedação ao confisco encontra supedâneo no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal:



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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Trata-se de um princípio que guarda relação com o princípio da capacidade contributiva, sendo uma derivação deste último. A essa conclusão se chega quando se tem em mente a ideia de capacidade contributiva relativa/subjetiva, cuja força normativa é determinar que o *quantum* da tributação seja fixado na faixa que se situa entre o mínimo vital e a tributação confiscatória:



O confisco é uma sanção que tem como característica a expropriação de um bem particular pelo Estado, sem que haja qualquer indenização compensatória. Portanto, da leitura do artigo 150, inciso IV, da CF, especialmente da expressão *efeito de confisco*, extrai-se que o que se proíbe é que a tributação seja utilizada de um modo que conduza a um resultado equiparado a essa sanção.¹³ Portanto, proíbe-se que a carga tributária seja tão elevada ao ponto de se assemelhar à tomada da propriedade do contribuinte pelo Estado.

Embora o conceito seja simples, o fato é que, na prática, há dificuldades em se saber quando o valor da tributação atinge níveis confiscatórios, por inexistir uma medida aritmética exata.

Portanto, a questão deve ser resolvida caso a caso.

Ao se proceder a essa análise, deve-se levar em consideração dois critérios:

O primeiro enuncia que a carga tributária deve ser considerada como um todo, e não apenas com relação a cada um dos tributos isoladamente. Assim, a análise sobre a confiscatoriedade da tributação incidente sobre os rendimentos de um empregado ou servidor público, que paga imposto de renda e contribuição para a seguridade social, deve ser aferida não apenas pela consideração de cada uma das alíquotas isoladamente, mas pela soma dos valores que, em razão da múltipla incidência, é transferido do patrimônio do contribuinte para a União Federal. Foi essa a conclusão a que chegou o Supremo Tribunal Federal quando da análise da Lei nº 9.783/99, que

¹³ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 17



estabeleceu alíquotas progressivas à contribuição para a seguridade especial dos servidores públicos¹⁴

O segundo determina o exame da finalidade da tributação. O fato de um tributo ser utilizado para consecução de outros objetivos que não apenas a arrecadação pode justificar uma tributação acentuada, desde que a medida observe o princípio da proporcionalidade. Assim, tratando-se de tributos extrafiscais, o exame sobre a confiscatoriedade da exação não pode deixar de considerar essa particularidade.

1.3.2 Aplicação do princípio da vedação do confisco às multas.

Como se extrai do artigo 3º do CTN¹⁵, tributo é uma prestação pecuniária compulsória que não pode constituir **sanção por ato ilícito**.

Dessa forma, há que se diferenciar a *norma tributária* da *norma sancionatória*. A *norma tributária* tem, na sua hipótese de incidência, a descrição de uma conduta lícita, cuja realização concreta faz nascer uma relação jurídica que obriga o sujeito passivo a pagar ao sujeito ativo uma determinada quantia a título de *tributo*. A *norma sancionatória*, ao contrário, possui na sua hipótese a descrição de uma conduta ilícita, cuja realização concreta obriga o sujeito passivo a pagar ao sujeito ativo uma determinada quantia a título de *multa*.

Fizemos essas observações porque o inciso IV, do artigo 150, da Constituição Federal, proíbe a utilização de *tributo* com efeito de confisco.

Assim, há quem defenda que, tratando-se de multa, o princípio da vedação ao confisco não seria aplicável¹⁶.

Contudo, o entendimento amplamente dominante na doutrina e na jurisprudência é o de que o princípio da vedação ao confisco encontra aplicabilidade também às multas tributárias.

¹⁴ ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086

¹⁵ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹⁶ STJ, 1ª T., REsp 660692/SC, Rel. Min. Francisco Falcão, fev. 2006).



Por outro lado, há dificuldades no estabelecimento de um limite percentual a partir do qual a multa aplicada seria considerada confiscatória. Embora exista uma variedade de critérios, a jurisprudência tradicional do Supremo Tribunal Federal é a de que o confisco existe quando a multa superar o valor da obrigação principal, ou seja, quando o percentual da multa for superior a 100%¹⁷.

No entanto, em recentes julgados, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal aprimorou esse critério, adotando os parâmetros estabelecidos pelo Ministro Luís Roberto Barroso, que diferencia, para efeitos de análise do caráter confiscatório da sanção, a natureza da multa imposta ao contribuinte.

O trecho do voto do ministro, proferido no AI 727872 AGR / RS, explica didaticamente os três tipos de multas existentes:

“No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação”.

Com base nessa distinção, a Primeira Turma do STF tem considerado que as multas moratórias são menos graves do que as multas punitivas. Naquelas, a imposição da sanção se justifica pelo inadimplemento da obrigação tributária no termo fixado pela legislação. Nestas últimas, a sanção é imposta em razão do descumprimento de uma obrigação acessória, que normalmente é acompanhada da sonegação de parte ou da totalidade do valor devido.

¹⁷ STF, 2ª T., RE 748257 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, ago. 2013).



Assim, levando em conta essa distinção, tem fixado como limite o percentual de 20% para as multas moratórias e de 100% para as multas punitivas¹⁸.

1.4 PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS

O princípio da liberdade de tráfego de pessoas e bens se encontra previsto no artigo 150, inciso V, da Constituição Federal:

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

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

O que o dispositivo proíbe é que sejam criados tributos interestaduais ou intermunicipais que possam limitar o tráfego de pessoa ou bens. Trata-se de um princípio que tem como fundamento a ideia de unidade econômica do território nacional.

Aliomar Baleeiro explica que esse dispositivo tem origem na Velha República, época em que era comum a instituição de imposto sobre a exportação de produtos destinados a outros estados da federação¹⁹.

Atualmente, esse dispositivo perdeu muito da sua força, em razão de o artigo 153, inciso II, da Constituição Federal, ser expresso ao autorizar a instituição de imposto “sobre exportação, **para o exterior**, de produtos nacionais ou nacionalizados”. Diante dessa regra, mostra-se inviável a instituição de um imposto de exportação sobre produtos destinados a outros estados da federação.

¹⁸ ARE 938538 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 30/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

¹⁹ Baleeiro, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 244



Não há ofensa a esse princípio na cobrança do **ICMS**, uma vez que existe regra de competência na constituição Federal – artigo 155, inciso II - que autoriza a sua instituição.

O princípio também não é desrespeitado pela cobrança de **pedágio** pela utilização de vias conservadas pelo poder público, conforme se observa da ressalva expressa constante do inciso V do artigo 150. Aliás, a menção expressa ao pedágio nem seria necessária, uma vez que essa cobrança tem natureza de preço público e não de tributo.

Foi o que decidiu o Supremo Tribunal Federal à unanimidade no julgamento da ADI 800.

1.5 PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DAS ISENÇÕES HETERÔNOMAS

O princípio da proibição das isenções heterônomas encontra previsão no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

(...)

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

O fundamento desse dispositivo repousa na autonomia das entidades federativas, que possuem as prerrogativas do autogoverno e da auto-organização, e no regime de competências estabelecido pela Constituição Federal. Quando a Constituição estabelece a competência para instituir um tributo, também estabelece a competência para definir as hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário, observadas as regras gerais previstas em Lei Complementar.

Quanto à interpretação desse dispositivo, duas observações iniciais se fazem necessárias:

Primeira, de que a vedação se aplica a tributos, ou seja, a todas as espécies tributárias, conforme redação expressa do dispositivo constitucional.

Segunda, de que, embora o dispositivo se refira tão somente à União Federal, pode-se aplicar também aos Estados, com relação aos tributos municipais. Assim, por exemplo, não pode a Assembleia Legislativa aprovar uma hipótese de isenção do ISSQN.

A Constituição prevê uma exceção a esse princípio no artigo 156, §3º, inciso II:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:



III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Assim, pode a União Federal, por meio de Lei Complementar, excluir a incidência do ISSQN sobre as exportações de serviços para o exterior.

Ademais, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal considera constitucional que um tratado internacional conceda isenções de tributos da competência dos Estados e dos Municípios²⁰. O fundamento é o de que quem atua nas relações internacionais é a República Federativa do Brasil, como representante de todo o Estado Brasileiro, e não a União Federal. Nessa perspectiva, seria inaplicável o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.

1.6 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA

O Princípio da Uniformidade Geográfica encontra previsão no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Como se pode observar do dispositivo, trata-se de uma vedação imposta à União Federal, que não pode dar tratamento tributário preferencial em relação a contribuintes situados em determinado Estado ou Município da federação em detrimento dos contribuintes situados nos outros Estados ou municípios. Nessa perspectiva, a tributação da União, como regra, deve ser uniforme em todo o território nacional.

²⁰ AI 764951 AgR, Relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, julgamento em 26.2.2013, DJe de 12.3.2013



Contudo, há uma exceção expressamente contemplada pelo dispositivo, que autoriza “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Portanto, admite-se que sejam estabelecidos incentivos tributários, com vistas a promover o desenvolvimento de regiões mais pobres do território nacional. Exemplo mais visível desse mecanismo é a Zona Franca de Manaus, cujo supedâneo constitucional também se encontra no artigo 40 da ADCT.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal dirimiu controvérsia acerca da aplicabilidade desse princípio. Tratava-se de discussão acerca da constitucionalidade da Lei 8.393/1991, que dentre outros aspectos, estabelecia tratamento diferenciado com relação à alíquota do IPI sobre a produção do açúcar, que variava conforme o Estado da federação em que ocorrido o fato gerador. Saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM foram isentadas do pagamento da tributação, tendo sido reduzida em cinquenta por cento a alíquota nas saídas promovidas pelos contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.

A Corte entendeu que a lei não contrariou o disposto no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal, sob o fundamento de que o caso se amoldava à ressalva constante do dispositivo.

1.7 PRINCÍPIO DA ISONÔMICA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NOS TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA E NOS VENCIMENTOS DOS FUNCIONÁRIOS PÚBLICOS

O referido princípio se encontra positivado no artigo 151, inciso II, da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

Portanto, duas são as vedações:

A primeira impede que a União tribute a renda decorrente das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em montante superior ao que fixar para as suas próprias obrigações.

A segunda veda que o IRPF dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios seja superior ao IRPF pago pelos servidores da própria União Federal.



1.8 PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO BASEADA EM PROCEDÊNCIA OU DESTINO

A vedação que proíbe aos Estados e aos Municípios estabelecerem diferenças tributárias em razão da procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza encontra previsão expressa no artigo 152 da Constituição Federal:

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

É importante observar que esse dispositivo é diferente do artigo 151, inciso I, da Constituição Federal, outrora analisado.

Aquele impede que a **União Federal** institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, salvo no caso de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

O dispositivo ora analisado destina-se aos **Estados, Distrito Federal e Municípios**. O seu objetivo é proibir que essas entidades federativas estabeleçam discriminações tributárias tão somente em razão da procedência ou destino das mercadorias, evitando-se a ocorrência de uma guerra fiscal. Diferentemente do que ocorre com relação ao artigo 151, inciso I, aqui não há qualquer ressalva. Assim, não é permitido que municípios ou estados, mesmo que sob o fundamento da promoção do desenvolvimento econômico dessas regiões, instituem uma política tributária diversa para bens produzidos ou destinados a outros estados da federação.

Sacha Calmon²¹ descreve uma situação, ocorrida em Minas Gerais, na qual se verificou ofensa ao dispositivo em análise:

Certa feita, o secretário Fernando Reis, economista e administrador público de invejável competência, lamentavelmente falecido, intentou a utilização de fórmula discriminatória para partear o desenvolvimento da indústria de laticínios de Minas Gerais quando secretário da Fazenda do Estado. Destarte, concedeu “créditos fiscais presumidos” de

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.



ICM para os produtores mineiros relativamente ao leite remetido a indústrias mineiras, favor este inexistente para as operações que destinassem dito leite para fora do estado, com destino a indústrias sitas noutras unidades da Federação. Como o dispositivo constitucional sob comento já existia na Constituição de 1967, diversos mandados de segurança impetrados por indústrias de laticínios paulistas e fluminenses obtiveram liminares favoráveis, removendo a legislação discriminatória do Estado de Minas Gerais, que distinguia pela origem e pelo destino da mercadoria.

Mais recentemente, o STF julgou inconstitucional o Decreto 35.528/2004, do Estado do Rio de Janeiro, que previa redução na base de cálculo do ICMS nas saídas internas de café torrado ou moído produzido em estabelecimento industrial localizado nesta última unidade federativa. A Corte entendeu que o ato normativo ofendia o princípio da unidade político-econômica nacional e o da vedação ao tratamento tributário diferenciado em função da procedência ou destino de bens (CF, art. 152), uma vez que estabelecia um grave óbice à livre circulação de bens e mercadorias entre Estados da federação²².

1.9 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE COLABORATIVA

Alguns doutrinadores defendem a existência do princípio da capacidade colaborativa.

De um modo geral, o conteúdo do princípio da capacidade colaborativa exige que o Estado, ao editar obrigações acessórias, efetivamente o faça para viabilizar, simplificar ou tornar mais efetiva a fiscalização tributária, sem que com isso se imponha demasiados ônus ou restrições às liberdades dos contribuintes²³.

Nesse sentido, é necessário o atendimento de três requisitos:

Primeiro, de que as obrigações acessórias sejam de fato úteis à simplificação tributária e ao exercício da fiscalização tributária, sendo vedada à instituição de deveres instrumentais que nada auxiliem na consecução desses objetivos.

²² ADI 3389, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06/09/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-01 PP-00168

²³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 77



Segundo, de que a colaboração seja exigida de quem tem aptidão para realizar o que se pretende. Nesse sentido, Leandro Paulsen argumenta:

É preciso que o cumprimento da obrigação de colaboração seja viável. Quando se impõe a alguém a apresentação de documentos à fiscalização tributária em determinado prazo, por exemplo, é preciso que esse tempo seja suficiente para tanto. Quando se impõe a prestação de declarações, não se pode violar o sigilo profissional. Quando se exige de uma pessoa que observe determinadas rotinas de emissão e manutenção de documentos, livros e registros, não podem ser demasiadamente onerosas a ponto de viabilizar o seu negócio.

Dentro desse requisito é que se encontra inserida a necessidade de relação entre aquele que é obrigado a prestar uma obrigação acessória – quando não for o próprio contribuinte - e o fato gerador, sendo vedada a escolha de alguém que não detenha essa ligação.

O **terceiro requisito** é o de que a obrigação acessória seja proporcional, sendo vedada a exigência de colaboração que seja demasiadamente onerosa.

RESUMO

Princípio da Isonomia

1. Sob o aspecto negativo, o princípio da isonomia veda o tratamento desigual de contribuintes que estejam em situação equivalente.
2. A igualdade sempre pressupõe uma medida de comparação. Não é toda a diferença que justifica um tratamento diferenciado.
3. De maneira geral, duas razões podem justificar um regime tributário distinto: a) capacidades contributivas diversas; b) razões extrafiscais.
4. A Constituição Federal trouxe expressamente hipóteses que não podem ser levadas em consideração na graduação da tributação. Trata-se da *ocupação profissional ou a função exercida pelos contribuintes*.
5. Sob o aspecto positivo, o princípio da isonomia obriga o tratamento desigual de contribuintes que estejam em situação distinta. Nessa perspectiva, seria inconstitucional uma norma que estabelecesse um imposto de renda fixo, que tributasse com a mesma quantia contribuintes com rendas bastante diversas.



6. Há três técnicas de decisão que pode o Poder Judiciário utilizar no caso de violação ao princípio da isonomia: a) extensão dos benefícios ao grupo excluído; b) declaração de inconstitucionalidade da norma isentiva; c) utilização da técnica do apelo ao legislador.

7. O Supremo Tribunal Federal não tem aceito a primeira técnica, de extensão dos benefícios aos contribuintes excluídos, sob o fundamento de que, se assim agisse, estaria a atuar como legislador positivo.

Princípio da Capacidade Contributiva

1. A capacidade contributiva pode ser compreendida na acepção absoluta/objetiva e relativa/subjetiva.

2. O princípio da capacidade contributiva aplica-se a todas as espécies tributárias, ainda que, com relação aos tributos vinculados, sua promoção se dê de maneira distinta, tão somente na sua acepção relativa/subjetiva.

3. A gradação da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte pode ser atingida mediante as técnicas da progressividade e da seletividade.

4. A progressividade tem aplicação plena no caso do imposto de renda, classificado como pessoal.

5. Tratando-se de impostos reais indiretos, a técnica adequada é a da seletividade.

6. Tratando-se de impostos reais diretos, é possível a utilização da progressividade, nos casos em que existe autorização expressa pela Constituição.

7. Em outras hipóteses, a progressividade de impostos reais só é admitida se for possível identificar efetivamente a capacidade econômica do contribuinte, como ocorre com o ITCMD.

8. Atualmente, a progressividade é admitida nos seguintes impostos:

a) imposto sobre a renda, conforme artigo 153, § 2º, inciso I, da CF;

b) IPTU, conforme redação do artigo 182, §4º, da CF (progressividade extrafiscal);

c) IPTU, após a Emenda Constitucional 29/2000 (progressividade fiscal);

d) ITR, conforme §4º do artigo 156 da CF.

e) ITCMD, conforme jurisprudência do STF firmada no julgamento do RE 562.045.

9. É possível compatibilizar a extrafiscalidade com o princípio da capacidade contributiva.



Princípio da Vedação ao Confisco.

1. O princípio da vedação ao confisco guarda relação com o princípio da capacidade contributiva.
2. O que o princípio do não confisco proíbe é que a tributação seja utilizada de um modo que conduza a um resultado que equivalha à tomada da propriedade do contribuinte pelo Estado.
3. Há dificuldades em saber quando o valor da tributação atinge níveis confiscatórios, por inexistir um critério aritmético exato.
4. Alguns critérios têm sido utilizados pela doutrina e pela jurisprudência. De uma maneira geral, pode-se dizer que as distinções entre as espécies tributárias fornecem elementos que ajudam na identificação do caráter confiscatório da tributação. Além disso, a carga tributária deve ser considerada como um todo, não se podendo igualmente desprezar o fato de alguns tributos possuírem uma finalidade extrafiscal.
5. O princípio da não vedação ao confisco se aplica às multas.
6. Há julgados do Supremo Tribunal Federal reconhecendo que a multa passa a ser confiscatória quando ultrapassa o percentual de 100% sobre o valor principal.
7. A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal aperfeiçoou o critério. Para as multas moratórias, fixou o teto em 20% sobre o valor principal; para as multas punitivas, em 100% sobre o valor principal.

Princípio da liberdade de tráfego de pessoas ou bens

1. Impede a criação de tributos, interestaduais ou intermunicipais, que possam limitar o tráfego de pessoa ou bens.
2. Não se aplica ao ICMS e aos pedágios.
3. O STF decidiu que a natureza jurídica dos pedágios não é tributária, tratando-se de preço público.

Princípio da Proibição das Isenções Heterônomas

1. Impede que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.
2. Pode-se aplicar o dispositivo também aos Estados Federativos, impedindo-os de instituir isenções de tributos municipais.



3. Há duas exceções ao princípio: A primeira exceção se encontra no artigo 156, § 3º, da CF, que autoriza a União Federal a excluir, por meio de Lei Complementar, a incidência do ISSQN sobre a exportação de serviços para o exterior; a segunda exceção diz respeito aos tratados internacionais firmados pela República Federativa do Brasil.

Princípio da Uniformidade Geográfica

1. O referido princípio impede que a União institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município.

2. Há, contudo, uma exceção. Admite-se concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Princípio da Isonômica Tributação da Renda nos Títulos da Dívida Pública e nos Vencimentos Dos Funcionários Públicos

Duas são as vedações impostas por esse princípio.

A primeira impede que a União tribute a renda decorrente das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em montante superior ao que fixar para as suas próprias obrigações.

A segunda veda que o IRPF dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios seja superior ao IRPF pago pelos servidores da própria União Federal.

Princípio da Não Discriminação Baseada em Procedência ou Destino

Trata-se de vedação que proíbe os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de estabelecerem diferenças tributárias em razão da procedência ou destino de bens e serviços de qualquer natureza. Encontra previsão no artigo 152 da CF.

Princípio da Capacidade Colaborativa

Por força desse princípio, exige-se que as obrigações acessórias observem três requisitos: a) primeiro, sejam de fato úteis à simplificação tributária ou ao exercício da atividade fiscalizatória; b) segundo, sejam destinadas a quem mantenha alguma relação com o contribuinte ou o fato gerador; c) terceiro, não imponham ônus desproporcionais.



QUESTÕES COMENTADAS

1. (IADES /Advogado/2017/Questão adaptada) Acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas pela Constituição Federal, assinale a alternativa correta

a) É vedado aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou seu destino.

b) É permitido instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente ou mesmo em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida.

c) A União pode instituir isenções de tributos da competência dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios.

d) É vedado instituir tributo sobre os templos de qualquer culto.

Comentários:

a) Alternativa correta. Como vimos, o artigo 152 da Constituição Federal expressamente proíbe a possibilidade de que os Estados, Distrito Federal e Municípios estabeleçam diferenças tributárias entre bens e serviços, em razão da sua procedência ou destino.

b) Alternativa incorreta. Dois são os equívocos da afirmação. Primeiro, de que seria permitido instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Essa afirmativa vai de encontro com o princípio da isonomia, que veda o tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontrem em condição de igualdade. O segundo equívoco é o de que seria possível estabelecer um tratamento desigual tão somente em razão da ocupação profissional ou função exercida. Há, ao contrário, vedação expressa nesse sentido:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em **situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

c) Alternativa incorreta. Como vimos, o artigo 151, inciso III, proíbe que a União, como regra, possa estabelecer isenções tributárias de tributos de competência dos estados e dos municípios:

Art. 151. É vedado à União:

(...)



III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

d) Alternativa incorreta. Trata-se de matéria que será vista na próxima aula. O equívoco da afirmação reside na afirmação de que a imunidade impede a instituição de tributos sobre os templos de qualquer culto. Como veremos, o inciso VI, do artigo 150 da CF, institui imunidade tributária que se refere aos impostos.

2. (VUNESP /Procurador Municipal/2017) Consiste em corolário do princípio da igualdade tributária e aplica-se na ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária em termos da exação de tributos. O trecho trata do princípio da

- a) seletividade.
- b) uniformidade jurídica da tributação.
- c) vedação do confisco.
- d) capacidade contributiva.

Comentários:

a) Alternativa incorreta. A seletividade é uma técnica de tributação existente nos tributos indiretos. Por meio dela, tributa-se em maior grau bens supérfluos em detrimento de bens essenciais. Embora essa técnica promova também o princípio da igualdade, o enunciado da questão requer a busca de um princípio que seja mais amplo, abarcando não apenas uma classe de tributos – indiretos – mas a generalidade da ordem tributária.

b) Alternativa incorreta. A uniformidade jurídica da tributação se encontra positivada no artigo 151, da Constituição Federal, que dispõe no seguinte sentido:

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Não há dúvidas de que esse princípio também promove a igualdade tributária, na medida em que evita discriminações arbitrárias, resultantes de preferências eventualmente concedidas a contribuintes de determinados estados ou municípios da federação. No entanto, o enunciado da questão exige a busca por aquele princípio que, dentre os arrolados, promova em maior grau o ideal de igualdade. Nesse contexto, como veremos logo a seguir, a alternativa está incorreta.



c) Alternativa incorreta. O princípio da vedação ao confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da CF, proíbe que a carga tributária seja tão elevada ao ponto de se assemelhar à tomada da propriedade do contribuinte pelo Estado. A relação com o princípio da igualdade, embora exista, não é tão acentuada, uma vez que o princípio do não confisco protege o contribuinte apenas da tributação excessiva, nada dispondo acerca da justa repartição do ônus tributário.

d) Alternativa correta: O princípio da capacidade contributiva promove a igualdade/isonomia tributária, na medida em que exige que os tributos, sempre que possível, sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Nessa perspectiva, promove “a busca de uma sociedade mais igualitária em termos da exação de tributos”.

3. (FMP /Procurador do Estado/2017) Julgue o item que se segue:

A proibição de confisco é adstrita aos tributos em si, conforme a letra da constituição, e não abarca as multas sancionatórias.

Verdadeiro Falso

Comentários:

O artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, dispõe da seguinte forma:

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco

A interpretação literal da constituição federal – que se refere ao termo tributo – não tem sido abarcada pela jurisprudência, que tem entendido que o dispositivo também se aplica às multas sancionatórias. Nesse sentido, citamos as seguintes ementas:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias. [...].(RE 632315 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 14/08/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 13-09-2012 PUBLIC 14-09-2012)



AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. ART. 3º DA LEI 8.846/94. ADI 1.075-MC/DF. EFICÁCIA ERGA OMNES DA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Precedentes. [...]

(AI 482281 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-07 PP-01390 LEXSTF v. 31, n. 368, 2009, p. 127-130)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. [...] Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209)

Portanto, é atualmente pacífico o entendimento acerca da aplicabilidade do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, também às sanções pecuniárias.

4. (FMP /Procurador do Estado/2017) Julgue o item que se segue:

O princípio da isonomia tributária não é corolário do princípio da igualdade, sendo aquele, em razão do caráter tributário, bem mais restrito, exigindo-se duas situações exatamente idênticas para a comparação.

Verdadeiro Falso

Comentários:

O princípio da isonomia não exige que as situações em comparação sejam exatamente idênticas.

O artigo 150, inciso II, da CF, refere-se apenas a situação equivalente:



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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em **situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Ademais, o princípio da isonomia deita raízes no princípio da igualdade.

5. (FMP /Procurador do Estado/2017) Em relação ao princípio da capacidade contributiva do contribuinte é CORRETA a afirmação:

a) A Constituição Federal expressamente determina que seja observado o princípio da capacidade contributiva na estruturação de todos os tributos.

b) **Para cumprir os objetivos do princípio da capacidade contributiva, é facultado à administração identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.**

c) É obrigatória à administração tributária a observação do princípio da capacidade contributiva, quando se tratam de impostos.

d) No que tange às contribuições sociais, a Constituição Federal determina que o princípio da capacidade contributiva seja aplicado respeitando as faixas de contribuição à previdência.

e) O princípio da capacidade contributiva deve ser avaliado também segundo a capacidade econômica futura de cada contribuinte.

Comentários:

Alternativa incorreta: A Constituição, ao tratar da capacidade contributiva, faz menção expressa apenas aos impostos, que é uma das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.



Como a alternativa afirmou que “A Constituição Federal **expressamente** determina que seja observado o princípio da capacidade contributiva na estruturação de **todos os tributos**”, dever-se-ia marcá-la como incorreta.

No entanto, cabe aqui uma advertência.

Se a alternativa estivesse redigida de outra forma, sem a utilização do termo expressamente, a afirmativa estaria correta.

Transcrevemos trecho da nossa aula que explica o porquê:

Como o dispositivo limita-se a falar de impostos, que é uma das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico, a doutrina diverge sobre a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva a outras espécies tributárias.

Hugo de Brito Machado defende que o legislador se encontra vinculado ao princípio da capacidade contributiva tão somente com relação aos impostos. No mesmo sentido entende Roque Carrazza, para quem a literalidade da Constituição deixaria inequívoco que há uma necessária correlação entre impostos e capacidade contributiva²⁴. Para esse autor, nada impediria que as taxas e contribuições de melhoria fossem graduadas segundo a capacidade dos contribuintes, mas isso ficaria a critério do legislador ordinário, não sendo uma exigência do artigo 145, §1º, da CF²⁵.

Leandro Paulsen, por outro lado, defende que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto, de acordo com as características de cada uma delas²⁶. Esse também é o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins.

Um critério para solucionar o impasse é diferenciar capacidade contributiva absoluta/objetiva de capacidade contributiva relativa/subjetiva, cujos conceitos analisamos no tópico acima.

²⁴ O autor adota a corrente tripartida, entendendo que as contribuições sociais podem ser taxas ou impostos, a depender da configuração que assumam.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 95

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p.72



Quanto à capacidade contributiva absoluta/objetiva, sua aplicabilidade realmente se restringiria aos tributos não vinculados, como é o caso dos impostos e das contribuições especiais, porque são nessas espécies tributárias que se encontram hipóteses de incidência que levam em consideração algum comportamento do contribuinte que revela uma manifestação de riqueza (ex. auferir renda; ser proprietário de imóvel urbano; ser proprietário de imóvel rural; obter faturamento, obter lucro).

Nos casos dos tributos vinculados, como taxas e contribuições de melhoria, não se tem, na hipótese de incidência da norma impositiva, a descrição de uma conduta do contribuinte, mas sim a descrição de uma conduta estatal, que pode ser tanto a prestação de um serviço como o exercício de uma atividade de fiscalização - no caso das taxas (ex. coleta de lixo, fiscalização ambiental realizada pelo Ibama) - ou a realização de uma obra pública, no caso das contribuições de melhoria.

Assim, sob essa ótica, da capacidade contributiva absoluta, o artigo 145, §1º, da CF, aplicar-se-ia apenas aos tributos não vinculados.

Por outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva se aplicaria a todas as espécies tributárias, uma vez que nessa acepção tem-se como objetivo evitar a tributação confiscatória ou que atinja ao mínimo vital.

Citamos trecho da obra de Luiz Eduardo Shoueri:

Nesta acepção relativa, parece que o Princípio da Capacidade Contributiva deve espalhar-se por todas as categorias tributárias: não tendo o contribuinte o mínimo para sua sobrevivência, não pode ele ser constrangido a contribuir para as despesas públicas, ainda que ele as tenha causado (o serviço público é, sempre, de interesse público, ainda que dirigido a alguém).

Há julgados do Supremo Tribunal Federal em que se reconhece a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, ainda que com relação aos tributos vinculados, como é o caso das taxas, as particularidades acima devem ser consideradas:

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Hipótese de cabimento do recurso extraordinário pela letra c não configurada. Alegada violação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Ausência de fundamentação. Tributário. Taxa. Capacidade contributiva. Aplicabilidade. Taxa de Utilização de Serviços Públicos Notariais ou de Registros (TSNR). Base de cálculo. Alíquota. Correspondência com o serviço prestado. Necessidade de reexame da legislação local e dos fatos e das provas. [...] 3. A Corte, em diversas oportunidades, se manifestou no sentido de que o princípio da capacidade contributiva se aplica também às taxas. 4. Para acolher a pretensão recursal, seria necessário o reexame da controvérsia à luz da Lei Estadual nº 11.194/94, alterada pela Lei Estadual nº 11.404/96, e dos fatos e das provas constantes dos autos, especialmente



para examinar a proporcionalidade da base de cálculo estabelecida na lei estadual e perquirir sobre circunstâncias fáticas que ensejaram a exação, à luz dos elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixada nas lei estadual. Incidência das Súmulas n°s 280 e 279 da Corte. 5. Agravo regimental não provido. (ARE 707948 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 26/05/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-118 DIVULG 18-06-2015 PUBLIC 19-06-2015)

“Taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários... O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. Precedentes. [...]” (STF, 2ª T., ARegREx 176.382--5/CE, Min. Celso de Mello, maio 2000).

“... a despeito de o art. 145, § 1º, da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário. É certo, contudo, que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável, em sua inteireza, a todos os tributos. [...] **Como se sabe, existe certa dificuldade em aplicá-lo, por exemplo, às taxas, que pressupõem uma contraprestação direta em relação ao sujeito passivo da obrigação.** Na hipótese das contribuições, todavia, o princípio em tela, como regra, encontra guarida, como ocorre no caso das contribuições sociais previstas no art. 195, I, b e c, devidas pelo empregador” (Excerto do voto do Min. Ricardo Lewandowski, quando do julgamento, pelo STF, do RE 573675, mar. 2009).(grifo nosso)

b) Alternativa correta. O artigo 145, §1º, é expresso nesse sentido:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, **facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte**



Portanto, a administração tributária pode, desde que observados os direitos individuais e nos termos da lei, promover diligências com o objetivo de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

c) Alternativa incorreta.

A alternativa quer saber se a gradação da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte é obrigatória sempre que se estiver diante de impostos.

A resposta é negativa, conforme se observa da expressão *sempre que possível*, utilizada pelo artigo 145, §1º, da CF. Na verdade, a gradação da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte depende da espécie de imposto que se está a tratar, e pode ser alcançada mediante as técnicas da progressividade e da seletividade.

No caso dos **impostos pessoais**, como é o caso do IRPF, utiliza-se a técnica da progressividade. Assim, o contribuinte que ganha um salário mínimo é isento; o que ganha R\$ 2.000,00 paga o percentual de 7,5% e o que ganha R\$ 5.000,00 paga o percentual de 27,5% sobre os rendimentos.

Nos **impostos reais indiretos**, concebidos como aqueles em que há o repasse do custo da tributação para o consumidor final – como é o caso do ICMS e do IPI – a gradação da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte é realizada mediante a utilização da técnica da seletividade. Assim, a alíquota do cigarro, de bens de luxo e de bebidas alcoólicas deve ser mais alta do que a alíquota incidente sobre os gêneros alimentícios.

Nos **impostos reais diretos**, por outro lado, *nem sempre é possível* a gradação da tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Como vimos na nossa aula, o STF entendeu que a gradação da tributação segundo capacidade econômica do contribuinte, embora não seja em absoluto vedada nos impostos reais diretos, depende da possibilidade de se conseguir, *in concreto*, levar-se em consideração as circunstâncias pessoais do contribuinte.

No caso do ITBI, o STF entendeu que isso não seria possível, tendo sido declaradas inconstitucionais diversas leis que estabeleciam a progressividade. Ao final, editou-se uma súmula acerca do tema:

Súmula nº 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

Por outro lado, no caso do ITCMD, o STF entendeu como possível a progressividade. A corte entendeu que o ITCMD revela mais do que uma simples presunção indireta da capacidade



contributiva do contribuinte, por representar um verdadeiro acréscimo patrimonial, proveniente de uma transação que foi realizada a título gratuito – doação ou herança. Nesse sentido, haveria uma diferença significativa com relação ao ITBI, que diz respeito à transmissão onerosa, em que há a aquisição da propriedade numa operação sinalagmática na qual o adquirente assume o ônus de realizar uma contrapartida.

d) Alternativa incorreta. Não há qualquer previsão constitucional nesse sentido.

e) Alternativa incorreta. A capacidade econômica deve ser avaliada sempre segundo a capacidade econômica atual do contribuinte, revelada por signos de riqueza considerados como relevantes pela legislação tributária.

6. (CESPE /Procurador do Município/2017) A respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue, de acordo com a interpretação do STF. O princípio da isonomia pressupõe a comparação entre sujeitos, o que, em matéria tributária, é efetivado pelo princípio da capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo.

Certo

Errado

Comentários:

A afirmativa está correta.

A doutrina diferencia a capacidade contributiva absoluta/objetiva da capacidade contributiva relativa/subjetiva.

A **capacidade contributiva absoluta ou objetiva** determina que, ao criar uma norma tributária, a lei leve em consideração circunstâncias que efetivamente denotem a existência de capacidade econômica do contribuinte.

É que ocorre, por exemplo, com o IPTU, cuja hipótese de incidência é ser proprietário de um imóvel urbano, ou com o IPVA, cujo fato gerador é ser proprietário de veículo automotor.

Em ambas as hipóteses, a norma descreve situações que autorizam concluir pela existência de capacidade econômica por parte do contribuinte.

A capacidade contributiva **relativa ou subjetiva** diz respeito à medida da tributação. Tem como objetivo estabelecer parâmetros sobre a intensidade do poder de tributar.

Nessa perspectiva, a capacidade contributiva exige que o legislador leve em consideração aspectos subjetivos do contribuinte, traçando critérios que permitam identificar se ele efetivamente pode suportar a carga tributária.



A capacidade contributiva subjetiva ou relativa, por levar em consideração aspectos subjetivos do contribuinte, permite que se compare as situações dos sujeitos, otimizando assim o princípio da isonomia.

7. (CESPE /Delegado de Polícia/2017) Julgue o item que se segue:

Apenas aos impostos estaduais aplica-se o princípio que proíbe o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou seu destino.

Verdadeiro Falso

Comentários:

A afirmação está incorreta.

O princípio que proíbe o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou seu destino se encontra positivado no artigo 152 da Constituição Federal:

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

Como se observa do texto, o dispositivo destina-se aos **Estados, Distrito Federal e Municípios**. O seu objetivo é proibir que essas entidades federativas estabeleçam discriminações tributárias tão somente em razão da procedência ou destino das mercadorias, evitando-se assim a ocorrência de guerra fiscal.

Portanto, por restringir a aplicabilidade do referido princípio apenas aos impostos estaduais, a afirmativa deveria ser marcada como falsa.

8. (CESPE /Delegado de Polícia/2017) Julgue o item que se segue:

O princípio da capacidade contributiva aplica-se sempre e necessariamente aos impostos.

Verdadeiro Falso

Comentários:

A afirmação está incorreta.

O princípio da capacidade contributiva se encontra positivado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal:



Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Como o dispositivo limita-se a falar de impostos, que é uma das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico, a doutrina diverge sobre a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva a outras espécies tributárias.

Hugo de Brito Machado defende que o legislador se encontra vinculado ao princípio da capacidade contributiva tão somente com relação aos impostos. No mesmo sentido entende Roque Carrazza, para quem a literalidade da Constituição deixaria inequívoco que há uma necessária correlação entre impostos e capacidade contributiva²⁷. Para esse autor, nada impediria que as taxas e contribuições de melhoria fossem graduadas segundo a capacidade dos contribuintes, mas isso ficaria a critério do legislador ordinário, não sendo uma exigência do artigo 145, §1º, da CF²⁸.

Leandro Paulsen, por outro lado, defende que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto, de acordo com as características de cada uma delas²⁹. Esse também é o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins.

Um critério para solucionar o impasse é diferenciar **capacidade contributiva absoluta/objetiva** da **capacidade contributiva relativa/subjetiva**, cujos conceitos analisamos durante a aula.

Quanto à capacidade contributiva absoluta/objetiva, sua aplicabilidade realmente se restringiria aos tributos não vinculados, como é o caso dos impostos e das contribuições especiais, porque são nessas espécies tributárias que se encontram hipóteses de incidência que levam em

²⁷ O autor adota a corrente tripartida, entendendo que as contribuições sociais podem ser taxas ou impostos, a depender da configuração que assumam.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 95

²⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p.72



consideração algum comportamento do contribuinte que revela uma manifestação de riqueza (ex. auferir renda; ser proprietário de imóvel urbano; ser proprietário de imóvel rural; obter faturamento, obter lucro).

Nos casos dos tributos vinculados, como taxas e contribuições de melhoria, não se tem, na hipótese de incidência da norma impositiva, a descrição de uma conduta do contribuinte, mas sim a descrição de uma conduta estatal, que pode ser tanto a prestação de um serviço como o exercício de uma atividade de fiscalização - no caso das taxas (ex. coleta de lixo, fiscalização ambiental realizada pelo Ibama) - ou a realização de uma obra pública, no caso das contribuições de melhoria.

Assim, sob essa ótica, da **capacidade contributiva absoluta**, o artigo 145, § 1º, da CF, aplicar-se-ia apenas aos tributos não vinculados.

Por outro lado, a **capacidade contributiva relativa ou subjetiva** se aplicaria a todas as espécies tributárias, uma vez que nessa acepção tem-se como objetivo evitar a tributação confiscatória ou que atinja ao mínimo vital.

Citamos trecho da obra de Luiz Eduardo Shoueri:

Nesta acepção relativa, parece que o Princípio da Capacidade Contributiva deve espalhar-se por todas as categorias tributárias: não tendo o contribuinte o mínimo para sua sobrevivência, não pode ele ser constrangido a contribuir para as despesas públicas, ainda que ele as tenha causado (o serviço público é, sempre, de interesse público, ainda que dirigido a alguém).

Com ideia semelhante, citamos trecho da obra de Sacha Calmon³⁰:

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, a doutrina está dividida. A discórdia decorre mais do ângulo em que se coloca o estudioso do que propriamente dos fundamentos opinativos de cada um. Ora, se se pensar em valores diferenciados ou em "taxas progressivas", mais onerosas, em razão da capacidade contributiva do contribuinte, é evidente que não cabe a invocação do princípio (formulação positiva do princípio). O fato gerador das taxas, vimos, radica em manifestações estatais (atuações concretas do Estado) e não na capacidade do contribuinte (renda, trabalho, patrimônio

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.



etc.). Portanto, não há que se falar, por esse ângulo, em aplicação do princípio da capacidade contributiva, cujo campo predileto seriam os tributos não vinculados (impostos), assim mesmo aqueles chamados de “diretos” ou “de medida”, em contraposição aos “indiretos” ou “de mercado”. Não obstante, o princípio da capacidade contributiva não se liga tão somente à técnica da progressividade, cujo objetivo é tributar mais quem mais tem, senão que fomenta institutos tributários de variegada índole. Cabe exemplificar com as isenções subjetivas em matéria de taxas. As leis, com frequência, isentam os pobres em relação a inúmeras taxas, reconhecendo, assim, a incapacidade contributiva dos mesmos. A taxa judiciária e as custas são dispensadas dos litigantes sem recursos ou presumidamente sem recursos, por serem pobres em sentido legal. O fundamento de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a incapacidade contributiva (formulação negativa do princípio). [...]

Há julgados do Supremo Tribunal Federal em que se reconhece a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, ainda que com relação aos tributos vinculados, como é o caso das taxas, as particularidades acima devam ser consideradas:

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Hipótese de cabimento do recurso extraordinário pela letra c não configurada. Alegada violação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Ausência de fundamentação. Tributário. Taxa. Capacidade contributiva. Aplicabilidade. Taxa de Utilização de Serviços Públicos Notariais ou de Registros (TSNR). Base de cálculo. Alíquota. Correspondência com o serviço prestado. Necessidade de reexame da legislação local e dos fatos e das provas. [...] 3. A Corte, em diversas oportunidades, se manifestou no sentido de que o princípio da capacidade contributiva se aplica também às taxas. 4. Para acolher a pretensão recursal, seria necessário o reexame da controvérsia à luz da Lei Estadual nº 11.194/94, alterada pela Lei Estadual nº 11.404/96, e dos fatos e das provas constantes dos autos, especialmente para examinar a proporcionalidade da base de cálculo estabelecida na lei estadual e perquirir sobre circunstâncias fáticas que ensejaram a exação, à luz dos elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixada nas lei estadual. Incidência das Súmulas nºs 280 e 279 da Corte. 5. Agravo regimental não provido. (ARE 707948 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 26/05/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-118 DIVULG 18-06-2015 PUBLIC 19-06-2015)

“Taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários... O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de



polícia. Precedentes. [...]” (STF, 2ª T., ARegREx 176.382--5/CE, Min. Celso de Mello, maio 2000).

“... a despeito de o art. 145, § 1º, da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário. É certo, contudo, que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável, em sua inteireza, a todos os tributos. [...] **Como se sabe, existe certa dificuldade em aplicá-lo, por exemplo, às taxas, que pressupõem uma contraprestação direta em relação ao sujeito passivo da obrigação.** Na hipótese das contribuições, todavia, o princípio em tela, como regra, encontra guarida, como ocorre no caso das contribuições sociais previstas no art. 195, I, b e c, devidas pelo empregador” (Excerto do voto do Min. Ricardo Lewandowski, quando do julgamento, pelo STF, do RE 573675, mar. 2009).(grifo nosso)

De fato, é possível defender que a própria Constituição consagra, em outros dispositivos, a aplicação da capacidade contributiva relativa/subjetiva às taxas:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito;

Portanto, o entendimento majoritário é o de que o princípio da capacidade contributiva se aplica a todas as espécies tributárias, ainda que com relação aos tributos vinculados, como é o caso das taxas, a sua promoção seja realizada tão somente na sua acepção subjetiva/relativa.

Além de ser defendida por diversos doutrinadores, essa é a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal.

9. (VUNESP /Procurador Jurídico/2016) A jurisprudência tem se posicionado pela inconstitucionalidade das multas moratórias quando superiores a certos percentuais relativos ao valor do tributo, 100%, por exemplo. O fundamento de tal posicionamento assenta-se no princípio constitucional da

- a) não seletividade.
- b) não cumulatividade.



c) transparência dos atos administrativos.

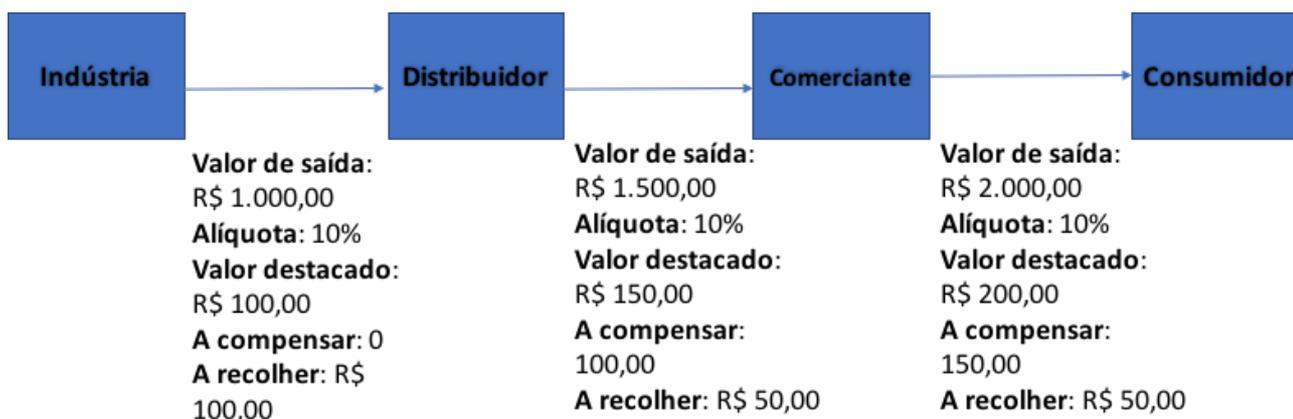
d) vedação ao confisco.

e) uniformidade jurídica da tributação.

Comentários:

a) Alternativa incorreta. A seletividade é uma técnica de tributação existente nos tributos indiretos. Por meio dela, tributa-se em maior grau bens supérfluos em detrimento de bens essenciais. Assim, por força da seletividade, a alíquota do cigarro, de bens de luxo e de bebidas alcoólicas deve ser mais alta do que a alíquota incidente sobre os gêneros alimentícios. A seletividade ou não seletividade não tem relação alguma com o excesso na cobrança de sanções pecuniárias.

b) Alternativa incorreta. A não cumulatividade, cujo conceito estudaremos no decorrer do curso, tem como escopo permitir que o valor cobrado nas operações anteriores seja compensado com o valor cobrado nas operações seguintes. O gráfico abaixo permite a visualização de como isso ocorre:



Não há relação entre essa técnica e a cobrança excessiva de uma sanção pecuniária.

c) Alternativa incorreta. Decorre do princípio da publicidade, estudado em direito administrativo. Não tem relação com a questão posta no enunciado.

d) Alternativa correta. O inciso IV, do artigo 150, da Constituição Federal, proíbe a utilização de *tributo* com efeito de confisco.

Embora a Constituição tenha utilizado o termo tributo, tanto a doutrina quanto a jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal, têm entendido que o princípio do não confisco encontra aplicabilidade também nas multas, conforme se observa das ementas abaixo:



AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias. [...].(RE 632315 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 14/08/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 13-09-2012 PUBLIC 14-09-2012)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. ART. 3º DA LEI 8.846/94. ADI 1.075-MC/DF. EFICÁCIA ERGA OMNES DA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Precedentes. [...]
(AI 482281 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-07 PP-01390 LEXSTF v. 31, n. 368, 2009, p. 127-130)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. [...] Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209)

Portanto, é atualmente pacífico o entendimento acerca da aplicabilidade do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, também às sanções pecuniárias.

e) Alternativa incorreta: A uniformidade jurídica da tributação se encontra positivada no artigo 151, da Constituição Federal, que dispõe no seguinte sentido:



Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Desse modo, não há relação entre a situação descrita no dispositivo e a vedação de que o valor de uma sanção seja confiscatória.

10. (FCC /Analista Administrativo/2016) O dispositivo constitucional previsto no art. 151, I, da Carta Magna, que veda à União ao instituir tributo a distinção em relação a um Estado, ao Distrito Federal ou a um Município, em prejuízo dos demais, adota o princípio da

- a) vinculabilidade da tributação.
- b) indelegabilidade da competência tributária.
- c) uniformidade geográfica.
- d) tipologia tributária.
- e) anterioridade vinculada.

Comentários:

A resposta correta é a letra C.

O Princípio da Uniformidade Geográfica encontra previsão no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Como se pode observar do dispositivo, trata-se de uma vedação imposta à União Federal, que não pode dar tratamento tributário preferencial em relação a contribuintes situados em determinado Estado ou Município da federação em detrimento dos contribuintes situados nos outros Estados ou municípios.

Nessa perspectiva, a tributação da União, como regra, deve ser uniforme em todo o território nacional.



11. (FGV /Advogado/2016) Sobre o princípio da isonomia no direito tributário e sua efetividade, analise as afirmativas a seguir.

I. Viola o princípio da isonomia a instituição de isenção de custas e emolumentos para membros do Poder Judiciário.

II. O tratamento diferenciado e favorecido a empresas de acordo com o seu porte, não viola o princípio da isonomia.

III. Viola o princípio da isonomia a concessão de privilégios fiscais às empresas públicas e às sociedades de economia mista, não extensivos às empresas do setor privado.

Está correto o que se afirma em

I, apenas.

b) II, apenas.

c) I e II, apenas.

d) II e III, apenas.

e) I, II e III.

Comentários

A afirmativa I está correta.

Conforme dispõe o artigo 150, inciso II, da CF, é proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou da função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A ideia do dispositivo é bastante clara. Não se pode tributar de maneira diferente sinais presuntivos de riqueza tão somente em razão da ocupação profissional de alguém, como ocorria, por exemplo, com o artigo 240 da LC 165/2009 do Estado do Rio Grande do Norte, que estabelecia isenção de custas e emolumentos aos membros e servidores do Poder Judiciário. Não por outra razão, a referida norma foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 240 DA LEI COMPLEMENTAR N. 165/1999 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. ISENÇÃO DE CUSTAS E EMOLUMENTOS AOS MEMBROS E SERVIDORES DO PODER JUDICIÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, II, DA CONSTITUIÇÃO. ACÇÃO JULGADA PROCEDENTE. I – A Constituição consagra o tratamento isonômico a contribuintes que se encontrem na mesma situação, vedando qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida (art. 150, II, CF). II – Assim, afigura--se inconstitucional dispositivo de lei que concede aos membros e servidores do Poder Judiciário isenção no pagamento de custas e emolumentos pelos serviços judiciais e extrajudiciais. III –



Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 240 da Lei Complementar n. 165/199 do Estado do Rio Grande do Norte. (STF, Plenário, ADI 3.334, Min. Ricardo Lewandowski, mar. 2011)

A afirmativa II também está correta.

Duas são as situações que, do ponto de vista do Direito Tributário, justificam um tratamento diferenciado, por afastarem a *equivalência* pressuposta pelo princípio da isonomia: a) **diferentes capacidades contributivas**; b) **razões extrafiscais**.

A diferença de **capacidade contributiva** – riqueza – é justificativa que pode ensejar um tratamento diferenciado, sem que se possa falar em violação ao princípio da isonomia.

É o caso, por exemplo, do IRPF, cujas alíquotas variam de acordo com a renda do contribuinte, conforme observamos da tabela de incidência mensal:

	Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)	
	Até 1.903,98	-	-	
Quem um salário não está situação	De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80	ganha mínimo em
	De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80	
	De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13	
	Acima de 4.664,68	27,5	869,36	

equivalente à de quem auferir renda superior a R\$ 4.664,68, o que torna justificável o tratamento tributário diverso.

Outro exemplo de tratamento diferenciado, sob o aspecto da diferença de capacidade contributiva, que não fere o princípio da isonomia, é aquele conferido às microempresas e às empresas de pequeno porte, conforme artigo 146, III, alínea d, da Constituição Federal.

Portanto, é verdadeira a asserção do item II.

O item III será objeto de estudo aprofundado na próxima aula. Pode-se adiantar que, como regra, incide à hipótese o disposto no artigo 173, §2º, da CF:



Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Desse modo, realmente viola o princípio da isonomia a concessão de privilégios fiscais às empresas públicas e às sociedades de economia mista, não extensivos às empresas do setor privado.

Portanto, estão corretos os itens, I, II e III, razão pela qual a alternativa correta é a letra e.

12. (FGV /Auditor Fiscal Tributário/2016) A União Federal estabeleceu, por meio de lei ordinária, alíquotas progressivas aplicáveis ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF).

Segundo a referida lei ordinária, sobre a renda dos contribuintes localizados nos Estados da região Sudeste, incidiria a alíquota máxima de 10% (dez por cento) e, sobre a renda dos contribuintes localizados no restante do país, incidiria a alíquota máxima de 20% (vinte por cento).

Assinale a opção que indica o princípio constitucional violado na hipótese apresentada.

- a) Legalidade, uma vez que competiria à lei complementar a fixação de alíquotas do IRPF.
- b) Capacidade contributiva, no que se refere à alíquota máxima de 20%, pois a referida legislação afetaria de maneira desproporcional a renda do contribuinte.
- c) Uniformidade geográfica da tributação, visto que a legislação fixaria alíquotas diversas no território nacional.
- d) Não-confisco, uma vez que a União está utilizando o IRPF com fins confiscatórios.
- e) Imunidade tributária recíproca, uma vez que os contribuintes dos Estados da região Sudeste irão pagar menos tributos que os demais Estados da Federação.

Comentários:

- a) Incorreta. A alíquota do IRPF pode ser fixada por meio de lei ordinária, conforme vimos na aula 00.
- b) Incorreta. Não há ofensa ao princípio da capacidade contributiva. A alíquota máxima atualmente em vigor é inclusive superior a 20% da tributação.
- c) Correta. O Princípio da Uniformidade Geográfica encontra previsão no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal:



Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Como se pode observar do dispositivo, trata-se de uma vedação imposta à União Federal, que não pode dar tratamento tributário preferencial em relação a contribuintes situados em determinado Estado ou Município da federação em detrimento dos contribuintes situados nos outros Estados ou municípios.

Nessa perspectiva, a tributação da União, como regra, deve ser uniforme em todo o território nacional.

Contudo, há uma exceção expressamente contemplada pelo dispositivo, que autoriza “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Portanto, admite-se que sejam estabelecidos incentivos tributários, com vistas a promover o desenvolvimento de regiões mais pobres do território nacional. Exemplo mais visível desse mecanismo é a Zona Franca de Manaus, cujo supedâneo constitucional também se encontra no artigo 40 da ADCT.

No caso em análise, não há justificativa plausível para beneficiar os contribuintes do Sudeste em detrimento dos contribuintes localizados em outros estados da federação.

d) Incorreta. A tributação não é confiscatória, existindo atualmente alíquota superior, de 27,5%.

e) Trata-se de tema que veremos na próxima aula. A imunidade recíproca impede que os entes federativos tributem uns aos outros. Portanto, não tem relação com o problema em discussão.

13. CESPE /Advogado da União/2016 Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

O princípio da isonomia tributária impõe que o tributo incida sobre as atividades lícitas e, igualmente, sobre as atividades ilícitas, de modo a se consagrar a regra da interpretação objetiva do fato gerador. Dessa forma, é legítima a cobrança de IPTU sobre imóvel construído irregularmente, em área non aedificandi, não significando tal cobrança de tributo concordância do poder público com a ocupação irregular.



Certo Errado

Comentários:

Por força do princípio do *non olet*, tributa-se as atividades ilícitas da mesma forma que as atividades lícitas.

Assim, o fato de alguém obter renda por meio de uma atividade ilegal não é motivo que justifique o afastamento da tributação, devendo recolher IRPF da mesma forma que qualquer outro contribuinte que exerça uma atividade legal.

No caso, ofenderia ao princípio da isonomia cobrar o IPTU dos contribuintes que cumprem com as disposições do plano diretor e dispensar o pagamento no caso de contribuintes que incorram em atos ilícitos.

Portanto, está correta a assertiva.

14. (MPE-GO /Promotor de Justiça/2016) Em relação ao princípio da isonomia tributária, informe o item incorreto:

- a) A legislação tributária brasileira não acolheu os postulados da cláusula *pecunia non olet*.
- b) O princípio da igualdade tributária recebe também a denominação de princípio da proibição dos privilégios odiosos.
- c) Com base no princípio da isonomia tributária, e tendo como fato gerador a propriedade de bem imóvel, seria lícita, por exemplo, a cobrança de tributo de proprietário de bem imóvel localizado ilegalmente em área de preservação ambiental.
- d) Caso o negócio jurídico tenha sua nulidade decretada pelo Poder Judiciário, não haverá obrigação de restituição do tributo quando o mesmo negócio já tiver produzido os seus efeitos.

Comentários:

A) Incorreta. Ao contrário do que diz a alternativa, a legislação tributária brasileira acolheu o princípio do *pecunia non olet*, conforme se observa do artigo 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

- I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
- II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.



O princípio do *pecunia non olet* também encontra fundamento no princípio da isonomia, conforme expusemos ao comentar a questão anterior.

Como, nessa questão, indaga-se acerca da afirmação incorreta, essa é a alternativa que o candidato deveria ter marcado.

B) Correta. O princípio da igualdade tributária também pode ser chamado de princípio da proibição dos privilégios.

C) Correta. Trata-se da aplicação do princípio do *pecunia non olet*, cujo fundamento constitucional é a isonomia tributária. Seria discriminatório tributar o proprietário que cumpre com a legislação ambiental e deixar de tributar aquele proprietário que comete um ilícito ambiental.

D) Correta. Trata-se de tema que veremos com mais vagar quando tratarmos do assunto, nas aulas posteriores. De todo modo, podemos adiantar que se aplica à hipótese o disposto no artigo 118, inciso I, do CTN, acima colacionado.

15. (TRF da 3ª Região /Juiz Federal Substituto/2016) Avalie a veracidade da afirmação abaixo:

Cabe ao Poder Judiciário, em prestígio da isonomia, estender tratamento tributário benéfico já previsto em lei, para contribuinte não contemplado no texto legal.

Verdadeiro Falso

Comentários:

Falso.

Na hipótese em que há uma violação ao princípio da isonomia, a doutrina menciona a existência de três técnicas de decisão que o Poder Judiciário poderia utilizar para restabelecer a legalidade:

A primeira seria a extensão dos benefícios ao grupo preterido. Assim, por meio de uma decisão judicial, o Poder Judiciário conferiria aos contribuintes não contemplados pelo texto legal o mesmo tratamento conferido em lei a outros contribuintes em situação equivalente.

A segunda possibilidade seria a supressão dos benefícios que foram concedidos pelo texto legal. Por esse mecanismo, a norma isentiva seria declarada inconstitucional, e tanto os contribuintes do grupo beneficiado quanto do grupo preterido teriam tratamento igualitário.

A terceira possibilidade seria fazer um *apelo ao legislador*, conclamando-o a editar uma lei que restabelecesse o princípio da isonomia, sob pena de, no futuro, reconhecer-se a inconstitucionalidade da norma isentiva.



As três técnicas mencionadas constam do voto do Ministro Celso de Mello no RMS 22.307-7/DF:

A discussão das possíveis soluções jurídicas estimuladas pela questão da exclusão de benefício, com ofensa ao princípio da isonomia, permite vislumbrar três mecanismos destinados a viabilizá-las: (a) extensão dos benefícios ou vantagens às categorias ou grupos inconstitucionalmente deles excluídos; (b) supressão dos benefícios ou vantagens que foram indevidamente concedidos a terceiros; (c) reconhecimento da existência de uma situação ainda constitucional (situação constitucional imperfeita), ensejando-se ao Poder Público, em tempo razoável, a edição de lei restabeecedora do dever de integral obediência ao princípio da igualdade, sob pena de progressiva inconstitucionalização do ato estatal que, embora existente, revela-se insuficiente e incompleto” (RTJ 136/439-440, Min. Celso de Mello).

Dentre essas três técnicas de decisão, o Supremo Tribunal Federal tem rechaçado a utilização da primeira, de extensão dos benefícios às categorias que foram deles excluídas.

O argumento é o de que, se o Poder Judiciário assim agisse, estaria a atuar como legislador positivo, fora do seu âmbito de atribuições:

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CPC/1973. IOF. CONTRATO DE MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. MUTUÁRIA SEDIADA NO EXTERIOR. EMPRÉSTIMO EM MOEDA NACIONAL. OPERAÇÃO DE CRÉDITO EXTERNO. CONVERSÃO EM DÓLAR. INCIDÊNCIA DO “IOF CÂMBIO” E DO “IOF CRÉDITO”. CONTROVÉRSIA DECIDIDA COM FUNDAMENTO NA INTERPRETAÇÃO DE LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA. DECRETOS 4.494/2002, 6.306/2007 E 23.258/33, LEIS 9.779/99 E 9.069/95 E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. EVENTUAL OFENSA REFLEXA NÃO VIABILIZA O RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL SOB O FUNDAMENTO DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. AGRAVO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/2015. [...]. 2. Na esteira da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da isonomia, atuar como legislador positivo concedendo benefícios tributários não previstos em lei. Precedentes. 3. As razões do agravo interno não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 4. Ausente condenação anterior em honorários, inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015. 5. Agravo interno conhecido e não provido.
(RE 1010977 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 03/10/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-239 DIVULG 19-10-2017 PUBLIC 20-10-2017)



Agravo regimental no recurso extraordinário. Precedente do Plenário. Ausência de trânsito em julgado. Possibilidade de aplicação. Tributário. Imposto de importação. Artigo 5º, da Lei nº 10.182/01. Extensão de benefício fiscal com base no princípio da isonomia. Impossibilidade de atuação do judiciário como legislador positivo. 1. A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma. 2. Não pode o Poder Judiciário, a pretexto de conceder tratamento isonômico, atuar como legislador positivo para estabelecer benefícios tributários não previstos em lei, sob pena de afronta ao princípio fundamental da separação dos poderes. Aplicação da orientação firmada no RE nº 405.579/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 4/8/11. 3. Agravo regimental não provido. (RE 606171 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 07/02/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-040 DIVULG 02-03-2017 PUBLIC 03-03-2017)

Portanto, dentre as três técnicas utilizadas, o Supremo Tribunal Federal entende que o Poder Judiciário só pode utilizar as duas últimas, não sendo viável a extensão de um benefício fiscal a um grupo de contribuintes que foi excluído pela legislação.

16. (CESPE /Advogado da União/2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

O princípio da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, previsto expressamente na CF, aplica-se igualmente às multas tributárias, de modo a limitar, conforme jurisprudência pacífica do STF, o poder do Estado na instituição e cobrança de penalidades.

Certo Errado

Comentários

A afirmativa está correta, conforme comentado na questão de número 3. Colacionamos, mais uma vez, precedentes do STF nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição



das multas tributárias. [...].(RE 632315 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 14/08/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 13-09-2012 PUBLIC 14-09-2012)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. ART. 3º DA LEI 8.846/94. ADI 1.075-MC/DF. EFICÁCIA ERGA OMNES DA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Precedentes. [...]

(AI 482281 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-07 PP-01390 LEXSTF v. 31, n. 368, 2009, p. 127-130)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. [...] Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209)

17. (VUNESP /Juiz Substituto/2015) Na hipótese da União, mediante tratado internacional, abrir mão de tributos de competência de Estados e Municípios, nos termos do decidido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 229096), é correto afirmar que

a) se caracteriza a denominada isenção heterônoma, vedada nos termos do art. 151, III, da Constituição Federal.

b) se caracteriza violação ao princípio federativo, objeto de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal.



c) o tratado é válido desde que acompanhado de medidas de “compensação tributária” em favor dos Estados e Municípios prejudicados.

d) se insere a medida na competência privativa do Presidente da República, sujeita a referendo do Congresso Nacional, com prevalência dos tratados em relação à legislação tributária interna.

Comentários

O princípio da proibição das isenções heterônomas encontra previsão no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

(...)

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Atualmente, há duas exceções a esse princípio.

A primeira exceção encontra previsão expressa na Constituição Federal, no artigo 156, § 3º:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Assim, pode a União Federal, por meio de Lei Complementar, excluir a incidência do ISSQN sobre a exportação de serviços para o exterior.

A segunda exceção não encontra previsão expressa na Constituição Federal, tendo sido construída pela jurisprudência do STF, a partir de uma interpretação sistemática do texto.

Trata-se da possibilidade de um tratado internacional conceder isenções de tributos da competência dos Estados e dos Municípios. O fundamento repousa na circunstância de se entender que, nas relações internacionais, quem atua é a República Federativa do Brasil, como representante de todo o Estado Brasileiro. Nessa perspectiva, seria inaplicável o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.



Colacionamos ementa de decisão do STF acerca do tema:

Direito Tributário. ICMS. Importação de bacalhau da Noruega. País signatário do GATT. Isenção heterônoma. Tratado Internacional firmado pela República Federativa do Brasil. Constitucionalidade. Alcance e legitimidade de isenções à luz da legislação infraconstitucional. Similaridade entre produtos nacionais e estrangeiros. Apreciação em sede extraordinária. Impossibilidade. Súmula STF 279. A jurisprudência desta Suprema Corte assentou-se no sentido da constitucionalidade das desonerações tributárias estabelecidas, por meio de tratado, pela República Federativa do Brasil, máxime no que diz com a extensão, às mercadorias importadas de países signatários do GATT, das isenções de ICMS concedidas às similares nacionais (Súmula STF 575). Descabe analisar, em sede de recurso extraordinário, alegações pertinentes à abrangência e à legitimidade de isenções frente à legislação infraconstitucional, bem como a similaridade entre produtos nacionais e estrangeiros para efeito da outorga do tratamento isonômico exigido pelo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT. Aplicação da Súmula STF 279. Agravo regimental conhecido e não provido." (AI 764951 AgR, Relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, julgamento em 26.2.2013, DJe de 12.3.2013)

Portanto, está correta a Letra D.

18. (FCC /Juiz Substituto/2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

O chamado critério da seletividade é uma das técnicas de tributação expressamente previstas na Constituição Federal de 1988 para a concretização do princípio da capacidade contributiva.

Certo Errado

Comentários:

A alternativa está correta.

A seletividade encontra previsão no §3º, inciso I, do artigo 153 da CF, e no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal.

Quanto à relação entre a técnica da seletividade e o princípio da capacidade contributiva, dissemos o seguinte na parte teórica do capítulo:

"A segunda expressão que analisamos nesse tópico é "graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". A doutrina a interpreta de duas maneiras distintas:



Pela primeira, a expressão se refere tão somente à técnica da **progressividade**, mediante a qual a alíquota aumenta de acordo com o incremento da base de cálculo do tributo. É o caso do imposto de renda pessoa física, em que a alíquota varia conforme a renda do contribuinte. Assim, o contribuinte que ganha um salário mínimo é isento; o que ganha R\$ 2.000,00 paga o percentual de 7,5% e o que ganha R\$ 5.000,00 o percentual de 27,5% sobre os rendimentos.

Pela segunda interpretação, a expressão se refere não apenas à técnica da progressividade, mas também à técnica da **seletividade**.

A seletividade impõe que nos **impostos indiretos**, concebidos como aqueles em que há o repasse do custo da tributação para o consumidor final – como é o caso do ICMS e do IPI – a tributação seja realizada de maneira mais gravosa nos produtos supérfluos do que nos produtos essenciais.

Assim, pela regra da **seletividade**, a alíquota do cigarro, de bens de luxo e de bebidas alcoólicas deve ser mais alta do que a alíquota incidente sobre os gêneros alimentícios.

Hugo de Brito Machado adota essa segunda posição, conforme trecho que colacionamos abaixo³¹:

Impostos como o que incide sobre produtos industrializados, tipicamente reais porque têm alíquota estabelecida em razão do produto, podem realizar o princípio da capacidade contributiva. E neste ponto revela--se da maior importância o fenômeno da repercussão, a nos dizer que esse imposto deve ter o seu valor estabelecido em razão da "capacidade contributiva daquele que suporta o ônus correspondente, e não a capacidade contributiva do seu contribuinte. Real-mente, a Constituição Federal estabelece que o imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade do produto, o que significa dizer que o seu valor deve levar em conta o produto sobre o qual incide e, indiretamente, a capacidade econômica de quem suporta o seu ônus que se pressupõe embutido no preço do produto. embora ninguém possa afirmar com segurança a ocorrência da repercussão, leva--se em conta aquilo que geralmente acontece. Assim, como geralmente só pessoas de elevada capacidade econômica consomem certos produtos, o imposto sobre estes é fixado mediante alíquota mais elevada. e como geralmente determinados produtos são consumidos pela população em geral, inclusive pelos de baixa capacidade econômica, a estes se aplica alíquota menor, o que significa dizer que em relação a eles o imposto cobrado é menor.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **A progressividade do IPTU e a capacidade contributiva**. RDDT 203/91--100, ago. 2012



Assim, não temos dúvida de que os impostos reais podem realizar o princípio da contributiva, ainda que de forma indireta, em face do fenômeno da repercussão [...]

Portanto, por força dessa interpretação, a graduação da capacidade econômica do contribuinte pode ser realizada de duas formas: Para os **impostos pessoais**, através da técnica da progressividade; para os **impostos indiretos**, pela técnica da seletividade.



Para provas objetivas de concurso público, recomendamos a adoção dessa última interpretação, que entende que tanto a **seletividade** quanto a **progressividade** encontram guarida no artigo 145, §, 1º, da CF.

19. (FCC /Juiz Substituto/2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

No que tange ao cálculo do imposto de renda da pessoa física, não fere o princípio da igualdade tributária a sujeição dos pagamentos recebidos acumuladamente ao regime de caixa uma vez que todo indivíduo será igualmente tributado à medida que perceba seus rendimentos, respeitando-se a efetiva disponibilidade econômica da renda.

Certo Errado

Comentários:

A afirmação é falsa.

Transcrevemos trecho da parte teórica em que tratamos sobre o assunto:

Fixado o conteúdo dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, mencionamos agora um caso prático, no qual esses princípios figuraram como paradigma na análise da constitucionalidade de uma lei federal.

Referimo-nos a redação original do artigo 12, da Lei 7.713/1988, que dispunha no seguinte sentido:

Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização. (Atualmente revogado.)

Um exemplo elucidado o conteúdo da regra jurídica.



Imaginemos que o Sr. João requereu aposentadoria por idade ao INSS, que negou o benefício. O segurado ingressou com ação judicial, tendo transitado em julgado, três anos após o pedido administrativo, sentença favorável que lhe concedeu o benefício desde a data do requerimento administrativo, quando já preenchido os requisitos para a sua obtenção.

Nesse caso, imaginemos que o segurado recebeu acumuladamente a quantia de R\$ 62.000,00, atinente ao período entre o pedido administrativo e o pagamento dos atrasados.

Se o dispositivo acima colacionado fosse aplicável, o cálculo do IRPF deveria observar a tabela abaixo:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Assim, o Sr. João deveria recolher IRPF com a alíquota de 27,5%.

Ocorre que, essa sistemática de cálculo contraria tanto o princípio da isonomia quanto o princípio da capacidade contributiva.

O **princípio da capacidade contributiva** é violado porque se o segurado tivesse obtido a aposentadoria administrativamente, quando já tinha reunido os requisitos para sua fruição, teria recebido mensalmente o valor de R\$ 1.722,00 a título de proventos, quantia que figuraria na faixa de isenção do IRPF, conforme tabela a seguir:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80



O	De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
	Acima de 4.664,68	27,5	869,36

princípio da isonomia é desrespeitado porque, nessas circunstâncias, se estaria tributando em maior grau um contribuinte que teve o seu direito violado em detrimento do contribuinte que obteve o seu direito no tempo correto.

20. (MPE-MA /Promotor de Justiça/2014) Analise as assertivas dispostas abaixo:

I. O tributo de cunho confiscatório não se define por intermédio de um percentual, mas pelo ônus econômico que se torne insuportável para o contribuinte;

II. A dificuldade de se aferir o caráter confiscatório de um tributo encontra-se justamente na determinação prática do que se deve entender como grau abusivo de exigência do patrimônio do contribuinte, sendo que tal determinação deve se processar em cada situação concreta;

III. Representa afronta ao princípio do não-confisco por parte do Poder Público Municipal, a cobrança simultânea dos valores de Imposto Predial Territorial Urbano devidos por proprietário de imóvel dos últimos cinco anos e que não foram pagos na oportunidade própria;

IV. O princípio tributário do não-confisco é uma decorrência da premissa constitucional que assegura aos cidadãos o direito de propriedade, desde que essa desempenhe a sua função social. Portanto, constitui uma afronta a esse princípio o estabelecimento por lei de alíquota do Imposto Territorial Rural em 20% (vinte por cento) para as chamadas terras absolutamente improdutivas.

- a) Apenas a I e II estão corretas;
- b) Apenas a I, II e IV estão corretas;
- c) Todas estão corretas;
- d) Apenas a II e III estão corretas;
- e) Apenas II, III e IV estão corretas.

Comentários:

O item I e II estão corretos.

Como dissemos na parte teórica, não há um percentual exato a partir do qual um tributo é confiscatório, dependendo a sua determinação da situação concreta.



O item III está incorreto. Não há, aqui, confisco algum, mas tão somente o exercício regular de um direito, consubstanciado na possibilidade de a fazenda pública exigir, dentro do prazo prescricional, os valores que não foram pagos voluntariamente pelo sujeito passivo.

O item IV está equivocado. Como dissemos, embora se possa compatibilizar o princípio da capacidade contributiva com a extrafiscalidade da tributação, o fato de um tributo ser utilizado para consecução de outros objetivos que não apenas a arrecadação pode justificar uma tributação acentuada.

Portanto, a alternativa correta é a letra A.

21. (PGE-AC /Procurador do Estado/2014) Segundo o entendimento do STF (Supremo Tribunal Federal) o princípio constitucional da vedação ao confisco:

- a) é endereçado exclusivamente ao legislador.
- b) aplica-se apenas aos tributos.
- c) admite sejam estabelecidas multas que ultrapassem cinco vezes o valor do tributo devido.
- d) resulta violado, sempre que o resultado das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal afetar substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos de determinado contribuinte.

Comentários:

A alternativa A está incorreta. O princípio da vedação ao confisco se aplica a todos os poderes, incluindo-se o Poder Judiciário, a quem compete aferir, no caso concreto, se a tributação assumiu caráter confiscatório.

A alternativa B está incorreta.

Como dissemos ao comentar a questão número 3, a interpretação literal da constituição federal – que se refere apenas ao termo tributo – não tem sido abarcada pela jurisprudência, que tem entendido que o dispositivo também se aplica às multas sancionatórias. Nesse sentido, citamos as seguintes ementas:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias. [...].(RE 632315 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI,



Segunda Turma, julgado em 14/08/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 13-09-2012 PUBLIC 14-09-2012)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. ART. 3º DA LEI 8.846/94. ADI 1.075-MC/DF. EFICÁCIA ERGA OMNES DA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Precedentes. [...]

(AI 482281 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-07 PP-01390 LEXSTF v. 31, n. 368, 2009, p. 127-130)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. [...] Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209)

Portanto, é atualmente pacífico o entendimento acerca da aplicabilidade do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, também às sanções pecuniárias.

A alternativa C está incorreta.

Embora exista na jurisprudência uma variedade de critérios, observa-se que, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, tem-se considerado confiscatória uma multa quando ela supera o valor da própria obrigação principal; ou seja, quando o percentual da multa for superior a 100%.

MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO



IMPROVIDO. I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida” (STF, 2ª T., RE 748257 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, ago. 2013).

MULTA CONFISCATÓRIA. REDUÇÃO...1. É admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco” (STF, 1ª T., ARE 776273 AgR, Rel. Min. Edson Fachin, set. 2015).

É possível observar que, em recentes julgados, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal aprimorou esse critério, adotando os parâmetros estabelecidos pelo Ministro Luís Roberto Barroso, que diferencia, para efeitos de análise do caráter confiscatório da sanção, a natureza da multa imposta ao contribuinte.

O trecho do voto do ministro, proferido no AI 727872 AGR / RS, explica didaticamente os três tipos de multas existentes:

“No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação”.

Com base nessa distinção, considerou-se que as multas moratórias são menos graves que as multas punitivas. Naquelas, a imposição da sanção se justifica pelo inadimplemento da obrigação tributária no termo fixado pela legislação. Nestas últimas, a sanção é imposta em razão do descumprimento de uma obrigação acessória, que normalmente é acompanhada da sonegação de parte ou da totalidade do valor devido.

Assim, levando-se em conta essa distinção, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal tem fixado como limite o percentual de 20% para as multas moratórias e de 100% para as multas punitivas:



AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.
(AI 727872 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2015 PUBLIC 18-05-2015)

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE. 1. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. 2. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes. 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC/1973.(ARE 938538 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 30/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

Por fim, está correta a alternativa D.

A carga tributária deve ser considerada como um todo, e não apenas com relação a cada um dos tributos isoladamente.

Assim, a análise sobre a confiscatoriedade da tributação incidente sobre os rendimentos de um empregado ou servidor público, que paga imposto de renda e contribuição para a seguridade social, deve ser aferida não apenas pela consideração de cada uma das alíquotas isoladamente considerada, mas pela soma dos valores que, em razão da múltipla incidência, é transferido do



patrimônio do contribuinte para a União Federal. Foi essa a conclusão a que chegou o Supremo Tribunal Federal quando da análise da Lei nº 9.783/99, que estabeleceu alíquotas progressivas à contribuição para a seguridade especial dos servidores públicos:

SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - LEI Nº 9.783/99 - ARGUMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO - RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE PERTINENTE À NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO FEDERAL (CF, ART. 40, CAPUT, E RESPECTIVO § 12, C/C O ART. 195, II, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 20/98) - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - ESCALA DE PROGRESSIVIDADE DOS ADICIONAIS TEMPORÁRIOS (ART. 2º DA LEI Nº 9.783/99) - ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ART. 150, IV) E DE DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. PRINCÍPIO DA IRREPETIBILIDADE DOS PROJETOS REJEITADOS NA MESMA SESSÃO LEGISLATIVA (CF, ART. 67) - MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROJETO DE LEI, PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA, NO INÍCIO DO ANO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A REJEIÇÃO PARLAMENTAR DA MEDIDA PROVISÓRIA. - [...] A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). **A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária**, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar



excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. [...] (grifo nosso) (ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086)

22. (PGE-AC /Procurador do Estado/2016) Acerca dos princípios constitucionais tributários, assinale a afirmativa incorreta.

a) O princípio da capacidade contributiva, na atual visão do Supremo Tribunal Federal, impede o legislador estadual de estabelecer progressividade de alíquota para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos.

b) O princípio da anterioridade especial ou nonagesimal não tem aplicação à fixação da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

c) A majoração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural por medida provisória só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se referida medida houver sido convertida em lei até o último dia daquele exercício em que foi editada.

d) Viola o princípio da isonomia tributária a lei que estabelecer distinção entre advogados e contadores, de modo a tributar de modo mais gravoso a renda auferida pelos primeiros.

A alternativa A está incorreta.

Em 2013, o STF julgou o Recurso Extraordinário 562.045, que versava sobre a progressividade do ITCMD.

Nesse julgado, diferentemente do que ocorria até então, a Corte entendeu que a graduação da tributação segundo capacidade econômica do contribuinte não é, em absoluto, vedada nos impostos classificados como reais, dependendo a sua utilização da possibilidade, *in concreto*, da consideração de circunstâncias pessoais do contribuinte.

Para ser mais claro, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, mesmo nos impostos reais, é possível, em alguns casos, que a legislação consiga aferir de maneira mais segura a capacidade econômica do contribuinte, mediante a consideração de circunstâncias concernentes à sua pessoa ou às suas atividades, hipóteses em que, portanto, se admite a utilização da técnica da progressividade, tributando-se mais pesadamente quem denote signos mais significativos de riqueza.



É o caso do ITCMD – imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos - que se diferencia do ITBI e do IPTU pela possibilidade, in concreto, da aferição da capacidade econômica do contribuinte, pelas seguintes razões:

1. O IPTU leva em consideração um bem isoladamente considerado, enquanto que o ITCMD se refere a todos os bens que foram transmitidos por doação ou por herança.
2. O IPTU incide sobre a propriedade estática, sem que se leve em consideração a realidade econômica do contribuinte. O ITCMD revela mais do que uma simples presunção indireta da capacidade contributiva do contribuinte, por representar um verdadeiro acréscimo patrimonial, proveniente de uma transação que foi realizada a título gratuito – doação ou herança.
3. O ITBI diz respeito à transmissão onerosa, em que há a aquisição da propriedade numa operação sinalagmática na qual o adquirente assume o ônus de realizar uma contrapartida. Além disso, como pontuado pela Ministra Ellen Gracie, “no ITBI, a simples operação de transferência não permite que se saiba qual a real disponibilidade do adquirente para pagamento do imposto. Pode o adquirente ter efetuado o pagamento do preço à vista ou à prazo, com recursos próprios ou mediante financiamento, pode ter adquirido o imóvel para moradia ou para investimento, dentre outras circunstâncias, todas alheias ao fato gerador. Aliás, é comum que, na aquisição de imóveis, o adquirente faça grandes esforços para realizar a operação, de modo que a efetiva capacidade contributiva é meramente presumida, mas não necessariamente real, podendo a operação, inclusive, estar associada à assunção de vultosas dívidas”. Já no ITCMD, a aquisição ocorre a título gratuito, sem contrapartida, tendo o contribuinte um verdadeiro acréscimo patrimonial.

Portanto, como o enunciado quer a marcação da alternativa incorreta, o candidato deveria marcar a letra A.

A alternativa B está correta. A fixação da base de cálculo do IPTU é exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal, conforme vimos na aula anterior.

A alternativa C está correta. Conforme vimos na aula 00, tratando-se de medida provisória que aumentou o valor de um imposto, deve-se contar o prazo da anterioridade anual a partir da sua conversão em lei.

A alternativa D está correta. O princípio da isonomia, constante do artigo 150, inciso II, da CF, veda qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função.

23. (CESPE /Juiz de Direito-TJRN/2013) No que concerne aos princípios e limitações constitucionais do poder de tributar, assinale a opção correta.



a) O princípio da legalidade é o pilar estruturante do sistema tributário, motivo pelo qual, segundo o entendimento do STF, não cabe edição de medida provisória com o objetivo de instituir ou aumentar impostos.

b) A União, os estados, o DF e os municípios não podem estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, incluindo-se o pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

c) É vedado à União, aos estados, ao DF e aos municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

d) Dado o princípio da anterioridade, é vedada a cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os tenha instituído ou aumentado, aplicando-se tal princípio, inclusive, em relação à regra legislativa que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária.

e) O princípio do não confisco deve ser observado em relação à totalidade da carga tributária, levando-se em consideração a capacidade de que dispõe o contribuinte para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos instituídos pelo mesmo ente político.

a) Incorreta. Como vimos na aula 00, é possível a utilização de Medida Provisória na instituição ou majoração de tributos.

b) Incorreta. Ao contrário do que afirmado, é permitida a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, conforme inciso V, do artigo 150, da CF:

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

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

c) Incorreta. A vedação diz respeito aos Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme artigo 152 da CF:

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

d) Incorreta. Esse assunto foi tratado na aula 00. Diz respeito ao enunciado da Súmula Vinculante nº 50:



Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

e) Correta. A análise sobre o caráter confiscatório da tributação deve levar em consideração todos os tributos instituídos.

Nesse sentido tem decidido o STF, conforme precedentes colacionados na questão 21.

24. (TRF – 3ª Região /Juiz Federal/2013) Assinale a alternativa correta acerca do princípio do não confisco.

a) a manifestação de tributo confiscatório depende da caracterização da violação à capacidade econômica do contribuinte e deve ser feita em relação a cada tributo, vedando-se a análise da totalidade da carga tributária suportada pelo sujeito passivo;

b) somente se aplica a impostos, quer diretos, quer indiretos, não abrangendo as taxas; também não se aplica às multas tributárias, pelo fato de que elas possuem, em realidade, natureza não tributária, mas administrativa;

c) considerando a natureza de norma programática, a caracterização do que seja *tributo com efeito de confisco* depende de regulamentação por legislação infraconstitucional; por isso, cabe somente ao Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, sua aplicação;

d) a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas;

e) diante da ausência de legislação ou de jurisprudência nacionais a seu respeito, a caracterização do que seja tributo com efeito de confisco somente é alcançável mediante a aplicação do direito comparado.

a) Incorreta. A análise sobre o caráter confiscatório da tributação deve levar em consideração todos os tributos instituídos, conforme precedentes colacionados na questão 21.

b) Incorreta. Aplica-se às multas tributárias, conforme comentado anteriormente. Ademais, ao contrário do que afirmado pelo enunciado, aplica-se a todas as espécies tributárias, conforme dicção da própria CF:

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;



c) Incorreta. O princípio da vedação ao confisco independe de regulamentação, sendo um direito constitucionalmente assegurado aos contribuintes. Ademais, o controle judicial pode se dar não apenas de maneira concentrada, mas também de forma difusa.

d) Correta. O confisco é uma sanção que tem como característica a expropriação de um bem particular pelo Estado, sem que haja qualquer indenização compensatória. Portanto, da leitura do artigo 150, inciso IV, da CF, especialmente da expressão *efeito de confisco*, extrai-se que o que se proíbe é que a tributação seja utilizada de um modo que conduza a um resultado equiparado a essa sanção.

Ademais, trata-se de um princípio que guarda relação com princípio da capacidade contributiva, sendo uma derivação deste último. A essa conclusão se chega quando se tem em mente a ideia de capacidade contributiva relativa/subjetiva, cuja força normativa é determinar que o *quantum* da tributação seja fixado na faixa que se situa entre o mínimo vital e a tributação confiscatória.

Reproduzimos também aqui o gráfico que colacionamos na parte teórica.



e) Incorreta. A caracterização do que seja tributo com efeito de confisco é realizada a partir de um exame do caso concreto, tendo-se como baliza que a tributação deve partir de algo que se encontre além do mínimo vital e aquém da supressão da propriedade. A utilização do direito comparado é apenas um dos métodos possíveis de utilização.

25. (NC-UFPR /Juiz/2013/Adaptada) Julgue o item a seguir:

A União Federal pode instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Certo Errado

Comentários:

Incorreta.

Como regra, é vedada essa possibilidade.



O princípio da proibição das isenções heterônomas encontra previsão no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

(...)

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

26. (NC-UFPR /Juiz/2013/Adaptada) Julgue o item a seguir:

Utilizar o tributo com efeito de confisco significa estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público federal.

Certo Errado

Comentários:

Incorreto.

O enunciado confunde a vedação ao confisco com a proibição da discriminação baseada em procedência ou destino.

27. (PGR /Procurador da República/2013/Adaptada) É CERTO AFIRMAR QUE:

- a) A capacidade contributiva, ao lado da propriedade, como princípio, fundamenta a vedação do confisco;
- b) A multa fiscal insere-se no âmbito conceitual da definição normativa de tributo;
- c) Nas hipóteses, em matéria tributária, das exceções ao princípio da anterioridade, desde que presente o caráter de urgência e relevância, pode ser instituído tributo mediante Medida Provisória;
- d) Todas as afirmações estão incorretas.

Comentários:

- a) Correta. A vedação ao confisco, corolário do princípio da capacidade contributiva, também se fundamenta na propriedade privada, a quem objetiva proteger.
- b) Incorreta. Como vimos em algumas questões, a vedação ao confisco se aplica às sanções pecuniárias. No entanto, isso não significa afirmar que a multa se insere no conceito de tributo. Ao contrário, tributo pressupõe uma prestação que não constitua sanção por ato ilícito.



- c) Incorreta. Vimos na aula 00 que é possível a utilização de medida provisória para instituir ou majorar tributos, ainda que submetidos ao princípio da anterioridade.

28. DPE-DF /Defensor Público/2013 Considerando as limitações do poder de tributar e os impostos dos estados e do DF, julgue os itens que se seguem.

É vedado à União estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Certo Errado

Comentários:

A vedação a que o enunciado faz referência se aplica aos Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme artigo 152 da CF:

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

29. (CESPE /Juiz Federal/2013/Adaptada) Julgue o item a seguir:

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

Certo Errado

Comentários:

A afirmativa está correta.

A análise sobre a confiscatoriedade da tributação incidente sobre os rendimentos de um empregado ou servidor público, que paga imposto de renda e contribuição para a seguridade social sobre essa grandeza econômica, deve ser aferida não apenas pela consideração de cada uma das alíquotas isoladamente considerada, mas pela soma dos valores que, em razão da múltipla incidência, é transferido do patrimônio do contribuinte para a União Federal. Foi essa a conclusão a que chegou o Supremo Tribunal Federal quando da análise da Lei nº 9.783/99, que estabeleceu alíquotas progressivas à contribuição para a seguridade especial dos servidores públicos:

SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - LEI Nº 9.783/99 - ARGUMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL



DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO - RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE PERTINENTE À NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO FEDERAL (CF, ART. 40, CAPUT, E RESPECTIVO § 12, C/C O ART. 195, II, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 20/98) - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - ESCALA DE PROGRESSIVIDADE DOS ADICIONAIS TEMPORÁRIOS (ART. 2º DA LEI Nº 9.783/99) - ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ART. 150, IV) E DE DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. PRINCÍPIO DA IRREPETIBILIDADE DOS PROJETOS REJEITADOS NA MESMA SESSÃO LEGISLATIVA (CF, ART. 67) - MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROJETO DE LEI, PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA, NO INÍCIO DO ANO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A REJEIÇÃO PARLAMENTAR DA MEDIDA PROVISÓRIA. - [...] A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). **A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária**, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir



imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. [...] (grifo nosso)
(ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086)

30. (CESPE / Juiz Federal /2013/Adaptada) Julgue o item a seguir:

A seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, não se confundindo com a progressividade, que se refere ao simples agravamento do ônus tributário conforme a base de cálculo aumenta.

Certo Errado

Comentários:

A seletividade impõe que nos **impostos indiretos**, concebidos como aqueles em que há o repasse do custo da tributação para o consumidor final – como é o caso do ICMS e do IPI – a tributação seja realizada de maneira mais gravosa nos produtos supérfluos do que nos produtos essenciais.

Assim, pela regra da **seletividade**, a alíquota do cigarro, de bens de luxo e de bebidas alcoólicas deve ser mais alta do que a alíquota incidente sobre os gêneros alimentícios.

A progressividade é a técnica de tributação mediante a qual a alíquota aumenta conforme ocorre o aumento da base de cálculo.

LISTA DE QUESTÕES

1. (IADES /Advogado/2017/Questão adaptada) Acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas pela Constituição Federal, assinale a alternativa correta

- a) É vedado aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou seu destino.
- b) É permitido instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente ou mesmo em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida.
- c) A União pode instituir isenções de tributos da competência dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios.
- d) É vedado instituir tributo sobre os templos de qualquer culto.



2. (VUNESP /Procurador Municipal/2017) Consiste em corolário do princípio da igualdade tributária e aplica-se na ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária em termos da exação de tributos. O trecho trata do princípio da

- a) seletividade.
- b) uniformidade jurídica da tributação.
- c) vedação do confisco.
- d) capacidade contributiva.

3. (FMP /Procurador do Estado/2017) Julgue o item que se segue:

A proibição de confisco é adstrita aos tributos em si, conforme a letra da constituição, e não abarca as multas sancionatórias.

- Verdadeiro Falso

4. (FMP /Procurador do Estado/2017) Julgue o item que se segue:

O princípio da isonomia tributária não é corolário do princípio da igualdade, sendo aquele, em razão do caráter tributário, bem mais restrito, exigindo-se duas situações exatamente idênticas para a comparação.

- Verdadeiro Falso

5. (FMP /Procurador do Estado/2017) Em relação ao princípio da capacidade contributiva do contribuinte é CORRETA a afirmação:

- a) A Constituição Federal expressamente determina que seja observado o princípio da capacidade contributiva na estruturação de todos os tributos.
- b) Para cumprir os objetivos do princípio da capacidade contributiva, é facultado à administração identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
- c) É obrigatória à administração tributária a observação do princípio da capacidade contributiva, quando se tratam de impostos.
- d) No que tange às contribuições sociais, a Constituição Federal determina que o princípio da capacidade contributiva seja aplicado respeitando as faixas de contribuição à previdência.
- e) O princípio da capacidade contributiva deve ser avaliado também segundo a capacidade econômica futura de cada contribuinte.



6. (CESPE /Procurador do Município/2017) A respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, julgue o item que se segue, de acordo com a interpretação do STF. O princípio da isonomia pressupõe a comparação entre sujeitos, o que, em matéria tributária, é efetivado pelo princípio da capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo.

Certo Errado

7. (CESPE /Delegado de Polícia/2017) Julgue o item que se segue:

Apenas aos impostos estaduais aplica-se o princípio que proíbe o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou seu destino.

Verdadeiro Falso

8. (CESPE /Delegado de Polícia/2017) Julgue o item que se segue:

O princípio da capacidade contributiva aplica-se sempre e necessariamente aos impostos.

Verdadeiro Falso

9. (VUNESP /Procurador Jurídico/2016) A jurisprudência tem se posicionado pela inconstitucionalidade das multas moratórias quando superiores a certos percentuais relativos ao valor do tributo, 100%, por exemplo. O fundamento de tal posicionamento assenta-se no princípio constitucional da

- a) não seletividade.
- b) não cumulatividade.
- c) transparência dos atos administrativos.
- d) vedação ao confisco.
- e) uniformidade jurídica da tributação.

10. (FCC /Analista Administrativo/2016) O dispositivo constitucional previsto no art. 151, I, da Carta Magna, que veda à União ao instituir tributo a distinção em relação a um Estado, ao Distrito Federal ou a um Município, em prejuízo dos demais, adota o princípio da

- a) vinculabilidade da tributação.
- b) indelegabilidade da competência tributária.
- c) uniformidade geográfica.
- d) tipologia tributária.



e) anterioridade vinculada.

11. (FGV /Advogado/2016) Sobre o princípio da isonomia no direito tributário e sua efetividade, analise as afirmativas a seguir.

I. Viola o princípio da isonomia a instituição de isenção de custas e emolumentos para membros do Poder Judiciário.

II. O tratamento diferenciado e favorecido a empresas de acordo com o seu porte, não viola o princípio da isonomia.

III. Viola o princípio da isonomia a concessão de privilégios fiscais às empresas públicas e às sociedades de economia mista, não extensivos às empresas do setor privado.

Está correto o que se afirma em

I, apenas.

b) II, apenas.

c) I e II, apenas.

d) II e III, apenas.

e) I, II e III.

12. (FGV /Auditor Fiscal Tributário/2016) A União Federal estabeleceu, por meio de lei ordinária, alíquotas progressivas aplicáveis ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF).

Segundo a referida lei ordinária, sobre a renda dos contribuintes localizados nos Estados da região Sudeste, incidiria a alíquota máxima de 10% (dez por cento) e, sobre a renda dos contribuintes localizados no restante do país, incidiria a alíquota máxima de 20% (vinte por cento).

Assinale a opção que indica o princípio constitucional violado na hipótese apresentada.

a) Legalidade, uma vez que competiria à lei complementar a fixação de alíquotas do IRPF.

b) Capacidade contributiva, no que se refere à alíquota máxima de 20%, pois a referida legislação afetaria de maneira desproporcional a renda do contribuinte.

c) Uniformidade geográfica da tributação, visto que a legislação fixaria alíquotas diversas no território nacional.

d) Não-confisco, uma vez que a União está utilizando o IRPF com fins confiscatórios.

e) Imunidade tributária recíproca, uma vez que os contribuintes dos Estados da região Sudeste irão pagar menos tributos que os demais Estados da Federação.



13. CESPE /Advogado da União/2016 Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

O princípio da isonomia tributária impõe que o tributo incida sobre as atividades lícitas e, igualmente, sobre as atividades ilícitas, de modo a se consagrar a regra da interpretação objetiva do fato gerador. Dessa forma, é legítima a cobrança de IPTU sobre imóvel construído irregularmente, em área non aedificandi, não significando tal cobrança de tributo concordância do poder público com a ocupação irregular.

Certo Errado

14. (MPE-GO /Promotor de Justiça/2016) Em relação ao princípio da isonomia tributária, informe o item incorreto:

- a) A legislação tributária brasileira não acolheu os postulados da cláusula *pecunia non olet*.
- b) O princípio da igualdade tributária recebe também a denominação de princípio da proibição dos privilégios odiosos.
- c) Com base no princípio da isonomia tributária, e tendo como fato gerador a propriedade de bem imóvel, seria lícita, por exemplo, a cobrança de tributo de proprietário de bem imóvel localizado ilegalmente em área de preservação ambiental.
- d) Caso o negócio jurídico tenha sua nulidade decretada pelo Poder Judiciário, não haverá obrigação de restituição do tributo quando o mesmo negócio já tiver produzido os seus efeitos.

15. (TRF da 3ª Região /Juiz Federal Substituto/2016) Avalie a veracidade da afirmação abaixo:

Cabe ao Poder Judiciário, em prestígio da isonomia, estender tratamento tributário benéfico já previsto em lei, para contribuinte não contemplado no texto legal.

Verdadeiro Falso

16. (CESPE /Advogado da União/2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

O princípio da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, previsto expressamente na CF, aplica-se igualmente às multas tributárias, de modo a limitar, conforme jurisprudência pacífica do STF, o poder do Estado na instituição e cobrança de penalidades.



Certo Errado

17. (VUNESP /Juiz Substituto/2015) Na hipótese da União, mediante tratado internacional, abrir mão de tributos de competência de Estados e Municípios, nos termos do decidido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 229096), é correto afirmar que

a) se caracteriza a denominada isenção heterônoma, vedada nos termos do art. 151, III, da Constituição Federal.

b) se caracteriza violação ao princípio federativo, objeto de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º , I, da Constituição Federal.

c) o tratado é válido desde que acompanhado de medidas de “compensação tributária” em favor dos Estados e Municípios prejudicados.

d) se insere a medida na competência privativa do Presidente da República, sujeita a referendo do Congresso Nacional, com prevalência dos tratados em relação à legislação tributária interna.

18. (FCC /Juiz Substituto/2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

O chamado critério da seletividade é uma das técnicas de tributação expressamente previstas na Constituição Federal de 1988 para a concretização do princípio da capacidade contributiva.

Certo Errado

19. (FCC /Juiz Substituto/2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

No que tange ao cálculo do imposto de renda da pessoa física, não fere o princípio da igualdade tributária a sujeição dos pagamentos recebidos acumuladamente ao regime de caixa uma vez que todo indivíduo será igualmente tributado à medida que perceba seus rendimentos, respeitando-se a efetiva disponibilidade econômica da renda.

Certo Errado

20. (MPE-MA /Promotor de Justiça/2014) Analise as assertivas dispostas abaixo:

I. O tributo de cunho confiscatório não se define por intermédio de um percentual, mas pelo ônus econômico que se torne insuportável para o contribuinte;

II. A dificuldade de se aferir o caráter confiscatório de um tributo encontra-se justamente na determinação prática do que se deve entender como grau abusivo de exigência do patrimônio do contribuinte, sendo que tal determinação deve se processar em cada situação concreta;



III. Representa afronta ao princípio do não-confisco por parte do Poder Público Municipal, a cobrança simultânea dos valores de Imposto Predial Territorial Urbano devidos por proprietário de imóvel dos últimos cinco anos e que não foram pagos na oportunidade própria;

IV. O princípio tributário do não-confisco é uma decorrência da premissa constitucional que assegura aos cidadãos o direito de propriedade, desde que essa desempenhe a sua função social. Portanto, constitui uma afronta a esse princípio o estabelecimento por lei de alíquota do Imposto Territorial Rural em 20% (vinte por cento) para as chamadas terras absolutamente improdutivas.

- a) Apenas a I e II estão corretas;
- b) Apenas a I, II e IV estão corretas;
- c) Todas estão corretas;
- d) Apenas a II e III estão corretas;
- e) Apenas II, III e IV estão corretas.

21. (PGE-AC /Procurador do Estado/2014) Segundo o entendimento do STF (Supremo Tribunal Federal) o princípio constitucional da vedação ao confisco:

- a) é endereçado exclusivamente ao legislador.
- b) aplica-se apenas aos tributos.
- c) admite sejam estabelecidas multas que ultrapassem cinco vezes o valor do tributo devido.
- d) resulta violado, sempre que o resultado das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal afetar substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos de determinado contribuinte.

22. (PGE-AC /Procurador do Estado/2016) Acerca dos princípios constitucionais tributários, assinale a afirmativa incorreta.

- a) O princípio da capacidade contributiva, na atual visão do Supremo Tribunal Federal, impede o legislador estadual de estabelecer progressividade de alíquota para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos.
- b) O princípio da anterioridade especial ou nonagesimal não tem aplicação à fixação da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.
- c) A majoração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural por medida provisória só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se referida medida houver sido convertida em lei até o último dia daquele exercício em que foi editada.



d) Viola o princípio da isonomia tributária a lei que estabelecer distinção entre advogados e contadores, de modo a tributar de modo mais gravoso a renda auferida pelos primeiros.

23. (CESPE /Juiz de Direito-TJRN/2013) No que concerne aos princípios e limitações constitucionais do poder de tributar, assinale a opção correta.

a) O princípio da legalidade é o pilar estruturante do sistema tributário, motivo pelo qual, segundo o entendimento do STF, não cabe edição de medida provisória com o objetivo de instituir ou aumentar impostos.

b) A União, os estados, o DF e os municípios não podem estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, incluindo-se o pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

c) É vedado à União, aos estados, ao DF e aos municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

d) Dado o princípio da anterioridade, é vedada a cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os tenha instituído ou aumentado, aplicando-se tal princípio, inclusive, em relação à regra legislativa que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária.

e) O princípio do não confisco deve ser observado em relação à totalidade da carga tributária, levando-se em consideração a capacidade de que dispõe o contribuinte para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos instituídos pelo mesmo ente político.

24. (TRF – 3ª Região /Juiz Federal/2013) Assinale a alternativa correta acerca do princípio do não confisco.

a) a manifestação de tributo confiscatório depende da caracterização da violação à capacidade econômica do contribuinte e deve ser feita em relação a cada tributo, vedando-se a análise da totalidade da carga tributária suportada pelo sujeito passivo;

b) somente se aplica a impostos, quer diretos, quer indiretos, não abrangendo as taxas; também não se aplica às multas tributárias, pelo fato de que elas possuem, em realidade, natureza não tributária, mas administrativa;

c) considerando a natureza de norma programática, a caracterização do que seja *tributo com efeito de confisco* depende de regulamentação por legislação infraconstitucional; por isso, cabe somente ao Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, sua aplicação;

d) a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas;



e) diante da ausência de legislação ou de jurisprudência nacionais a seu respeito, a caracterização do que seja tributo com efeito de confisco somente é alcançável mediante a aplicação do direito comparado.

25. (NC-UFPR /Juiz/2013/Adaptada) Julgue o item a seguir:

A União Federal pode instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Certo Errado

26. (NC-UFPR /Juiz/2013/Adaptada) Julgue o item a seguir:

Utilizar o tributo com efeito de confisco significa estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público federal.

Certo Errado

27. (PGR /Procurador da República/2013/Adaptada) É CERTO AFIRMAR QUE:

a) A capacidade contributiva, ao lado da propriedade, como princípio, fundamenta a vedação do confisco;

b) A multa fiscal insere-se no âmbito conceitual da definição normativa de tributo;

c) Nas hipóteses, em matéria tributária, das exceções ao princípio da anterioridade, desde que presente o caráter de urgência e relevância, pode ser instituído tributo mediante Medida Provisória;

d) Todas as afirmações estão incorretas.

28. DPE-DF /Defensor Público/2013 Considerando as limitações do poder de tributar e os impostos dos estados e do DF, julgue os itens que se seguem.

É vedado à União estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Certo Errado

29. (CESPE /Juiz Federal/2013/Adaptada) Julgue o item a seguir:



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

Certo Errado

30. (CESPE / Juiz Federal /2013/Adaptada) Julgue o item a seguir:

A seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, não se confundindo com a progressividade, que se refere ao simples agravamento do ônus tributário conforme a base de cálculo aumenta.

Certo Errado

GABARITO

- | | | |
|----------|------------|------------|
| 1. A | 11. E | 21. D |
| 2. D | 12. C | 22. A |
| 3. Falso | 13. Certo | 23. E |
| 4. Falso | 14. A | 24. D |
| 5. B | 15. Falso | 25. Errado |
| 6. Certo | 16. Certo | 26. Errado |
| 7. Falso | 17. D | 27. A |
| 8. Falso | 18. Certo | 28. Errado |
| 9. E | 19. Errado | 29. Certo |
| 10. C | 20. A | 30. Certo |



ESSA LEI TODO MUNDO CONHECE: PIRATARIA É CRIME.

Mas é sempre bom revisar o porquê e como você pode ser prejudicado com essa prática.



1

Professor investe seu tempo para elaborar os cursos e o site os coloca à venda.



2

Pirata divulga ilicitamente (grupos de rateio), utilizando-se do anonimato, nomes falsos ou laranjas (geralmente o pirata se anuncia como formador de "grupos solidários" de rateio que não visam lucro).



3

Pirata cria alunos fake praticando falsidade ideológica, comprando cursos do site em nome de pessoas aleatórias (usando nome, CPF, endereço e telefone de terceiros sem autorização).



4

Pirata compra, muitas vezes, clonando cartões de crédito (por vezes o sistema anti-fraude não consegue identificar o golpe a tempo).



5

Pirata fere os Termos de Uso, adultera as aulas e retira a identificação dos arquivos PDF (justamente porque a atividade é ilegal e ele não quer que seus fakes sejam identificados).



6

Pirata revende as aulas protegidas por direitos autorais, praticando concorrência desleal e em flagrante desrespeito à Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/98).



7

Concurseiro(a) desinformado participa de rateio, achando que nada disso está acontecendo e esperando se tornar servidor público para exigir o cumprimento das leis.



8

O professor que elaborou o curso não ganha nada, o site não recebe nada, e a pessoa que praticou todos os ilícitos anteriores (pirata) fica com o lucro.



Deixando de lado esse mar de sujeira, aproveitamos para agradecer a todos que adquirem os cursos honestamente e permitem que o site continue existindo.