A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA PEC 140/2015 QUE PROPÕE O REESTABELECIMENTO DA CPMF

Felipe Nascimento de Oliveira*

RESUMO: O presente trabalho pretende fazer uma análise da constitucionalidade do retorno da CPMF ao ordenamento jurídico. Para tanto, por meio de estudo da doutrina e da legislação, foi feita uma análise do tributo, definida sua natureza jurídica, vantagens e desvantagens de sua instituição, bem como apurando ainda sua função extrafiscal, qual seja, de instrumento hábil no combate à sonegação fiscal. Definida sua natureza jurídica como sendo de imposto, foi possível identificar sua sujeição ao Princípio da Capacidade Contributiva. De tal sorte, concluiu o trabalho que a PEC 140/2015 que propõe o retorno da CPMF é inconstitucional, pois, ofensiva ao referido princípio, devendo ser afastada do ordenamento jurídico por meio do controle de constitucionalidade em sua forma preventiva. Assim, o exposto, o retorno da CPMF ao Sistema Tributário Nacional somente se faz possível se pensado num contexto de reforma tributária.

PALAVRAS-CHAVE: CPMF, Natureza Jurídica, Vantagens, Desvantagens, Sonegação Fiscal, Princípio da Capacidade Contributiva, Inconstitucionalidade.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por terma a análise da constitucionalidade da PEC 140/2015, a qual prevê a recriação da CPMF – Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira.

A CPMF é polêmica e surgiu com a criação do IPMF em 1993, o qual era um imposto de caráter provisório, cuja a arrecadação seria revertida em favor da seguridade social e que incidia sobre as movimentações financeiras.

Posteriormente, seu nome foi substituído por CPMF – Contribuição

* Advogado, Pós-graduado em Direito Constitucional pela Escola Judicial do Estado de Sergipe (Ejuse).

Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira e tantas foram as prorrogações, que o que nasceu para ser provisório perdurou no Sistema Tributário Nacional até o ano de 2007.

Adormecido estava o referido tributo até o corrente ano, quando o Governo Federal encaminhou proposta de Emenda à Constituição (PEC 140/2015), a qual pretende reviver o tributo.

É certo, que o referido tributo é questionável, pois, criado originalmente com destinação para o financiamento da previdência social, em caráter provisório, acabou sendo prorrogado por diversas vezes.

O objetivo principal deste trabalho é investigar a Constitucionalidade ou não da PEC nº 140/2015, apresentada em setembro passado como parte do pacote de medidas do chamado "ajuste fiscal", a qual pretende acrescer o art. 90 – A aos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir, novamente, a CPMF no Ordenamento Jurídico pátrio.

Mostrou-se necessário o enfrentamento do tema, pois, com o atual cenário de crise, onde o Governo Federal busca de toda forma fontes para custear as atividades do Estado e reduzir o déficit nas finanças públicas.

2 ASPECTOS GERAIS DA CPMF

2.1 CONCEITUAÇÃO E HISTÓRICO DA CPMF

A sigla CPMF significa Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, tributo cobrado em razão de movimentações financeiras, realizadas por via bancária, quer por pessoa jurídica, quer por pessoa física.

A CPMF foi pensada no Brasil pelo economista Marcos Cintra, o qual idealizou um imposto único que incidisse diretamente sobre as movimentações financeiras, objetivando a redução na sonegação fiscal, o aumento do poder de compra contribuinte e ainda em uma redução nos custos das empresas, que poderia ser revertido na criação de novos postos de trabalho.

Não muito depois, o Congresso Nacional se "apropriou" da ideia original e a distorceu, promulgando a Emenda Constitucional de nº 3/1993, a qual autorizava a criação de uma nova espécie tributária, qual

seja, o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e Créditos e de Direitos de Natureza Financeira, antigo IPMF, o qual foi inserido no ordenamento jurídico pátrio pela Lei Complementar de nº 77/1993.

Passado mais algum tempo, com o advento da Lei Federal nº 9.311/1996, o IPMF foi substituído pela CPMF, fundamentada na Emenda Constitucional nº 12 agosto de 1996, a qual acresceu ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, na Constituição Federal, o artigo 74.

O intuito, da referida mudança era de driblar a disposição constante do artigo 167, IV, da Constituição Federal, que assim dispõe:

> Art. 167. São Vedados:
> (...)
> IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvada a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

A referida Emenda Constitucional estabeleceu, em princípio, que o prazo de cobrança da CPMF não poderia superar a 2 (dois) anos e que sua alíquota não poderia ultrapassar a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), bem como que os recursos obtidos pela arrecadação desta deveriam ser dirigidos, em sua totalidade, ao Fundo Nacional de Saúde.

Ocorre que a despeito de possuir caráter provisório, conforme demonstrado, a eficácia da CPMF foi sendo prorrogada no tempo, somente sendo extinta do ordenamento jurídico pátrio em setembro de 2007.

Quando finalmente parecia superado tal tributo, o Governo Federal, em 22 de setembro deste ano, apresentou ao Congresso Nacional Proposta

de Emenda à Constituição Federal (PEC 140), manejada pelo Executivo Federal para arrecadar recursos para os cofres públicos durante o período previsto de sua vigência, caso aprovada.

A referida proposta de Emenda à Constituição tem por objetivo acrescer o art. 90-A ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o qual terá a seguinte redação, caso aprovada seja:

> Art. 90-A. A contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, previstas nos arts. 74, 75, 84, 85 e 90 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e instituída pela Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, será cobrada até 31 de dezembro de 2019.
> § 1º A alíquota da contribuição de que trata o caput será de 0,20% (vinte centésimos por cento).
> § 2º O Produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo, no período estabelecido no caput, será destinado ao custeio da previdência social, no âmbito da União, e não integrará a base de cálculo da Receita Corrente Líquida.
> § 3º Fica restaurada, no que não for contrário ao disposto neste artigo, a vigência da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e de suas alterações.

Do pretenso texto legal, ora transcrito, foram extraídas perceber diversas e valiosas informações. Primeiro, observou-se que ao acrescer o referido dispositivo legal ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias foi conferida, em verdade, nova vigência a Lei nº 9.311 de 1996.

Em segundo lugar, constatou-se que houve alteração da destinação dos recursos provenientes da arrecadação da CPMF, já que agora o produto será destinado à previdência social e não mais à saúde, como ocorreu outrora.

É fato que a nova proposição da CPMF não implica em criação de novo e estranho tributo ao Sistema Tributário Nacional, vez que, a mesma já integrou o nosso ordenamento jurídico.

Contudo, não se pode deixar de observar que o referido tributo tem em sua origem, caráter de provisoriedade, não sendo fácil justificar seu

retorno, mormente pelas razões lançadas pelo Governo Federal.

O Brasil, como sabido, enfrenta atualmente uma crise econômica a qual tem como sintomas, a retração da economia e a incerteza de mercado. Aliada à crise econômica, também vivemos uma crise política aquecida pelos constantes escândalos de corrupção.

Nesse cenário tenebroso, o Governo Federal tenta justificar a instituição da CPMF pelo significativo aumento das despesas com a Previdência Social e benefícios que delas decorrem.

Entretanto, discute-se se este é ou não o real motivo para instituir a CPMF atualmente, pois, ainda que com destinação específica, a aludida "contribuição" foi no passado e será, caso aprovada, uma importante e considerável fonte de custeio para a União, tendo em vista que esta foi o imposto eficaz no que cinge à inexpressiva sonegação.

A expectativa de arrecadação com a CPMF é de quarenta bilhões de reais, durante os três anos de vigência previstos, ao passo em que o déficit previdenciário já é superior a este numerário, não é crível que se queira instituir a CPMF como fonte de salvação para a falta de recurso para custeio da previdência.

Deve-se ter em mente, que a CPMF tem período certo de vigência, pois, provisória. Então, sabendo-se que esta, por si só, não resolverá o déficit previdenciário já existente e o qual tende a aumentar nos anos que se seguem, pretenderá o Governo Federal prorrogar sua vigência após 31 de dezembro de 2019 e torná-la um tributo permanente?

Não parece ser esta uma medida adequada. Ora, na própria exposição dos motivos determinantes para a inclusão do art. 90 – A, da ADCT, na Constituição Federal se reconhece que mesmo que a economia volte a crescer, esta dificilmente deixará o déficit previdenciário abaixo dos R$ 30 bilhões (trinta bilhões) até 2019.

Na prática, está sendo proposta uma medida paliativa com condão meramente arrecadatório para custear um orçamento que não se sustenta.

Contudo, apesar dos aspectos negativos da CPMF, esta também possui suas vantagens, as quais restaram evidenciadas durante o período em que vigeu, não podendo ser desprezadas, ante a sua relevância.

Há quem sustente, inclusive, que as características positivas da CPMF são capazes de justificar o seu retorno, não por conta de seu potencial arrecadatório, mas pela sua eficiência no combate à sonegação fiscal, este que ainda se mostra um problema de difícil solução no Brasil.

2.2 NATUREZA JURÍDICA DA CPMF

A natureza jurídica da CPMF é matéria de extrema relevância, sobre a qual o trabalho se aprofundou, sobretudo por trazer implicações práticas capazes de gerar entendimentos diversos quanto à sua compatibilidade com o sistema constitucional por nós adotado e ainda quanto à sua sujeição aos princípios constitucionais implícitos ou expressos.

Como mencionado anteriormente, o referido tributo surgiu, a princípio com o nome de Imposto Provisório Sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos de Natureza Financeira, somente sendo substituído pela CPMF em agosto de 1996.

Parece que a mudança de nome não passou de mera manobra legislativa, para tentar driblar a disposição constante do artigo 167, IV, da Constituição Federal, que assim dispõe:

> Art. 167. São Vedados:
> (...)
> IV – a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvada a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Pretendia o legislador, afastar a latente ofensa à Constituição Federal no que toca à impossibilidade de vinculação da receita de impostos, com a simples permuta do nome Imposto, pela nomenclatura Contribuição.

Entretanto, em se tratando de espécies tributárias, quem define a sua natureza jurídica do tributo é o seu fato gerador. No caso da CPMF é movimentação financeira, sem que para isso concorra qualquer atividade do Estado, característica esta, inerente aos impostos.

Nesse sentido, leciona Kiyoshi Harada em seu artigo intitulado

natureza Jurídica da CPMF e o Princípio da Anterioridade (2001):

> Não há dúvida, pois, tratar-se de imposto, apesar da equivocada denominação de contribuição. Pudesse a denominação formal alterar a substância do tributo ou a espécie tributária, de nada adiantaria a rígida discriminação constitucional de impostos para preservação do princípio federativo. Inúmeros outros impostos poderiam ser criados pelas três entidades políticas com diferentes denominações, destruindo a garantia constitucional do cidadão de não se submeter senão aos impostos nominados ou àqueles decretados no exercício da competência residual da União, além dos extraordinários no caso de guerra externa ou sua iminência.

Enquanto imposto, a CPMF estaria sujeita a todos os princípios constitucionais que são aplicáveis à espécie, dentre os quais podemos destacar o Princípio da Anterioridade e o Princípio da Capacidade Contributiva. Este último, de tamanha relevância que será abordado em capítulo próprio.

No caso, parece gritante que a CPMF é imposto e não, Contribuição, tendo em vista a destinação do produto da sua arrecadação, bem como o fato de não estar associada a qualquer atividade do Estado.

Note-se que realmente no caso da CPMF, não há qualquer vinculação à atuação estatal, se caracterizando assim imposto, nos termos do artigo 16 do Código Tributário Nacional e como tal, deve se sujeitar a todas as normas a estes aplicáveis.

Do exposto concluímos que estamos diante de um verdadeiro imposto, ainda que a sua receita seja vinculada, aspecto que ao nosso sentir implica em flagrante inconstitucionalidade por afrontar ao já citado artigo 167, IV, da Constituição Federal de 1988.

Ademais, veremos adiante que a CPMF é dotada também de função extrafiscal, típica dos impostos, conforme lição que se extrai do art. 153, § 1º, da Constituição Federal. Vejamos:

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> I – importação de produtos estrangeiros;

> II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
> III – rendas e proventos de qualquer natureza;
> IV – produtos industrializados;
> V – operação de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
> VI – propriedade territorial rural;
> VII – grandes fortunas, nos termos da lei complementar.
> §1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

2.3 DESVANTAGENS E VANTAGENS DA INSTITUIÇÃO DA CPMF

Embora possua destinação certa para sua receita e a responsabilidade pelo seu recolhimento seja das instituições bancárias, o que reduz custos de operacionalização, também apresenta desvantagens.

A primeira delas é a sua cumulatividade, ou seja, a capacidade que a CPMF possui de incidir diversas vezes sobre o mesmo recurso financeiro ou sobre a cadeia produtiva, já que o seu fato gerador é a movimentação financeira.

Essa cumulatividade é preocupante, pois, não se pode conceber uma carga tributária elevada ao ponto de desestimular a atividade empresarial, geradora de emprego e renda.

Outro problema enfrentado é o fato da CPMF ter surgido como tributo provisório e que sabidamente se perpetuou no Sistema Tributário Nacional.

Hoje, se tem a nítida impressão de que corremos o mesmo risco do passado de perpetuação da CPMF, tendo em vista a PEC 140 propõe sua instituição por período certo, para amenizar o déficit previdenciário, mas já ciente de que este tende a aumentar nos anos que se seguem.

Assim, o retorno desta espécie tributária, pretendido atualmente pelo Governo Federal, na forma como sustentado, além de não resolver o déficit previdenciário, implicaria em mais uma elevação da já sufocante e exaustiva carga tributária.

De tal sorte, uma vez vigente a CPMF, corre-se o grande risco da elevação da carga tributária reduzir ainda mais o poder aquisitivo do trabalhador brasileiro.

Note-se ainda, que a CPMF tributa com alíquota única todos os contribuintes, deixando de observar a disposição constitucional que assegura que os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Ao proceder desta forma, cobrando do assalariado a mesma alíquota que é cobrada de um abastado empresário, incorre mais uma vez, a CPMF, em ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Apesar das desvantagens apontadas, a CPMF também possui atributos que lhes são bastante favoráveis.

O primeiro deles consiste em seu baixíssimo custo operacional, já que a lei atribui a reponsabilidade tributária às instituições financeiras, o que facilita a fiscalização e arrecadação, bem como no fato desta atingir um vasto número de contribuintes.

Ora, o Estado não precisa montar uma estrutura física para arrecadação deste tributo, tão pouco preocupar-se com a qualificação de profissionais para arrecadar e fiscalizar o adimplemento de tal imposto.

Como dito, a própria instituição financeira ao intermediar uma determinada movimentação de valores deverá reter os valores correspondentes à alíquota da CPMF, repassando tais informações à Secretaria da Receita Federal.

Além de tal fato, como possui como fato gerador as movimentações financeiras, a CPMF é capaz de minimizar consideravelmente a sonegação fiscal, pois, todo aquele que realizar movimentação bancária terá o imposto recolhido na fonte, o que implicará em uma maior possibilidade de confrontar as movimentações financeiras do contribuinte com suas declarações de imposto de renda, quer seja pessoa física quer seja pessoa jurídica.

É por atingir diretamente as operações financeiras, esse imposto alcança inclusive, aos que desenvolvem atividade informal, pois, ainda que se esquivem de pagar outros tributos, tal como o Imposto de Renda, não terão como deixar de pagar a CPMF.

2.5 DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL DA CPMF

Os tributos possuem uma finalidade precípua, qual seja, assegurar ao Estado recursos bastantes para a manutenção de suas atividades e prestação dos serviços públicos, sempre observando os princípios que regem e limitam o Direito de Tributar, essa é a chamada função fiscal (arrecadatória) do tributo.

Ocorre que esta é apenas uma das funções que podem ser desempenhadas por um dado tributo. Existe outra e não menos importante, denominada função extrafiscal.

Não podemos esquecer que a extrafiscalidade, vem se mostrando um excelente instrumento a serviço do Estado, seja por inibir condutas indesejáveis, seja por estimular condutas desejadas.

Nesse sentido apregoa Nicole Scassiotta Neves, em seu artigo *O princípio da capacidade contributiva e sua concretização*:

> A extrafiscalidade, então, não estaria relacionada com o fim último dos demais tributos fiscais que é o custeio das despesas públicas com o objetivo de manter a ordem da sociedade e sua organização. Assim, a extrafiscalidade é um instrumento reconhecido pelo ordenamento para estimular ou desestimular comportamentos, em consonância com os objetivos constitucionais.

No caso da CPMF, frise-se que muito mais do que arrecadar recursos para a mantença do Estado, a CPMF, de forma reflexa serviu ao longo do tempo em que possuiu eficácia como um importante instrumento de fiscalização e controle de outras espécies tributárias.

De forma mais clara, a CPMF torna possível o confrontamento entre as informações prestadas pelo contribuinte quando da Declaração Anual do Imposto de Renda e os valores que este movimenta, por exemplo.

De sorte que, é instrumento hábil, simples e de baixo custo operacional, capaz de inibir e ainda de ajudar na detecção da ocorrência de sonegação fiscal, por meio de cruzamento de dados.

Destaque-se que pouco interessa a alíquota. Existindo a CPMF ela é capaz de ajudar de forma crucial no combate à sonegação fiscal, dada a sua ampla capacidade de atingir uma infinidade de contribuintes.

3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ENQUANTO PRINCÍPIO INFORMADOR DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, §1º, prevê:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> (...)
> § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Sobre o tema, comentar Dirley da Cunha Júnior (2015, p. 1020):

> O princípio da capacidade contributiva é aquele em virtude do qual o contribuinte deve ser onerado na conformidade de seus haveres. (...) Ressalte-se que a capacidade contributiva é objetiva, e não subjetiva. Isso significa que, na tributação, o que se leva em conta são as manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, automóvel, etc.) e não as condições econômicas reais de cada contribuinte. Pouco importa que esse contribuinte seja pobre. O que importa é que ele tem um imóvel (para suportar o IPTU ou ITR), um automóvel (para suportar o IPVA).

Yves Gandra (1989) observa que o legislador se equivocou ao utilizar a expressão capacidade econômica no parágrafo primeiro, quando em verdade, queria utilizar-se da expressão contributiva, que embora possuam semelhança, não devem ser confundidas:

> À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição.

Enquanto a capacidade contributiva está relacionada à capacidade do contribuinte de suportar o tributo decorrente de uma obrigação tributária, a capacidade econômica refere-se à aparência de potencial econômico, sem, contudo, haver a existência de uma relação jurídico-tributária.

Superada essa questão doutrinária, podemos concluir que o Princípio da Capacidade Contributiva, orienta que os contribuintes devem arcar com impostos de forma proporcional aos seus haveres.

Assim, tal princípio, embora dotado de elevado grau de abstração e generalidade é de importância singular, pois, busca fomentar a igualdade material na seara tributária.

Dada sua importância, até mesmo a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1879, previa que o custeio das atividades do Estado deveria observar a capacidade de cada indivíduo, senão, vejamos:

> Artigo. 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Diga-se de passagem, este é um dos poucos princípios informadores do direito tributário constantes da Constituição da República e possui função estruturante no Sistema Tributário.

No que cinge à sua eficácia jurídica, surgem duas correntes. A primeira sustenta que a Capacidade Contributiva é norma de conteúdo programático, razão pela qual, não possui força vinculante, servindo, tão somente, para avaliar eventual inconstitucionalidade de lei instituidora de impostos.

Este entendimento, não nos parece razoável, pois, se legislador constituinte originário fez constar tal princípio de disposição expressa de norma constitucional, por certo o fez de forma proposital e desejada,

objetivando atingir os ideais de uma nação solidária.

Note-se que, ainda que programática fosse, tal norma poderia ser enfrentada como simples recomendação. Dela se extrai uma norma programática de eficácia positiva, da qual advém preceitos que devem ser aplicados de forma categórica.

Ainda que entendamos que a disposição constante do art. 145, §1º, da Constituição Federal é, em verdade, uma norma de conteúdo programático, não podemos renegar o seu caráter informador e incidência no ordenamento jurídico, sobretudo nos Sistema Tributário Nacional, somente sendo possível não observá-lo, quando o for impossível na hipótese.

Embora, expressamente mencione que esta orientação incide sobre os impostos, modernamente não faz sentido entender que o Princípio da Capacidade Contributiva não deva incidir sobre as demais espécies tributárias.

O que não se pode deixar de observar é que por si só, conceituar a capacidade administrativa de forma técnica não é tarefa fácil, sendo preferível deixar de elaborar tal conceito.

É importante termos em mente que embora esta capacidade implica na possibilidade individual de cada cidadão em contribuir para a manutenção das atividades do Estado, não é fácil definir no caso concreto o *quantum* que cada um é capaz de suportar.

Ademais, não podemos nos deixar cair num subjetivismo exacerbado, que por certo tornaria tal Princípio imprestável, o que por certo ofenderia aos valores constantes da Constituição Federal que assegura à igualdade material aos seus subordinados.

Nesse sentido, segue Marco Greco (2006):

> No texto da CF/88, a capacidade contributiva assume importância e caráter muito mais relevante do que anteriormente se lhe reconhecia. A capacidade contributiva é verdadeiro "princípio" informador do Sistema Tributário como um todo. É diretriz positiva da sua conformação. Neste sentido, por dizer respeito à composição estrutural do sistema, sua aplicação se dá antes mesmo da aplicação do princípio da igualdade tributária que,

> aliás, se apresenta como uma "limitação" (negativa) ao poder de tributar (CF/88, artigo 150, II).

Problema decorrente da inquestionável incidência do Princípio da Capacidade Contributiva no Sistema Tributário Pátrio é a identificação da capacidade contributiva, a qual deve ser feita, sempre que possível no caso concreto.

4 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CPMF À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conforme já exposto o Princípio da Capacidade Contributiva se aplica a todas as espécies tributárias, embora a Constituição Federal de 1988 mencione que sua aplicação é devida aos impostos.

Nesse sentido, Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2009, p. 56):

> Vimos que o texto constitucional, em termos expressos, só determina a obrigação de observância do princípio da capacidade contributiva para os impostos. Mas, dado o seu caráter genérico, entendemos que, embora somente expresso para os impostos, o princípio da capacidade contributiva deve ser observado, também, para outros tributos, obedecendo, todavia, as peculiaridades de cada espécie.

Ainda assim, restou demonstrado no presente trabalho que a CPMF, ainda que dotada do nome contribuição, constitui-se um verdadeiro imposto, já que o seu fato gerador não está ligado a qualquer atividade estatal.

Nesse toar, ilustra Micaela Dutra (2008), em seu artigo *A Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva aos Tributos no Sistema Tributário Nacional*:

> Os impostos, por serem tributos não vinculados à atividade estatal, podem ser balizados pela capacidade contributiva em sua máxima extensão, pois se impõe a eles não apenas o respeito aos

> limites inferior (mínimo existencial) e superior (confisco), como, também, é possível, ao estabelecer sua hipótese de incidência, escolher índices que apontam para a existência de capacidade contributiva que são: a renda, o patrimônio e o consumo.

Logo, conclui-se que a CPMF está sujeita ao Princípio da Capacidade Contributiva, razão pela qual, resta superada esta questão e passaremos a análise da ofensa ou não ao aludido Princípio com a propositura da PEC 140, a qual está em trâmite no Congresso Nacional.

Para tanto, observamos num primeiro momento que a carga tributária brasileira da forma como posta por si só, já extrapola os limites do razoável, tendo em vista que sacrifica o mínimo existencial de parcela significativa da sociedade.

Quanto ao princípio em comento, este se constitui como uma verdadeira garantia constitucional do administrado frente às ações do Estado, de sorte que negar-lhe eficácia é a mesma coisa que reconhecer a possibilidade de tributar com efeito de confisco, o que repudiado pela Constituição da República de 1988.

Nessa linha de raciocínio leciona Gabriel Antônio de Moraes Vieira (2013):

> Percebe-se que, excluindo a capacidade contributiva, o contribuinte ficará ao alvedrio do legislador ou do Executivo, que poderão fixar alíquotas das mais variadas formas, de maneira desordenada e descontrolada. Adverte-se que a inobservância da capacidade contributiva poderá gerar uma norma com flagrante efeito confiscatório, uma vez que irá atingir o contribuinte de forma exacerbada.

De tal sorte, o Princípio da Capacidade Contributiva é um verdadeiro limite ao Poder de Tributar, e, por tal razão, é uma Garantia Fundamental do indivíduo, a despeito de não estar elencada no artigo 5º, da Constituição Federal, que afasta do ordenamento jurídico pátrio a possibilidade de utilização da tributação com efeito confiscatório.

Assim, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva, deve

ser aplicado da forma mais ampla possível, mormente quando este salvaguarda um direito de ordem nitidamente fundamental.

Sobre a existência de Direitos Fundamentais além do art. 5º, da CF, nos ensina Bernardo Gonçalves Fernandes (2013, p. 359):

> A Constituição de 1988 elenca um rol de direitos fundamentais notadamente em seu artigo 5º, sem, contudo, como já discutimos, criar impedimentos para existam outros direitos fundamentais para além desse dispositivo normativo.

Enquanto direito fundamental, à observância ao Princípio da Capacidade Contributiva se revela uma cláusula pétrea, ainda que não elencada no art. 60, § 4º, da Constituição Federal.

De modo reverso, a eventual inobservância do festejado princípio implica em retrocesso, sendo que este é proibido, já que estamos diante de direitos fundamentais, como ilustra Dirley da Cunha Júnior (2015, p. 507):

> Proibição do retrocesso – Sendo os direitos fundamentais o resultado de um processo evolutivo, marcado por lutas e conquistas em prol da afirmação de posições jurídicas concretizadoras da dignidade da pessoa humana, uma vez reconhecidos, não podem ser suprimidos, ou abolidos, ou enfraquecidos. Milita em seu favor a proteção da proibição de retrocesso.

Não é demais ressaltar, que vedação ao retrocesso não se limita ao retrocesso social, mas também preconiza a proteção a toda e qualquer garantia fundamental, tal como a aqui elencada.

Há uma limitação material ao poder de reforma constitucional ante a relevância da matéria, por força de mandamento insculpido na Própria Constituição Federal.

Assim, qualquer projeto de emenda à Constituição Federal que promova a instituição de tributo em flagrante ofensa ao Princípio Constitucional expresso da Capacidade Contributiva, implica em flagrante de inconstitucionalidade por ofensa à cláusula pétrea e deve ser afastado do ordenamento jurídico.

Ilustra Dirley da Cunha Júnior (2015, p. 206):

> Nesse sentido, cumpre esclarecer que as limitações materiais não vedam a alteração ou reforma das matérias que visam proteger, mas sim a supressão total ou parcial delas, assegurando seu conteúdo mínimo. Tais limitações consagram na Constituição um *núcleo material irredutível,* que consiste num núcleo de matérias cujo conteúdo mínimo é irreformável. Isto é, a matéria não está imune a reformas; mas está protegida em seu conteúdo mínimo que não pode ser reduzido pela emenda. Ora, é induvidoso que uma emenda constitucional pode reformar o catálogo dos direitos e garantias fundamentais para acrescentar ao texto constitucional novos direitos (por exemplo, o *direito social à moradia*, que foi acrescentado ao art. 6º pela EC nº 26/2000) e *novas garantias* (por exemplo, a *garantia da razoável duração do processo*, que foi inserida, como inciso LXXVIII, ao art. 5º pela EC nº 45/2004). A própria lei pode ampliar o conteúdo dos direitos e garantias constitucionais, porém jamais esvaziá-lo.

De tal sorte, a PEC 140/2015 é flagrantemente inconstitucional, pois, ao tentar instituir a CPMF no ordenamento jurídico pátrio, viola a Capacidade Contributiva, sendo passível de controle de constitucionalidade, inclusive, de forma preventiva, já que a violação ao princípio constitucional surge com a propositura da emenda, não sendo necessário que esta chegue a produzir os efeitos jurídicos indesejados e danosos.

Nesse sentido, nos ensina Dirley da Cunha Júnior (2015, p. 254):

> Já quanto à possibilidade de controle judicial preventivo de constitucionalidade, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem recusado o controle preventivo em sede abstrata e admitido, excepcionalmente, o controle preventivo *in concreto*, em face de mandado de segurança impetrado por parlamentar para a defesa de

> suas prerrogativas em decorrência de proposta inconstitucional de emenda à Constituição. Nesse caso, o STF tem admitido o cabimento do mandado de segurança quando a vedação inconstitucional se dirigir ao próprio processamento da lei (art. 57, §7º e art. 67), ou da emenda (art. 60, §§ 4º e 5º), vedando a sua apresentação na primeira hipótese e a sua deliberação na hipótese. A inconstitucionalidade, diz o Supremo, já existe antes de o projeto ou de a proposta se transformar em lei ou emenda constitucional, porque o próprio processamento já desrespeita a Constituição.

Ainda nesse sentido, assevera Bernardo Gonçalves Fernandes (2013, p. 1086):

> O controle judicial preventivo é um controle exercido no iter do processo legislativo (como, por exemplo, e conforme já enfrentado pelo STF, na tramitação de proposta de emenda constitucional – PEC), sendo que esse vício será levado à análise do Poder Judiciário via Mandado de Segurança. O órgão do Judiciário competente para analisar o *writ* será o Supremo Tribunal Federal. Porém, é bom deixar expresso que, apesar da competência ser do STF, o controle de constitucionalidade será caracterizado como *in concreto* (concreto) e efetivado por meio do modo incidental.

Importante frisar que a regra geral continua ser do controle constitucional judicial repressivo. Contudo, como toda regra, essa também comporta exceções, tal qual a elencada, sendo que são legitimados para a impetração do mandado de segurança, Senadores e Deputados Federais, os quais são encarregados do processo de produção legislativa.

Ainda que sob os argumentos da PEC 140/2015, a instituição da CPMF se mostra por demais danosa, pois, se de um lado garante à União um fôlego para remediar o déficit da previdência, por outro, o referido imposto tende a encolher ainda mais o poder de compra quer seja das pessoas físicas, quer seja das pessoas jurídicas.

De sorte, que mesmo com a alíquota proposta pelo Governo Federal que é 0,20% (vinte centésimos por cento), conforme se extrai da redação do §1º, do artigo 90-A, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será ocasionado um impacto financeiro no orçamento dos contribuintes.

Imperioso destacar, que por impor alíquota única para todos os contribuintes, a instituição da CPMF na forma como proposta pelo Governo Federal acarreta em ônus demasiado, sobretudo para aqueles menos abastados, a qual qualquer quantia, ainda que de minuta, faz toda a diferença no orçamento doméstico.

Não há dúvida de que a instituição da CPMF ofende ao Princípio da Capacidade Contributiva. Assim, nem o seu mais relevante atributo, que é o desempenho da função extrafiscal – é capaz de torná-la um imposto atraente para além da equipe que compõe o Governo Federal.

Note-se ainda, que a crise não chegou apenas para o Governo Federal e Estados e Municípios, também sob alegação de insuficiência de recursos, já encamparam uma batalha, para elevar a alíquota da CPMF dos 0,20% (vinte centésimos por cento) pretendidos, para 0,38 (trinta e oito centésimos por cento), dos quais 0,20% permaneceriam com a União e a diferença seria repassada aos demais entes federados.

Esta hipótese soa muito pior, e se mostra uma verdadeira aberração jurídica, sequer provida de argumento razoável, pois, Estados e Municípios simplesmente arrecadariam fonte para custeio de suas despesas, sobre um tributo para o qual não possui competência tributária.

No passado, Roque Antônio Carraza (2000, p. 65), quando ainda vigia a CPMF:

> Infelizmente, a nova CPMF "criada" pela Emenda Constitucional n. 21/99 continua afrontando o *princípio da capacidade contributiva*, pois, prevê que a alíquota da contribuição será de trinta centésimos nos meses subsequentes (art. 75, § 1º, do ADCT). A ausência de graduação de alíquotas e a incidência sobre a mera movimentação financeira mantém o total descompromisso da exação com a capacidade contributiva. Deveras, a movimentação de quantias, na conta corrente do contribuinte, em si mesma considerada, não exterioriza nenhuma manifestação objetiva de riqueza, já que elas podem

> ser frutos de empréstimos, pertencer a outras pessoas, etc. O que se está tentando significar é que a CPMF deveria ser graduada de acordo com critérios certos e específicos de exteriorização de riqueza, e não, como vem acontecendo, com base em indícios, por vezes irreais, de existência de recursos financeiros.

Observe-se que até a alíquota elevada – proposta pelos governadores de Estado - já foi desaprovada num passado, não tão distante, não sendo crível que essa proposta siga adiante, como salvação do orçamento de todos os entes federados.

Parece que o atual projeto proposto pela Presidência por intermédio da PEC nº 140, mesmo prevendo alíquota mais branda para o imposto, incorre gravemente nos mesmos vícios já apontados no passado.

Resta como único aspecto positivo da CPMF, a sua função extrafiscal. Contudo, no atual cenário os efeitos negativos desta, provavelmente tenham maior impacto do que as benesses.

De tal sorte, só entendemos ser possível discutir a criação da CPMF num cenário de reforma tributária, pois, o referido tributo já se mostrou eficaz no combate à sonegação fiscal.

Note-se ainda, que tendo em vista a insustentabilidade da Previdência Social, o mais ajustado seria a propositura também, de uma reforma previdenciária que garantisse o seu efetivo custeio por meio de suas próprias receitas, bem como uma adequação dos benefícios à realidade social.

Nesse sentido, ensina Fábio Zambitte Ibrahim (2008, p. 26):

> O sistema previdenciário deve ser autossustentável, isto é, deve financiar-se a partir das contribuições de seus participantes, evitando-se uma dependência indevida de recursos estatais, o que naturalmente poderia comprometer o sistema protetivo. Infelizmente, não é esta a realidade do sistema brasileiro, o qual foi irresponsável na administração das reservas do passado e, com frequência, concedia benefícios sem previsão de custeio específico. Embora frequentemente esquecida, a *contributividade* é mais uma característica básica do sistema previdenciário brasileiro.

Ora, se deve a Previdência garantir seu próprio sustento por meio da contribuição oriunda do recolhimento de seus participantes e não o sendo o *déficit* previdenciário nenhuma novidade aos Gestores Públicos, se faz razoável a instituição de uma medida de caráter provisório para amenizar seus efeitos?

Entendemos que não, sendo este mais um elemento que rechaça a possibilidade de ingresso da CPMF no ordenamento jurídico brasileiro, da forma como pretendida.

É sabido que já foram adotadas medidas políticas nesse sentido, a exemplo da MP convertida na Lei Federal nº 13.135/2015, sancionada pela Presidente Dilma Roussef que restringe as hipóteses do pagamento benefício pensão por morte, bem como seu período de pagamento.

Entretanto, essas pequenas inovações jurídicas por si só não serão capazes de resolver o déficit previdenciário, tendo em vista o aumento crescente do número de beneficiários, bem como o envelhecimento da população brasileira.

5 CONCLUSÃO

Falar sobre a CPMF se fez necessário tendo em vista que esta é uma espécie tributária com grandes chances de ressurgir no Sistema Tributário Nacional, mormente por estarmos em um momento onde o Poder Executivo Federal se encontra sem recursos para a manutenção de suas atividades.

Para a realização de uma boa análise desse tributo foi importante avaliar seus erros e acertos do passado, pontuando seus aspectos positivos e negativos, sua compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio e os impactos que sua instituição e manutenção ocasionaram.

Considerando que a CPMF é imposto, e não, Contribuição, restou patente o dever de obediência desta espécie ao já mencionado Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, pois, expressamente a Constituição assim prevê em seu art. 145, §1º.

Como visto, tendo em vista atingir praticamente todas as operações financeiras, a CPMF atinge até mesmo aqueles que desempenham atividade informal, razão pela qual, se mostram verdadeiramente eficientes no combate à sonegação fiscal.

O problema aqui suscitado é que tal imposto não observa o Princípio da Capacidade Contributiva, pois, impõe alíquotas iguais para os mais

diversos contribuintes, tomando por bases movimentações financeiras que nem sempre, ou quase nunca, são capazes de reproduzir a real capacidade contributiva de quem suporta a tributação, além de ser cumulativa.

De tal forma, ressaltamos que a CPMF ofende ao Princípio da Capacidade Contributiva, o qual está expresso na Constituição Federal, e que representa um verdadeiro direito fundamental do indivíduo frente à necessidade inesgotável do Estado de tributar.

Uma vez entendido como direito fundamental, o Princípio da Capacidade Contributiva se revela cláusula pétrea, de maneira que a Proposta de Emenda à Constituição Federal de nº 140, encaminhada ao Congresso Federal pela Presidente da República, ao tentar resgatar um imposto que o infringe, incorre em flagrante de inconstitucionalidade e uma vez reconhecida inconstitucional pode ser atacada ainda em sede de Controle de Constitucionalidade preventivo.

O referido controle deve ser exercido por via de mandado de segurança, o qual pode ser impetrado por qualquer membro do Congresso Nacional, estes que detém capacidade para legislar.

Além dessa inconstitucionalidade, devemos observar que a CPMF, mesmo sendo medida de natureza provisória é vendida como capaz de ajudar a enfrentar o déficit em que se encontra a Previdência Social.

Entretanto, na própria exposição dos motivos ensejadores da propositura da PEC se reconhece que o déficit previdenciário aumentará mais até o final de 2019, que o próprio valor arrecadado com a exação do imposto sobre as movimentações financeiras.

Ora, não deveria então o Governo Federal pensar numa reforma tributária capaz de efetivamente organizar e prover uma boa saúde financeira ao orçamento da União?

Parece que sim. E não só uma reforma tributária, como também uma reforma previdenciária, já que a Previdência Social não mais se sustenta, ferindo assim, aos próprios princípios que a informam.

No mais, frise-se que a sonegação fiscal ainda é um problema grandioso em nosso país e nesse aspecto a CPMF ora se mostrou bastante eficiente, mas não podemos deixar que sob esse argumento, o referido imposto se some aos já existentes no ordenamento jurídico, tornando ainda mais expressiva a já elevada carga tributária.

THE (IN)CONSTITUTIONALITY OF PEC 140/2015 PROPOSES

THAT THE RESTORATION OF CPMF

ABSTRACT: This paper aims to analyze the constitutionality of the return of the CPMF Brazilian legal system. To this end, through study of doctrine and law, it was made a historical overview of the tribute, defined their legal nature, advantages and disadvantages of your institution, as well as still investigating his extrafiscal function, namely, skilled instrument in combating tax evasion. Defined their legal nature as tax, it could be identified it is subject to the principle of ability to pay. So much so, it completed the work that the PEC 140/2015 that proposes the return of the CPMF tax is unconstitutional therefore offensive to that principle and should be removed from the legal system by means of judicial review in a preventive manner. So the above, the return of the CPMF to the national tax system only becomes possible if thought of a tax reform context.

KEYWORDS: CPMF. Legal Nature. Advantages. Disadvantages. Tax Withholding. Contributory Principle of Capacity. Unconstitutionality.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo & PAULO, Vicente. *Manual de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Método, 2009.
CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.
CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.
DUTRA, Micaela Dominguez. *A Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva aos Tributos no Sistema Tributário Nacional*. Revista Fórum de Direito Tributário, n. 35, set./out. 2008.
FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. Salvador: Jus Podivm, 2013.
GONÇALVES, Antônio Baptista. O Controle Fiscal, a Elisão Fiscal e o Combate aos Crimes Contra a Ordem Tributária. *Revista de Estudos*

Tributários, n. 96, mar./abr. 2014.
GRECO, Marco Aurélio. Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 22, jul./ago. 2006.
HARADA, kiyoshi. Natureza Jurídica da CPMF e o Princípio da Anterioridade. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 6, n. 49, 1 fev. 2001. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/1383>. Acesso em: 12 nov. 2015.
IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 13. ed. Niterói: Impetus, 2008.
MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Caderno de Pesquisas Tributárias Capacidade Contributiva*. Vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.
NEVES, Nicole Scassiotta. O Princípio da Capacidade Contributiva e sua Concretização. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 72, nov./dez. 2014.
NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva.* Porto Alegre: SAFE, 2001.
PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/4138>. Acesso em: 12 nov. 2015.
SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *L*DO 2008, CPMF e DRU. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 5, n. 29, set./out. 2007.
VALENTE, Cristiano Mendes Wolney. Princípio da Capacidade Contributiva: Eficácia para contemplar o poder-dever da administração tributária de fiscalizar, cobrar e executar tributos. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 13, n. 75, maio/jun. 2015.
VIEIRA, Gabriel Antônio de Moraes. Análise dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco na tributação extrafiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 11, n. 65, set./out. 2013.