

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE DIREITO – FD

PEDRO LUCAS BIZERRA COSTA

**Progressividade do ITR:  
Violação ao Princípio do Não-Confisco?**

Brasília  
2011

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

PEDRO LUCAS BIZERRA COSTA

**Progressividade do ITR:  
Violação ao Princípio do Não-Confisco?**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito como exigência final para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Alex Lobato Potiguar

Brasília

2011

**Progressividade do ITR:  
Violação ao Princípio do Não-Confisco?**

Pedro Lucas Bizerra Costa

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Alex Lobato Potiguar  
Orientador

---

Prof. Fernando Acunha

---

Prof. Rafael Santos de Barros e Silva

Brasília, de julho de 2011

## Resumo

O presente trabalho pretende analisar se a utilização extrafiscal do imposto territorial rural (ITR), instrumentalizada pela progressividade de suas alíquotas, representa uma violação ao princípio do não-confisco. Cumpre-nos analisar se a tributação exorbitante, cuja finalidade é desestimular a manutenção de terras improdutivas, da propriedade rural tem o condão de produzir um efeito confiscatório em relação a essa mesma propriedade. Para isso, busca-se na doutrina a importância dos princípios jurídicos, especificamente os princípios afetos à espécie tributária em voga, com as funções que desempenham dentro do sistema tributário. Ademais, promove-se um delineamento do alcance do princípio do não-confisco, ao lado da utilização extrafiscal dos tributos. Por último, promove-se o estudo da regulamentação do ITR nos aspectos pertinentes ao estudo, especialmente aqueles que operam na apuração do *quantum debeatur*, para a aferição da configuração do efeito de confisco.

**Palavras-chave:** ITR, progressividade, não-confisco, extrafiscalidade.

## Sumário

Introdução.....	7
1. Princípios Jurídicos de Direito Tributário.....	9
1.1. Princípios e regras jurídicas.....	9
1.2. Princípios Tributários Constitucionais.....	13
1.2.1. Princípio da Legalidade.....	14
1.2.2. Princípio da anterioridade.....	18
1.2.3. Princípio da capacidade contributiva.....	21
1.2.3.1. Isonomia Tributária.....	21
1.2.3.2. Capacidade contributiva.....	24
1.2.3.3. Efetivação do princípio da capacidade contributiva: progressividade.....	27
2. Princípio do não-confisco e extrafiscalidade.....	30
2.1. Não-confisco.....	30
2.1.1. Tributação com efeito de confisco.....	30
2.1.2. Direito de propriedade e não-confisco.....	33
2.1.3. Princípio do não-confisco, proporcionalidade e razoabilidade.....	35
2.2. Extrafiscalidade.....	37
2.2.1. Extrafiscalidade e não-confisco.....	39
3. Imposto territorial rural - ITR.....	43
3.1. Competência tributária.....	43
3.2. Propriedade rural.....	44
3.3. Extrafiscalidade Agrária.....	47
3.3.1. Função social da propriedade rural.....	47
3.3.2. Algumas considerações sobre a Lei n. 9.393/96.....	48
3.3.2.1. Base de cálculo do ITR.....	49
3.3.2.2. Alíquotas do ITR.....	50

3.3.3. Considerações finais.....	51
Conclusão .....	53
Referências Bibliográficas.....	56

## Introdução

O direito de propriedade é um dos valores defendidos no Estado Democrático de Direito, não é à toa que foi consagrado pela Constituição Federal como uma garantia individual (art. 5º, XXII) e como princípio da ordem econômica (art. 170, II).

Longe de ser aquele direito absoluto romanístico, o direito de propriedade hodierno, apesar de ainda ostentar sua oponibilidade erga omnes, reclama certa regulamentação. Isto é, o Estado deve limitá-lo para poder garanti-lo, tendo em vista a extrema complexidade da sociedade contemporânea.

Neste sentido, a tributação afigura-se como uma das formas de limitação da propriedade. É que com base na competência tributária, os entes tributantes valem-se do patrimônio dos indivíduos (ou seja, da propriedade) para arrecadar fundos e cumprir seus encargos – dentre eles, garantir o direito de propriedade dos contribuintes.

No entanto, desde o Estado Liberal, há mecanismos de defesa dos indivíduos contra possíveis abusos estatais. Nesse sentido, os princípios do direito tributário representam importantes limitações ao poder de tributar. Representam garantias ao contribuinte de que o fisco é obrigado a seguir determinadas normas, impedindo que a atividade arrecadatória estatal se dê a seu bel prazer.

Em especial, o princípio do não-confisco, expressamente previsto pelo texto constitucional, impede que a exação seja tão gravosa a ponto de ferir o direito de propriedade, isto é, que o tributo destrua a propriedade tributada.

Por outro lado, com o advento do Estado Social, este assume para si encargos que antes lhes eram estranhos. A partir daí, surgem diversos mecanismos que visam à realização dessas novas atribuições assumidas, dentre eles a utilização extrafiscal dos tributos.

A norma tributária passa a servir como uma forma de estimular certos comportamentos eleitos desejáveis pelo legislador. Em relação a um comportamento que se quer proibir ou evitar estipula-se uma exação extremamente onerosa. Ao contrário, quando se trata de uma conduta desejável, arbitra-se tributo extremamente baixo para estimulá-la.

O imposto territorial rural (ITR) é um tributo utilizado com função precipuamente extrafiscal, que objetiva desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e, conseqüentemente, realizar a função social da propriedade rural. Para tanto, a Constituição

previu a progressividade de suas alíquotas, podendo, segundo a lei que o regula, chegar a 20% do valor do imóvel.

Desse modo, o presente trabalho tem por objetivo trazer algumas considerações doutrinárias para analisar se a extrafiscalidade inserida no ITR, instrumentalizado pela progressividade das alíquotas aplicáveis, tem o condão de destruir o direito de propriedade; se representa, ao menos potencialmente uma violação ao princípio do não-confisco.

No primeiro capítulo, trataremos dos princípios jurídicos tributários mais gerais aplicáveis ao ITR. Para tanto, analisaremos as fases da normatividade dos princípios desde a fase jusnaturalista à fase pós-positivista, abordando ainda o distanciamento entre regras e princípios. Feita estas considerações introdutórias, passa-se ao estudo dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e da capacidade contributiva, relacionando este à isonomia e à progressividade.

Continuamos, no capítulo seguinte, com o estudo do princípio do não-confisco, estabelecendo o que se entende por confisco, a relação do não-confisco com o direito de propriedade e como os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade operam na determinação do princípio do não-confisco. Por último, estudamos a função extrafiscal dos tributos e sua relação com o não-confisco.

No terceiro capítulo, adentramos no âmbito do ITR propriamente dito, sua competência tributária, a definição da propriedade rural e a função extrafiscal dessa espécie tributária: analisando a função social da propriedade rural, os critérios utilizados para a formação do valor dos tributos (base de cálculo e alíquotas) e, ao final, a relação entre o imposto e o princípio do não-confisco.

## 1. Princípios Jurídicos de Direito Tributário

### 1.1. Princípios e regras jurídicas

A Constituição Federal de 1988 trata em seu Título I dos Princípios Fundamentais, o que nos remete à idéia de que estes permeiam todo o sistema com o objetivo de legitimá-lo e embasá-lo, tendo em vista serem fonte de valores constitucionais, garantindo, assim, a eficácia de suas normas.

A partir desta noção, antes de tratarmos sobre os princípios do direito tributário em si, há de se estabelecer uma breve distinção entre princípios e regras para possibilitar uma melhor compreensão do tema.

Tanto regras quanto princípios são espécies do gênero norma jurídica, pois dotadas de eficácia normativa. Ambas são Direito.

No entanto, vale ressaltar que a juridicidade dos princípios é fenômeno relativamente recente, que veio a tona na segunda metade do século XX, passando, segundo Paulo Bonavides (2009)<sup>1</sup>, por três fases: a jusnaturalista, a positivista e a pós-positivista.

Na fase jusnaturalista, os princípios são caracterizados por uma dimensão ético-valorativa inspiradora dos postulados de justiça, contrastando com seu caráter extremamente abstrato, além de sua completa falta de normatividade<sup>2</sup>

Ainda sobre a fase jusnaturalista da normatividade dos princípios, Bonavides (2009, p. 259), citando Flórez-Valdés e Enterría, sintetiza brilhantemente:

Enfim, a corrente naturalista concebe os princípios gerais de Direito, segundo assinala Flórez-Valdés, em forma de 'axiomas jurídicos' ou normas estabelecidas pela reta razão. São, assim, normas universais, de bem obrar. São os princípios de justiça, constitutivos de um Direito ideal. São, em definitivo, 'um conjunto de verdades objetivas derivadas da lei divina e humana'.

---

<sup>1</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 24. ed., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 259.

<sup>2</sup> *Idem*.

O ideal de justiça, no entendimento dos autores jusnaturalistas, impregna a essência dos princípios gerais de Direito. Todavia, a ‘formulação axiomática’ de tais princípios, conforme observa Enterría, os arrastou ao descrédito.<sup>3</sup>

O surgimento da Escola Histórica do Direito e o fenômeno da codificação marcaram o início da fase positivista. Os princípios passam a constar dos códigos, mas apenas para preencher as lacunas da lei e garantir sua soberania, nunca como fonte normativa primária, mas somente como fonte subsidiária.

Os positivistas defendem a coerência do sistema, considerando os princípios como emanções oriundas de abstrações ou de sucessivas generalizações das regras particulares, negando-lhes caráter superior ou anterior em relação às leis, entendendo-os como meras pautas programáticas capazes apenas de expandir a eficácia legal, evitando o vazio normativo.<sup>4</sup>

Assim, ainda no positivismo os princípios carecem de normatividade, estando sempre subordinados à lei, podendo-se dizer que eram, até então, juridicamente irrelevantes.

O entendimento inovador pós-positivista do papel dos princípios dentro do ordenamento jurídico afirma definitivamente a normatividade dos princípios, reconhecendo-os como direito, caracterizados por ser imposição legal e não apenas um caminho para a criação de normas.

Considera-se o Direito um sistema composto exclusivamente por regras, ao contrário do positivismo que nos força a ignorar os papéis importantes desempenhados pelos padrões que não são regras. Assim, pode-se definir princípio como um padrão que deve ser observado por ser uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão de moralidade.

A diferença entre princípios e regras jurídicas tem natureza lógica, pois enquanto estas são aplicadas à maneira do tudo ou nada, aqueles não operam dessa forma. Deve haver por parte do aplicador da norma – no caso, de um princípio – uma consideração acerca das circunstâncias concretas que envolvem o caso.

---

<sup>3</sup> *Idem.*

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 263.

Para Alexy, (*apud* BOANVIDES 2009, p. 277) as regras e os princípios são formulados com por meio de expressões deônticas fundamentais como mandamento, permissão e proibição, configurando-se, ambos como normas jurídicas. Com isso, ambos se afiguram como juízos concretos de dever, embora sejam fundamentos de espécies muito diferentes.<sup>5</sup>

Também nesse sentido, vale salientar o posicionamento de Canotilho (2009, p. 277), quem defende “a necessidade dogmática de uma clarificação tipológica da estrutura normativa”, abandonando o pensamento jurídico tradicional que tentava distinguir normas de princípios, tendo em vista que estes – assim como as regras – constituem espécies daquele gênero.<sup>6</sup>

Elucida Alexy em sua obra *Teoría de los Derechos Fundamentales* (2002, p. 99):

Los principios ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida posible, teniendo en cuenta las posibilidades jurídicas y fácticas. Por lo tanto, no contienen mandatos definitivos sino solo *prima facie*. Del hecho, de que un principio valga para un caso no se infiere que lo que El principio exige para este caso valga como resultado definitivo. Los principios representan razones que pueden ser desplazadas por otras razones opuestas. El principio no determina como ha de resolverse la relación entre una razón y su opuesta. Por ello, los principios carecen de contenido de determinación con respecto a los principios contrapuestos y las posibilidades fácticas.

Totalmente distinto es el caso de las reglas. Como las reglas exigen que se haga exactamente lo que en ellas se ordena, contienen una determinación en el ámbito de las posibilidades jurídicas y fácticas. Esta determinación puede fracasar por imposibilidades políticas y fácticas, lo que puede conducir a su invalidez; pero, si tal no es el caso, vale entonces definitivamente lo que la regla dice.<sup>7</sup>

Dessa forma, enquanto os princípios são sempre razões *prima facie*, as regras, a não ser que se tenha estabelecido uma exceção, constituem razões definitivas.<sup>8</sup>

Essa distinção entre regras e princípios se torna mais evidente em contextos de colisão de princípios e de conflitos de regras aplicáveis a casos concretos. Isto é, quando duas

---

<sup>5</sup> *Idem.*

<sup>6</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1159.

<sup>7</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 99.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 101.

normas aplicáveis separadamente à hipótese levam a resultados incompatíveis, as distintas espécies normativas apresentam diferentes modos de resolução dessas contradições.<sup>9</sup>

Por um lado, o conflito de regras se desenrola no plano de validade, ensejando a aplicação de apenas uma das regras conflitantes, quer pela declaração de invalidade de uma delas, quer pela introdução de uma cláusula de exceção em uma delas.

Por outro lado, a colisão entre princípios não é resolvida sob uma perspectiva de validade, tendo em vista as circunstâncias do caso concreto, o magistrado estabelece a prioridade de um dos princípios colidentes sobre o outro – o que não significa que aquele preterido seja considerado nulo, nem que em novas colisões entre os mesmos princípios sob circunstâncias diversas o prevalente será o mesmo. Ante circunstâncias concretas, os princípios tem *pesos* diferentes, prevalecendo aquele de maior peso. Em suma, enquanto o conflito de regras se desenvolve na dimensão da validade, a colisão de princípios se desenrola no plano do peso ou do valor<sup>10</sup>

Ademais, defende Alexy (2005) que os princípios são normas que estabelecem a realização de seus preceitos no mais alto grau efetiva e juridicamente possível, configurando verdadeiros comandos de otimização. Ressalta que o grau de realização do princípio não depende apenas dos fatos concretos, mas também das possibilidades jurídicas, entendendo com estas os princípios e regras conflitantes aplicáveis ao caso.<sup>11</sup>

Assim, entendidos como comandos de otimização, fica clara uma diferença qualitativa entre os princípios e regras, embora ambas as espécies pertençam à categoria de normas jurídicas.

Nesse sentido, vale citar o posicionamento de Canotilho (2003, p. 1161):

Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionamentos fáticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: applicable in all-or-nothing fashion); a convivência dos princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se. Consequentemente, os princípios, ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à <lógica do tudo ou nada>), consoante o seu peso e a

<sup>9</sup> ALEXY, Robert. Sobre a Estrutura dos Princípios Jurídicos. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte: ABRADT, v. 3, p. 157, jan./jun. 2005.

<sup>10</sup> BONAVIDES, Paulo, *op. cit.*, p. 279-280

<sup>11</sup> ALEXY, Robert, *op. cit.*, p. 156-157, jan./jun. 2005.

ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exata medida de suas prescrições, nem mais nem menos.<sup>12</sup>

Além dessas breves considerações acerca dos princípios como normas jurídicas, há outros critérios – a nosso ver, menos relevantes para o presente trabalho – de distinção entre princípios e regras, tais como: o grau de abstração da norma, segundo o qual os princípios teriam uma maior abstração quando comparados às regras; o grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto, considerando que enquanto as regras são suscetíveis de aplicação imediata, os princípios careceriam de mediações concretizadoras do juiz ou do legislador por serem mais vagos e indeterminados; grau de fundamentabilidade no sistema das fontes de direito, que considera os princípios normas de natureza estruturante, com papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema de fontes; proximidade da idéia de direito, de acordo com este critério os princípios estão relacionados diretamente a exigências de justiça, enquanto as regras podem ser vinculadas a conteúdo funcional; natureza normogenética, considerando os princípios como normas que estão na base, servindo de fundamento para as regras.<sup>13</sup>

## 1.2. Princípios Tributários Constitucionais

A proclamação da normatividade dos princípios no constitucionalismo contemporâneo, seja em formulações conceituais doutrinárias ou em decisões das Cortes Supremas, corroboram esse movimento de valoração e eficácia dos princípios como normas-chave de todo o sistema jurídico.

É exatamente este o ponto principal da transformação por que passaram os princípios:

no caráter e no lugar de sua normatividade, depois que esta, inconcussamente proclamada e reconhecida pela doutrina mais moderna, salta dos Códigos, onde os princípios eram fontes de mero teor supletório, para as Constituições, onde em

<sup>12</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes, *op. cit.*, p. 1161.

<sup>13</sup> *Ibidem*, p. 1160-1161.

nossos dias se convertem em fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais.<sup>14</sup>

A Constituição Federal de 1988 não foge a essa concepção normativa dos princípios. Vários deles constam expressamente de seu texto, enquanto outros se encontram apenas implícitos no ordenamento. Com isso, a interpretação de qualquer norma – legal ou constitucional – será condicionada pelos princípios. Assim, a aplicação das regras devem ser balizadas pelos princípios, mesmo que não tenham atingido seus limites lógicos.<sup>15</sup>

Além disso, a nossa Carta Magna estabelece expressamente os fundamentos do poder fiscal do Estado – o poder de tributar – e garante direitos contra possíveis abusos desse poder. É nesse ponto que os princípios, com sua força normativa, são caros ao Direito Tributário, pois, tendo em vista tratar-se a relação de tributação de verdadeira relação jurídica, não resta dúvida que esses princípios constitucionais regem tais relações.

Há alguns desses princípios que, dada a sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou, pelo menos, aos mais importantes. São eles: princípio da legalidade, da anterioridade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego.<sup>16</sup>

Abordaremos abaixo alguns desses princípios, relevantes ao presente trabalho: legalidade, anterioridade e capacidade contributiva, e trataremos no próximo capítulo, com maior profundidade o princípio do não-confisco, por serem estes princípios aplicáveis à espécie tributária em estudo: o imposto territorial rural (ITR).

### **1.2.1. Princípio da Legalidade**

O princípio da legalidade está enunciado no art. 150, I, da Constituição Federal, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

---

<sup>14</sup> BONAVIDES, Paulo, *op. cit.*, p. 282.

<sup>15</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 15.

<sup>16</sup> NUNES, Ayrton Jose Motta. *Princípios constitucionais tributários e a função social dos tributos*. Brasília, 2002, p. 38.

Trata-se, como aponta Roque Antonio Carrazza (2010), de um reforço na intensidade do princípio, pois conforme o art. 5º, II, da Carta Magna, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, já poder-se-ia extrair a exigência de que todo ato administrativo tributário há de ter por base uma norma legal. Ou seja, tratamos de princípio da legalidade estrito.

Nas palavras de Carrazza (2010, p. 260):

Bastaria este dispositivo constitucional para que tranquilamente pudéssemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei, da pessoa política competente, é óbvio. Dito de outro modo, do princípio expresso da legalidade poderíamos extrair o princípio implícito da legalidade tributária.<sup>17</sup>

De acordo com o princípio da legalidade nenhum tributo pode ser criado ou aumentado a não ser por meio de lei. Tendo em vista ser a lei a manifestação legítima da vontade do povo por meio de seus representantes, entende-se que o tributo instituído dessa forma é consentido pela população<sup>18</sup>. Além disso, o referido princípio garante a segurança nas relações tributárias entre o contribuinte (o particular) e o fisco (o Estado), pois cabe à lei disciplinar inteiramente as referidas relações, obrigando tanto o sujeito passivo, quanto o sujeito ativo<sup>19</sup>.

Para uma ampla compreensão do princípio da legalidade é imprescindível precisarmos o que se deve entender por “criar” (ou exigir) um tributo. Com tal intuito, deve-se ter em mente a norma que institui o tributo como, utilizando terminologia de Kelsen (1986)<sup>20</sup>, uma norma secundária, ou seja, aquela que prescreve determinada conduta. A norma deve conter uma hipótese<sup>21</sup> que, uma vez realizada na prática, implicará um mandamento<sup>22</sup>, instaurando uma relação jurídica, no caso, tributária.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 260

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 33-34.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 34.

<sup>20</sup> “*Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária – e não o contrário, como foi por mim anteriormente formulado*”. KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: S A Fabris, 1986, p. 181.

<sup>21</sup> “*A hipótese legal (antecedente) será, assim, a previsão abstrata de um fato ou uma situação (auferir renda, industrializar produtos, ser proprietário de imóveis, importar mercadorias) que denominamos núcleo, condicionado por coordenadas de tempo e espaço*.” LACOMBE, Américo Lourenço Masset, *op. cit.*, p. 55.

Por conseguinte, a norma criadora do tributo deve conter todos os elementos necessários para regular a relação jurídica tributária, sob pena de inconstitucionalidade por violação ao princípio da legalidade. Assim devem constar da lei: a descrição da situação concreta que enseja a obrigação de pagar o tributo; a definição da base de cálculo e da alíquota, ou o estabelecimento de outro critério para o estabelecimento do valor do produto; o critério para determinar os sujeitos passivo e ativo da obrigação tributária.<sup>23</sup>

O Código Tributário Nacional, ao definir no art. 96 “legislação tributária” como “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”, nos dá uma pista do significado do termo “lei” utilizado no artigo 150, I, da Constituição Federal, uma vez que o diferencia de outras espécies normativas tais como tratados, convenções internacionais e decretos.

Por outro lado, considerando a lei como expressão da vontade geral (posicionamento típico do Estado de Direito), tendo em vista sua produção por legítimos representantes do povo, observa-se que a norma criadora do tributo resulta, teoricamente, de um consenso estabelecido dentro da sociedade. Esta, representada pelos legisladores legitimamente escolhidos, concorda na imposição de normas – gerais, abstratas e iguais para todos em situação jurídica equivalente – que cerceiem a liberdade e a propriedade de seus membros em prol do bem coletivo.<sup>24</sup>

Logo, ao falarmos sobre determinada lei que cria ou majora um tributo, só podemos estar nos referindo a lei em sentido estrito, ou seja, aquela que é lei em sentido formal – porque produzida pelo poder competente para o exercício da função legislativa, observando os termos prescritos pela Constituição – e em sentido material – por conter uma prescrição jurídica hipotética, configurando-se inequívoco ato jurídico normativo.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> “O mandamento (*conseqüente, estatuição*) será a previsão, também abstrata, do conteúdo de uma relação jurídica que se instaurará entre dois sujeitos, *ocorrido o fato ou verificada a situação previstos na hipótese, dentro das condicionantes de tempo e lugar.*” *Idem.*

<sup>23</sup> MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 34.

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 255.

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 77.

Consequentemente, via de regra, a lei competente para instituir um tributo no Brasil é a lei ordinária, por óbvio, da pessoa jurídica de direito público competente para regular a tributação sobre determinada hipótese de incidência.

Vale citar de Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 62-63):

A lei ordinária é, inegavelmente, o item do processo legislativo mais apto a veicular preceitos relativos à regra matriz dos tributos, assim no plano federal, que no estadual e no municipal. É o instrumento por excelência da imposição tributária. E estabelecer um tributo equivale à descrição de um fato, declarando os critérios necessários e suficientes para o seu reconhecimento no nível da realidade objetiva, além de prescrever o comportamento obrigatório de um sujeito, compondo o esquema de uma relação jurídica. (2009, 62-63)<sup>26</sup>

Mas o constituinte estabeleceu também exceções ao princípio da legalidade. O art. 153 da Constituição Federal faculta ao Poder Executivo, observados os limites e condições prescritos por lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros (art. 153, I, CF), sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II, CF), sobre produtos industrializados (art. 153, IV, CF) e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V, CF).

Portanto, a exceção constitucional ao princípio da legalidade estabelece a possibilidade do Poder Executivo majorar os supracitados impostos por meio de decretos. Contudo, consta do texto do próprio dispositivo constitucional que este aumento nas alíquotas dos impostos deve adstrito aos limites e condições previstos legalmente. Ou seja, não se admite que o decreto inove de qualquer forma o ordenamento, mas tão somente regulamente a lei nos casos disciplinados e dentro das balizas determinadas.

Como bem alerta Carvalho (2009, p. 63), embora não seja prática desconhecida no ordenamento brasileiro, à lei criadora do tributo não compete delegar atribuições suas a decretos que regulamentam a aplicação destas:

Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento a figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo

---

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 62-63.

Federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica.<sup>27</sup>

Por último, vale ressaltar que ao lado dessa garantia, classificada como de ordem material, decorrente do fato de os tributos serem exigíveis apenas se criados por lei ordinária, Carrazza (2010, p. 262) aponta uma garantia de ordem formal, pela qual se pode rever os atos praticados na cobrança da lei tributária:

Impende salientar que, em matéria tributária, este princípio exige não só que os tributos sejam criados por meio de lei, senão também que existam *mecanismos revisores* da legalidade da tributação, assim na esfera administrativa, que na judicial.

Aliás, em nosso país, o contribuinte tem, em relação ao Fisco, duas ordens de garantias: uma *material*, e outra, *formal*. *Material* na medida em que ele só pode ser compelido a pagar tributos que tenham sido criados por meio da lei ordinária (da pessoa política competente). E, *formal*, já que, a cada instante, é dado ao contribuinte bater às portas do Judiciário (princípio da universalidade de jurisdição) a fim de que este Poder verifique se a Administração Fazendária agiu ou está agindo em conformidade com a lei, na cobrança tributária.<sup>28</sup>

### 1.2.2. Princípio da anterioridade

O art. 150, III, “b”, da Constituição veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Este enunciado identifica o princípio da anterioridade.

Cumpra esclarecer que exercício financeiro “é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública”<sup>29</sup>. No Brasil, de acordo com o art. 34 da lei n. 4.320/64, o exercício financeiro coincide com o ano civil, iniciando no dia 1º de janeiro e encerrando no dia 31 de dezembro.

É necessário que a lei que institui ou majora o tributo seja anterior ao exercício financeiro no qual ocorrerá a cobrança do tributo, sob pena de inconstitucionalidade por violação ao princípio da anterioridade. Nas palavras de Cordeiro (2006, p. 108): “se

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 63.

<sup>28</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 262.

<sup>29</sup> CORDEIRO, Rodrigo Aiache. *Princípios constitucionais tributários*. Porto Alegre, RS: Sérgio Antonio Fabris, 2006, p. 108

determinado fato é eleito tributável por uma lei no ano X, o fato gerador do tributo só poderá ser cobrado no ano X+1, em respeito ao Princípio da Anterioridade.”<sup>30</sup>.

De acordo com o princípio ora analisado, a lei que cria ou majora o tributo ao entrar em vigor tem a sua eficácia diferida para o exercício financeiro seguinte, sendo imprescindível para a exigência de um tributo ou para sua majoração a publicação de lei que o determine no exercício financeiro anterior.

Como salienta Carrazza (2010, p. 201), o termo “cobrar” constante do dispositivo constitucional que consagra o princípio da anterioridade deve ser entendido como sinônimo de “exigir”, sob pena de esvaziamento de seu conteúdo pelo simples ato de postergar a cobrança do tributo:

Caso contrário a Administração Fazendária, por meio do ardil de retardar a cobrança do tributo até o exercício seguinte, com facilidade tornaria *letra morta* o art. 150, III, “b”, da CF. Assim, *e. g.*, tributo criado em junho poderia incidir sobre fatos verificados em julho do mesmo ano, desde que o Fisco tivesse o cuidado de só realizar sua cobrança (mera providência administrativa) no exercício seguinte. Bem precário seria este direito constitucional acaso fosse tão fácil costear-lo.<sup>31</sup>

Busca-se com o princípio da anterioridade evitar que o contribuinte seja surpreendido com a exigência de um tributo, consistindo como verdadeiro desdobramento do princípio da segurança jurídica especificamente no direito tributário.

Mais uma vez impende trazer a lume ensinamento de Carrazza (2010, p. 201):

De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica.<sup>32</sup>

Merece destaque o art. 104 do Código Tributário Nacional, pois explicita o conteúdo do princípio da anterioridade ao reconhecer expressamente formas pelas quais a criação e o aumento de tributos se manifestam indiretamente:

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

<sup>30</sup> *Idem.*

<sup>31</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 201.

<sup>32</sup> *Idem.*

- I - que instituem ou majoram tais impostos;
- II - que definem novas hipóteses de incidência;
- III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.<sup>33</sup>

A Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, ampliou o conteúdo da anterioridade, incluindo a alínea “c” ao art. 150, III, da Carta Magna, que veda a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

Esta nova exigência traduz um avanço na defesa dos contribuintes, tendo em vista que, em certos casos, o princípio da anterioridade não alcançava seu objetivo principal de evitar a surpresa do contribuinte pela cobrança de um tributo não esperado, pois muitas leis que instituíam tributos ou os majoravam eram publicadas nos últimos dias do exercício financeiro, provocando total surpresa em seus destinatários no exercício subsequente.<sup>34</sup>

Somando-se essas duas exigências (que a norma que crie ou aumente um tributo se aplique apenas a fatos ocorridos no exercício financeiro seguinte ao que se deu sua publicação e que esta norma tenha eficácia apenas após noventa dias de sua publicação), tem-se que para produzir efeitos a partir de 1º de janeiro, a lei deve estar em vigor desde, no mínimo, 2 de outubro do ano anterior, ou seja, noventa dias antes.<sup>35</sup>

A Constituição traz ainda as exceções, tanto à garantia de instituição ou majoração de tributo em exercício anterior àquele em que se pretende exigí-lo, quanto ao prazo de noventa dias para produção de seus efeitos. A regra é a aplicação das duas exigências. Por outro lado as exceções podem se dar de três formas: a) não se exigir nem a anterioridade, nem a observância do prazo nonagesimal; b) exigir-se apenas a observância da anterioridade; e c) exigir-se somente a observância do prazo nonagesimal.

Sintetiza Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 176-177), quanto à classificação das espécies tributárias constitucionais em relação ao princípio da anterioridade:

Diante das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional, podemos afirmar a existência de quatro regimes para a vigência das leis que instituem ou aumentam os tributos, decorrentes da conjugação dos princípios da anterioridade e da noventena,

<sup>33</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acessado em: 27 de maio de 2011.

<sup>34</sup> CORDEIRO, Rodrigo Aiache, *op. cit.*, p. 115; CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 175-176.

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 211.

bem como suas exceções: (i) a regra geral é a aplicação cumulada desses dois princípios; (ii) em se tratando de empréstimos compulsórios motivados por calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários, e impostos extraordinários, não se aplica a anterioridade nem o prazo nonagesimal; (iii) o imposto sobre a renda e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana sujeitam-se à anterioridade, mas estão excluídos da exigência de vacância legislativa por noventa dias; e (iv) ao imposto sobre produtos industrializados e às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, conquanto excepcionados da anterioridade, aplica-se a noventena.<sup>36</sup>

Por último, impende apontar a diferença entre o princípio da anterioridade e o princípio da anualidade. Segundo este, a cobrança de determinado tributo só pode ser efetuada se autorizada pelo Poder Legislativo mediante previsão no orçamento anual. Não pode ser exigido tributo instituído ou majorado por lei publicada no exercício anterior se não houver a respectiva autorização na lei orçamentária anual. Anualmente, mediante análise da proposta orçamentária do governo, os representantes do povo legitimamente escolhidos devem autorizar a cobrança dos tributos indispensáveis ao atendimento das despesas.<sup>37</sup>

Para não restar dúvidas, basta pensarmos, hipoteticamente, que, em respeito ao princípio da anterioridade, uma lei que cria um tributo em 2011 incidirá sobre as hipóteses verificadas a partir de 2012, incidindo também nos anos seguintes. Ao passo que, de acordo com o princípio da anualidade, a lei orçamentária de cada ano seguinte a 2011 teria de trazer a expressa autorização da cobrança do tributo, para sua exigibilidade de fato.

No entanto, o princípio da anualidade não vige no ordenamento brasileiro, onde, previsto na Constituição de 1946, teve vida efêmera.<sup>38</sup>

### **1.2.3.Princípio da capacidade contributiva**

#### **1.2.3.1. Isonomia Tributária**

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 176-177.

<sup>37</sup> MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 37.

<sup>38</sup> Sobre a trajetória do princípio da anualidade nas Constituições nacionais: CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 200-201.

O art. 150, II, da Constituição prescreve:

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;<sup>39</sup>

Tem-se, assim, explícita e especificamente consagrado o princípio da isonomia no direito tributário, além de figurar como princípio nuclear de todo o sistema constitucional, constante do art. 5º da Lei Maior.<sup>40</sup>

De acordo com a isonomia, tomada em sua dimensão genérica, há igualdade dos indivíduos perante a lei, ficam proibidas quaisquer exceções que os privilegiem (ou favoreçam a grupos), presumindo-se, pois, a uniformidade ou igualdade do direito, a unidade do estatuto jurídico, que é o mesmo para todos.<sup>41</sup>

Essa uniformidade do direito, no entanto, não significa indistinções no tratamento jurídico. Como é cediço afirmar, tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade, é uma exigência própria do princípio da igualdade. O contrário – tratar desigualmente iguais ou igualmente desiguais – implicaria, logicamente, em violação do princípio e em injustiça.<sup>42</sup>

A distinção acima mencionada, desde que vise ao reajustamento proporcional de situações desiguais, não representa uma discriminação, pois tem por escopo compensar a desigualdade, servindo a uma finalidade de equalização. Como ensina Ferreira Filho ao citar

<sup>39</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acessado em 27 de maio de 2011.

<sup>40</sup> Neste sentido, preciosa lição de Lacombe: “Se nas cartas anteriores a isonomia figurava no § 1º do *caput* do artigo referente aos direitos e garantias individuais, como um dos termos em que se garantiriam os direitos à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, hoje, a isonomia não é mais uma das formas de se garantir tais direitos. É a causa de tais garantias. (...) Hoje, garante-se tais direitos porque todos são iguais. A igualdade deixou de ser instrumento das garantias para ser a causa de direitos e garantias. hoje, todos têm direito à vida, à liberdade, à segurança, porque são iguais. Se assim não fosse, a afirmação da igualdade não viria no *caput* do art. 5º, como primeira afirmação a inspirar todos os direitos e deveres individuais e coletivos. A consequência é que a isonomia está presente em todos os incisos do art. 5º, que existem para implementá-la; e, assim sendo, ela não pode ser esquecida na interpretação de qualquer deles.” LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *op. cit.*, p. 25.

<sup>41</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos humanos fundamentais*. 11. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva 2009, p. 117-118.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 118.

Ekkehart Stein (2009, p. 118), “a igualdade reclama uma ‘relação entre o critério de diferenciação e a finalidade perseguida com a diferenciação’”.<sup>43</sup>

Consequentemente, se a diferenciação não se coaduna com a natureza da desigualdade, trata-se de mera distinção arbitrária que proporcionará privilégio e discriminação, mas não igualdade ou a diminuição da desigualdade.

Aponta Lacombe (2000, p. 26) que a isonomia específica, constante do dispositivo constitucional supracitado, estabelece uma exigência a ser observada pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária de igualar determinados fatos, vedando sua valoração de maneira diversa pelo legislador quando de sua adoção para determinar as hipóteses de incidência da norma, diferente daquela consagrada no art. 5º da Constituição que determina a igualdade perante a lei:

Qual o sentido exato dessa disposição que à primeira vista pode parecer despicienda? A sua inclusão deve-se ao desejo do constituinte estabelecer não só a igualdade *perante* a lei, como também a igualdade *na* lei. A primeira vedação é clara ao afirmar ser defesa a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Não se trata, aí, da equivalência de fatos diante da hipótese legal. Isto seria a igualdade perante a lei, já consagrada no *caput* do art. 5º. Trata-se de igualdade de situações práticas, que não podem ter valoração diversa pelo legislador ao erigir tais fatos em hipóteses normativas.<sup>44</sup>

Portanto, não se quer dizer que todos devem ser submetidos a todas as leis tributárias, sendo submetidos à cobrança de todos os tributos, mas tão somente que todos os que realizam a hipótese normativa vinculada à obrigação de pagar um tributo estão obrigados a fazê-lo, sem que haja a possibilidade de distinção.

Sob outra perspectiva, pode-se afirmar que lei tributária que selecione pessoas ou grupos para submetê-los a regras específicas sem estendê-las a outros que se encontrem nas mesmas condições viola o princípio da isonomia, sendo, pois, inconstitucional.

<sup>43</sup> STEIN, Ekkehart *apud* FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *op. cit.*, p. 118.

<sup>44</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset, *op. cit.*, p. 26. Continua o jurista: “A complementação da vedação que proíbe qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função estabelece a igualdade absoluta entre profissões e funções. Trata-se, aqui, da vedação de qualquer desigualação, ainda que a pretexto de igualar desiguais. Aquele conceito de igualdade formulado por Aristóteles e divulgado, entre nós, por Rui Barbosa – vale dizer, de que a isonomia consiste em tratar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigalam – sofre, aqui, uma limitação. As profissões ou funções, posto que possam ser, no mundo fático, desiguais, terão um tratamento tributário igual. Isto significa que a desigualação não pode decorrer da profissão ou função, mas apenas da capacidade contributiva. Não haveria correlação lógica entre a distinção decorrente de função ou categoria profissional e a desigualação consequente, qual seja, diversidade da carga tributária. Só o art. 150, II, seria suficiente para consagrar o princípio da capacidade contributiva de modo expresse.”

Assim, tendo em vista a destinação pública dos recursos obtidos por meio dos tributos, apoiamo-nos em brilhante pensamento de Carrazza (2010, p. 58-86): “o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica”.<sup>45</sup>

### 1.2.3.2. Capacidade contributiva

Dessa noção aqui apresentada, decorre logicamente outra, a de que deve-se pagar impostos na medida de sua riqueza.<sup>46</sup> Quanto maior os haveres do contribuinte, maior deve ser a sua contribuição para a manutenção da coisa pública. É esta idéia que está contida no princípio da capacidade contributiva, enunciado pela Constituição Federal no art. 145, § 1º:

Art. 145 (...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.<sup>47 48</sup>

Cumprе salientar, que, de acordo com lição de Cordeiro (2006, p. 102-103), embora o constituinte tenha se referido à “capacidade econômica”, na verdade quis referir-se à capacidade contributiva, relevando, como muitos autores, a distinção entre os dois conceitos. Se por um lado a capacidade contributiva se refere à aptidão pessoal de cada contribuinte para o pagamento de tributos, pressupondo a existência de uma relação jurídica entre o indivíduo/contribuinte e o fisco; por outro, a capacidade econômica representa a

<sup>45</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 85-86.

<sup>46</sup> ALENCAR, Francisco Tadeu Barbosa de. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar: um olhar crítico sobre a capacidade contributiva e suas implicações com a igualdade e a vedação do confisco**. In: *Temas atuais de Direito Tributário*, Volume I, org. Raymundo Juliano Rego Feitosa e Mary Elbe Queiroz. Recife: ESAF, 2003, p. 207.

<sup>47</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acessado em 27 de maio de 2011.

<sup>48</sup> Com relação à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a outras espécies tributárias ver: MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 40; CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 93. Em sentido contrário, defendendo a aplicação do princípio da capacidade contributiva apenas em relação aos impostos: MIRANDA, Maria Cristina S. **Poder de Tributar do Estado e as Liminares em Mandado de Segurança**. In: *Temas atuais de Direito Tributário*, Volume II, org. Raymundo Juliano Rego Feitosa e Mary Elbe Queiroz. Recife: ESAF, 2003; e ALENCAR, Francisco Tadeu Barbosa de, *op. cit.*

aptidão que todos possuem para obter riqueza, independentemente de possuir capacidade para contribuir com o fisco:

Desta feita, pode ocorrer que determinado indivíduo tenha capacidade econômica sem ter, necessariamente, capacidade contributiva. E isso pode ser demonstrado com o seguinte exemplo: um cidadão que aufera renda abaixo do mínimo tributável pelo imposto de renda não é contribuinte do IR, portanto, para esse tributo, tal pessoa não possui capacidade contributiva. Porém, embora não aufera renda tributável como consumidor, tem condições de participar da economia e, por conseguinte, apresentar capacidade econômica.<sup>4950</sup>

À despeito desta distinção, impõe-se acrescentar a noção de que os impostos ajustados ao princípio da capacidade contributiva permitem que os cidadãos cumpram seu dever de contribuir para as despesas públicas de maneira justa – ao menos de maneira mais próxima da noção de justiça fiscal. É que esta contribuição deve se dar não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas.<sup>51</sup>

Por conseguinte, a capacidade de contribuir deve preservar a quantia despendida na aquisição ou preservação da renda ou do patrimônio, bem como de quaisquer outras despesas essenciais para a garantia de uma vida digna para o indivíduo e sua família, ou seja, o gravame não pode ser tão alto a ponto de atingir estas outras despesas particulares do cidadão. Na exitosa lição de Alencar (2003, p. 209):

O conceito mais assente é o que sustenta a capacidade econômica ou capacidade contributiva ou capacidade de entregar dinheiro ao Estado, a fim de contribuir com suas despesas, é a potencialidade tributária que ostenta o sujeito passivo da obrigação após computados os gastos com a aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, além das despesas essenciais e indispensáveis – admitidas em lei – a uma vida digna para o contribuinte e sua família.<sup>52</sup>

Outro ponto na redação do supracitado dispositivo constitucional que gerou discussão doutrinária foi a utilização do termo “sempre que possível”.

Muito se debateu se a referida expressão tinha por escopo a transformação deste princípio (valioso instrumento de justiça tributária), de uma exigência da ordem constitucional, em uma mera liberalidade. Para Alencar (2003, p. 208), trata-se de uma discussão, na essência, conservadora:

<sup>49</sup> CORDEIRO, Rodrigo Aiache, *op. cit.*, p. 102-103.

<sup>50</sup> Em sentido contrário: CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 111.

<sup>51</sup> *Ibidem*, p. 94

<sup>52</sup> ALENCAR, Francisco Tadeu Barbosa de, *op. cit.*, p. 209.

Em nosso entendimento não faz sentido um princípio constitucional tributário que se mostre meramente informativo da conduta do legislador, sem que dotado de força vinculante e obrigatoriedade, uma vez que o Sistema Constitucional Tributário está de tal forma moldado em cima de garantias e limitações, que interpretação desse jaez destoa de todo o conjunto de normas que informam o sistema tributário, mesmo porque sempre será possível observar-se o imperativo comando do princípio em referência.<sup>53</sup>

No mesmo sentido, Carrazza (2010) preconiza que o sentido desta norma jurídica é, na verdade, o de que o imposto deve obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, se for da índole constitucional do imposto. *Ipsis literis*: “se a regra-matriz do imposto (traçada na Constituição Federal) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva”.<sup>54</sup>

Assim, o legislador, ao criar o imposto *in abstracto*, não atenderá aos preceitos do princípio da capacidade contributiva apenas quando este imposto, por sua natureza, não o permitir. É o caso, por exemplo, do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS, pois como imposto indireto, não há coincidência entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato.

Além disso, o princípio da capacidade contributiva determina que os impostos devem ter hipóteses de incidência e bases de cálculo constituídos por fatos com inequívocas dimensões econômicas, pois é a partir destes fatos que se mensura a capacidade contributiva do contribuinte, tratando igualmente os fatos econômicos que exprimem capacidade contributiva igual e desigualmente aqueles que exprimem capacidade contributiva diversa.<sup>55</sup>

Concordamos com Carrazza (2010) no que concerne à referência da capacidade jurídica objetiva pelo texto constitucional. Isto é, os fatos econômicos constantes das hipóteses de incidência e bases de cálculo dos impostos devem representar manifestações objetivas de riqueza, não se referindo a condições econômicas reais de cada contribuinte individualmente considerado.<sup>56</sup>

O legislador deve, pois, ao elaborar a norma jurídica que institui o imposto, eleger fatos que expressem conteúdo econômico e que façam presumir que aqueles que os praticam

<sup>53</sup> ALENCAR, Francisco Tadeu Barbosa de, *op. cit.*, p. 208.

<sup>54</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 110.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 97.

<sup>56</sup> *Idem*.

ou são por eles alcançados possuem meios financeiros para suportar o ônus econômico fixado pela exação.<sup>57</sup>

Dessa forma, o imposto *in abstracto* não precisa, nem seria possível, observar razões personalíssimas do contribuinte que, apesar de atingido pela hipótese de incidência da norma, não dispõe, de fato, de condições de suportar a carga tributária:

Em suma, a nosso ver, não fere o princípio da capacidade contributiva a lei impositiva que levar em conta a aptidão abstrata de suportar a carga financeira. Em termos mais práticos, pensamos que nenhum contribuinte poderá obter proteção judicial demonstrando, por exemplo, que, embora proprietário de imóvel luxuoso, não tem, em razão de sua situação pessoal, aptidão econômica para suportar o IPTU que lhe foi lançado.<sup>58</sup> (CARRAZZA, 2010, p. 99)

### **1.2.3.3. Efetivação do princípio da capacidade contributiva: progressividade**

Como visto acima, a capacidade tributária diz respeito à capacidade econômica do indivíduo contribuir para as despesas públicas depois de computados seus gastos com a aquisição e manutenção do patrimônio ou da renda, além de gastos imprescindíveis para a dignidade dele e de sua família.

Cumpra, pois, tratar da maneira como o princípio da capacidade contributiva se materializa em nosso sistema jurídico: a progressividade. É por meio da progressividade que muitos impostos conseguem atender ao mencionado princípio.

Pela progressividade, os impostos devem ter suas alíquotas aumentadas na medida em que também se elevarem suas bases de cálculo. Portanto, tem-se que quanto maior o potencial econômico do contribuinte para contribuir (representado por uma base de cálculo maior, que, em tese, demonstra uma maior capacidade contributiva), há a elevação da alíquota a incidir para determinar o *quantum debeatur*.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 100-101.

<sup>58</sup> *Ibidem*, p. 99.

<sup>59</sup> CORDEIRO, Rodrigo Aiache, *op. cit.*, p. 103.

Por meio da progressividade dos tributos, busca-se igualar o sacrifício econômico suportado pelos contribuintes, cobrando daqueles que possuem maior capacidade contributiva um tributo mais elevado.<sup>60</sup>

Entendemos, mais uma vez apoiados no entendimento de Carrazza (2010, p. 97), que a proporcionalidade dos tributos vai ao encontro do princípio da capacidade contributiva<sup>61</sup>. Pois aplicando-se a mesma alíquota independentemente da variação da base de cálculo, tem-se que aqueles com maior capacidade contributiva, de fato, contribuem menos.<sup>62</sup> Embora a quantia devida em termos absolutos seja maior pois a base de cálculo sofre majoração), o sacrifício suportado é menor. Valemo-nos de exemplo do festejado jurista:

Na tentativa de nos fazermos entender melhor, figuremos o seguinte exemplo: se alguém ganha 10 e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontavelmente maior. De fato, para alguém que ganha 10, dispor de 1 maiores ônus econômicos do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25.<sup>63</sup>

Há de se observar, no entanto, que a progressividade adotada pode ter tanto natureza fiscal, quanto extrafiscal. A progressividade fiscal tem escopo essencialmente arrecadatório, constituindo um instrumento promotor da justiça fiscal, enquanto a progressividade extrafiscal, como se infere da própria denominação, por meio da elevação das alíquotas de determinado tributo, objetiva estimular ou desestimular certos comportamentos dos contribuintes, desejados pelo Estado.<sup>64</sup>

---

<sup>60</sup> *Idem.*

<sup>61</sup> Em sentido contrário: “Já o Subprincípio da Proporcionalidade – que, também, é capaz de concretizar o princípio da Capacidade Contributiva – ‘indica que o imposto incide sempre pelas mesmas alíquotas, independentemente do valor da base de cálculo, o que produzirá maior receita na medida em que o bem valer mais.’” *Ibidem*, p. 103-104.

<sup>62</sup> Em sentido contrário, defendendo a proporcionalidade como instrumento realizador da capacidade contributiva, Goldschmidt: “A progressividade não só não se justifica pela igualdade, como, pelo contrário, conflita, e, quando admitida, excepciona o princípio isonômico. Isso porque a igualdade se realiza através da proporcionalidade e não através da progressividade. Com a proporcionalidade tributa-se mais quem possui mais e menos quem possui menos, guardada, contudo, a mesma proporção. Em que pese os montantes pagos por cada um sejam diferentes, o efeito da tributação é repartido de forma isonômica, e o peso do tributo se faz igual para todos. A tributação apresenta-se, dessa forma, subjetivamente igual.” GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 176.

<sup>63</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 97.

<sup>64</sup> POTIGUAR, Alex Lobato. *Igualdade e direito tributário*. Brasília: Universidade de Brasília, [2010 ou 2011]. No prelo.

Por último, vale mencionar a seletividade, responsável por dar concretude ao princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos indiretos, isto é, aqueles em que o ônus é repassado do contribuinte de direito ao contribuinte de fato – os consumidores finais dos produtos ou serviços tributados. A seletividade determina uma relação inversamente proporcional: quanto maior a essencialidade do produto ou serviço tributado, menor é a exação referente a tal produto.<sup>65</sup>

A seletividade funciona por meio de um processo de comparação entre os produtos e serviços, com o intuito de favorecer os consumidores finais, logo é forçoso que sobre produtos e serviços essenciais, haja, ao menos, tratamento fiscal mais brando, já que em relação a eles o adquirente, em rigor, não tem liberdade de escolha.<sup>66</sup>

Decorre da capacidade contributiva que os contribuintes devem concorrer para o financiamento do Estado de acordo com sua renda ou patrimônio. Assim decorre logicamente desse princípio que o seu desrespeito acarretará em prejuízo ao cidadão, conquanto a exação atacará parcela de seu patrimônio destinado à sua sobrevivência e de sua família. Ou seja, decorre logicamente do princípio da capacidade contributiva o princípio do não-confisco, que será estudado no próximo capítulo.

---

<sup>65</sup> CORDEIRO, Rodrigo Aiache, *op. cit.*, p. 104.

<sup>66</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *op. cit.*, p. 97.

## 2. Princípio do não-confisco e extraterritorialidade

### 2.1. Não-confisco

#### 2.1.1. Tributação com efeito de confisco

O art. 150, IV, da Constituição Federal estabelece que, além de outras garantias asseguradas aos contribuintes, às pessoas jurídicas de direito público é vedada a utilização de tributos com efeito de confisco.

Portanto, impende analisarmos em primeiro lugar o que se entende por confisco.

De acordo com o dicionário Michaelis, confiscar significa “apreender para o fisco em consequência de crime de contravenção ou por motivo de estado de guerra”<sup>67</sup>. Baseado em uma conduta do indivíduo considerada inadequada pelo Estado, aquele é privado de seu direito de propriedade.

Assemelha-se à expropriação, pois, assim como nesta, no confisco afasta-se a propriedade do particular em benefício do fisco. No entanto, enquanto na expropriação o indivíduo perde sua propriedade sob a exclusiva justificativa da supremacia do interesse público (sendo indenizado pela expropriação), no confisco, o particular dá causa à perda de propriedade, consistindo em uma punição a determinado ato ilegal e que não dá direito a qualquer indenização.<sup>68</sup>

Segundo Juliana Lamego Balbino (2007), o confisco é o ato pelo qual o Estado retira total ou parcialmente a propriedade do cidadão sem nenhuma compensação econômica ou financeira, apresentando, por isso, um caráter de penalidade, sendo permitido no

---

<sup>67</sup> Dicionário Michaelis. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=confiscar>. Acessado em 19/06/2011.

<sup>68</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun, *op. cit.*, p. 47

ordenamento jurídico brasileiro apenas na forma de sanções penais, de acordo com o art. 5º, XLVI, “b”, da Constituição Federal.<sup>69</sup>

O art. 3º do Código Tributário Nacional define: “Tributo é toda a 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”<sup>70</sup>. À primeira vista, o conceito de confisco não se relaciona com a noção de tributação, tendo em vista que o primeiro possui nítido caráter sancionador e a segunda, por definição legal, rejeita essa natureza de pena. Portanto, cumpre delinear o alcance da expressão “com efeito de confisco” utilizada pelo dispositivo constitucional supracitado.

Na verdade o art. 150, IV, da Constituição Federal tem por objetivo evitar que a exação gere os mesmos efeitos do confisco. Nas palavras de Goldschmidt (2003, p.48-49):

O princípio inserto no art. 150, IV da Carta, portanto, tem a precípua função de estabelecer um marco às limitações ao direito de propriedade através da tributação, para indicar (e barrar) o momento em que a tributação deixa de lubrificar e construir o direito de propriedade (viabilizando a sua manutenção), para inviabilizá-lo. Graficamente, poderíamos dizer que a limitação via tributação termina onde começa a privação, o efeito de confisco.<sup>71</sup>

O princípio do não-confisco atua como limitação ao poder estatal de tributar, levando em consideração o fato de que, em tese, a criação ou majoração de tributos implicará em transferência de parte do patrimônio do contribuinte para o Estado. Esta limitação impede que a exação assuma proporções desarrazoadas, acarretando ao indivíduo verdadeira perda de sua propriedade, sem indenização e sem o cometimento de qualquer ato ilícito.

O princípio do não-confisco não tem por objetivo somente obstar o confisco literal, isto é, a perda da propriedade do indivíduo em favor do Estado, seus efeitos operam antes, ao evitar que o excesso de exação retire do indivíduo os meios materiais necessários ao seu sustento e ao seu desenvolvimento. É nesse sentido o posicionamento de Ives Gandra Martins, citado por Balbino (2007, p. 40):

<sup>69</sup> BALBINO, Juliana Lamego. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário Brasileiro*. Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos, 2007, p. 37. Disponível em: <http://www.mcampos.br/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/julianalamegobalbinooprincipionaoconfiscodireitotributariobrasileiro.pdf>. Acessado em: 15/05/2011.

<sup>70</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acessado em: 27 de maio de 2011.

<sup>71</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun, *op. cit.*, p. 48-49.

Não é fácil definir o que seja confisco, entendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para a suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver), estar-se-á diante de confisco.<sup>72</sup>

No entanto, determinar objetivamente o alcance do princípio do não-confisco, ou seja, quantificar a partir de que valor a exação começa a produzir efeitos de confisco tem sido uma tarefa árdua e um tanto infrutífera, o que levou Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 180) a expor de maneira pessimista: “Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica.”<sup>73</sup>

A despeito dessa falta de objetividade, o princípio do não-confisco afigura-se como importante instrumento de defesa do direito dos contribuintes, exercendo a função de valor para garantir a realização de outros fins, tais como garantir o direito de propriedade e promover a justiça social.<sup>74</sup>

Destarte, embora seja genérica a vedação inserta no art. 150, IV, da Carta Magna, não há que se falar em ausência de força vinculante do não-confisco, como preconiza Carrazza (2010, p. 435):

Também a norma constitucional que proíbe utilizar tributo com efeito de confisco (Art. 150, IV) encerra um preceito vinculante, que inibe o exercício da competência tributária. O que estamos querendo dizer é que será inconstitucional a lei que imprimir à exação conotações confiscatórias, esgotando a ‘riqueza tributável’ dos contribuintes.<sup>75</sup>

Ainda sobre o alcance da expressão efeito de confisco, Goldschmidt (2003) defende ser esta mais abrangente em relação ao confisco como sanção. Dessa forma, o efeito de confisco pode ocorrer sem que haja o confisco propriamente dito, tendo em vista não possuir aquele, diferente deste, caráter de pena. Dessa maneira, torna-se imprescindível o afastamento desta natureza de sanção para o reconhecimento de efeito de confisco.<sup>76</sup>

Logo, o princípio do não-confisco veda a imposição de uma carga tributária que, por ser excessiva, inviabilize o direito de propriedade do contribuinte, mas não impede o confisco aplicado ao indivíduo decorrente de sanção.

<sup>72</sup> BALBINO, Juliana Lamego, *op. cit.*, p. 40.

<sup>73</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 180.

<sup>74</sup> BALBINO, Juliana Lamego, *op. cit.*, p. 44.

<sup>75</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 435.

<sup>76</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *op. cit.*, p. 51.

Com isso, pode-se concluir que o princípio do não-confisco é um princípio constitucional inegavelmente vinculante que encerra valores e os irradia para todo o ordenamento. Embora não seja objetivamente determinado, isso não obsta sua aplicação. Para tanto, deve-se proceder uma análise do caso concreto com a ponderação dos diversos princípios constitucionais, compatibilizando-os de forma que o não deixe de arrecadar o necessário para o correto desempenho de suas funções e que o contribuinte tenha todos os seus direitos assegurados e respeitados.

Juliana Balbino (2007, p. 48) sintetiza:

O confisco é termo que não se define estruturalmente, mas funcionalmente, isto é, mais importante do que conceituar 'confisco' é estabelecer notas que permitam identificar, com razoável segurança, o efeito confiscatório. Dificilmente ter-se-á um conceito de confisco válido universalmente, o que, de forma nenhuma, invalida o princípio constitucional, retirando-lhe a força vinculante.<sup>77</sup>

### **2.1.2. Direito de propriedade e não-confisco**

É da natureza do homem apropriar-se dos bens da vida, a necessidade de tomar posse de coisas e opor sua propriedade aos demais. A partir daí, valemo-nos da noção de que o direito de propriedade precede ao Estado, embora apenas com o advento deste haja uma sistematização e robustez do direito.<sup>78</sup>

Com isso, tem-se que é papel do Estado garantir esses direitos de propriedade dos particulares conferindo-lhes segurança e durabilidade, ou seja, há de se estabelecer uma coexistência pacífica e harmônica entre esses direitos iguais de indivíduos distintos. Para tanto é imprescindível sua limitação. Embora o proprietário disponha livremente de seu patrimônio e possa opor seu direito a todos, o interesse social tem de estabelecer as limitações necessárias à manutenção do direito de propriedade dos demais cidadãos.

Portanto, é o interesse social que determinará as limitações necessárias para a harmonização do direito de propriedade de todos os cidadãos, conseqüentemente a

<sup>77</sup> BALBINO, Juliana Lamego, *op. cit.*, p. 44.

<sup>78</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun, *op. cit.*, p. 36-37.

necessidade de tais limitações cresce à medida do crescimento e do aumento da complexidade da sociedade. Nos dizeres de Pontes de Miranda, citado por Goldschmidt (2003, p. 37-38):

“Todo direito subjetivo é linha que se lança em certa direção. Até onde pode ir, ou até onde não pode ir, previsto pela lei, o seu conteúdo ou o seu exercício, dizem-no as regras limitativas, que são regras que configuram, que traçam a estrutura dos direitos e da sua exercitação. O conteúdo dessas regras são as limitações. O domínio não é limitável.”<sup>79</sup>

Cumpra observar que, no presente trabalho, ao falarmos de direito de propriedade estamos nos referindo não à propriedade sobre cada bem concreto, mas a uma garantia amparada constitucionalmente. Trata-se de uma noção ampla de propriedade tal como exposta por Casanova em sua obra *El principio de no confiscariedad en España y Argentina*, trazida à baila por Goldschmidt (2003, p. 40):

“Trata-se, isso sim, de uma garantia institucional que protege não somente (ou melhor, não tanto) a posição jurídica daqueles que já são proprietários, senão a própria perenização do direito de propriedade, como instituição. O protegido não é o domínio como conjunto de faculdades de que é titular o proprietário, mas a própria intangibilidade do valor patrimonial.”<sup>80</sup>

A partir dessas considerações, observa-se nítida ligação entre direito de propriedade e tributação. Esta funciona como limite ao direito de propriedade, mas assim como as demais normas que servem de limitadoras ou reguladoras do referido direito, deve atuar de maneira a não destruí-lo em sua essência.

Ensina Casanova, agora citado por Balbino (2007, p. 52-53), que não existe propriedade sem tributação e vice-versa, “uma vez que a atividade tributária é necessária para a manutenção do aparelho estatal e, este último é imprescindível para a garantia da propriedade particular.”<sup>81</sup>

Assim, se por um lado a tributação representa uma limitação ao direito de propriedade, por outro o princípio do não-confisco regula esta limitação, impedindo que a exação se dê de forma excessivamente onerosa para o contribuinte de modo a atingir seu direito de propriedade em seu núcleo. Isto é, a tributação não pode – paradoxalmente – retirar o direito de propriedade do contribuinte, que paga justamente para mantê-la.

---

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 37-38.

<sup>80</sup> *Ibidem*, p. 40.

<sup>81</sup> BALBINO, Juliana Lamego, *op. cit.*, p. 52-53.

O princípio do não-confisco, como visto, possui um sentido genérico que acaba por regular não apenas o direito de propriedade, mas também outros relacionados e inerentes à ordem econômica como, por exemplo, a livre escolha e exercício de qualquer profissão, a liberdade de iniciativa e a livre concorrência<sup>82</sup>, além, por óbvio, da dignidade da pessoa humana.

### **2.1.3.Princípio do não-confisco, proporcionalidade e razoabilidade**

Tendo em vista o papel fundamental exercido pelos princípios no ordenamento jurídico, já apontado no capítulo anterior, e considerando que devem buscar sempre a coexistência harmônica e ponderada entre si, Juliana Balbino (2007, p. 68) aponta a imprescindibilidade da observância conjunta do princípio do não-confisco e da proporcionalidade. Ambos representam garantias constitucionais do cidadão contra arbitrariedades e abusos estatais no exercício do poder público, configurando-se como verdadeiros limitadores da atividade estatal.<sup>83</sup>

De acordo com Cordeiro (2006), o princípio da proporcionalidade foi dividido em três sub-princípios cumulativos imprescindíveis à sua configuração: o sub-princípio da adequação, pelo qual as medidas restritivas de direitos sempre devem ser idôneas à consecução das finalidades almejadas, sob pena de serem consideradas inconstitucionais; o sub-princípio da necessidade ou exigibilidade, segundo o qual é obrigatória a prévia verificação da necessidade da admissão da medida restritiva e da impossibilidade de sua substituição por outra medida restritiva menos gravosa, acarretando mínimo prejuízo aos interesses do cidadão; e o sub-princípio da proporcionalidade em sentido estrito, segundo o qual se deve elaborar um sistema de valoração para analisar se aquele direito protegido pelas normas restritivas apresenta um conteúdo valorativo superior àquele direito restringido.<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não-confisco*. 3ª ed. Curitiba : Juruá Editora, 2009, p. 152.

<sup>83</sup> BALBINO, Juliana Lamego, *op. cit.*, p. 68.

<sup>84</sup> CORDEIRO, Rodrigo Aiache, *op. cit.*, p. 67-68.

Pelo princípio da proporcionalidade, o Estado deve manter a proporção entre seus atos e os fins por eles almejados. Considerando a atividade de tributar do Estado uma forma de limitar e restringir o direito de propriedade (para viabilizá-lo), conclui-se que deve ser realizada com total observância do princípio da proporcionalidade.

Apesar de não haver expressa previsão do princípio da proporcionalidade no ordenamento jurídico pátrio, é inegável a imperatividade de sua observância. Segundo Balbino (2007), tal exigência funda-se na disposição constitucional que estabelece o devido processo legal substantivo, não bastando à lei ter sido criada de acordo com ditames formais, mas devendo também observar a sua proporcionalidade.<sup>85</sup>

Na obra “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, Helenilson Cunha Pontes (2000, p. 42) trata acerca dessa observância imperativa do princípio da proporcionalidade apesar da ausência de previsão expressa no ordenamento jurídico:

A ordem jurídica reconhece a positividade de princípios postos expressamente, bem como de princípios por ela pressupostos. O princípio da proporcionalidade, a rigor, prescinde de uma consagração expressa em texto positivo na medida em que constitui um princípio pressuposto por uma ordem jurídica que se funda nos valores do Estado de Direito e da proteção da dignidade humana. Princípios como o da proporcionalidade, encontram-se no próprio alicerce do processo de concretização dos comandos constitucionais.<sup>86</sup>

Respeitando o princípio da proporcionalidade, isto é, buscando a relação proporcional entre os tributos criados ou majorados e os fins perseguidos com tais atos, o ente tributante estabelecerá carga tributária compatível com a capacidade econômica do contribuinte, conseqüentemente sem ferir seu direito de propriedade.

O princípio da razoabilidade também guarda estreita relação com princípio do não-confisco, conquanto estabelece que o legislador e a Administração Pública devem obedecer aos critérios aceitáveis como sendo justos do ponto de vista racional, agindo sempre de forma prudente e sensata na consecução de fins coletivos.<sup>87</sup>

---

<sup>85</sup> BALBINO, Juliana Lamego, *op. cit.*, p. 69.

<sup>86</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 42

<sup>87</sup> BALBINO, Juliana Lamego, *op. cit.*, p. 72.

Vejamos brilhante lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, p. 99) acerca do princípio da razoabilidade:

Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal das pessoas equilibradas e respeitosas das finalidades que presidiram a outorga competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas – e portanto jurisdicionalmente invalidáveis – as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes, ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada.<sup>88</sup>

Somente na análise do caso concreto é que se deve aferir o que é razoável, sob pena de não levar em conta valores caros à solução mais adequada para a situação, tais como justiça razão equilíbrio e prudência. Vale trazer a lume a conclusão de Balbino (2007, p. 72-73):

Insta salientar que a tarefa de se aferir o que seja razoável deve ser feita no caso concreto, pois só assim se estará ponderando os valores de justiça, razão, equilíbrio e prudência, o que, de fato, acabará por redundar na descoberta do resultado mais adequado para a situação em análise, sem que isso represente avaliar as diferenças individuais e a produção de provas difíceis, uma vez que deverá ser levado em consideração um fato padrão. Quando do julgamento sobre a confiscatoriedade de determinado tributo, o aplicador do direito deverá valer-se da razoabilidade para concluir ou não pela sua inconstitucionalidade.<sup>89</sup>

## 2.2. Extrafiscalidade

É cediço que o direito tributário tem a finalidade de arrecadar recursos, para suprir as necessidades dos cofres públicos e que esta atividade decorre da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular. É imprescindível a adoção da tributação em um Estado Democrático de Direito, sob a diretriz de um regime constitucional, que tem por valores a livre iniciativa e o direito de propriedade, cujo capitalismo é o sistema de produção vigente e cujas regras limitam a atuação econômica estatal, quer como proprietário dos meios de produção, quer como agente econômico.<sup>90</sup>

<sup>88</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 99.

<sup>89</sup> BALBINO, Juliana Lamego, *op. cit.*, p. 72-73.

<sup>90</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 40.

Destarte, Marcus de Freitas Gouvêa (2006) defende a possibilidade de traduzir os fundamentos econômicos, históricos, políticos e sociais para a tributação em um fundamento jurídico-principiológico que denomina fiscalidade.<sup>91</sup> Com isso, reconhece-se a capacidade e a legitimidade da tributação do patrimônio (ou renda) do particular, com intuito de arrecadar montante suficiente para garantir os valores previstos constitucionalmente.

Flávio de Azambuja Berti (2009) ensina que com a substituição do modelo de Estado Liberal pelo Estado Social, a partir do período pós Segunda Guerra Mundial, a extrafiscalidade tornou-se assunto extremamente importante ao direito tributário. É que o Estado assume um número maior de atribuições em face da necessidade por que passava a sociedade e, ao mesmo tempo, passa a valer-se de diversos instrumentos políticos, econômicos e legais para conseguir cumprir esses encargos assumidos.<sup>92</sup>

Berti (2009, p. 41) se vale das palavras de Aliomar Baleeiro para elucidar o que se entende por uso extrafiscal dos tributos:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais.<sup>93</sup>

Dessa forma, pode-se considerar a tributação extrafiscal como técnica indireta para obter um comportamento eleito pelo legislador tributário como desejável. Quando quer desencorajar determinadas condutas, o legislador as taxa de maneira muito onerosa. Por outro lado, quando quer estimular certa conduta o legislador as tributa de maneira leve, podendo mesmo isentá-las de tributação.<sup>94</sup>

É a tributação extrafiscal manifestação típica da utilização do tributo com o objetivo específico e exclusivo de intervir na economia. É a utilização, pelo legislador

---

<sup>91</sup> *Ibidem*, p. 41.

<sup>92</sup> BERTI, Flávio de Azambuja, *op. cit.*, p. 40.

<sup>93</sup> *Ibidem*, p. 41.

<sup>94</sup> DINIZ, Silvia. **A utilização extrafiscal dos tributos.** Disponível em: [http://www.professorsabbag.com.br/index.php?local=Conteudo&menu=Menu\\_2&mid=172](http://www.professorsabbag.com.br/index.php?local=Conteudo&menu=Menu_2&mid=172) Acesso em: 15 de junho 2011, p. 9-10.

tributário, de hipótese de incidência típica da obrigação de pagar tributos, com o objetivo de que não haja pagamento de tributo.<sup>95</sup> (DINIZ, p. 10)

Gouvêa (2006) defende ainda que a norma extrafiscal visa, sem sombra de dúvidas, à realização de valores constitucionais, como não poderia deixar de ser em se tratando de uma norma jurídica. Ademais, a norma extrafiscal possui natureza tributária, ou seja, em certa medida a norma preverá a arrecadação. Logo, extrafiscalidade e fiscalidade estarão sempre juntos.<sup>96</sup>

### **2.2.1.Extrafiscalidade e não-confisco**

O princípio do não-confisco proíbe que o fisco institua tributos que, direta ou indiretamente, ataque o direito de propriedade do indivíduo, produzindo efeito confiscatório.

Por outro lado, vimos acima que o ordenamento prevê a cobrança de tributos com alíquotas elevadas que visam induzir determinado comportamento, quer dizer, tributos com função extrafiscal.

Assim, surge a questão de como equalizar o princípio do não-confisco com a função extrafiscal conferida à exação. Em outras palavras, em que medida se dá a aplicação do princípio do não confisco ante a utilização de tributos com objetivos distintos daquele simplesmente arrecadatório?

Embora seja um assunto recorrente na doutrina, é controverso e não há unanimidade em relação a determinado posicionamento, nem um entendimento definitivo por parte dos órgãos jurisdicionais.

Em suma, podemos vislumbrar duas correntes acerca desse tema. A primeira delas defende que o princípio do não-confisco não se aplica àqueles tributos com finalidade extrafiscal, ou seja, não se aplica aos tributos que tem por escopo estimular ou desestimular comportamentos dos indivíduos com base em tributos altamente onerosos.

---

<sup>95</sup> *Ibidem*, p. 10.

<sup>96</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas, *op. cit.*, p. 47.

Nesse sentido podemos colacionar cristalino ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 278), que chama atenção para o limite ‘lógico jurídico’, de que a exação com escopo extrafiscal não pode consumir por inteiro o bem ou a renda tributada:

a vedação do confisco há de se entender *cum modus in rebus*. O princípio tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros no caso de taxas, como já lecionamos. O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, *mormente as expressamente previstas na Constituição*. Quer dizer, onde o constituinte previu a exarcebção da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a argüição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (*absorção do bem ou da renda*). Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a progressividade exarcebada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no campo da fiscalidade tão-somente e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico.<sup>97</sup>

Ainda nesse sentido, Aliomaar Baleeiro (*apud* BALBINO, 2007, p. 55- 56):

‘Mas não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. Nesse caso, o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação admitida por tribunais americanos e argentinos e da qual há exemplos no Direito Fiscal brasileiro quando visa ao protecionismo à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao ausentismo, ao latifúndio etc. Destarte, o art. 153, § 1º, comporta, evidentemente, as exceções justificadas expressas, ou implícitas nos objetivos extrafiscais do legislador.’<sup>98</sup>

Juliana Balbino (2007) também se alinha a esse posicionamento entendendo que se a proibição de tributos confiscatórios alcançasse as exações com finalidade extrafiscal seria o mesmo que negar os objetivos para os quais as próprias foram criadas, ou seja, a limitação prevista no art. 150, IV, da Constituição não é oponível aos tributos extrafiscais sob pena de negar-se a proteção ao bem coletivo maior que se visava proteger quando da criação da norma tributária. Contudo, ressalvando os casos em que a exação onere a totalidade do bem ou da renda tributada.<sup>99</sup>

Em oposição, a outra corrente doutrinária defende que a extrafiscalidade do tributo não o imuniza em relação ao princípio do não-confisco, quer dizer, o fato de o tributo ter por finalidade não apenas arrecadar fundos ao erário público, mas estimular comportamentos dos indivíduos considerados desejáveis pelo legislador, não autoriza que esta exação produza efeito confiscatório.

<sup>97</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 278.

<sup>98</sup> BALBINO, Juliana Lamego, *op. cit.*, p. 55-56.

<sup>99</sup> *Ibidem*, p. 56.

Assim preconiza Ricardo Lobo Torres (1999, p. 136):

Mas a extrafiscalidade não justifica o tributo confiscatório. É inconstitucional a lei que, a pretexto de regular a atividade econômica, aniquila a propriedade privada ou a atinge em sua substância. Por evidente que os limites de tal confiscatoriedade são menos claros e visíveis que o da tributação com finalidade exclusivamente fiscal.<sup>100</sup>

De mesma sorte, Werther Botelho Spagnol (2004, p. 128) defende que, embora se distinga dos outros tributos por sua finalidade além da arrecadação, os tributos extrafiscais são, acima de tudo, tributo e como tal devem observar os princípios caros à tributação, dentre eles o do não-confisco:

Dessa forma, não se pode olvidar que a tributação responde a princípios globais, os quais devem ser interpretados em consonância com as normas constitucionais gerais, visto que são independentes. É mister ressaltar que os limites à tributação extrafiscal são os mesmos impostos, de maneira geral, ao poder de tributar e que as finalidades extrafiscais são desdobramento ou complemento da atividade fiscal, geridas, nas respectivas dimensões, pelos mesmos princípios consagrados constitucionalmente.<sup>101</sup>

Partidário desta última corrente doutrinária, Goldschmidt (2003) faz importantes observações que em muito ajudam para um estudo aprofundado do tema. O autor assevera que, por ser de difícil ou impossível compatibilização com princípios extremamente importantes para o direito tributário, tais como o da igualdade e da capacidade contributiva, a utilização de exações com finalidades extrafiscais deve se restringir às hipóteses expressa (por exemplo, a seletividade do ICMS) ou implicitamente (*e.g.*, os impostos aduaneiros) admitidos pela Lei Maior.<sup>102</sup>

Noutro ponto observa o autor que o aumento da onerosidade da exação com fim extrafiscal, não pode ter efeito de apenação para o indivíduo por força do princípio do não confisco, além, é claro, da incompatibilidade do próprio conceito de tributo do CTN:

Se é certo que o Estado pode incentivar ou desestimular determinadas atividades pelo uso da tributação, é igualmente certo que a tributação jamais poderá assumir caráter sancionatório, ainda que indireto ou não deliberado. Isso seja em razão do conceito de tributo acolhido por nosso CTN, seja igualmente pela compreensão do princípio do não-confisco que aqui defendemos, como vedação que se impõe ao Fisco a que utilize o tributo 'com efeitos de pena'.<sup>103</sup> (GOLDSCHMIDT, 2003, p. 191)

<sup>100</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. volume III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 136.

<sup>101</sup> SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 128.

<sup>102</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun, *op. cit.*, p. 189.

<sup>103</sup> *Ibidem*, p. 191.

Assim, por ter objetivos que encerram (em tese) um bem coletivo maior, além da mera arrecadação de recursos para fazer frente às despesas estatais, a tributação com finalidade extrafiscal deve ser analisada sob parâmetros diversos daqueles aos quais se submetem os tributos com finalidades exclusivamente fiscais para aferir se violam ou não o princípio do não-confisco, mas, por se tratar de tributação, tal análise deve ser sempre realizada. Dessa forma, conclui Goldschmidt (2003, p. 195):

A tributação extrafiscal é admitida em certas circunstâncias pela Carta, mas, como ensinou Casanova, tal fato não excepciona o princípio do não-confisco, que incide quando se fizerem presente seus pressupostos. Admite-se uma elevação da tributação por conta da extrafiscalidade (quando a mesma esteja permitida, evidentemente), mas essa elevação não pode chegar à medida da destruição, penalização, ou da aniquilação de outros direitos do contribuinte, mesmo porque o constituinte não excepcionou a observância do art. 150, IV, nas hipóteses em que permitiu o uso extrafiscal da tributação. Ou seja, o princípio do não-confisco não só é plenamente aplicável à extrafiscalidade, como igualmente não sofre qualquer restrição no que concerne aos seus contornos qualitativos (salvo casos expressos).<sup>104</sup>

Cumpra anotar que, neste ponto, alinhamo-nos a este último autor, pois tendo em vista uma interpretação sistemática do ordenamento tributário, não há como retirar a natureza de tributo dessas exações com objetivos extrafiscais, razão por que se devem observar todos os princípios concernentes ao direito tributário. Por outro lado, considerando o interesse público encerrado nas finalidades extrafiscais atribuídas a estes impostos, resta patente a necessidade de aplicar a essas exações o princípio do não-confisco de forma diferenciada, isto é, de maneira menos rígida, a partir de parâmetros mais permissivos, sob pena de o tributo não conseguir cumprir sua função de incentivo ao comportamento eleito pelo legislador como desejável.

---

<sup>104</sup> *Ibidem*, p. 195.

### 3. Imposto territorial rural - ITR

#### 3.1. Competência tributária

Em brilhante definição, Carrazza (2010, p. 513) estabelece que “competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”. Complementando que no Brasil os tributos só podem ser estabelecidos por meio de lei e esta deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária: a hipótese de incidência, o sujeito ativo, o sujeito passivo sua base de cálculo e sua alíquota.<sup>105</sup>

Em relação ao Imposto Territorial Rural – ITR, a Constituição Federal determina no art. 153, VI e § 4º, a competência tributária exclusiva da União sobre sua instituição:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI - propriedade territorial rural;

(...)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.<sup>106</sup>

Como no sistema tributário brasileiro coexistem diferentes pessoas jurídicas capazes de exercerem a tributação, o sistema rígido de distribuição e de discriminação de competências tributárias procura evitar que surjam conflitos entre os diversos entes. Há, dessa maneira, a fixação de dois limites ao exercício da atividade estatal de tributar: o primeiro, positivo, determina que o ente tributante competente deve, através da atividade legislativa, criar o tributo dentro das balizas oferecidas; o segundo, negativo, impede que uma pessoa jurídica exercite as competências tributárias atribuídas a outras.<sup>107</sup>

<sup>105</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 513.

<sup>106</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acessado em 27 de maio de 2011.

<sup>107</sup> CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *O Imposto Territorial Rural e a Função Social da Propriedade: doutrina, prática e jurisprudência*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 96.

Rogério Oliveira Anderson (2009) alega ainda que no Estado Democrático de Direito a competência tem de ser delegada pelos cidadãos, ainda que de forma indireta por seus representantes, para poder ser considerada legítima. Dessa forma, a competência tributária atribuída a cada ente federado é inderrogável e indelegável, não podendo ser renunciada ou transferida.<sup>108</sup>

Aduz o autor que a competência tributária da União para a instituição e cobrança do ITR está irremediavelmente vinculada à utilização extrafiscal da exação, que visa à realização da função social da propriedade, inserta no dispositivo constitucional supracitado e que determina a progressividade das alíquotas do tributo de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas:

Portanto, a nota da extrafiscalidade é limite expresso à competência tributária pois, caso o legislador não obedeça aos limites impostos pela Constituição à competência tributária da União haverá inexoravelmente inconstitucionalidade material, pois a parcela do Poder Tributário do Estado, neste caso, estará sendo utilizada para fins diversos dos previstos pelo constituinte originário.

Pior, estará sendo exercida fora dos limites dados pelo constituinte originário, pois este deferiu competência tributária sob determinadas condições como, por exemplo, o combate à propriedade improdutiva, no caso do imposto territorial rural.<sup>109</sup>

### 3.2. Propriedade rural

O Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172, publicada em 25 de outubro de 1966, mas que só passou a vigorar em 01 de janeiro de 1967, estabelecia no art. 29 que o imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Dessa forma, consagrou-se o critério da localização do imóvel para o fim de determinar a incidência do imposto territorial rural ou do imposto predial e territorial urbano conforme sua localização fora ou dentro de áreas urbanas de acordo com a lei municipal.

---

<sup>108</sup> ANDERSON, Rogério Oliveira. *Tributação no imóvel rural*. Goiânia: Universidade Federal de Goiás, 2009, p. 8.

<sup>109</sup> *Ibidem*, p. 9.

É que de acordo com o art. 32 do CTN<sup>110</sup>, o ITR incidiria nos casos em que o IPTU não incidisse, por não estar o móvel em áreas consideradas urbanas de acordo com a lei municipal – nos termos do art. 32 do CTN. Assim, pode-se falar em certo critério residual em relação à incidência do ITR.<sup>111</sup>

No entanto, o art. 15 do Decreto-Lei n. 57, de 18 de novembro de 1966 (período de *vacatio legis* do CTN), determinou a revogação do art. 32 do CTN, estabelecendo que este não abrange o imóvel que “comprovadamente seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrado”<sup>112</sup>. Consequentemente, derogou-se tacitamente o art. 29 do CTN, tendo em vista a nova lei ter tratado inteiramente a mesma matéria deste dispositivo<sup>113</sup>.

Alguns dias após a publicação do CTN (antes mesmo de ter começado a produzir efeitos), que consagrara o princípio da localização do imóvel para fins de classificação quanto a sua natureza como rural ou urbana, novo diploma normativo alterou esses dispositivos para consagrar o princípio da destinação para a caracterização do imóvel rural, a partir do qual mesmo um imóvel localizado em zona urbana seria tributado por ITR caso fosse destinado à atividade agrícola.

Em 12 de dezembro de 1972, a Lei n. 5.868, além de revogar o art. 15 do Decreto-Lei n. 55/66, estabelecia em seu art. 6º que considerar-se-ia imóvel rural para fins de incidência do ITR aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa, vegetal ou agroindustrial e que independentemente de sua localização tiver área superior a um hectare, observando, em parágrafo único, que aqueles imóveis que não se enquadrassem nos termos do artigo, estariam sujeitos à cobrança de IPTU.

O art. 6º da Lei n. 5.868/72 foi considerado inconstitucional em 1982 pelo Supremo Tribunal Federal por invadir competência atribuída pela Constituição a lei complementar. Posteriormente, o art. 12 do mesmo diploma legal também foi revogado,

---

<sup>110</sup> O art. 32 do CTN estabelece: “Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. (...)§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.”

<sup>111</sup> ANDERSON, Rogério Oliveira, *op.cit.*, p. 4.

<sup>112</sup> CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho, *op. cit.*, p. 131.

<sup>113</sup> ANDERSON, Rogério Oliveira, *op. cit.*, p. 4.

culminando no restabelecimento de vigência do art. 15 do Decreto-lei n. 55/66, restabelecendo o critério de destinação do imóvel independente do tamanho da área.

Com todo esse histórico, Luciano Dias Bicalho Camargos (2001, p. 133-134) defende que: “Hoje, não obstante o urdido raciocínio acima transcrito, resta superada a questão e podemos concluir que para fins tributários pacificada está a questão no sentido da adoção do critério da localização para distinguir os imóveis rurais e urbanos.”<sup>114</sup>

Por outro lado, em que pese ser seu trabalho mais recente, Rogério Oliveira Anderson (2009) aponta que, em consonância com a moderna dogmática constitucional e visando a incolumidade do ordenamento jurídico, os arts. 29 e 32 do CTN que consagravam o critério da localização devem ser interpretados levando-se em conta o Decreto-Lei 57/66, gerando um critério misto.<sup>115</sup>

Alinhamo-nos a este último posicionamento, apoiados ainda, por jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que reconhece a insuficiência do critério da localização para determinar a incidência de ITR ou IPTU:

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.<sup>116</sup>

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. VIOLAÇÃO DO ART. 32, § 1º, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. ART. 15 DO DECRETO 57/66. CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO ECONÔMICA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O critério da localização do imóvel é insuficiente para que se decida sobre a incidência do IPTU ou ITR, sendo necessário observar-se o critério da destinação econômica, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do DL nº 57/66 (AgRg no Ag 498.512/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 16.5.2005).

2. Não tendo o agravante comprovado perante as instâncias ordinárias que o seu imóvel é destinado economicamente à atividade rural, deve incidir sobre ele o Imposto Predial e Territorial Urbano.

3. Agravo regimental desprovido.<sup>117</sup>

<sup>114</sup> CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho, *op. cit.*, p. 133-134.

<sup>115</sup> ANDERSON, Rogério Oliveira, *op. cit.*, p. 7.

<sup>116</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1112646/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009

### 3.3. Extrafiscalidade Agrária

#### 3.3.1. Função social da propriedade rural

Como já observado no presente trabalho, o direito de propriedade é considerado valor fundamental do Estado Democrático de Direito. Assim um dos papéis imprescindíveis do Estado é a sua manutenção. Para tanto, impende-se uma regulação desta propriedade, a fim de possibilitá-la para todos os indivíduos e de harmonizá-la com outros valores constitucionalmente consagrados.

Acontece que com o crescimento e o aumento de complexidade da sociedade, vai se tornando cada vez mais necessária esta limitação da propriedade.

Dessa forma, a Constituição Federal de 1988 consagra a propriedade como garantia individual no art. 5º, XXII, e como princípio da ordem econômica no art. 170, II. Mas ao lado dessas disposições, a Lei Maior traz contíguas outras que consagram a função social da propriedade no art. 5º, XXIII, e no art. 170, III.

Com o objetivo de fixar parâmetros para tornar possível o implemento da função social da propriedade rural, a Carta Magna dispõe no art. 186:

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:  
I - aproveitamento racional e adequado;  
II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;  
III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;  
IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.<sup>118</sup>

---

<sup>117</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 679.173/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 18/10/2007, p. 267

<sup>118</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acessado em 27 de maio de 2011.

Pela simples leitura do dispositivo constitucional supracitado conclui-se que é imprescindível para o cumprimento da função social da propriedade rural o cumprimento simultâneo de todos os requisitos por ele enumerados.

Percebe-se que o constituinte estabeleceu como requisitos: no inciso I, o cultivo eficiente, que pressupõe a sua exploração de forma compatível com as técnicas científicas e de experiência agrícola adequadas, observadas as características do solo, relevo e clima<sup>119</sup>; no inciso II, a exploração do imóvel rural em consonância com a preservação do meio ambiente; e nos incisos III e IV, o aproveitamento da terra sob a observância das leis trabalhistas, visando sempre ao atendimento das necessidades básicas do que trabalham da terra.<sup>120</sup>

Vale citar brilhante resumo de José Afonso da Silva (*apud* CAMARGOS, 2001, p. 41):

‘Função social da propriedade rural. O regime jurídico da terra ‘fundamenta-se na doutrina da função social da propriedade, pela qual toda riqueza produtiva tem uma finalidade social e econômica, e quem a detém deve fazê-la frutificar, em benefício próprio e da comunidade em que vive’. Essa doutrina, como observa Sodero, trouxe um novo conceito de propriedade rural que informa que ela é um bem de produção e não simplesmente um bem patrimonial; por isso, quem detém a posse ou a propriedade de um imóvel rural tem a obrigação de fazê-lo produzir, de acordo com o tipo de terra, com a sua localização e com os meios e condições propiciados pelo poder público, que também tem responsabilidade no cumprimento da função social da propriedade agrícola.’<sup>121</sup>

### 3.3.2. Algumas considerações sobre a Lei n. 9.393/96

A Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996 (decorrente da conversão da Medida Provisória n. 1.528, de 20 de novembro de 1996), trouxe, após forte cobrança da sociedade (em especial de movimentos sociais organizados), algumas modificações à sistemática de cobrança do ITR, gravando de forma mais onerosa os imóveis improdutivos, isto é, instrumentalizando as disposições constitucionais.

---

<sup>119</sup> CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho, *op. cit.*, p. 37-38.

<sup>120</sup> *Ibidem*, p. 40.

<sup>121</sup> *Ibidem*, p. 41.

Tendo em vista os objetivos do presente trabalho trataremos a seguir de dois pontos importantes para nossa análise trazidos pela no valei: a base de cálculo do ITR e suas alíquotas.

### **3.3.2.1. Base de cálculo do ITR**

O art. 30 do Código Tributário Nacional estabelece que a base de cálculo do ITR é o valor venal fundiário.

O art. 10 da Lei n. 9.393/96 estabelece este valor venal fundiário, como oriundo do conceito de Valor da Terra Nua tributável – VTNT, este, por sua vez, é obtido a partir da multiplicação do Valor da Terra Nua – VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel.

Explica-se: o valor fundiário é o valor da terra nua, sem se considerar qualquer benfeitoria incorporada ao imóvel. Pode-se obter esse valor da terra nua subtraindo o valor venal do imóvel subtraído do valor das benfeitorias. Exclui-se, pois, de acordo com a Lei n. 9.393/96, do preço de mercado do imóvel aqueles valores relativos a construções, instalações e benfeitorias (art. 10, § 1º, I, “a”), culturas permanentes e temporárias (art. 10, § 1º, I, “b”), pastagens cultivadas e melhoradas (art. 10, § 1º, I, “c”) e florestas plantadas (art. 10, § 1º, I, “d”).

Anderson (2009) aponta que os elementos acima numerados demonstram o interesse de proprietário ou possuidor do imóvel rural em fazê-lo produzir e cumprir sua função social. Logo, o legislador entendeu por bem retirar tais valores da base do cálculo do imposto que visa ao desestímulo da manutenção da propriedade rural imprdutiva.<sup>122</sup>

Ainda de acordo com o art. 10 da Lei n. 9.393/96, considera-se área tributável a área total do imóvel menos: as áreas de preservação permanente previstas no código florestal (art. 10, § 1º, II, “a”); as áreas de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas, assim declaradas por órgão competente (art. 10, § 1º, II, “b”); as áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente (art. 10, § 1º, II, “c”); as

---

<sup>122</sup> ANDERSON, Rogério Oliveira, *op. cit.*, p. 32.

áreas sob regime de servidão florestal ou ambiental (art. 10, § 1º, II, “d”) ; as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração (art. 10, § 1º, II, “e”) ; as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público (art. 10, § 1º, II, “f”).

Da mesma forma como na exclusão dos valores das benfeitorias para a apuração do ITR, aqui o legislador exclui as áreas que guardam relação com utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e com a preservação do meio ambiente, incentivando ambas as práticas, tendo em vista serem requisitos para o cumprimento da função social da propriedade rural nos termos do art. 186, II, da Constituição Federal.

### **3.3.2.2. Alíquotas do ITR**

O já mencionado art. 153, § 4º, da Constituição Federal determina a progressividade das alíquotas do ITR no sentido de desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas.

Ao regular a referida progressividade, a Lei n. 9.393/96 adotou a progressividade das alíquotas em relação à dimensão do imóvel, ou seja, quanto maior o imóvel rural, maior a alíquota incidente. Por outro lado, estabeleceu a regressividade relacionada ao grau de utilização do imóvel, quanto maior o grau de utilização, menor a alíquota aplicável.

Para se determinar o grau de utilização, em primeiro lugar deve-se determinar a área aproveitável do imóvel nos termos do art. 10, IV, Lei n. 9.393/96, que consiste na área passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola e florestal, subtraídas as áreas constantes do art. 10, II, da Lei n. 9.393/96 e as áreas ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias.

Em segundo lugar, tem de se determinar a área efetivamente utilizada, considerada aquela que no ano anterior tenha: sido plantada com produtos vegetais (art. 10, V, “a”); servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária (art. 10, V, “b”); sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de

rendimento por produto e a legislação ambiental (art. 10, V, “c”); servido para exploração de atividades granjeira e aquícola (art. 10, V, “d”); sido o objeto de implantação de projeto técnico (art. 10, V, “e”).

Por último, basta estabelecer a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável, conforme o inciso VI do art. 10 da Lei n. 9.393/96.

Assim o valor do imposto é apurado aplicando-se, nos termos do art. 11 da lei 9.393/96, ao Valor da Terra Nua tributável – VTNT a alíquota correspondente.

Do anexo da referida lei consta tabela com as alíquotas aplicáveis levando em conta a dimensão dos imóveis e o grau de utilização das terras:

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU ( EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

### 3.3.3. Considerações finais

O combate à propriedade improdutiva por meio da tributação, previsto no art. 153, § 4º, da Constituição é apenas uma das formas de que o Estado dispõe para promover a função social da propriedade rural. No Capítulo III – Da Política Agrícola e Funerária e Da Reforma Agrária, do Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira, o constituinte previu alguns mecanismos para atingir este escopo.

O art. 184 da Constituição Federal prevê mesmo a possibilidade de desapropriação por interesse social, para fins de reforma agrária. A União tem o poder de desapropriar o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social.

Por outro lado, o art. 185 declara serem insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária a pequena e média propriedade rural, de acordo com a lei, desde que seu proprietário não possua outro imóvel, bem como a propriedade produtiva. Trata-se, portanto, de norma que beneficia a propriedade produtiva, incentivando sua prática.

Vê-se, portanto, que o constituinte municiou o ordenamento jurídico com mecanismos diversos para direta (por meio da desapropriação para fins de reforma agrária) ou indiretamente (por meio da utilização extrafiscal da tributação) intervir na ordem econômica e promover a função social da propriedade rural, valor também constitucionalmente consagrado.

Assim, como bem observa Anderson (2009, p. 20), embora o Estado pudesse simplesmente tomar a propriedade daquele proprietário que não a esteja conferindo uma finalidade produtiva:

Pelo contrário, o constituinte preferiu aplicar técnica de desestímulo à propriedade improdutiva, portanto, forma indireta e não sub-rogatória de intervenção, que partir diretamente para o instituto da desapropriação por interesse social (artigo 184, CF/88), muito mais dramático e de conseqüências sociais nem sempre desejáveis, a depender do contexto em que aplicada. Muito mais coerente com a ordem constitucional é estimular a conversão da propriedade improdutiva em produtiva, através da técnica de tributação progressiva<sup>123</sup>

Em consonância com o Estado Democrático de Direito, o constituinte estimula o cidadão a tomar para si as pautas das políticas públicas. Isto é, no caso da produtividade agrária, normas promocionais que incentivem a realização da função social da propriedade se coadunam mais propriamente ao princípio da proporcionalidade.

---

<sup>123</sup> ANDERSON, Rogério Oliveira, *op. cit.*, p. 20.

## Conclusão

Há muito se reconhece que os princípios jurídicos deixaram de ser meras normas programáticas e passaram a irradiar sua normatividade para todo o ordenamento jurídico, como verdadeiras normas que são, tornando-se base do Estado constitucional contemporâneo.

No entanto, são normas de espécie diferente das regras, pois, dentre outros aspectos, enquanto um conflito de regras resolve-se no âmbito da validade, uma colisão entre princípios divergentes reclama uma solução diversa, baseada na ponderação de cada um ante os dados concretos do problema. Isto é, regras conflitantes levam à noção de que uma delas não é válida, ao contrário em um choque entre princípios ambos permanecem válidos, porém de acordo com o peso que tiverem ante as circunstâncias fáticas presentes determinar-se-á aquele que deve prevalecer. Isto não implica dizer que o outro passará a não valer. Todos continuam a valer e a gerar seus efeitos no ordenamento jurídico. Os princípios são normas que reclamam o máximo de efetivação, o que tem de ser analisado em virtude do caso concreto.

O constitucionalismo moderno flagrantemente influenciado por essa noção dos princípios jurídicos como normas. Assim, vários estão consagrados no texto constitucional, consubstanciando ora garantias ao indivíduo, ora meios de se alcançar valores igualmente prestigiados pelo ordenamento constitucional.

É como garantia aos indivíduos que se afiguram o princípios jurídicos do direito tributário. Via de regra, buscam estabelecer limites a atividade estatal de tributar, frear a sanha arrecadatória do fisco. Determinam uma série de normas a serem observadas pelos entes tributantes que evitam que os contribuintes fiquem completamente desamparados diante do Estado.

Uma dessas garantias é representada pelo princípio do não-confisco, segundo o qual o tributo não pode ser usado com efeito confiscatório. A exação não pode gravar tão onerosamente o patrimônio (ou renda) do indivíduo a ponto de lhe retirar o bem tributado, sob pena de violação deste princípio. Mais do que isso representaria uma contradição, tendo em vista ser, em tese, a função da atividade tributária arrecadar recursos para prover o Estado de

meios para exercer suas funções, dentre elas a de garantir o direito de propriedade, não se pode admitir que um tributo o destrua.

É claro que este direito de propriedade não é o mesmo de outrora, absoluto, intocável. Continua, como não poderia deixar de ser, oponível a terceiros, mas sofre limitações e restrições, uma delas representada pela própria tributação.

Outra ressalva à propriedade que a Constituição de 1988 estabeleceu foi a função social da propriedade. O detentor da propriedade deve fazer com que ela atinja seus fins sociais. Na propriedade rural, esta função social é delimitada com mais clareza: o imóvel tem de produzir, pois é considerado não mero bem patrimonial, mas um bem de produção; deve utilizar com responsabilidade os recursos naturais e preservar o meio ambiente; e efetuar sua produção de acordo com as leis trabalhistas, promovendo o bem estar de trabalhadores e proprietários.

Com relação à política agrícola para promover a função social da propriedade rural, o constituinte estabeleceu alguns mecanismos. Dentre estes, o imposto territorial rural (ITR), que tem o precípuo escopo de desestimular a manutenção da propriedade rural improdutiva. A norma tributária passa a ter a finalidade fiscal em segundo plano, servindo principalmente de mecanismo incentivador para estimular um comportamento desejado. Isto é, a norma tem uma utilidade extrafiscal.

O ITR, autorizado constitucionalmente, vale-se de alíquotas progressivas estabelecidas segundo o tamanho do imóvel rural e o grau de utilização da terra. Por um lado quanto maior o imóvel, maior a alíquota; e por outro, quanto maior o grau de utilização da terra menor a alíquota. Podendo chegar a 20% do valor do imóvel, o ITR a primeira vista poderia representar uma violação ao princípio do não-confisco – afinal de contas, ao incidir em 5 anos neste mesmo patamar, o tributo teria levado valor correspondente à integralidade do bem.

A despeito de sua função extrafiscal, o ITR é, antes de mais nada, tributo, logo encerra em si uma carga de fiscalidade, estando, pois, sujeito a todos os princípios e limitações ao poder de tributar. Dizer que aos tributos extrafiscais não se aplicam tais limites seria assistemático, pois, como visto, não há o extrafiscal dissociado do fiscal. Além disso,

seria temerário, porque daria ao Estado um caminho livre para arbitrariedades fiscais encobertas sob o pretexto da extrafiscalidade.

Portanto é inegável a exigibilidade de observância do princípio do não-confisco pelos tributos extrafiscais, dentre eles o ITR. No entanto, o referido princípio tem de ser aplicado de maneira mais branda, ou seja, deve permitir marcar de forma mais gravosa o patrimônio tributado, no caso do ITR a propriedade rural. Caso assim não se entenda, praticamente se retira toda a eficiência da utilização extrafiscal da exação.

A Constituição Federal previu o combate à propriedade improdutiva por meios diversos: diretamente, por meio da desapropriação por interesse social para fins de reforma agrária (art. 184); indiretamente, por meio da progressividade da alíquota do ITR (art. 153, § 4º, I). Assim, não implica em inconstitucionalidade por violação ao princípio do não-confisco a progressividade das alíquotas do ITR.

Explica-se: as alíquotas progressivas do ITR não implicam a aniquilação da propriedade. O constituinte previu uma técnica que desestimula a propriedade improdutiva, uma alternativa ao instituto da desapropriação, que estabelece a direta expropriação da propriedade do indivíduo. Dessa forma, o Estado incentiva o contribuinte a cumprir de forma voluntária o que determina a função social da propriedade.

Por conseguinte, a progressividade do ITR está em consonância com o princípio da proporcionalidade, conquanto tem por objetivo promover um fim constitucionalmente consagrado (a função social da propriedade rural) por um meio claramente menos gravoso ao particular, quando comparado às alternativas.

## Referências Bibliográficas

ALENCAR, Francisco Tadeu Barbosa de. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar: um olhar crítico sobre a capacidade contributiva e suas implicações com a igualdade e a vedação do confisco*. In: Temas atuais de Direito Tributário, Volume I, org. Raymundo Juliano Rego Feitosa e Mary Elbe Queiroz. Recife: ESAF, 2003.

ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ALEXY, Robert. Sobre a Estrutura dos Princípios Jurídicos. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte: ABRADT, v. 3, jan./jun. 2005.

ANDERSON, Rogério Oliveira. *Tributação no imóvel rural*. Goiânia: Universidade Federal de Goiás, 2009.

BALBINO, Juliana Lamego. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário Brasileiro*. Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos, 2007, p. 37. Disponível em: <http://www.mcampos.br/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/julianalamegobalbinooprincipio naoconfiscodireitotributariobrasileiro.pdf>. Acessado em: 15/06/2011.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não-confisco*. 3ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 24. ed., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acessado em: 27 de maio de 2011.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm). Acessado em 27 de maio de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 679.173/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 18/10/2007, p. 267.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1112646/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009

CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *O Imposto Territorial Rural e a Função Social da Propriedade: doutrina, prática e jurisprudência*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. *Princípios constitucionais tributários*. Porto Alegre, RS: Sérgio Antonio Fabris, 2006.

Dicionário Michaelis. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=confiscar>. Acessado em 19/06/2011.

DINIZ, Silvia. *A utilização extrafiscal dos tributos*. Disponível em: [http://www.professorsabbag.com.br/index.php?local=Conteudo&menu=Menu\\_2&mid=172](http://www.professorsabbag.com.br/index.php?local=Conteudo&menu=Menu_2&mid=172) Acesso em: 15 de junho 2011.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos humanos fundamentais*. 11. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva 2009.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: S A Fabris, 1986.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MIRANDA, Maria Cristina S. *Poder de Tributar do Estado e as Liminares em Mandado de Segurança*. In: Temas atuais de Direito Tributário, Volume II, org. Raymundo Juliano Rego Feitosa e Mary Elbe Queiroz. Recife: ESAF, 2003;

NUNES, Ayrton Jose Motta. *Princípios constitucionais tributários e a função social dos tributos*. Brasília, 2002.

PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

POTIGUAR, Alex Lobato. *Igualdade e direito tributário*. Universidade de Brasília, [2010 ou 2011]. No prelo.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. volume III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.