

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

KARINA PAWLOWSKY

**A UTILIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO E SUA VEDAÇÃO
CONSTITUCIONAL**

CURITIBA

2008

KARINA PAWLOWSKY

**A UTILIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO E SUA VEDAÇÃO
CONSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito do Estado.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2008

TERMO DE APROVAÇÃO

KARINA PAWLOWSKY

A UTILIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO E SUA VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

ORIENTADOR:

Prof. Dr. José Roberto Vieira

UFPR

Prof. Dr. Estevão Horvath

PUC/SP e USP

Prof^a. Dr.^a Betina Treiger Grupenmacher

UFPR

Curitiba, de de 2008.

*Aos meus queridos pais, ALDA e
URIVALD, por seu amor infinito, e
ao meu marido, CARLINHOS, exemplo
de simplicidade e determinação.*

AGRADECIMENTOS

Ao Professor José Roberto Vieira, muitos são os agradecimentos. A começar pela forma como ele se empenha para atender a cada um dos seus alunos, dedicando-lhes não apenas o seu precioso tempo, mas também os seus valiosos conhecimentos, de um singular jurista e de um virtuoso ser humano. Pela sua orientação, sempre minuciosa e precisa, pelo apoio e incentivo constantes, e pela amizade. Agradeço também ao Professor Vieira por ter me acolhido como assistente na disciplina de Prática de Docência em Direito, período em que aprendi a valorizar ainda mais as qualidades de um verdadeiro mestre.

Aos demais professores deste Curso de Pós-Graduação, com os quais tive a oportunidade de conviver durante esses dois anos.

Ao Carlos, incessante debatedor e crítico, cujos questionamentos e observações possibilitaram que este texto fosse produzido em intenso movimento dialético de negação e superação de teses.

Aos meus pais, por todo o incentivo, a compreensão e o amor.

À minha querida irmã, Caroline, exemplo de garra e determinação, e de quem, mesmo estando longe, sinto-me tão perto.

Aos colegas de curso, e amigos, Sabrina Michelle Souza de Souza Corrêa, Camila Pullin Millan, Rosângela Marina Luft, Sarah Maria Linhares de Araújo e Rodrigo Luís Kanayama.

Aos funcionários da Secretaria de Pós-Graduação em Direito.

À CAPES, pelo auxílio financeiro.

A Deus, início e fim de todas as coisas.

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto o exame da proibição constitucional de utilizar tributo com efeito de confisco. Tendo como parâmetro o contexto do Estado Tributário Social e Democrático de Direito atual, em que a tributação tende a ser elevada, o estudo do tema justifica-se pela tensão crescente entre o tributo – ou, mais propriamente, a competência tributária, de um lado, e a propriedade, a liberdade, a igualdade, a capacidade contributiva, e outros princípios constitucionais, de outro. A pesquisa empreendida pretende analisar, assim, a partir de uma compreensão do sistema constitucional tributário, o conceito, o alcance e a aplicabilidade do princípio do não-confisco no Direito Tributário. O tributo com efeito de confisco, vedado pela norma do artigo 150, IV, da Constituição de 1988, é aquele que, por ser excessivo quantitativamente, suprime ou enfraquece o direito de propriedade, a livre iniciativa, e quaisquer outros direitos constitucionais. Em um sentido mais amplo, pode ainda ser entendido como a proibição de restringir o direito de propriedade, via tributação, fora das hipóteses constitucional e legalmente previstas para tanto. Como princípio constitucional que é, constitui, ao lado de outras garantias do contribuinte, um alicerce e um vetor interpretativo do sistema, representando um reforço, na esfera tributária, dos valores albergados não apenas pelo direito de propriedade e pelos demais direitos constitucionais, mas também pelos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da justiça. Também como princípio, tem cunho normogênético, pela via negativa, impedindo a instituição de normas que utilizem tributos com efeito de confisco, o que decorre também do caráter do princípio de limite à atuação estatal. Ainda pela índole principiológica, a norma que veda o efeito de confisco dos tributos pode ser realizada em diferentes medidas, de acordo com as possibilidades jurídicas e reais, o que pode ser melhor verificado quando do confronto entre o princípio em exame com outros princípios constitucionais, como aqueles que amparam a extrafiscalidade. O princípio do não-confisco decorre dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, além de representar especial tutela não apenas a esses princípios, mas também ao direito de propriedade, à livre iniciativa e ao mínimo existencial, constituindo, ainda, um limite à progressividade. A concretização do princípio, por sua vez, passa pelo princípio da razoabilidade, no qual se insere o princípio de proporcionalidade. O princípio do não-confisco aplica-se a todas as espécies tributárias, de acordo com as peculiaridades de cada uma, sendo o efeito de confisco aferível não apenas em relação ao tributo isoladamente considerado, mas também ao sistema tributário. O princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco aplica-se também aos tributos extrafiscais, conquanto, por vezes, em menor medida. Não se aplica, entretanto, às multas, uma vez que multa não é tributo. Cabe ao Judiciário, por ocasião do caso concreto e à luz da razoabilidade, verificar o efeito de confisco dos tributos, não sendo recomendável a imposição legislativa – prévia, geral e abstrata – de limites à confiscatoriedade.

Palavras-chave: Direito Constitucional Tributário. Norma. Princípio. Confisco. Efeito de Confisco. Propriedade. Capacidade Contributiva. Limite. Razoabilidade.

ABSTRACT

This paper aims at examining the constitutional ban on taxes having the same effect of a confiscation. Based on the current context of Tax, Social and Democratic State through which taxation tends to be high, the study is justified by the growing tension between the tax – or, more precisely, taxing competence, on the one hand; and property, freedom, equality, ability to pay taxes and other constitutional principles on the other. With our research, we intend to analyze, thus, based on the understanding of our constitutional tax system, the concept, the scope and the applicability of the non-confiscation principle in our Tax Law. A tax with confiscation effects, barred by article 150, IV of the 1988 Brazilian Constitution, is defined as one that, for being excessively high, suppresses or weakens the right to ownership, free enterprise and any other constitutional rights. In a broader sense, it could also be understood as the ban to restrict ownership, via taxation, outside the constitutional and legal premises involved. Being a constitutional principle, it constitutes, among other taxpayers' guaranties, a ground and an interpretative vector for the system, providing support – in the taxation sphere – to the values protected not only by ownership but also to the principles of capacity to pay taxes, equality and justice. Being a principle, it also bears a normogenetic characteristic, on the negative side, preventing norms under which taxes are used to produce confiscation effects, and this also derives from a principle's nature of limiting the action of the State. Furthermore, due to a principle's nature, the norm that bans the confiscation effect from a tax may be carried out at different levels, according to actual and legal possibilities, which is better observed in the confrontation between the principle in question and other constitutional principles such as those that support extra-fiscal issues. The non-confiscation principle derives from the principles of equality and capacity to pay taxes, in addition to providing special protection not only to these principles but also to ownership, free enterprise and minimal subsistence level principles, and also puts a limit on tax progressiveness. The principle's concretization, in turn, is related to the principle of reasonableness which contains the proportionality principle. The non-confiscation principle applies to all kinds of taxes, pursuant to the peculiarities of each of them, and the confiscation effect can be verified not only regarding the isolated tax but also the tax system. The principle that prevents a tax to be used for confiscation effects also applies to extra-fiscal taxes, albeit to a lower degree. It does not apply, however, to fines, since a fine is not a tax. It is incumbent on the Judiciary, when faced with a concrete case and in the light of reasonableness, to verify the confiscation effect of taxes, and it is not advisable to impose, via the legal norm (previous, general and abstract) limits to confiscation.

Key words: Constitutional Tax Law. Norm. Principle. Confiscation. Confiscation Effect. Property. Ability to Pay. Limit. Reasonableness.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	-	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADI-MC	-	Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF/88	-	Constituição Federal de 1988
CSJN	-	<i>Corte Suprema de Justicia de La Nación</i>
CTN	-	Código Tributário Nacional
DIIESE	-	Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Econômicos
IE	-	Imposto de Exportação
II	-	Imposto de Importação
IPTU	-	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	-	Imposto de Renda
ISS	-	Imposto sobre Serviços
ITR	-	Imposto Territorial Rural
SP	-	São Paulo
STF	-	Supremo Tribunal Federal
STJ	-	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 QUESTÕES PRELIMINARES	
2.1 O ESTADO TRIBUTÁRIO E O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS	12
2.2 O ESTADO TRIBUTÁRIO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO E O AUMENTO DA TRIBUTAÇÃO	18
2.3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS SEUS LIMITES.....	23
2.4 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A CONTENÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA	27
3 GENERALIDADES	
3.1 NOÇÃO INICIAL	32
3.2 DIREITO COMPARADO	36
3.3 PREVISÃO CONSTITUCIONAL.....	41
3.4 CONFISCO.....	45
3.5 EFEITO DE CONFISCO.....	48
4 NATUREZA JURÍDICA E FUNDAMENTO	
4.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	59
4.2 PRINCÍPIO	61
4.2.1 Princípio e Regra.....	64
4.2.2 Princípio e Valor	70
4.3 CLASSIFICAÇÃO DA NORMA QUE PROÍBE O EFEITO CONFISCATÓRIO DOS TRIBUTOS	72
4.3.1 Direito Fundamental/Imunidade	76
4.4 FUNDAMENTO	84
5 RELAÇÃO COM OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	
5.1 DIREITO DE PROPRIEDADE.....	92
5.2 LIVRE INICIATIVA.....	95
5.3 IGUALDADE.....	97

5.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	102
5.5 PROGRESSIVIDADE.....	115
5.6 MÍNIMO EXISTENCIAL.....	122
5.7 RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE	132
6 APLICABILIDADE E LIMITES	
6.1 INTRODUÇÃO	145
6.2 IMPOSTOS.....	145
6.3 TAXAS	154
6.4 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	158
6.5 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS.....	162
6.6 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....	166
6.7 TRIBUTOS EXTRAFISCAIS.....	168
6.8 TRIBUTOS INDIVIDUALMENTE CONSIDERADOS E SISTEMA TRIBUTÁRIO...	175
6.9 MULTAS	181
6.10 FIXAÇÃO DE LIMITES À CONFISCATORIEDADE	187
7 CONCLUSÃO	194
REFERÊNCIAS.....	203

1 INTRODUÇÃO

O artigo 150, IV, da Constituição de 1988, estabelece ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributos com efeito de confisco.

Compreender o que significa esse dispositivo, o seu alcance e a sua aplicabilidade, não obstante, constitui uma missão árdua, marcada pela vagueza e indeterminação da expressão “efeito de confisco”, fato, aliás, reconhecido pelos doutrinadores que se dedicaram ao exame dessa autêntica garantia do contribuinte.

Objetivando, porém, cumprir tal desiderato, e sem qualquer pretensão de esgotar a análise do tema, ou de apresentar soluções definitivas em um campo ainda pouco explorado, mas apenas contribuir de alguma forma para a discussão das principais questões relativas a essa imposição constitucional, realizaremos o estudo da matéria a partir de uma revisão doutrinária, principalmente nacional, e, em certa medida, também estrangeira, bem como, ainda, do exame de contribuições da jurisprudência.

Investigaremos, primeiramente, e, em linhas gerais, o cenário político, econômico, social e, sobretudo, jurídico no qual se insere a norma em comento.

Na seqüência, e, uma vez contextualizada essa determinação constitucional, examinar-se-ão, sinteticamente, algumas contribuições de Direito Comparado, além do histórico constitucional pátrio da norma em questão, bem como, ainda, o significado, as vantagens e/ou desvantagens da previsão explícita da vedação ao efeito de confisco no Direito Tributário. Em seguida, verificar-se-á o conceito do instituto jurídico do confisco, para, ao final do capítulo, avaliar o que se entende pela proibição de utilizar tributo com “efeito de confisco”.

Ultrapassadas essas noções gerais, imperioso será desvendar a natureza jurídica dessa imposição, o seu fundamento constitucional, assim como, no capítulo subsequente, a relação que se observa entre ela e alguns direitos e princípios também assegurados pela Carta de 1988.

Com essas noções em mente, será possível averiguar se, e de que forma, a norma que veda o efeito de confisco dos tributos se aplica a cada uma das espécies tributárias; se é aplicável a um tributo isoladamente considerado ou a um conjunto de tributos; se incide sobre as exações extrafiscais; se, em seu âmbito de aplicação, encontram-se também as multas tributárias; ainda, a quem incumbe a tarefa de impor limites ao tributo – ou aos tributos – com efeito de confisco, ao Judiciário ou ao

Legislativo e, por derradeiro, os critérios a serem considerados na realização dessa atividade.

2 QUESTÕES PRELIMINARES

2.1 O ESTADO TRIBUTÁRIO E O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS

O exame da norma constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco passa, a nosso ver, pela compreensão do fundamento e do papel da tributação em um Estado dependente de tributos. Isso significa tentar responder a indagações como as seguintes: qual é o fundamento da instituição de tributos ? Ou, em outros termos, o que justifica a criação de tributos ? Por que ou para que eles se fazem necessários ? E, de outra parte, quais os pressupostos e/ou as características de um Estado dependente de tributos ?

Como se pode desde logo perceber, nem todos os Estados fazem, ou fizeram, do tributo a sua principal fonte de receitas. Segundo RICARDO LOBO TORRES, do ponto de vista da atividade financeira estatal – que se refere ao “(...) conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas” – o Estado Moderno assumiu diversos contornos, que abrangem não apenas o Estado Fiscal, mas também o Estado Patrimonial, o Estado de Polícia e o Estado Socialista¹.

O Estado Patrimonial, que surge aproximadamente no século XVI e vai até o início do século XVII, e que predominou em países como a França, a Alemanha, a Áustria, a Espanha e Portugal, caracterizava-se pelo patrimonialismo financeiro, isto é, por viver “(...) fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial de tributos”, além do fato de que o tributo, sob a égide dessa forma de Estado, “(...) ainda não ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada, isto é, como resultado do exercício da jurisdictio e de modo transitório, sujeito à renovação anual”².

¹ **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 3 e 7-10. Para ALIOMAR BALEEIRO, a atividade financeira traduz-se por “(...) obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas de direito público” – **Uma introdução à ciência das finanças**, p. 4. O autor enquadra como “Estado Moderno” todas as formas de Estado acima citadas. Preferimos, no entanto, tratar o Estado Social (de Direito) e o Estado Democrático (e Social) de Direito como Estado Contemporâneo, como faz LENIO LUIZ STRECK – **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise**, p. 21-22. Segundo se infere das lições deste autor, com o fim do Medieval, surge o Estado Moderno, o qual é inicialmente absolutista e depois se converte em liberal, para posteriormente se transformar em Estado Contemporâneo, assumindo outras facetas, como o Estado intervencionista.

² **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**, p. 1; **Curso...**, *op. cit.*, p. 7.

Já o Estado de Polícia, presente no século XVIII e antecedente ao Estado de Direito, surge, fundamentalmente, na Alemanha e na Áustria, e, posteriormente, com certo atraso, migra para a Itália, Espanha e Portugal. Singulariza-se por ser “(...) *modernizador, intervencionista, centralizador e paternalista*”, fundando-se na “(...) *atividade de ‘polícia’ (...), eis que visa sobretudo à garantia da ordem e da segurança e à administração do bem-estar e da felicidade dos súditos e do Estado*”³. Nesse período, as necessidades financeiras do príncipe são mais intensas, diante da premência de promover o bem-estar social⁴. A arrecadação pela via tributária, assim, deixa de ser esporádica, passando a ter um papel de maior destaque na composição da receita do Estado.

O Estado Fiscal, que preferimos designar de Estado Tributário e que constitui o aspecto financeiro do Estado de Direito, desenvolveu-se a partir do fim do séc. XVIII e permanece até os dias de hoje, exibindo estrutura econômica capitalista e tendo por traço peculiar “(...) *o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos (...) e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte – ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe*”⁵⁻⁶.

O Estado Socialista, por seu turno, espécie de Estado Neopatrimonialista, vive principalmente “(...) *do rendimento das empresas estatais, representando o imposto um papel subalterno e desimportante*”. Apresentou célere declínio nos últimos anos, retornando, hoje, “(...) *rapidamente à economia de mercado e à atividade financeira lastreada nos impostos, reaproximando-se do Estado Fiscal*”⁷.

³ *Ibidem*, p. 8. O Estado de Polícia equivale à fase do absolutismo esclarecido – **A idéia...**, *op. cit.*, p. 1.

⁴ *Ibidem*, p. 52-53.

⁵ RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 8. Segundo o autor, “*Só o capitalismo resolveu a crise financeira dos Estados, pois garantiu os empréstimos com a receita de impostos e permitiu o aumento da arrecadação através do aperfeiçoamento da máquina burocrática, da extinção dos privilégios e isenções do antigo regime e da reforma dos sistemas tributários, estas últimas favorecidas pelos novos instrumentos jurídicos criados pela burguesia, como as sociedades anônimas e diversos contratos nominados que passam a servir de base racional aos impostos, mormente o de renda*” – *Idem*.

⁶ Por Estado Tributário entendemos aquele que faz do tributo a sua principal fonte de riquezas. Adotando a mesma nomenclatura, como tradução do termo *Steuerstaat*, DOUGLAS YAMASHITA – Confisco como efeito tributário e a sua proibição constitucional, **Repertório IOB de Jurisprudência** nº 10, p. 267. RICARDO LOBO TORRES, por seu turno, utiliza a expressão “Estado Fiscal” para designar a mesma realidade a que nos referimos – **Curso...**, *op. cit.*, p. 7-10. Como ressalta JOSÉ ROBERTO VIEIRA, entretanto, “(...) *o adjetivo ‘fiscal’, abarcando as receitas, a gestão e as despesas – todos os campos da atividade financeira do estado – acaba por identificar-se muito mais com ‘financeiro’ do que com ‘tributário’*” – Prefácio, in CÉLIA GASCHO CASSULI, **O direito de crédito do contribuinte**, p. XIX. Por esse motivo, preferimos a designação “Estado Tributário”, para indicar o Estado que tem nos tributos a sua principal fonte de receitas.

⁷ RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 9-10.

Há, ainda, países que retiram o seu sustento da concessão do jogo, como Mônaco e Macau, existindo também Estados que, por outro lado, têm receitas originárias da exploração de recursos naturais, como o petróleo e o gás natural, entre outros, segundo nos informa JOSÉ CASALTA NABAIS ⁸.

O fato, porém, é que os poucos Estados existentes que têm em fontes distintas dos tributos a origem essencial de suas receitas não constituem a regra, mas, ao contrário, são absolutamente minoritários, esclarecendo CASALTA NABAIS que “(...) *o estado fiscal tem sido (e é) a característica dominante e permanente do estado (moderno) (...)*”⁹.

Como aludido no início deste capítulo, para os fins a que se destina o presente trabalho, a forma de Estado que, sob o prisma financeiro, nos interessa é a do Estado Tributário, justamente porque é ele que caracteriza o Estado contemporâneo na maioria dos países, inclusive no Brasil, e onde residem as atuais preocupações concernentes à norma que proíbe o efeito confiscatório dos tributos.

Com fundamento nas lições de CASALTA NABAIS, pode-se dizer que o modelo financeiro de Estado Fiscal apresenta algumas peculiaridades ¹⁰. Uma delas consiste no pressuposto da separação entre Estado e sociedade, de modo que aquele se ocupe precipuamente com a política, e a sociedade – civil – com a economia. Dessa forma,

⁸ **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 193.

⁹ *Ibidem*, p. 193-194. Nesse ponto, o autor sinala, que conquanto o Estado possa depender primordialmente da receita de tributos bilaterais, como as taxas, a regra geral é que ele tenha nos impostos a principal fonte de receitas e isso porque uma imensa quantidade de tarefas do Estado, “(...) *dada a sua natureza de bens públicos que satisfazem apenas necessidades coletivas e não comportam a possibilidade de exclusão da sua utilização ou consumo, são insusceptíveis de individualização nas suas vantagens ou benefícios e de divisão dos correspondentes custos: é o que acontece com as tarefas estaduais relativas à polícia e às políticas externa, económica, de defesa, etc, que não podem assim ser financiadas senão através de impostos*” (sic) – *Ibidem*, p. 199-200. Para designar o Estado que depende primordialmente da receita de tributos bilaterais, o autor se refere a “Estado Tributário”, enquanto que “Estado Fiscal” é a expressão utilizada para indicar o Estado que faz de sua fonte essencial de receitas os impostos – *idem*. Como esclarecemos linhas atrás, adotamos “Estado Tributário” para expressar aquele Estado cuja fonte precípua de receitas reside nos tributos em geral. Isso, contudo, não prejudica a afirmação de que, no Brasil, a receita tributária do Estado provém fundamentalmente dos impostos e das contribuições que, de regra, não têm índole bilateral. Quando nos referirmos a citações do autor português, contudo, usaremos a designação por ele utilizada, “Estado Fiscal”, para manter maior fidelidade ao seu pensamento e porque a expressão “Estado Tributário” é por ele utilizada para designar uma realidade distinta da que estamos mencionando.

¹⁰ *Ibidem*, p. 195-210. CLAUS OFFE e VOLKER RONGE – Teses sobre a fundamentação do conceito de “Estado Capitalista” e sobre a pesquisa política de orientação materialista, **Problemas Estruturais do Estado Capitalista**, p. 123-124 – dois dos mais relevantes teóricos e críticos do Estado capitalista, informam que há quatro determinantes fundamentais que caracterizam o sistema capitalista, a saber: a “*privatização da produção*”, a “*dependência dos impostos*”, a “*acumulação como ponto de referência*” e a “*legitimação democrática*”. Em um Estado tipicamente capitalista, com efeito, a propriedade da força de trabalho e do capital é privada, não se submetendo ao crivo político. Por outro lado, como esse Estado não possui condições de se autofinanciar, depende materialmente da arrecadação de impostos, operada por uma estrutura tributária, além de fazer da acumulação a grande baliza de suas decisões, de maneira que é constante a sua preocupação “(...) *em manter as condições de exteriorização de seu poder através da constituição de condições políticas que favoreçam o processo privado de acumulação*”. Por fim, a manutenção do poder estatal capitalista demanda apoio popular, exteriorizado por meio de eleições gerais.

torna-se possível que o Estado e a economia atuem segundo critérios próprios, sem prejuízo, entretanto, de que o Estado tenha o dever de, por um lado,

(...) controlar e corrigir o próprio processo da actividade económica, de modo a que o mesmo não ponha em perigo outras actividades (...) ou fomenta desenvolvimentos culturalmente indesejáveis (...) e, por outro, de corrigir os resultados da repartição dos rendimentos e patrimónios decorrentes do processo económico, quando os mesmos sejam indefensáveis do ponto de vista da justiça (*sic*)¹¹.

Afirmar o carácter fiscal do Estado significa, ainda, reconhecer o princípio da “livre disponibilidade econômica dos particulares”, pelo qual os indivíduos devem ser livres para tomar decisões em todos os âmbitos da vida, apenas podendo sofrer restrições quando de tal liberdade resultem danos para a sociedade ou quando o Estado se deva precaver no sentido de conservar essa liberdade¹².

O reconhecimento de tal princípio implica

(...) que a ordem jurídica da economia garanta uma economia de mercado (ou privada), em que o processo económico caiba primariamente à livre iniciativa individual, e que o estado desempenhe tarefas económicas supletivas ou subsidiárias, isto é, aquelas tarefas que só ele pode desempenhar, ou que ele pode desempenhar melhor do que os agentes económicos privados (...) (*sic*)¹³.

Reconhecer a livre disponibilidade econômica dos indivíduos supõe, outrossim, que, sendo a ação econômica predominantemente de atribuição da iniciativa privada, o sustento financeiro do Estado não emana “(...) *da sua atuação económica positivamente assumida como agente económico, mas do seu poder tributário ou impositivo*” (*sic*)¹⁴.

Por outro lado, a proteção dessa liberdade econômica dos particulares depende de um “(...) *apelo à participação tão ampla quanto tecnicamente possível na formação da vontade política da comunidade estadual, e pressupõe assim a efectiva instauração e funcionamento de um sistema democrático (...)*”, já que “(...) *não se vê como salvaguardar*

¹¹ **O dever...**, *op. cit.*, p. 195-197. Nesse particular, o autor esclarece que a predominância do exercício da atividade econômica pela iniciativa privada não implica que o Estado esteja proibido de desempenhar atividade econômica, o que se demonstra pela propriedade de empresas públicas, por exemplo. O setor de titularidade do Estado, entretanto, não pode ser dominante no conjunto da economia, de tal modo a alterar a natureza do Estado para um Estado socialista – *Ibidem*, p. 212.

¹² *Ibidem*, p. 204.

¹³ *Ibidem*, p. 205. Essas garantias são protegidas pelo direito de propriedade, pela liberdade de profissão e de trabalho, bem como pela livre iniciativa econômica, entre outros – *Ibidem*, p. 210.

¹⁴ *Ibidem*, p. 205. Em verdade, conforme se verá no item 2.3, p. 23 *et. seq.*, e nota nº 45, não se trata de poder tributário, mas sim de competência tributária, haja vista que, em vez de “(...) *inconstrastável, absoluto (...)*”, é “(...) *regrada, disciplinada pelo Direito (...)*”, nas felizes palavras de ROQUE CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 481. Sobre as manifestações da doutrina nesse sentido, vide JOSÉ ROBERTO VIEIRA, E, afinal, a Constituição cria tributos!, in HELENO TAVEIRA TÔRES (Coord.), **Teoria Geral da Obrigação Tributária**, p. 618-620.

a primazia da acção económica dos cidadãos, se estes puderem ser totalmente excluídos na formação da vontade política do estado” (sic). Ou seja, como pressuposto indispensável da garantia da liberdade económica dos indivíduos, impõe-se um suporte democrático mínimo¹⁵.

Em arremate às idéias aqui postas, importa frisar que as características do Estado Fiscal relativas à liberdade de iniciativa dos cidadãos, bem como à garantia de uma base política democrática, fazem com que o imposto, como elemento mais relevante da receita do Estado Fiscal, incida “(...) *sobre a riqueza obtida pela livre iniciativa do indivíduo, mas nos limites do consentimento do cidadão*”¹⁶.

O caráter tributário do Estado brasileiro, a exemplo do Estado português, pode ser bem demonstrado pela proteção constitucional à livre iniciativa (artigos 1º, IV e 170, *caput*), à liberdade de exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (artigo 5º, XIII), ao livre exercício de atividade econômica (artigo 170, parágrafo único), à livre concorrência (artigo 170, IV), à propriedade privada (artigos 5º, XXII e XXIII e 170, II e III), à exploração da atividade econômica predominantemente pelos particulares (artigo 173)¹⁷.

Por tudo o que até agora se observou, pode-se afirmar que, sob a égide dessa forma de Estado, o fundamento da tributação reside na idéia segundo a qual inexistem direitos sem deveres, bem como deveres sem direitos. CASALTA NABAIS esclarece essa relação explicando que sem os deveres de manutenção, de existência e de funcionamento do Estado, não há como garantir direitos fundamentais, da mesma forma que em um Estado democrático a imposição unilateral de deveres aos cidadãos seria incompatível com as mais básicas demandas por justiça¹⁸.

O tributo é, assim, o dever fundamental que garante a liberdade. É o que sustenta, o autor português, ao dizer que “(...) *os impostos são um preço: o preço que pagamos por termos a sociedade que temos, ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na idéia de liberdade*”¹⁹. E, no mesmo sentido, RICARDO LOBO TORRES

¹⁵ *Ibidem*, p. 206-207 e 210.

¹⁶ RICARDO LOBO TORRES, **A idéia...**, *op. cit.*, p. 109. Para o autor, a idéia de liberdade individual relaciona-se com as noções de igualdade, legalidade, representação e felicidade – *Ibidem*, p. 109-110.

¹⁷ Sobre o caráter fiscal do Estado português, ver J. CASALTA NABAIS, **O dever...**, *op. cit.*, p. 210-216.

¹⁸ *Ibidem*, p. 119-120. A idéia da relação de dependência entre direitos e deveres é utilizada por CASALTA NABAIS para demonstrar as intensas relações entre deveres fundamentais e direitos fundamentais. O autor sustenta que a proibição de imposição de deveres sem os correlativos direitos seria explicitada pela máxima de que “não há tributação sem que haja representação”, que trata justamente da necessidade de manifestação do povo quanto aos tributos a ele impostos, ou seja, da idéia de autotributação – *idem*.

¹⁹ Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e alguns de seus problemas *in* **Por um Estado Fiscal Suportável**, p. 43.

afirma que “O tributo, no Estado Fiscal, deixa de ser forma de opressão de direitos e passa a se constituir em preço da liberdade (...)”²⁰.

Entender a tributação como um dever fundamental, explica CASALTA NABAIS, significa concebê-la como um dever jurídico, a que estão submetidos os indivíduos, de repartir os encargos comunitários relativos à existência e ao funcionamento do Estado. O imposto, assim, não pode ser entendido “(...) *nem como um mero poder do Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado*”²¹. Vale ainda citar, nesse contexto, o pensamento de JOSÉ OSVALDO CASÁS, para quem “A atividade financeira, longe de ser uma atividade que limita os direitos e a personalidade, constitui o seu pressuposto necessário, dado que sem tal atividade, não existiria Estado, e sem Estado não existiria Direito”²².

A base do estabelecimento desse dever, por seu turno, assenta-se na soberania do Estado, o qual tem ampla liberdade para instituir deveres fundamentais, embora esteja limitado pela necessidade de garantir a dignidade da pessoa humana, como diz CASALTA NABAIS e, como pensamos, dos demais direitos fundamentais²³.

O dever de pagar tributos, com essa acepção, constitui não apenas condição geral de manutenção do Estado, mas, também, pressuposto necessário à garantia do direito de propriedade, já que descabe cogitar da propriedade privada em um Estado Proprietário ou monopolista, mas tão-somente em um Estado dependente de tributos²⁴.

²⁰ **A idéia...**, *op. cit.*, p. 150. O autor, em outro trecho – *Ibidem*, p. 3 – esclarece: “(...) o tributo é a garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo” (*sic*). Elucide-se que a liberdade do Estado Fiscal, sobretudo do período liberal, é a liberdade individual. Já no Estado Patrimonial e no Estado de Polícia, a liberdade configura-se como *liberdade estamental* e *liberdade do príncipe*, respectivamente – RICARDO LOBO TORRES, *Ibidem*, p. 2.

²¹ **O dever...**, *op. cit.*, p. 64, 139 e 185. Em sentido semelhante, FRANCISCO GARCÍA DORADO – **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación**, p. 28 e 36-37 – afirma que “El deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos nace de la propia existencia del Estado como colectividad necesitada de unos medios para poder cumplir con las funciones que se le encomiendan”. Fundamentam tal dever “(...) los conceptos de igualdad y libertad, reales y efectivas (...) y los principios rectores de la política social y económica (...); y, especialmente, el conjunto de normas del texto constitucional que definen lo que llamamos de ‘Constitución económica’”, bem como o princípio da solidariedade.

²² **Principios Jurídicos de la Tributación**, in HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE (Dir.), **Derecho Tributario**, v. I, p. 337 (tradução nossa). No original espanhol: “La actividad financiera, lejos de ser una actividad que limita los derechos y la personalidad del particular, constituye su presupuesto necesario, puesto que sin tal actividad no existiría Estado, y sin Estado no existiría derecho”.

²³ **O dever...**, *op. cit.*, p. 60. O autor deixa claro que “(...) por detrás (do conjunto) dos deveres fundamentais está um estado entendido como uma organização e um valor função da pessoa humana, um estado, no fim de contas, instrumento de realização da eminente dignidade humana” – *idem*.

²⁴ *Ibidem*, p. 59-60 e 102.

Em suma, no contexto de um Estado Tributário, a tributação é entendida como um dever fundamental dos indivíduos perante o Estado, ou, a *contrario sensu*, um direito do Estado em face dos indivíduos, mediante o qual é legitimada a instituição de tributos para arrecadar recursos em prol da manutenção do Estado, o que inclui a realização de direitos fundamentais.

Isso significa que cada um dos direitos tutelados pelo ordenamento jurídico tem o seu correspondente custo financeiro²⁵. E no contexto de um Estado Social, em que as atribuições do Estado são muitas em termos de realização de direitos, é evidente a maior intensidade da carga tributária. É o que passamos a analisar.

2.2 O ESTADO TRIBUTÁRIO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO E O AUMENTO DA TRIBUTAÇÃO

Expúnhamos, há pouco, que em um Estado de índole tributária, como é o nosso, onde as despesas estatais são cobertas, predominantemente, pela receita proveniente dos tributos, o fundamento da tributação assenta-se na idéia da mútua dependência entre direitos e deveres. Como corolários dessa premissa, não apenas ao dever fundamental de pagar tributos correspondem diversos direitos, mas, sob outro ângulo, para cada direito tutelado pelo ordenamento jurídico atribui-se um custo específico, decorrente do dever de pagar tributos. Concentremo-nos, por ora, no dever de pagar tributos, ou nos custos decorrentes da proteção de direitos.

No âmbito do próprio Estado Tributário, que constitui o aspecto financeiro do Estado de Direito, a demanda por tributos (ou a despesa relativa à tutela de direitos) nem sempre teve a mesma intensidade, a depender da dimensão ou da forma de Estado Tributário de que se esteja tratando²⁶.

Com efeito, o que RICARDO LOBO TORRES denominou de “Estado Fiscal Minimalista” corresponde à fase do Estado Liberal,

(...) que se restringia ao exercício do poder de polícia, da administração da justiça e da prestação de uns poucos serviços públicos, não necessitando de sistemas tributários amplos, por não

²⁵ J. CASALTA NABAIS, **Por um Estado...**, *op. cit.*, p. 43. São as palavras do autor: “(...) *todos os direitos têm os seus custos para a comunidade em sede de finanças públicas*” – *idem*.

²⁶ A afirmação de que o Estado Tributário é o aspecto financeiro do Estado de Direito é de RICARDO LOBO TORRES – **Curso...**, *op. cit.*, p. 8.

assumir demasiados encargos na via da despesa pública e por não ser o provedor da felicidade do povo, como ocorrera no patrimonialismo²⁷.

Pode-se dizer, assim, que o Estado Liberal, “(...) *pretendendo-se um estado mínimo*”, como afirma CASALTA NABAIS, – não lhe cabendo interferir na ordem, tida por natural, da economia²⁸ -, apresentava tributação reduzida, já que se resumia à necessária para fazer funcionar o aparato administrativo estatal²⁹.

Já no “Estado Social Fiscal”, que, segundo LOBO TORRES, coincide com o Estado Social de Direito, ou de Bem-estar social, surgido no séc. XX, que abandona a posição de “(...) *mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção na ordem econômica e social*”, a receita continua a depender fundamentalmente dos tributos, embora os impostos também passem a perseguir finalidades sociais ou extrafiscais. Nesse Estado, observam-se um crescimento exacerbado do orçamento público e a crise decorrente desse fato, desde o fim da década de 70 do século passado³⁰.

Mais recentemente, a partir da queda do muro de Berlim, em 1989, com o início do processo de globalização e a crise do socialismo e da intervenção estatal, LOBO TORRES detecta o aparecimento do “Estado Democrático e Social Fiscal”, que “*Mantém características do Estado Social, mas passa por modificações importantes, como a diminuição do seu tamanho e a restrição ao seu intervencionismo no domínio social e econômico*”, vivendo “(...) *precipualemente dos ingressos tributários, reduzindo, pela privatização de suas empresas e pela desregulamentação do social, o aporte das receitas patrimoniais e parafiscais*”. Sob essa forma de Estado, procuram-se cumprir os serviços públicos nas áreas da saúde e da educação, bem como reduzir as desigualdades sociais³¹.

Para melhor compreender como sucede o processo de crescimento da carga tributária, verificada, sobretudo, com o advento do Estado Social, Estado-Providência, ou de Bem-Estar Social, cumpre esclarecer, ainda que em breves linhas, que essa forma de Estado (Tributário) surge em função da necessidade de renovação do sistema capitalista sobre novas bases, tendo em vista que a mão invisível descrita por ADAM SMITH, característica do capitalismo concorrencial liberal, no qual não se admitia a interferência

²⁷ *Ibidem*, p. 8-9.

²⁸ EROS ROBERTO GRAU, **A ordem econômica na Constituição de 1988**, p. 14.

²⁹ **O dever...**, *op. cit.*, p. 194.

³⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 9.

³¹ *Idem*.

do Estado “na ordem natural” da economia, passou a não mais atingir o objetivo de manter o capitalismo em funcionamento³².

Ao mesmo tempo, tal modo de organização política emerge, a partir da Segunda Grande Guerra, como uma forma idealizada de solucionar os conflitos políticos decorrentes das contradições sociais, por meio do dever explícito, assumido pelo Estado, de prover “(...) *assistência e apoio (...) aos cidadãos que padecem de necessidades e riscos específicos característicos da sociedade mercantil*”, assim como pelo “(...) *reconhecimento expresso do papel formal dos sindicatos tanto na negociação coletiva como na formação dos planos públicos*”³³.

Nesse sentido, a transformação do Estado Liberal em Estado Intervencionista, esclarece LENIO L. STRECK, “(...) *decorre justamente do acirramento das contradições sociais proporcionadas pelo liberalismo*”, constituindo uma tentativa de conciliar os ideais de liberdade e de igualdade com o desenvolvimento capitalista³⁴.

Sob a óptica específica da intervenção, o Estado, que, em momento anterior, tinha como função primordial deixar de intervir nas esferas econômica e social, passa a nelas atuar mais direta e efetivamente. Pode-se afirmar que o Estado deixa, assim, de ser negativo para ser positivo³⁵. Essa atitude interventiva mais incisiva em determinadas áreas, que outrora exigiam abstenção do Estado, dá-se mediante a instituição de políticas públicas, as quais não se restringem a políticas econômicas, mas abrangem “(...) *todo o conjunto de atuações estatais no campo social, (...) todas as formas de intervenção do poder público na vida social*”³⁶.

Nesse contexto, é razoavelmente simples verificar a imprescindibilidade da tributação no Estado de Bem-Estar, uma vez que ela é o instrumento por meio do qual se faz possível implementar políticas públicas que não apenas respondem aos anseios sociais, garantidos na Constituição, mas asseguram, por outra forma, a própria continuidade do

³² EROS R. GRAU, **A Ordem...**, *op. cit.*, p. 14. O autor observa que os grandes responsáveis pela assunção de um novo papel pelo Estado foram, não apenas as “imperfeições do liberalismo”, consistentes “(...) *no surgimento dos monopólios, no advento de cíclicas crises econômicas e no exacerbamento do conflito capital x trabalho*”, mas também “*a incapacidade de auto-regulação dos mercados*” – *Ibidem*, p. 15 e nota nº 1.

³³ CLAUS OFFE, *Algunas Contradicciones del Moderno Estado del Bienestar*, in **Contradicciones en el Estado del Bienestar**, p. 135 (tradução nossa). Na versão espanhola: “(...) *asistencia y apoyo (...) a los ciudadanos que sufren necesidades y riesgos específicos característicos de la sociedad mercantil*” e “(...) *reconocimiento del papel formal de los sindicatos tanto en la negociación colectiva como en la formación de los planes públicos*”.

³⁴ **Hermenêutica...**, *op. cit.*, p. 22.

³⁵ EROS R. GRAU esclarece, contudo, que o Estado já atuava em tais esferas, embora tal ingerência ocorresse por motivos distintos e instrumentos menos efetivos – **A Ordem...**, *op. cit.*, p. 14-15; **O direito posto e o direito pressuposto**, p. 25.

³⁶ *Ibidem*, p. 26.

sistema capitalista e, por corolário, a proteção ao direito de propriedade e à própria liberdade, conforme se observou quando da análise das características do Estado Tributário.

Não se olvide, de outra parte, que, paralelamente à necessidade de arrecadação tributária, no contexto de um Estado Social, os impostos passam a ser mais utilizados com fins distintos dos meramente arrecadatórios, funcionando como “(...) *instrumento de ação indireta e, por conseguinte, política e psicologicamente recomendável onde a atuação direta suscitaria protestos ou tropeçaria em óbices práticos para sua execução*”³⁷. Assim, os impostos passam a ser utilizados para atingir finalidades extrafiscais, como a função social da propriedade e a intervenção em dados conjunturais ou estruturais da economia, por exemplo, podendo, para tanto, tornarem-se mais agressivos³⁸.

À medida que cresce o aparato estatal e a correspondente tributação nele observada, todavia, põe-se de modo cada vez mais evidente a questão de saber se o Estado “(...) *não está a metamorfosear-se num Estado proprietário encapuçado por via fiscal (...)*” (*sic*), como adverte CASALTA NABAIS. Como diz o autor português, com base em KLAUS VOGEL,

(...) um estado que, através de regula(menta)ção exacerbada ou de impostos exagerados, estorve, paralize, ou destrua a produtividade da economia, destroi-se como estado fiscal, pois que, ao minar a sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente a sua própria capacidade financeira (*sic*)³⁹.

A carga tributária, com efeito, não pode ser tão elevada a ponto de aniquilar o “princípio da subsidiariedade” da atividade econômica estatal, e, por conseqüência, ceifar a liberdade dos indivíduos. E é justamente a garantia do Estado Fiscal, como princípio constitucional, o impeditivo de que, por meio de uma elevação na carga dos impostos, o Estado se transforme em um Estado Proprietário⁴⁰.

Com o fito de refrear o agigantamento do Estado e da tributação a ele inerente, CASALTA NABAIS defende uma moderação no intervencionismo estatal, “(...) *que*

³⁷ ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, p. 175.

³⁸ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, Notas de complementação e revisão, in ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 576-577.

³⁹ **O dever...**, *op. cit.*, p. 194 e 198. MONTEIRO LOBATO, por sua vez, em semelhante direção, acerca do sistema tributário brasileiro, assevera: “*Este engenhoso sistema de tortura tem em vista uma coisa só: permitir que sobre o corpo do gigante a vermina duma parasitalha infinita engorde em doce far niente, como o carrapato engorda no couro do boi pesteadado. Vermina ininteligente! Consultasse ela os carrapatos e receberia deles um conselho salutar: ‘- É perigoso levar a sucção a grau extremo; morre o boi, e com ele a parasitalha’*” – **Na Antevéspera**, p. 95.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 199 e 194-195.

implicará, quer o recuo na assunção das modernas tarefas sociais (realização dos direitos económicos, sociais e culturais), quer mesmo o abandono parcial de algumas tarefas tradicionais”⁴¹.

Trata-se, com efeito, sobretudo, da

(...) redefinição do papel e das funções do estado, não com a pretensão de o fazer regredir ao estado mínimo do liberalismo oitocentista, actualmente de todo inviável, mas para o compatibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema económico, procurando evitar que o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser senão um envólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal (*sic*)⁴².

É nesse cenário de redefinição das funções do Estado que se enquadraria o “Estado Democrático e Social Fiscal”, assim denominado por RICARDO LOBO TORRES, no qual, a despeito da manutenção das características do Estado Social, verificar-se-ia uma redução do seu tamanho e a restrição ao seu intervencionismo nas esferas social e económica⁴³.

Observa-se, entretanto, pelo menos na realidade brasileira, que a carga tributária, já bastante elevada, de um modo geral, apenas vem aumentando. A título ilustrativo, de acordo com dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), na década de 70 – do século passado –, o contribuinte trabalhava em média 76 dias (ou dois meses e dezesseis dias) para pagar os tributos exigidos pelas esferas de governo federal, estadual e municipal; na década de 80 esse índice subiu para 77 dias (ou dois meses e dezessete dias) e na década de 90, o contribuinte teve que trabalhar 102 (ou três meses e doze dias) para pagar esses mesmos tributos. Já nos anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, o contribuinte teve que retirar do seu rendimento bruto 36,98%, 37,81%, 38,35% e 39,72%, respectivamente, “(...) *para pagar a tributação sobre os rendimentos, consumo, patrimônio e outros*”⁴⁴.

⁴¹ *Ibidem*, p. 202.

⁴² *Ibidem*, p. 202-203.

⁴³ *Curso...*, *op. cit.*, p. 9.

⁴⁴ **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos e a ineficiência governamental.** Disponível em: [http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/ESTUDO_SOBRE_DIAS_TRABALHADOS_-_2007.pdf], p. 2/3. Acesso em 20/1/2008. De outra parte, embora não constitua preocupação específica do Direito Tributário, é interessante verificar que a arrecadação dos tributos não satisfaz as necessidades para as quais foram criados, uma vez que o contribuinte ainda deve comprometer parte de seus rendimentos mensais para adquirir serviços similares aos públicos, tais como educação, plano de saúde, segurança, previdência privada e pedágio. O montante desses gastos também é crescente com o passar dos anos – *ibidem*, p. 6:

Década 70	Década 80	1990	1993	1995	1998	2000	2002	2003	2004	2005	2006	2007
7%	12%	14%	16%	20%	23%	24%	27%	28%	29%	31%	31%	32%

2.3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS SEUS LIMITES⁴⁵

O dever de pagar tributos, no Brasil, decorre do princípio constitucional da legalidade geral, constante do artigo 5º, II, e do seu desdobramento na esfera tributária – estrita legalidade –, consignado no artigo 150, II, pelos quais as pessoas políticas, no âmbito de suas competências, podem instituir ou aumentar tributos desde que o façam por meio de lei.

Como diz ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a Constituição, ao estabelecer a competência exclusiva do Legislativo para criar ou aumentar tributos, consagra a idéia de autotributação, de modo que cumpre aos indivíduos pagar, apenas, os tributos cuja instituição foi consentida, ao mesmo tempo em que inexistente o dever de pagar que não se tenha originado de lei⁴⁶.

Parece, assim, razoável concluir: se ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em decorrência de lei (princípio da legalidade), e se é vedado às pessoas políticas exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça, é fato que, a *contrario sensu*, em havendo lei, há também o dever geral atribuído aos cidadãos de pagar tributos.

Convém lembrar, contudo, a existência de um estrito regime constitucional que limita o exercício de instituição de tributos pelo legislador infraconstitucional. Em outros termos, o Estado brasileiro, em definitivo, não é completamente livre para estabelecer imposições tributárias da forma que melhor lhe convenha, ainda que o faça por meio de lei, mas, ao contrário, deve observar a disciplina constitucional sobre o tema.

Já observava ALIOMAR BALEEIRO, quanto à Constituição de 1946: “*O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores,*

⁴⁵ Não utilizamos a expressão “poder de tributar”, mas sim a expressão “competência tributária”, porque não se trata de algo irrestrito e absoluto; ao contrário, trata-se de algo limitado, regido pelo ordenamento jurídico, conforme se verá no decorrer deste item. O termo “limite”, por seu turno, é aqui utilizado na acepção especial de “linha de demarcação” – ANTONIO HOUAISS e MAURO DE SALLES VILLAR, **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**, p. 1759. Também seria possível falar em “limitação”, como fazemos ao longo do texto e como fez a Constituição de 1988, na Seção II do Título VI, que também entendemos no sentido de “demarcação” – *idem*. Fazemos essa ressalva com base na doutrina do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, pela qual se entende que os limites, ou as limitações, das competências tributárias não são fixados em momento posterior à atribuição de competências. Note-se que embora o citado autor se refira especificamente às imunidades tributárias, abrange, também, outras das chamadas “limitações constitucionais ao poder de tributar”, o que se observa pela afirmação: “(...) a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação da competência” – **Curso de Direito Tributário**, p. 172. Para mais detalhes, vide subitem 4.3.1, p. 76 *et. seq.*, no qual trataremos especificamente das imunidades.

⁴⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 245.

*que limitam os excessos acaso detrimntosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais*⁴⁷.

Nessa mesma direção, ROQUE CARRAZZA assevera que, por força de um conjunto de normas constitucionais, não há de se falar, no Brasil, em *poder tributário*, mas *competência tributária*, de vez que os entes tributantes exercem sua autonomia e não o *ius imperium* estatal, subordinando-se, portanto, ao ordenamento jurídico e, por consequência, às normas constitucionais⁴⁸.

Na mesma linha de entendimento, MARILENE TALARICO M. RODRIGUES sintetiza:

O interesse público de arrecadação de tributos, tal como fixado em nosso ordenamento jurídico, há que ser perseguido na forma determinada pela Constituição, respeitados os limites estabelecidos ao Poder de Tributar, que representam garantias e Direitos Fundamentais do Contribuinte⁴⁹.

O legislador da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, assim, ao exercer a competência tributária – que diz respeito “(...) à *aptidão para criar*, in abstracto, *tributos*”, segundo ROQUE A. CARRAZZA⁵⁰; ou a “(...) *uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos*”, de acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO⁵¹ – deve observar, detidamente, os limites impostos pela Constituição⁵².

Tais limites encontram-se previstos ao longo do texto constitucional e integram o que se denominou “Estatuto do Contribuinte”⁵³; que, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, diz respeito, consoante à realidade jurídico-positiva nacional,

(...) a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que positiva ou negativamente estipulam os direitos, obrigações e deveres do sujeito

⁴⁷ **Limitações...**, *op. cit.*, p. 2.

⁴⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 481. O autor, em linhas subseqüentes, melhor explicita o seu posicionamento, afirmando que “*A partir do momento (...) em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que, a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal*” – *Ibidem*, p. 482.

⁴⁹ Direitos fundamentais do contribuinte, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Coord.), **Direitos Fundamentais do Contribuinte**, p. 325.

⁵⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 483.

⁵¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 218.

⁵² No sentido da necessidade de observar os limites constitucionais ao “poder” de tributar, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, Tributação e Direitos Fundamentais, in OCTAVIO CAMPOS FISCHER (Coord.), **Tributos e direitos fundamentais**, p. 13.

⁵³ A expressão é de LOUIS TROTABAS, como informa ROQUE CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 417.

passivo, diante das pretensões impositivas do Estado aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante⁵⁴.

Os princípios e as imunidades, presentes na seção II do capítulo I do título VI da Constituição de 1988, constituem direitos dos contribuintes, embora ali não se encontrem exaustivamente previstos todos os direitos a que se refere o Estatuto do Contribuinte. Nesse sentido, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI esclarece que essa seção II da Constituição de 1988, denominada “Das Limitações do Poder de Tributar”, “(...) contém apenas algumas imunidades e alguns princípios, numerus apertus, deixando expressamente consignada a existência de outras limitações também estruturais”, afirmação corroborada pelo fato de que o artigo 150, *caput*, estabelece: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte (...)”⁵⁵.

Os direitos dos contribuintes – princípios constitucionais e imunidades –, por sua vez, são “(...) projeções de direitos fundamentais (...)”, na lição de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, traduzindo, ainda no entendimento do autor “(...) reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais, e do regime federal”⁵⁶. Ou, como esclarece MISABEL DE ABREU M. DERZI, “A grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (...), ou dos grandes princípios estruturais”⁵⁷. São, portanto, direitos fundamentais, dotados, com efeito, segundo nos ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA, de historicidade, vez que constituem “(...) derechos humanos positivizados (...)”, nas palavras de GREGORIO ROBLES⁵⁸ e, ao mesmo tempo, de fundamentalidade⁵⁹.

⁵⁴ Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte, **Revista de Direito Tributário** n° 7-8, p. 138.

⁵⁵ Notas..., *op. cit.*, p.18. Às imunidades aludiremos, ainda que sucintamente, quando da análise da natureza jurídica da proibição do efeito de confisco dos tributos.

⁵⁶ **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 180-181.

⁵⁷ Notas..., *op. cit.*, p. 14.

⁵⁸ *Apud* JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: óbvios ululantes e não ululantes, *in* MELISSA FOLMANN (Coord.), **Tributação e Direitos Fundamentais**, p. 191.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 191-193. JOSÉ ROBERTO VIEIRA destaca a historicidade dos direitos fundamentais, decorrente da concepção juspositivista segundo a qual os direitos fundamentais seriam aqueles reconhecidos pelos ordenamentos jurídicos, ou seja, os positivados nas respectivas Constituições – *ibidem*, p. 191. E, acerca da qualidade de “direitos fundamentais” dos direitos dos contribuintes, DALTON LUIZ DALLAZEM, em sentido semelhante ao que aqui vimos expressando, afirma que os direitos dos contribuintes são direitos fundamentais, “(...) pois a proteção dos contribuintes é construída a partir dos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade” – O Princípio Constitucional Tributário do Não-confisco e as Multas Tributárias, *in* OCTAVIO CAMPOS FISCHER (Coord.), **Tributos...**, *op. cit.*, p. 22. Na mesma direção, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, *Tributação...*, *op. cit.*, p. 13 e MARILENE TALARICO M. RODRIGUES, *Direitos...*, *op. cit.*, p. 325.

Constituindo, os direitos dos contribuintes, direitos fundamentais, não pode deles prescindir o legislador, ao instituir ou aumentar tributos. CASALTA NABAIS entende que os “deveres fundamentais”, categoria jurídica em que se inclui o dever de pagar impostos, “(...) *para além de não poderem afectar o conteúdo essencial do valor que constitui cada direito, liberdade e garantia ou de outros valores constitucionais, ainda não de afectar esses mesmos valores o menos possível e na medida justa*”⁶⁰. No mesmo sentido, ROQUE CARRAZZA enfatiza que o uso, pelos entes tributantes, das competências tributárias, impõe o respeito aos direitos individuais, sendo que “*O próprio dever de pagar tributos não poderá afetar, em sua essência, os direitos fundamentais*”, em especial pela previsão, pela Carta de 1988, da aplicabilidade imediata desses direitos (artigo 5º, §1º), bem assim a sua inclusão entre as cláusulas imutáveis (art. 60, §4º)⁶¹. Decorrência disso é que os direitos fundamentais, no Brasil, ao serem inseridos entre as cláusulas pétreas, não podem constituir objeto de deliberação de proposta de emenda sequer *tendente* a aboli-los. Muito menos, portanto, poderão ser atacados em sua essência pela tributação.

No que se refere ao objeto de nosso estudo, cabe destacar, como um dos direitos do contribuinte, a norma que veda o efeito confiscatório dos tributos⁶². Nessa mesma linha, vale trazer à colação trecho de julgado prolatado no âmbito do STF:

O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido. Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização do tributo – de qualquer tributo – com efeito confiscatório (CF, art. 150, IV)⁶³.

Relacionados com a norma que veda o efeito de confisco encontram-se os princípios concernentes à justiça do sistema tributário, tais como a igualdade, a capacidade

⁶⁰ **O dever...**, *op. cit.*, p. 146.

⁶¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 413-415. Como afirma ROQUE CARRAZZA, mais adiante, “*Os direitos fundamentais, evidentemente, também amparam o contribuinte contra os poderes do Estado, inclusive o Legislativo (...). Daí serem inconstitucionais as normas jurídicas que, a pretexto de exercitarem competências tributárias, impedirem ou tolherem o pleno desfrute dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes*” – *idem*.

⁶² RICARDO LOBO TORRES – **Os Direitos Humanos e a Tributação**, p. 155: embora considere a proibição de tributos com efeito de confisco uma imunidade tributária, “(...) e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica” enquadra-o como proibição de excesso no que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva, a qual é entendida como princípio relacionado com a justiça – **Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, p. 287 e 304.

⁶³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Questão de Ordem ADI-MC nº 2.551/MG, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Brasília, 02 abr. 2003 – DJ 20 abr. 2006, p. 5 – Disponível em: [<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>]. Acesso em: 20/1/2008.

contributiva e a progressividade. Especificamente sobre os chamados princípios de justiça tributária, CASALTA NABAIS adverte que não somente as garantias relativas à segurança jurídica dos contribuintes são relevantes, mas também as conectadas à justiça tributária, visto que o objetivo fundamental do Estado consiste em realizar justiça⁶⁴.

Do que se relatou nesse item, infere-se que a garantia dos direitos do contribuinte, como direitos fundamentais, impõe a fixação de limites quantitativos à tributação. É justamente nesse contexto que se insere a norma que proíbe a utilização de tributos com efeito confiscatório⁶⁵. Tal norma, segundo FERNANDO AURÉLIO ZILVETI,

(...) decorre da necessidade de se efetuar uma ponderação entre os interesses privados, de um lado, e as necessidades coletivas a serem cobertas pelos impostos, de outro lado, ou sob outra formulação, uma ponderação entre o direito de propriedade e as liberdades econômicas (...) de um lado, e o dever fundamental de pagar impostos, de outro⁶⁶.

A contenção da tributação em níveis suportáveis, contudo, não constitui tarefa simples, em especial diante das crescentes demandas sociais, sinalizadas no item precedente⁶⁷.

2.4 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A CONTENÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA

Como se mencionou anteriormente, existem autores, como CASALTA NABAIS, que defendem uma moderação no intervencionismo estatal. Essa atitude teria

⁶⁴ **O dever...**, *op. cit.*, p. 317-318. Por outro lado, como princípios que garantem fundamentalmente a segurança jurídica, podem-se citar os clássicos princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade e da universalidade da jurisdição, na sempre precisa lição de JOSÉ ROBERTO VIEIRA – Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica, *in* AIRES BARRETO *et al.* **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, p. 324-325. Esclareça-se que, segundo pensamos, a relevância de tal classificação está em salientar aqueles princípios que protegem, de um modo mais evidente, a justiça ou a segurança jurídica do sistema, embora todos os princípios, via de regra, permitam realizar justiça no caso concreto, conforme demonstram LUÍS ROBERTO BARROSO e ANA PAULA DE BARCELLOS – A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios *in* GEORGE SALOMÃO LEITE (Coord.), **Dos Princípios Constitucionais (considerações em torno das normas principiológicas da Constituição)**, p. 110.

⁶⁵ Vide J. CASALTA NABAIS, **O dever...**, *op. cit.*, p. 220-221.

⁶⁶ Tributo Confiscatório ou Excesso Fiscal?, *in* **Interpretação e Estado de Direito**, p. 282.

⁶⁷ Cf. p. 18 *et. seq.*

como escopo evitar a transformação do Estado atual em um Estado Proprietário pela via tributária⁶⁸.

Ocorre que, no Brasil, essa tendência de utilizar a redução do intervencionismo estatal nas searas econômica, social e cultural como principal ou única forma de refrear a voracidade tributária do Estado deve ser examinada com o devido cuidado. Ao mesmo tempo em que essa redução constitui uma das formas de minimizar a tributação, pode levar à não concretização ou à mitigação de direitos fundamentais, nos quais se incluem os direitos sociais, sendo certo, todavia, que a Constituição de 1988 impõe a concretização de todos esses direitos.

Com esse enfoque, vale aludir ao preocupante diagnóstico da realidade brasileira, feito por LENIO L. STRECK, de que no Brasil a passagem do Estado Liberal ao Neoliberal parece ter prescindido do Estado Social, fase em que as promessas da modernidade, como a igualdade e a justiça social, já deveriam ter sido cumpridas. O que se observa, atualmente, segundo o autor, é uma tendência radical na direção da minimização do Estado, quando, alerte-se, os pilares da modernidade sequer foram implementados. É com isso em mente que STRECK faz a seguinte crítica à aceitação quase que inquestionada do neoliberalismo no Brasil: “(...) *quando em países de ponta rediscutem e questionam a eficácia (social) do neoliberalismo, caminhamos, cada vez mais, rumo ao ‘Estado ausenteísta’, ‘minimizado’, ‘enxuto’, e ‘desregulamentado’*”⁶⁹.

Não se pode, assim, sustenta o autor, considerar como semelhantes as conseqüências do reducionismo estatal observadas em países nos quais houve efetivamente um Estado-Providência, e em nações que não tiveram, concretamente, um Estado de cunho social⁷⁰.

Embora a afirmação de que o Brasil não tenha um Estado de índole social possa ser vista com reservas, não se pode negar que, de fato, existe aqui uma forte demanda pela implementação das promessas da modernidade, em especial para que sejam minimizadas as desigualdades sociais aqui verificadas. E cumpre justamente ao Estado atuar como principal agente político, intervindo nas esferas econômica e social, visando ao combate do neoliberalismo. Cabe ao Estado brasileiro, portanto, ser forte e regulador, como aliás prevê

⁶⁸ *Ibidem*, p. 202-203. Também no sentido de conter a tributação exacerbada, CASALTA NABAIS faz alusão ao “princípio da retributividade”, cuja idéia principal está em que o montante arrecadado em relação a cada imposto deve ser devolvido ao contribuinte ou à economia privada. Segundo indica, a doutrina entende que sendo impossível demonstrar a reprodutividade de cada despesa do Estado, imponha-se uma “(...) *presunção da reprodutividade de todas as despesas do estado, presunção essa que, no entanto, seria arredada quando os impostos atinjissem uma quota superior a 50% do PIB*” (sic) – *Ibidem*, p. 220.

⁶⁹ **Hermenêutica...**, *op. cit.*, p. 25-27.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 24.

a Constituição de 1988 – que, no seu artigo 3º, impõe a erradicação da pobreza e a minimização das desigualdades sociais – , na linha do que se concebe, na contemporaneidade, como Estado Democrático de Direito. Tem-se, no Brasil, com efeito, uma sociedade carente no tocante à concretização de direitos fundamentais, e, paradoxalmente, uma carta constitucional que amplamente garante esses direitos⁷¹.

Referir-se a “Estado Democrático de Direito”, assim, implica reconhecer a sua íntima relação com a “(...) *realização dos direitos fundamentais*”, esclarece LENIO L. STRECK⁷². E esse mesmo autor enfatiza que mais do que uma classificação,

(...) o Estado Democrático de Direito faz uma síntese das fases anteriores, agregando a construção das condições de possibilidades para suprir as lacunas das etapas anteriores, representadas pela necessidade do resgate das promessas da modernidade, tais como a igualdade, a justiça social e a garantia dos direitos fundamentais. A essa noção de Estado se acopla o conteúdo das Constituições, através dos valores substantivos que apontam para uma mudança no status quo da sociedade (*sic*)⁷³.

Conforme esclarece JOSÉ AFONSO da SILVA, o Estado Democrático de Direito surge em virtude do fracasso do Estado Social no corrigir a concepção puramente formal e abstrata da igualdade típica do Estado Liberal, no sentido de garantir a justiça e a efetiva participação democrática da população no processo político⁷⁴.

Diante disso, a consagração de um Estado Democrático de Direito, no Brasil, não pode significar a redução da prestação de serviços públicos relativos aos direitos fundamentais, nos quais se incluem os direitos sociais, devendo-se lembrar que essa forma de Estado pressupõe, como mesmo asseverou RICARDO LOBO TORRES, a manutenção do Estado Social, e, portanto, a atuação positiva do Estado nas esferas social, econômica e cultural.

Nesse passo, mesmo que a meta a ser atingida seja a manutenção do Estado Tributário, pela contenção da pressão tributária, as propostas de redução do intervencionismo estatal em Portugal, e sobretudo nos países europeus ainda mais prósperos e que vivem a realidade de um Estado-Providência, conquanto há algumas décadas em declínio, não podem ser simplesmente importadas pelo Brasil como se de idênticas realidades se tratassem⁷⁵.

⁷¹ *Ibidem*, p. 26-27 e 37.

⁷² *Ibidem*, p. 39.

⁷³ *Idem*.

⁷⁴ **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 118.

⁷⁵ Sobre a crise vivida pelo Estado de Bem-Estar nos países europeus, em especial na França, v. PIERRE ROSANVALLON, **A crise do Estado-Providência**, *passim*.

Não se pode olvidar que, como adverte EROS R. GRAU, a Constituição de 1988 adotou um modelo econômico de bem-estar, constante dos artigos 1º, 3º e 170 da Carta Política, que não pode ser substituído por um de índole neoliberal sem que, previamente, alterem-se os referidos artigos⁷⁶.

Com efeito, não se pode reduzir o aparato estatal sem uma alteração constitucional, do mesmo modo que, embora não constitua objeto específico de nossas preocupações no presente estudo, consideramos que formas alternativas de controlar a expansão da carga tributária sejam levadas em conta; eis alguns exemplos: a correta redistribuição dos tributos de acordo com a progressividade, melhorias na administração tributária, além do combate à evasão tributária e à corrupção; tais situações, ainda que apenas parcialmente corrigidas, poderiam, por certo, diminuir os efeitos da sanha do Estado por tributos e o desincentivo à atividade econômica e à propriedade dela decorrente⁷⁷.

Em suma, e para não mais alongar a análise do tema, – que é deveras complexo e cujas implicações poderiam constituir objeto de um trabalho acadêmico à parte –, do que se expôs, pode-se concluir que vivemos sob a égide de uma Constituição que impõe um Estado Tributário de índole social e democrática, no qual a realização de direitos fundamentais, plasmados na própria Constituição, ocasiona um incremento da tributação, a qual, por seu turno, é fonte precípua de arrecadação de receitas. A elevação desmedida da carga tributária, entretanto, não deve chegar a desvirtuar o Estado Tributário, transformando-o em um Estado Proprietário, sobretudo pela proteção constitucional outorgada aos princípios gerais da ordem econômica, que garantem a exploração

⁷⁶ **A ordem...**, *op. cit.*, p. 37. O artigo 1º estabelece a forma em que se constitui a República Federativa do Brasil – Estado Democrático de Direito – e os seus fundamentos. Já o artigo 3º. trata dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, enquanto que o artigo 170 dispõe sobre a ordem econômica. Em todos eles se verifica a preocupação do legislador constituinte com a redução das desigualdades sociais e a dignidade da pessoa humana.

⁷⁷ Exemplo de uma flagrante situação de má distribuição da carga tributária, em que a progressividade é violada, pode ser vislumbrada no caso dos tributos pagos por indivíduos com diferentes faixas de rendimentos. Enquanto aqueles que percebem até R\$3.000,00 por mês devem pagar o montante de 38,75% de sua renda bruta e os que auferem entre R\$3.000,00 e R\$10.000,00 devem recolher o percentual de 42,70%, os que recebem mensalmente mais de R\$10.000,00 são responsáveis pelo pagamento de 41,73% de sua renda bruta, menos, portanto, que a chamada classe média e apenas um pouco a mais que os que percebem até R\$3.000,00, segundo estudo realizado pelo IBPT – **Estudo...**, *op. cit.* E sobre os desvios de dinheiro público no país, verifica-se, através de pesquisa realizada pelo IBPT de 01/01/1990 a 20/09/2006 a partir de diversos sítios da internet, e em que foram catalogados em torno de 38% do total dos casos em que houve efetivo desvio de recursos financeiros dos cofres públicos, verificou-se que aproximadamente 32% da arrecadação tributária brasileira nas três esferas de competência é desviada das suas finalidades,“(…) *por subtração do dinheiro público, corrupção, superfaturamento de obras e serviços públicos e incorreta aplicação*” – **Desvio de dinheiro público**. Disponível em: [http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/ESTUDO_DESVIO_DO_DINHEIRO_PUBLICO_2006.pdf]. Acesso em: 20/1/2008.

predominante da atividade econômica pelos particulares. De outra parte, os direitos fundamentais relativos à liberdade e à propriedade, assim como os princípios que regem a atividade tributária do Estado, em especial aqueles referentes à justiça do sistema tributário, constituem um freio ou um limite à tributação excessiva. É nesse contexto que não apenas formas alternativas de contenção da carga tributária devem ser pensadas, mas também é onde se localiza, a nosso ver, o estudo da norma que veda a utilização de tributos com efeito de confisco, a seguir examinada.

3 GENERALIDADES

3.1 NOÇÕES INICIAIS

O efeito confiscatório dos tributos, assim como sucede com diversos outros termos e expressões da área jurídica, integra o grupo dos denominados “conceitos indeterminados”, assim entendidos os conceitos vagos, fluidos, ou imprecisos. Por “conceito indeterminado”, KARL ENGISCH compreende “(...) *um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos*”⁷⁸.

Em verdade, porém, como sustenta EROS ROBERTO GRAU,

(...) todo conceito é uma suma de idéias que, para ser conceito, tem que ser, *no mínimo*, determinada; o mínimo que se exige de um conceito é que seja determinado. Se o conceito não for, em si, uma *suma determinada de idéias*, não chega a ser *conceito*⁷⁹.

A indeterminação, assim, é dos termos e não nos conceitos em si⁸⁰. É, por conseguinte, mais apropriado, segundo leciona JOSÉ ROBERTO VIEIRA, referir-se à *indeterminação dos termos ou expressões dos conceitos* do que a *conceitos indeterminados*⁸¹.

Comum a tais expressões indeterminadas de conceitos é a identificação de uma área de certeza sobre a aplicação das expressões do conceito; de uma zona de certeza da não aplicação dessas expressões, bem como, por fim, de uma área nebulosa, incerta ou cinzenta, em que pairam dúvidas sobre a aplicação ou não dessas expressões. Tais áreas, ou zonas, são designadas, por GENARO CARRIÓ de “(...) *foco de intensidade luminosa* (...)”; “(...) *zona de escuridão* (...)” e “(...) *zona de penumbra* (...)”, respectivamente⁸². LUIZ ALBERTO WARAT, por sua vez, a elas se refere como zonas de “*luminosidade positiva*”, de “*luminosidade negativa*” e de “*incerteza*”⁸³.

Acerca dessa zona de penumbra, ou de incerteza, leciona ENGISCH: “*Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio*

⁷⁸ **Introdução ao Pensamento Jurídico**, p. 208.

⁷⁹ **O direito...**, *op. cit.*, p. 196.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 197.

⁸¹ *Medidas...*, *op. cit.*, p. 338.

⁸² **Notas sobre Derecho y Lenguaje**, p. 33-34. No original espanhol: “(...) *foco de intensidad luminosa* (...)”; “(...) *zona de oscuridad* (...)” e “(...) *zona de penumbra* (...)”.

⁸³ **O Direito e sua Linguagem**, p. 76-77.

do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo do conceito”⁸⁴. ALF ROSS, tratando dessa área, alude a um “(...) *nebuloso círculo exterior de incerteza*”⁸⁵.

E também GENARO CARRIÓ, ao comentar o que ocorre nos casos de “vagueza”, nos quais inexitem dúvidas sobre o conhecimento do objeto em si, mas sim sobre a sua área de aplicação, ou sobre os seus limites, assevera:

Tal fenômeno acontece, por exemplo, cada vez que uma palavra tem como critério relevante de aplicação a presença de uma característica ou propriedade que nos fatos se dá na forma de um contínuo, como a idade, a altura, ou o número de cabelos que um homem pode ter, e pretendemos fazer cortes nesse contínuo, valendo-nos de palavras ou expressões tais como ‘jovem’, ‘adulto’, ‘ancião’, ‘homem de idade madura’; ou ‘alto’, ‘baixo’, ‘atarracado’; ou ‘calvo’, ‘hirsuto’, etc.

Já sabemos o que quer dizer ‘jovem’ ou ‘calvo’. Não se trata aqui de um problema de ambigüidade. O problema é este outro: carece de sentido perguntar-se em que precisa idade se deixa de ser jovem, ou quantos cabelos deve-se ter para não ser calvo, ou quanto se deve medir para ser alto. Tudo o quanto podemos dizer é que há casos centrais ou típicos, em face dos quais ninguém vacilaria em aplicar a palavra, e casos claros de exclusão nos quais ninguém duvidaria em não a usar. Mas no meio existe uma zona mais ou menos extensa de casos possíveis em face dos quais, quando se apresentam, não sabemos o que fazer⁸⁶.

A partir dessas lições podemos verificar que também em relação ao “efeito de confisco” é o que sucede. É possível afirmar que nele existe uma zona de certeza, na qual se enquadram tributos de 1% ou 100% sobre o valor da renda, por exemplo, em que é simples verificar as respectivas não-aplicação e aplicação do princípio, ou seja, em que a exação de 1% claramente não tem efeito de confisco, ao passo que a de 100% inegavelmente apresenta tal efeito⁸⁷. O problema reside em situações intermediárias, tal

⁸⁴ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 209.

⁸⁵ **Direito e justiça**, p. 164.

⁸⁶ **Notas...**, *op. cit.*, p. 31-32. No original em espanhol: “*Tal fenómeno acaece, por ejemplo, cada vez que una palabra tiene como criterio relevante de aplicación la presencia de una característica o propiedad que en los hechos se da en la forma de un continuo, como la edad, la altura, o el número de cabellos que un hombre puede tener, y pretendemos hacer cortes en ese continuo valiéndonos de palabras o expresiones tales como ‘joven’, ‘adulto’, ‘anciano’, hombre edad madura’; o ‘alto’, ‘bajo’, ‘retacón’; o ‘calvo’, ‘hirsuto’, etc. Ya sabemos lo que quiere decir ‘joven’ o ‘calvo’. No se trata aquí de un problema de ambigüedad. El problema es este otro: carece de sentido preguntarse a qué precisa edad se deja de ser joven, o cuántos cabellos hay que tener para no ser calvo, o cuánto hay que medir para ser alto. Todo cuanto podemos decir es que hay casos centrales o típicos, frente a los cuales nadie vacilaría en aplicar la palabra, y casos claros de exclusión respecto de los cuales nadie dudaría en no usarla. Pero en el medio hay una zona más o menos extendida de casos posibles frente a los cuales, cuando se presentan, no sabemos qué hacer*”.

⁸⁷ Ainda assim, relevante destacar que, para ser confiscatório, o tributo deve incidir sobre 100% de parte substancial da renda. Não basta, assim, pois, somente a alíquota elevada, como verificaremos no item 3.5, p. 48 *et. seq.* AIRES F. BARRETO – Vedação ao efeito de confisco, **Revista de Direito Tributário** n° 64, p. 100 – comenta, em relação à propriedade de um imóvel, que “*Nenhum de nós diria conscientemente, que uma alíquota de 1% atingindo a propriedade imobiliária, urbana ou rural, seria confiscatória. Nenhum de nós diria, de outra parte, também conscientemente, que uma alíquota de 100% sobre essa mesma propriedade imobiliária, urbana ou rural, não seria confiscatória*”. Na mesma linha manifesta-se MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI – *Notas...*, *op. cit.*, p. 575.

como ocorreria nos casos em que os aludidos tributos incidissem a uma alíquota de 40% ou até 80%. Nessas hipóteses, inexistente consenso quanto à caracterização do efeito confiscatório dos tributos⁸⁸. É justamente nesse âmbito que a noção de indeterminação dos termos ou expressões do conceito jurídico faz mais sentido. A questão se torna ainda mais complexa quando se observam casos em que, uma tributação extrafiscal, por exemplo, superior a 100% do valor do bem, não possui efeito confiscatório, já que não teria o condão de “(...) *destruir a propriedade, impedir o trabalho, desencorajar a iniciativa ou ultrapassar a capacidade econômica*”⁸⁹.

As dificuldades de delimitar o “efeito de confisco” provocam questionamentos como os feitos por HÉCTOR B. VILLEGAS, que indaga: “(...) *até onde chega a imposição legítima? Quando se transpassa a fronteira entre o permitido e o proibido? Como se individualiza o excesso?*”⁹⁰.

Além desses obstáculos, é curioso notar, como faz PAULO DE BARROS CARVALHO, que “*Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica de exigência tributária*”, sendo, portanto,

⁸⁸ Nessa esteira, diz AIRES F. BARRETO: “(...) *o fato é que a doutrina não se debruçou no sentido de identificar, de fornecer parâmetros relativamente à área de incerteza, à área nebulosa, à área de vaguidade existente entre o trecho absolutamente claro e o trecho absolutamente escuro*” – Vedação..., *op. cit.*, p. 100. Expressando idéia semelhante: MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI – Notas..., *op. cit.*, p. 575 e RICARDO LOBO TORRES, **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 159.

⁸⁹ ALIOMAR BALEIRO, **Limitações...**, *op. cit.*, p. 566-567. Com o mesmo entendimento, RICARDO LOBO TORRES, **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 161. PAULO DE BARROS CARVALHO – Sobre os Princípios Constitucionais Tributários, **Revista de Direito Tributário** nº 55, p. 153 –, por sua vez, fornece-nos outro exemplo. Afirma: “*Por certo que todos concordariam que uma alíquota de 25%, incidente sobre base de cálculo que tome o valor do imóvel como referência, caracterizará hipótese de confisco. Todavia, se colhermos outro imposto, que não seja cobrado periodicamente sobre o mesmo bem, como o do exemplo, mas que incida sobre produtos de consumo, ninguém se surpreenderá com uma alíquota de 350% percutindo no valor da operação da venda*”.

⁹⁰ *El Principio de no confiscatoriedad en materia tributaria*, in HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE (coord.), **Estudios de Derecho Constitucional Tributario en Homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**, p. 238. No original espanhol: “*¿hasta dónde llega la imposición legítima? ¿cuándo se traspassa la frontera entre lo permitido y lo prohibido? ¿cómo se individualiza el exceso?*”.

As dificuldades de caracterizar efeito de confisco tributário são sentidas também pelos tribunais, conforme se verifica de trecho do julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 2.010/DF, perante o STF: “*O SR. MINISTRO MOREIRA ALVES – (...) Se fosse uma alíquota baixa, por exemplo, como se iria sustentar o confisco? Por exemplo, se houvesse uma progressividade de 1%, 2%, 3%, 4%? Isso é outro fundamento. O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO – O confisco tem uma natureza relativa. Não precisa retirar do bolso do servidor tudo o que ele ganha para que haja confisco. Basta tornar insuportável a sua vida. O SR. MINISTRO MOREIRA ALVES – Não estou dizendo isso, mas, sim, que para que o problema de uns financiem os outros há de se buscar outro fundamento que não o do confisco. O confisco se prende ao valor da alíquota. Se for baixa a alíquota, ninguém pode sustentar que há confisco*” – BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI-MC nº 2.010/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Brasília, 30 set. 1999 – DJ 12 abr. 2002, p. 51 – Disponível em: [http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp]. Acesso em 20/1/2008.

“(...) *sobremaneira difícil opinar sobre o tema e, quando o fazemos, utilizamos mecanismos intuitivos*”⁹¹.

Desde logo notamos, assim, o quão tormentoso é responder, com precisão, o que é o efeito confiscatório dos tributos. Quando ele se configura? Qual é o seu âmbito de incidência?

ALIOMAR BALEEIRO considera confiscatórios os tributos que “(...) *absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral*”⁹².

ROQUE CARRAZA, por seu turno, diz que “(...) *é confiscatório o imposto que, por assim dizer, ‘esgota’ a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas*”⁹³.

Já para RICARDO LOBO TORRES “(...) *efeito confiscatório do tributo é o que, ultrapassando o limite da razoabilidade, aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência*”⁹⁴.

ANTONIA AGULLÓ AGÜERO, por sua vez – ao tratar o princípio do não-confisco como um limite à progressividade do sistema, entende que é a “(...) *idéia de justiça a que deve marcar a fronteira entre o progressivo e o confiscatório*”⁹⁵.

Em uma primeira aproximação, extrai-se dessas noções que a proibição do efeito confiscatório dos tributos relaciona-se não apenas com o direito de propriedade, mas também com as noções de capacidade contributiva, de razoabilidade e de justiça, bem assim com a de progressividade e a de liberdade de iniciativa.

Precisar os limites a partir dos quais se observa o “efeito de confisco” dos tributos, todavia, exige um maior aprofundamento do tema, para o qual sobretudo a doutrina, como também os tribunais, parecem, felizmente, estar cada vez mais voltando os olhos, embora ainda sejam incipientes os avanços em seara de tão intensa aridez. Até há

⁹¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 163; **Sobre...**, *op. cit.*, p. 153.

⁹² **Limitações...**, *op. cit.*, p. 564.

⁹³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 100.

⁹⁴ Direitos fundamentais do contribuinte, in IVES GANDRA DA S. MARTINS (coord), **Direitos...**, *op. cit.*, p. 173.

⁹⁵ *La Prohibición de Confiscatoriedad en el Sistema Tributario Español*, **Revista de Direito Tributário** n° 42, p. 32 (tradução nossa). O trecho completo, no original espanhol, diz: “*El principio de no confiscatoriedad constituye un límite, no a la justicia, sino a la progresividad del sistema, siendo la idea de justicia la que debe marcar la frontera entre lo progresivo y lo confiscatorio*”. A afirmação feita pela Catedrática da Universidade de Barcelona tem em mira o ordenamento jurídico espanhol, embora suas reflexões auxiliem a desvendar a norma que agasalha a proibição do efeito de confisco na esfera tributária também em nosso país.

pouco tempo as reflexões sobre o tema eram ainda menos numerosas⁹⁶. Não sem respaldo foi que AIRES FERNANDINO BARRETO asseverou: “*Eu diria até que, numa posição extremada, os doutrinadores têm fugido do tema: ‘vedação ao efeito de confisco’, como o diabo da cruz*”⁹⁷.

E nesse sentido, cumpre desde logo esclarecer que, em um campo de dúvidas e incertezas, parece certo, contudo, o papel da doutrina no mister de fornecer parâmetros, ou balizas, na delimitação do “efeito de confisco”, nos quais o Judiciário se possa escorar.

Nesse aspecto, é encorajadora a passagem de AIRES F. BARRETO, com a qual concluímos o presente item:

(...) a doutrina limita-se a dizer, senhores, que é confiscatório o imposto que excede a capacidade contributiva. Não fornece critérios, nem bons, nem maus, para restringir essa área de imprecisão e explicitar o que pretende dizer com tributo que excede a capacidade contributiva. Pensa equacionar a questão, ao afirmar que esse é um problema do Judiciário, a quem cabe resolver a situação diante de cada caso concreto. Não me parece correta essa posição. Não que não caiba ao Judiciário resolver os casos concretos que envolvam a questão do confisco. É claro que essa é a função precípua do Poder Judiciário. O que pretendo dizer é que não pode a doutrina esconder-se, passar ao largo do problema do confisco, como se a matéria do confisco não existisse, e deixar o Judiciário sem sua colaboração. É missão impostergável da doutrina fornecer critérios a serem utilizados na apreciação do confisco. Cabe-lhe oferecer caminhos, identificar as especificidades, e os critérios para que se possa discernir entre hipóteses confiscatórias e hipóteses em que o confisco não se configura. Cabe-lhe estudar e acenar ao Judiciário quais os critérios gerais para a solução dos casos concretos. Pode até ocorrer que os caminhos indicados não sejam bons. Mas até mesmo nesse caso se terá prestado colaboração ao Judiciário, porque se lhe facilitará para que vislumbre o caminho correto⁹⁸.

3.2 DIREITO COMPARADO

Em alguns ordenamentos jurídicos, existe previsão explícita da norma que veda o efeito ou alcance confiscatório dos tributos, como sucede, por exemplo, na Espanha, no

⁹⁶ Apenas na doutrina nacional, nos últimos seis anos foram publicados meia dúzia de livros específicos sobre o tema da vedação do efeito de confisco dos tributos, a seguir arrolados: HERBERT CORNÉLIO PIETER DE BRUYN JUNIOR, **O princípio do não-confisco**; ESTEVÃO HORVATH, **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**; PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, **Confisco tributário**; FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**; JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, **Princípio do não-confisco (como garantia constitucional da tributação justa)**, e, mais recentemente, LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, **Proibição de tributos com efeito de confisco**.

⁹⁷ Vedação..., *op. cit.*, p. 97. Esse mesmo autor demonstra ainda maior pessimismo em relação ao tema quando declara: “*Efeito de confisco é conceito indeterminado; jocosamente, poderíamos dizer ‘mais que indeterminado, porque até agora, nem mesmo a área iluminada foi adequadamente explicada pela doutrina’*” – *ibidem*, p. 98.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 100-101.

Paraguai e no Brasil⁹⁹. Em outros, como ocorre na Argentina, no Uruguai, na Itália, na Alemanha e nos Estados Unidos, não se consigna norma expressa quanto à proibição de tributos com efeito ou alcance de confisco, o que não implica o desconhecimento dessa diretriz como norma implícita.

Na Espanha, o artigo 31.1 da Constituição de 1978 assim estabelece:

*1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá alcance confiscatorio*¹⁰⁰.

Nesse país, a despeito da previsão expressa do não-confisco em matéria tributária, muito se discute, a exemplo do que sucede no Brasil, se o dispositivo representa uma simples reiteração ou um reforço ao direito de propriedade, uma confirmação do princípio da capacidade contributiva, e, ainda, se constitui um limite à progressividade. Também constitui objeto de questionamento se o princípio em exame realiza a justiça do sistema tributário, ou se, contrariamente, tem por consequência limitá-la¹⁰¹.

Na Argentina, em que pese a Constituição de 1853 não conter disposição específica no que tange à vedação de tributos com efeitos confiscatórios, o fundamento constitucional do princípio, segundo indica GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, é comumente retirado, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, da proibição do confisco em matéria penal, constante do artigo 17, ou da conjunção desse artigo com a garantia do direito de propriedade, previsto no artigo 14, ou ainda, agregando à postura anterior a garantia da razoabilidade, contida no artigo 28. Alude-se, também, segundo o citado autor, à previsão de direitos implicitamente protegidos pela Constituição, a que se refere o artigo 33. Por fim, menciona-se a idéia de Constituição material para fundamentar o princípio, em contraposição à noção de Constituição formal. De acordo com essa derradeira noção, o princípio estaria integralmente acolhido na Constituição material, “(...) *com efetividade e aplicação por parte dos tribunais*”¹⁰².

⁹⁹ PAULO CÉSAR B. DE CASTILHO, **Confisco...**, *op. cit.*, p. 46, sobre a previsão expressa do princípio no Paraguai.

¹⁰⁰ *Apud* ANTONIA AGULLÓ AGÜERO, *La prohibición...*, *op. cit.*, p. 33, nota nº 1.

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 28-32. Para essa autora, como já referido, a vedação do alcance confiscatório dos tributos não deve ser entendida simplesmente a partir da defesa ao direito de propriedade, mas, de igual forma, como princípio de justiça do sistema tributário e limitação à progressividade do sistema – *ibidem*, p. 32.

¹⁰² **El principio de no confiscatoriedad**, p. 90-93 (tradução nossa). O trecho integral no original espanhol diz: “*Puede decirse entonces que el principio está plenamente recogido en la Constitución material, con efectividad y aplicación por parte de los tribunales*” – *ibidem*, p. 92-93. Sobre a base constitucional do princípio do não-confisco, na Argentina, nos artigos 17 e 28 da Constituição Nacional, ver HÉCTOR B. VILLEGAS, *El principio...*, *op. cit.*, p. 232-234 e 237. E corroborando que tanto a doutrina quanto a

Em verdade, foi a *Corte Suprema de Justicia de la Nación* (CSJN) a precursora do tratamento do assunto na Argentina, tendo sido responsável por uma extensa construção jurisprudencial, “(...) *que deu interpretação ampla ao artigo 17 da Constituição, cuja exegese literal apenas vedaria o confisco de natureza penal e as requisições militares*”¹⁰³, e por meio da qual estabeleceu um limite para o imposto imobiliário¹⁰⁴; limite esse de 33% do “(...) *produto normal da exploração eficiente do imóvel gravado*”¹⁰⁵. O mesmo limite foi aplicado ao imposto sobre sucessões¹⁰⁶. No caso das contribuições de melhoria, a CSJN considerou confiscatórias aquelas que resultam em uma “(...) *afetação substancial do capital ou da renda gravada do bem que, em tese, experimentou a melhoria*”¹⁰⁷; ou, como diz DIFINI, quando ultrapassam significativamente o benefício auferido pelo proprietário, consistente na valorização do seu bem imóvel¹⁰⁸.

Como leciona BALEEIRO, a CSJN “(...) *adotou um standard jurídico semelhante à reasonableness dos tribunais norte-americanos*”¹⁰⁹.

A Itália, tal qual os países que não apresentam disposições específicas no que se refere ao não-confisco tributário, tampouco contém, em sua Constituição, previsão explícita da norma em exame, muito embora consagre o princípio da capacidade contributiva (artigo 53) e o da legalidade (artigo 23)¹¹⁰.

O que se observa pelos ordenamentos jurídicos até aqui citados é que:

(...) naqueles (...) onde se consagrou o princípio da capacidade contributiva, praticamente não restou espaço para o não-confisco, enquanto que naqueles ordenamentos nos quais se desenvolveu a proibição de alcance confiscatório como limite ao poder tributário normativo, o princípio da capacidade contributiva ficou relegado¹¹¹.

jurisprudência argentinas acolhem a vedação de “confiscatoriedade tributária” como garantia constitucional implícita, conferir HÉCTOR B. VILLEGAS, *ibidem*, p. 237.

¹⁰³ LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 40.

¹⁰⁴ VICTOR UCKMAR, **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, p. 99.

¹⁰⁵ CSJN – *Compañía Santafecina de Inmuebles y Construcciones c/ Provincia de Córdoba*, 1948, Tomo 211, p. 1781. Disponível em: - [<http://www.csjn.gov.ar/jurisp/jsp/sumarios.do?usecase=goConsultaJurisprudencia&internet=Y>]. Acesso em 20/1/2008 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) *producto normal de la eficiente explotación del inmueble gravado*”.

¹⁰⁶ GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, **El principio...**, *op. cit.*, p. 335. O autor esclarece, entretanto, que outras vezes o limite foi fixado em 50%, ao invés de 33% – *idem*.

¹⁰⁷ GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, **El principio...**, *op. cit.*, p. 337 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) *una afectación sustancial del capital o de la renta gravada del bien que, en teoría, ha experimentado la mejora*”.

¹⁰⁸ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 39.

¹⁰⁹ **Limitações...**, *op. cit.*, p. 569.

¹¹⁰ LUIZ FELIPE S. DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 18.

¹¹¹ MARCOS F. GARCÍA ETCHEGOYEN, **El principio de capacidad contributiva**, p. 223-224. Do original espanhol consta: “(...) *en aquellos ordenamientos donde se ha consagrado el principio de capacidad contributiva prácticamente no ha quedado espacio para la no confiscación, mientras en aquellos*”.

Assim, enquanto na Espanha a consagração do princípio da capacidade contributiva como critério de justiça material inibiu um desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial satisfatório do princípio do não-confisco, a despeito de estar expressamente consignado pela Constituição, da mesma forma como, também, sucedeu na Itália, a despeito da não previsão expressa do princípio que proíbe o “confisco” pela via tributária, na Argentina, a ampla elaboração do princípio do não-confisco impediu que o princípio da capacidade contributiva ocupasse o lugar que lhe diz respeito na esfera da justiça tributária material¹¹².

No Uruguai, RAMÓN VALDÉS COSTA esclarece que, não obstante inexistirem normas explícitas sobre a proibição de tributos confiscatórios, a proteção do direito de propriedade, constante do artigo 32 da Constituição, abrange também o “confisco” pela via indireta do imposto¹¹³.

Na Alemanha, a idéia da proibição de tributos com efeito de confisco é elaborada a partir do artigo 14 da Lei Fundamental de Bonn, que trata do direito de propriedade¹¹⁴. A Suprema Corte alemã (*Bundesverfassungsgericht*) já chegou a estabelecer que a carga tributária considerada em seu conjunto não poderia superar 50% dos rendimentos do contribuinte¹¹⁵.

Nos Estados Unidos da América, embora a jurisprudência permita a tributação fundada no poder de polícia (*police power*), sujeita as leis tributárias ao controle judicial com fundamento na noção de devido processo legal substantivo (razoabilidade).

Isso o evidencia ALIOMAR BALEEIRO, ao lecionar que, naquele país, “(...) o imposto deve ser reasonably apportioned, embora possa atender, como poder de polícia, a objetivos extrafiscais deduzidos da cláusula ‘provide...general welfare of the United States’ (...). Nesse caso, entende-se que emana do police power e não do tax power”¹¹⁶.

ordenamientos en los cuales se ha desarrollado la prohibición de alcance confiscatorio como límite al poder tributario normativo, el principio de capacidad contributiva ha quedado relegado”.

¹¹² *Ibidem*, p. 223, nota nº 165 e p. 224, nota nº 166. Com semelhante raciocínio, NAVEIRA DE CASANOVA afirma que a doutrina argentina majoritária dá grande ênfase ao princípio do não-confisco devido “(...) principalmente a la generosa utilización de este principio hecha por parte de la jurisprudencia, al punto que puede decirse que el estudio del principio de capacidad contributiva ha quedado en parte relegado por la existencia, el funcionamiento y la utilización del principio de no confiscación” – *El principio...*, *op. cit.*, p. 450. Para o desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva, na Itália, foram relevantes as obras de EMILIO GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, e de FRANCESCO MOSCHETTI, *El Principio de Capacidad Contributiva*.

¹¹³ *Instituciones de Derecho Tributario*, p. 481-482.

¹¹⁴ ESTEVÃO HORVATH, *O princípio...*, *op. cit.*, p. 41, nota nº 2.

¹¹⁵ PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, *apud* ESTEVÃO HORVATH, *O princípio...*, *op. cit.*, p. 138.

¹¹⁶ *Limitações...*, *op. cit.*, p. 568. Ou, como manifesta o autor em outra oportunidade, “Impostos confiscatórios e proibitivos, que se atiram com os direitos e garantias constitucionais da propriedade ou exercício de profissões e atividades lícitas, são tolerados, muitas vezes, pela jurisprudência norte-

LUIZ FELIPE S. DIFINI, em sentido semelhante, complementa que “(...) *os tribunais americanos, embora resistam à judicial review do montante dos tributos e admitam elevadas exações quando fundadas no police power, submetem também as leis tributárias, inclusive quanto à alegação de confiscatoriedade, ao escrutínio das cláusulas do substantive due process of law e equal protection*”¹¹⁷.

Como é sabido, o aforismo do juiz JOHN MARSHALL, da Suprema Corte norte-americana – segundo o qual “(...) *o poder de tributar envolve o poder de destruir*”¹¹⁸ – foi enfraquecido pela reação da Corte, expressa na fórmula *o poder de tributar é o poder de manter vivo*¹¹⁹; alcançando seu clímax com a máxima do juiz HOLMES, de acordo com a qual “*O poder de tributar não é o poder de destruir enquanto esta Corte existir*”¹²⁰.

SAMPAIO DÓRIA, nesse sentido, bem sintetiza a questão:

O direito americano, superando as equívocas ilações que se poderiam extrair do princípio indissociável da poderosa personalidade de MARSHALL, é infenso ao confisco através do imposto. A cláusula do *due process of law* amorteceria e neutralizaria o exercício do poder tributário destrutivo da propriedade particular¹²¹.

Dessa rápida e singela análise de alguns ordenamentos jurídicos estrangeiros, o que se pode inferir é que a previsão expressa do princípio do não-confisco, nas cartas políticas dos aludidos Estados, não funciona, por si só, como razão primordial para que a doutrina e a jurisprudência se debrucem sobre o tema, pois na Argentina, por exemplo, cuja Constituição sequer contém dispositivo específico sobre a vedação de tributos com efeito de confisco, apresenta vasta construção jurisprudencial nessa seara. Também nos Estados Unidos da América o exame jurisprudencial da matéria é robusto¹²². Por outro lado, não é a previsão explícita da norma que impede tal desenvolvimento, mas, por vezes, sobretudo, é a maior relevância atribuída a outros princípios de justiça material, tal qual

americana como manifestação do poder de polícia, desde que, em caso concreto, se apure sua eficácia na defesa da segurança, da saúde e bem-estar do povo – Uma introdução..., *op. cit.*, p. 190. As expressões em língua inglesa podem ser assim traduzidas: “repartido de modo razoável”, “prover bem-estar geral”, “poder de polícia” e “poder tributário”, respectivamente (tradução nossa).

¹¹⁷ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 50. As expressões em língua inglesa podem assim ser traduzidas: “revisão judicial”, “poder de polícia”, “devido processo legal substantivo” e “proteção igualitária”, respectivamente (tradução nossa).

¹¹⁸ *Apud* ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, **Direito...**, *op. cit.*, p. 186 (tradução nossa). Em inglês: “(...) *the power to tax involves the power to destroy*”.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 187 (tradução nossa). Em inglês: “(...) *the power to tax is the power to keep alive*”.

¹²⁰ *Idem*. No original inglês: “...*the power is the tax is not the power to destroy, while this Court sits*” (tradução nossa).

¹²¹ *Ibidem*, p. 197. No vernáculo: “devido processo legal” (tradução nossa).

¹²² LUIZ FELIPE S. DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 34.

ocorre especialmente na Espanha e na Itália¹²³. Verifica-se também que, de modo geral, são importantes para a compreensão do princípio em exame, principalmente, as noções de propriedade, capacidade contributiva e razoabilidade. Por fim, dos países mencionados, poucos e ousados foram os que estabeleceram limites quantitativos, seja ao tributo confiscatório, ou à tributação global confiscatória.

No Brasil, como se verá, a doutrina aponta diversos motivos pelos quais a previsão expressa do princípio do não-confisco é mais festejada do que propriamente repelida ou ignorada, a despeito dos ainda incipientes avanços sobre o assunto. Igualmente em nosso país, as noções de propriedade, capacidade contributiva e razoabilidade se fazem relevantes para a apreensão do tema. Também se verificará que a determinação de critérios objetivos para aferir o tributo com efeito de confisco é tímida, embora não inexistente.

3.3 PREVISÃO CONSTITUCIONAL

No Brasil, a previsão expressa da vedação de tributos com efeito de confisco só veio com a Carta de 1988, que, em seu artigo 150, IV, constante da seção “*Das Limitações do Poder de Tributar*”, assim dispôs: “*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco*”.

Nas Constituições anteriores, inexistia disposição explícita a esse respeito, embora a proteção do direito de propriedade tenha sempre estado presente de modo expresso, desde a Constituição de 1824, assim como a vedação ao confisco geral, com exceção, quanto a essa última disposição, das Cartas de 1891 e de 1937, que excluíram o termo “confisco” de seus textos, assim como o fez a Emenda Constitucional nº 11/78¹²⁴.

¹²³ Embora se deva lembrar que a Itália não contém dispositivo expresso acerca do não-confisco, lá prevalece o desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva, conforme anotado neste item.

¹²⁴ PAULO CÉSAR B. DE CASTILHO, *Confisco...*, *op. cit.*, p. 57-64. O autor entende que nas Constituições de 1891 e 1937, a despeito da não previsão explícita da proibição de confisco, ela estava assegurada implicitamente pelas disposições sobre os direitos e garantias individuais, entre os quais se encontrava a proteção da propriedade – *ibidem*, p. 58 e 60. A Emenda Constitucional nº 1/69, a despeito de assegurar a propriedade, bem como vedar o confisco, excepcionou-o nas hipóteses de “(...) guerra psicológica, revolucionária ou subversiva” – *ibidem*, p. 62. Também com a redação do artigo 153, §11 dada pela Emenda Constitucional nº 11/78, PAULO CÉSAR B. DE CASTILHO entende que o princípio que veda a utilização de “confisco” na seara tributária permaneceu implícito – *ibidem*, p. 63. Para melhor esclarecimento, verifique-se como ficou a redação do artigo resultante da citada emenda: “§ 11 - Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, nem de banimento. Quanto à pena de morte, fica ressaltada a legislação penal aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento no exercício de função pública”.

Disso se infere que, pelo menos a proibição de confisco, na seara tributária, ainda que implicitamente, sempre existiu, já que a vedação do “efeito de confisco” apenas surgiu com a Constituição hoje vigente.

Com efeito, como esclarece PAULO CÉSAR B. DE CASTILHO,

(...) certo é que o constituinte brasileiro, desde a época do Império, sempre teve a preocupação de inserir no texto constitucional medidas restritivas ao Poder de Tributar, impedindo que o Estado, como regra geral, praticasse qualquer forma de confisco, ainda que disfarçado sob o rótulo de tributo¹²⁵.

No mesmo sentido, FABIO BRUN GOLDSCHMIDT entende que o princípio em comento, “(...) *por decorrer da própria natureza da tributação e do direito de propriedade, sempre esteve implicitamente previsto em nosso ordenamento, nas disposições constitucionais que garantiram o direito de propriedade*”¹²⁶.

Por outro lado, também como base constitucional do primado da proibição do efeito de confisco tributário, em termos históricos, encontra-se o princípio da capacidade contributiva, que foi expressamente previsto no artigo 202 da Constituição de 1946, tendo tal imperativo permanecido implícito, inclusive na Constituição de 1967/1969, a despeito da revogação do artigo 202 da Carta de 1946 pela Emenda Constitucional nº 18/65. A esse respeito, PAULO DE BARROS CARVALHO assevera:

Vimo-nos manifestando, há muito tempo, no sentido de que, apesar de não constar mais de nossa Carta Magna aquele imperativo, o princípio da capacidade contributiva persiste no direito brasileiro, não como formulação expressa, porém implícito nas dobras do primado da igualdade¹²⁷.

Aliás, como assevera JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, “*No Brasil, o ideal de igualdade e justiça fiscal nunca esteve ausente das Constituições*”¹²⁸.

Particularmente sobre a previsão implícita da proibição do efeito de confisco dos tributos sob a égide da Constituição de 1967/1969, BALEEIRO afirmava que “*Dentre os efeitos jurídicos dos arts. 153, §§1º, 11 e 22, se inclui o da proibição de tributos confiscatórios (...)*”¹²⁹.

¹²⁵ **Confisco...**, *op. cit.*, p. 64.

¹²⁶ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 93.

¹²⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 339.

¹²⁸ **Direito Tributário (Capacidade Contributiva)**, p. 45.

¹²⁹ **Limitações...**, *op. cit.*, p. 564. O artigo 153, §§1º, 11 e 22 da Constituição de 1967/1969 assim dispunham: “Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Antes da Constituição de 1988, apenas a Carta de 1934 se aproximou da positivação explícita da vedação de tributos com efeito de confisco, chegando a fixar critérios objetivos de identificação desse efeito, ao estabelecer, no artigo 185, que “*Nenhum imposto poderá ser elevado além de 20% do seu valor ao tempo do aumento*”¹³⁰.

Uma vez verificado, assim, que apenas em 1988 o constituinte decidiu inserir dispositivo expresso no que diz respeito à utilização de tributo com efeito de confisco, e ponderando que, como se depreende da doutrina examinada, o princípio já era considerado implícito, seja como decorrência do direito de propriedade, ou da proibição do confisco genérico, seja, ainda, da própria noção de capacidade contributiva, indaga-se quais as vantagens e/ou particularidades de tal previsão expressa.

Dentre os aspectos positivos encontra-se a impossibilidade de sustentar que o princípio não existe, ou como afirma ESTEVÃO HORVATH, que “*(...) não está positivado*”¹³¹. E, nesse sentido, cabe levar em conta, como sabiamente o faz FABIO B. GOLDSCHMIDT, que:

(...) nossa história jurídica é rica e pródiga em abusos aos direitos do contribuinte, mormente quando inexista uma garantia expressa que lhes dê proteção. O Direito Tributário, como um todo, é um Direito de proteção do particular frente à força do Estado, e surgiu justamente como barreira à opressão do administrado pelo Poder Público ou pelo Monarca, no exercício da tributação. Por isso é formal. Por isso se assenta na tipicidade e na legalidade, que objetivam justamente evidenciar cada mínimo contorno das exigências fiscais. A própria concepção do Direito Tributário, portanto, prova que o princípio do não-confisco não é uma demasia (*sic*)¹³².

A previsão expressa do princípio, por outro lado, propicia a função interpretativa por ele exercida, devendo ser levado em consideração pelo legislador ordinário. É o que enfatiza ESTEVÃO HORVATH, ao afirmar que o princípio aqui estudado

§ 1º - *Todos são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. Será punido pela lei o preconceito de raça.*

(...)

§ 11 - *Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa, psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva, no termos que a lei determinar. Esta disporá, também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública, direta ou indireta.*

(...)

§ 22 - *É assegurado o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, ressalvado o disposto no artigo 161, facultando-se ao expropriado aceitar o pagamento em título de dívida pública, com cláusula de exata correção monetária. Em caso de perigo público iminente, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior” (*sic*).*

¹³⁰ FABIO B. GOLDSCHMIDT, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 94.

¹³¹ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 40.

¹³² **O princípio...**, *op. cit.*, p. 66.

(...) serve, também, como parâmetro para a elaboração das leis tributárias e não pode deixar de ser tomado em linha de conta pelo legislador à hora de criar ou aumentar tributo. Juntamente com outros princípios, ele deve atuar para compor o quadro do tributo a ser engendrado, não podendo pairar dúvidas acerca da sua existência e operatividade em concreto¹³³.

A previsão explícita facilita, ainda, a apreciação da matéria pelo Judiciário e, em especial, pelo Supremo Tribunal Federal, pela via do “(...) *recurso extraordinário, e das ações diretas de constitucionalidade ou inconstitucionalidade (...)*”¹³⁴.

Ademais, mesmo que se possa inferir a vedação do efeito confiscatório dos tributos mormente do direito de propriedade e do princípio da capacidade contributiva, a explicitação da norma contém “(...) *peculiaridades que não estariam presentes com a simples previsão genérica da vedação ao confisco*”, e aqui, talvez, uma das mais relevantes contribuições da previsão expressa do princípio, dado que por ela se proíbe a utilização de tributo “*com efeito*” de confisco, o que dá um alcance mais amplo ao conceito, ou pelo menos diferenciado, em relação àqueles princípios dos quais decorreria, conforme se verá ainda neste capítulo¹³⁵.

Mencione-se, de outra parte, que, “(...) *não fosse a previsão constitucional desse princípio e o mesmo receberia ainda mais escasso tratamento pela doutrina, o que redundaria na limitação das hipóteses de sua aplicação*”, sendo possível fazer a mesma afirmação no que se refere aos tribunais pátrios¹³⁶.

No caso da Constituição espanhola de 1978, onde diversos princípios de justiça tributária encontram-se explícitos, inclusive o que veda o “alcance” confiscatório dos tributos, ANTONIA AGULLÓ AGÜERO esclarece que, com a previsão expressa dessa norma evidencia-se que “(...) *o ataque à propriedade mediante o sistema tributário tem um limite, e que este limite é independente, de um lado, das razões fiscais ou extrafiscais dos impostos e, de outro, da concreta estrutura que adote o sistema tributário*”, considerações que reputamos consentâneas com o sistema constitucional tributário brasileiro¹³⁷.

¹³³ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 45.

¹³⁴ LUIZ FELIPE S. DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 60. É o que também pensa JOSÉ MARCOS D. DE OLIVEIRA – **Direito...**, *op. cit.*, p. 48 – quando se refere a uma das vantagens da explicitação do princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1988, o que entendemos ser aplicável a qualquer princípio constitucional, inclusive, portanto, ao que veda o efeito confiscatório dos tributos.

¹³⁵ ESTEVÃO HORVATH, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 40. É o que leciona o autor em outra passagem, quando afirma: “(...) *ainda que se possa extrair a proibição do confisco de outros princípios mais tradicionais e expressos, a sua formulação no direito positivo pode propiciar-lhe um alcance maior, ou pelo menos diferenciado com relação àqueles dos quais derivaria*” – *idem*.

¹³⁶ FABIO B. GOLDSCHMIDT, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 67.

¹³⁷ *La prohibición...*, *op. cit.*, p. 32. O trecho integral no original espanhol: “*Es posible que sin esta declaración el resultado fuera el mismo, pero con ella resulta evidente que el ataque a la propiedad mediante el sistema tributario tiene un límite, y que este límite es independiente, de un lado, de las razones*

Em suma, pode-se dizer que no Brasil, mesmo antes da Constituição de 1988, a essência do princípio proibitivo do efeito confiscatório dos tributos já se fazia presente, não apenas como decorrência do direito de propriedade e da proibição do confisco em geral, como, igualmente, do princípio da capacidade contributiva e da idéia de justiça na tributação. Dessa essência, pelo menos os casos mais flagrantes de excesso de tributação deveriam ser reconhecidos. A previsão explícita do princípio, entretanto, trouxe numerosos aspectos positivos, não apenas de cunho interpretativo, e por representar uma garantia categórica contra eventuais alegações de não positivação normativa, mas também por possibilitar o acesso aos tribunais superiores e facilitar o desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial da matéria. Por derradeiro, destacam-se as peculiaridades da expressão “efeito de confisco”, antes não presente, bem assim o indubitável papel de limite à tributação exercido pelo princípio.

3.4 CONFISCO

O confisco é espécie de penalidade aplicável em decorrência de um ilícito, administrativo ou penal, mediante o devido processo legal, por meio do qual se apreende um determinado bem em prol do Fisco¹³⁸. Dá-se “(...) *por ato administrativo ou sentença, com supedâneo em lei*”¹³⁹. Dele tratam os artigos 5º, XLV e XLVI, da Constituição de 1988, que assim estabelecem:

Art. 5º. (...) XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido.

XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

(...) b) perda de bens.

fiscales o extrafiscales de los impuestos, e, de otro, de la concreta estructura que adopte el sistema tributario”.

¹³⁸ Sobre a necessidade de observar o devido processo legal para a aplicação da perda de bens, v. DIVA MALERBI, Direitos fundamentais do contribuinte, in IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Direitos...**, *op. cit.*, p. 156 e MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI – Notas..., *op. cit.*, p. 573.

¹³⁹ LUIZ FELIPE S. DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 20.

O caráter de punição inerente ao confisco é amplamente citado pela doutrina. ANTONIA AGULLÓ AGÜERO entende que “*O sentido tradicional do termo **confisco** é o de pena (pena consistente na privação coativa dos bens do sujeito) (...)*”¹⁴⁰. Também VALDÉS COSTA assevera:

Em princípio, o confisco como instrumento normal de privação dos bens dos particulares em favor do fisco está desprovida de fundamento jurídico constitucional. Apenas pode encontrar fundamento como pena, e os direitos positivos, inclusive o uruguaio, conhecem mais de um caso justificado dessa aplicação¹⁴¹.

E, segundo FABIO B. GOLDSCHMIDT,

Confiscar (do latim *confiscare*) é o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. Por isso, o confisco apresenta o caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contrário à lei (*sic*)¹⁴².

DE PLÁCIDO e SILVA, por seu turno, destacando a índole punitiva do confisco, assim o definiu:

CONFISCO. Ou *confiscação*, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou sentença judiciária, fundados em lei.

Em regra, pois, o **confisco se indica uma punição**. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a *perda* de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do *erário público*.

Por esta forma, o confisco ou confiscação pode ser *total* ou *parcial*.

Total ou geral quando abrange todo o patrimônio do condenado; parcial, quando somente incide sobre uma certa porção de bens.

O confisco se efetiva preliminarmente pela *apreensão* ou pelo *seqüestro*. Mas, não pode ser tomado por nenhuma destas medidas judiciárias.

Èle é, em verdade, o ato de adjudicação dos bens ao patrimônio do Estado, em virtude de determinação legal ou qualquer outro ato que o autorize.

Em matéria fiscal, o confisco indica o ato de apreensão de mercadoria *contrabandeada* ou que seja posta no comércio em contravenção às leis fiscais. Dá-se a apreensão e o poder público a *confisca* para cobrar-se dos impostos e das multas devidas. Mesmo neste caso, embora não se adjudique ao erário a soma de mercadorias apreendidas, adjudica-se o seu *preço*, isto é, o seu valor.

(...) Na linguagem penal, confisco é ato de apreensão, autorizado pelo juiz, dos instrumentos e do produto do crime (*sic*)¹⁴³.

¹⁴⁰ *La prohibición...*, *op. cit.*, p. 29. No original espanhol: “*El sentido tradicional del término **confiscación** es el de pena (pena consistente en la privación coactiva de los bienes de un sujeto)(...)*”.

¹⁴¹ *Instituciones...*, *op. cit.*, p. 483. No original espanhol: “*En principio, la confiscación como instrumento normal de privación de los bienes de los particulares a favor del fisco, está desprovista de fundamento jurídico constitucional. Sólo puede encontrar fundamento como pena, y los derechos positivos, incluso el nacional, conocen más de un caso justificado de esta aplicación*”.

¹⁴² *O princípio...*, *op. cit.*, p. 46.

¹⁴³ *Vocabulário Jurídico*, vol. I, p. 395-396.

Por outro lado, SAMPAIO DÓRIA preleciona que “*Confisco é a absorção da propriedade particular, pelo Estado, sem justa indenização*”¹⁴⁴.

AIRES F. BARRETO, de modo quase idêntico, afirma que confisco é “*(...) a absorção (...) da propriedade privada, sem indenização*”¹⁴⁵.

Observa-se, assim, que, além do caráter sancionatório do confisco, a esse instituto é também peculiar a ausência de contraprestação econômica pela tomada da propriedade, típica da expropriação ou desapropriação, até pelo cunho punitivo da medida. Confisco e expropriação, com efeito, não se confundem, conforme pondera FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, com fulcro nas lições de RAFAEL BIELSA:

(...) na expropriação, o particular perde a propriedade sem que lhe seja imputada qualquer conduta censurável. A perda se justifica exclusivamente pela supremacia do interesse público e, por isso, o ex-proprietário é compensado com o pagamento de uma indenização. No confisco, ao contrário, o particular dá causa à perda da propriedade. Ele comete um ato ilegal que é punido através da tomada de seu patrimônio e, justamente, pela característica de pena, o confisco não dá direito a qualquer forma de indenização¹⁴⁶.

É, também, certo que a noção de confisco se distancia da de tributo, já que se trata de institutos distintos. O tributo restringe a plenitude do direito de propriedade e legitima-se justamente pela garantia do direito de propriedade, conforme aludimos no capítulo inicial deste trabalho, enquanto que o confisco tem por condão justamente o aniquilamento, a destruição da propriedade¹⁴⁷. Por outro lado, o instituto do confisco, como já vimos, refere-se a uma penalidade, ao passo que o tributo, como o define o CTN, em seu artigo 3º, “*(...) é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Conclui-se, assim, que, enquanto o confisco se origina de sanção de ato ilícito, a definição de tributo repugna precisamente a ilicitude da hipótese de incidência da exação.

Nessa linha é que MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, cotejando os três institutos aqui aventados, confisco, expropriação e tributo, ensina: “*Tecnicamente, tributo é uma obrigação legal, de caráter pecuniário, enquanto a desapropriação é forma originária de aquisição da propriedade, e o confisco, espécie de sanção. Três institutos distintos e paralelos, sem ponto de contato*”¹⁴⁸.

¹⁴⁴ **Direito...**, *op. cit.*, p. 194.

¹⁴⁵ **Vedação...**, *op. cit.*, p. 97.

¹⁴⁶ **O princípio...**, *op. cit.*, p.47.

¹⁴⁷ No mesmo sentido, *ibidem*, p. 48.

¹⁴⁸ **Notas...**, *op. cit.*, p. 572.

A Constituição de 1988, em seu artigo 150, IV, ao proibir a utilização de tributo com efeito de confisco, certamente não equiparou o instituto do tributo ao do confisco, ou seja, não modificou a natureza jurídica do tributo para a de confisco, mas tão-somente equiparou tributo a confisco em termos de efeitos. É esse o ensinamento de GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, para quem a confiscatoriedade tributária não se refere literalmente ao instituto do confisco, mas implica algo semelhante, de conteúdo mais amplo, todavia. Faz-se necessário, assim, como frisa o autor, “(...) *diferençar o confisco como instituto jurídico do confisco como efeito ou resultado*”¹⁴⁹. E também MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, em esclarecedora passagem, leciona:

Embora do ponto de vista técnico, em caráter restrito, tributo não seja desapropriação (...), nem confisco (...), a citada norma constitucional do art. 150, IV, reconhece pontos de contato restritos aos efeitos desses institutos diversos. Com isso, **nem altera a forma jurídica nem a peculiaridade que toca a cada instituto**, mas proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretem a perda do patrimônio, da propriedade, como aconteceria em caso de confisco. **Tecnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que no art. 150, IV, se veda é que a lei regule tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria** (grifamos)¹⁵⁰.

Ainda no mesmo sentido, AIRES F. BARRETO afirma: “*O que se proíbe é que, por via da exigência de tributo, se obtenha resultado cujo efeito seja equivalente ao do confisco*” (sic)¹⁵¹.

Em suma, quando a Constituição proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco, está a vedar a instituição de um tributo que provoca o efeito ou o resultado que o confisco propriamente dito provocaria. Mas, em que consiste propriamente o efeito de confisco ? É o que passamos a analisar.

3.5 EFEITO DE CONFISCO

Como vimos, o confisco implica a tomada de um bem particular em prol do fisco, sem justa indenização, além de constituir, no direito positivo brasileiro, espécie de penalidade. Proibir que o tributo seja utilizado com efeito de confisco, assim, significa

¹⁴⁹ *El principio...*, op. cit., 447-448. No original espanhol, “(...) *diferenciar la confiscación como instituto jurídico de la confiscación como efecto o resultado*”. Em outra passagem, o autor explica que “*Lo mismo ocurre con la tributación que nunca será una confiscación ni en el sentido estricto ni en el sentido amplio aquí recogidos, pero sí puede tener, obviamente, efectos que se asemejen a los de aquella*” – *ibidem*, p. 78.

¹⁵⁰ Notas..., op. cit., p. 573.

¹⁵¹ Vedação..., op. cit., p. 97.

vedar às pessoas políticas tributantes que instituíam ou majorem tributos de tal modo que eles tenham os mesmos efeitos econômicos correspondentes à absorção da propriedade particular, sem justa indenização, e de modo que essa absorção soe como uma penalidade, injusta, aliás, porque não decorrente da prática de qualquer ilícito pelo particular.

Para que haja o efeito de confisco, contudo, faz-se necessário que o tributo tenha o efeito de tomar a integralidade do bem ou da renda?

SAMPAIO DÓRIA, tendo em mira a Carta de 1946, lecionava que “(...) o poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa” (sic)¹⁵². Ou seja, o autor considerava que somente a absorção, pela tributação, da integralidade dos rendimentos da pessoa física ou jurídica poderia ser reputada confiscatória e, portanto, inconstitucional.

Não obstante, com o advento da Constituição de 1988, em que se estabeleceu a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco, evidencia-se que não são apenas os casos de tributos que representam um confisco – tomada do bem sem a correspondente indenização –, que são vedados pelo dispositivo do artigo 150, IV.

Ora, se o texto constitucional previu a vedação do *efeito de confisco*, é porque ela deve significar uma alteração ou uma ampliação no que diz respeito ao que já estava anteriormente assegurado¹⁵³.

O que se verifica pela expressão “efeito de confisco” é que ela dá conta de algo mais amplo do que apenas o confisco, ou, em outros termos, por ela se pode compreender uma situação anterior ao confisco propriamente dito. Para que ocorra, assim, o efeito de confisco, não se faz necessária a tomada ou a absorção integral da propriedade, mas antes dessa situação já se pode configurar o referido efeito, caso se observe o exagero, a imoderação ou o excesso do tributo.

Nessa linha de entendimento, ESTEVÃO HORVATH considera que:

(...) parece mais abrangente dizer que se proíbe a tributação *com efeito confiscatório* do que simplesmente dizer estar vedado o confisco. Tem-se a sensação que, com a dicção constitucional, o intérprete se sente mais à vontade para extrair que qualquer tentativa, por mais

¹⁵² **Direito...**, *op. cit.*, p. 195.

¹⁵³ Relembre-se que, como visto no item 3.3, p. 41 *et. seq.*, as constituições brasileiras anteriores todas protegiam o direito de propriedade, bem como proibiam o confisco, com exceção, quanto à previsão do confisco, das Cartas de 1891 e 1937 e da Emenda Constitucional nº 11/78. Entende-se, contudo, que a previsão implícita da proibição ao confisco tributário – mas não *efeito de confisco* – sempre esteve presente.

sub-reptícia que seja, de exacerbar a tributação, aproximando-a do confisco, ainda que parcial, tenderá a enquadrar-se na vedação constitucional¹⁵⁴.

IVES GANDRA DA S. MARTINS, de modo similar, considera “(...) a expressão ‘efeito’ de confisco mais abrangente que a singela vedação do confisco tributário”¹⁵⁵.

Também FABIO B. GOLDSCHMIDT explica:

(...) trata-se sim de afastar, por inconstitucional, toda a tributação que gera “efeito de confisco”, o que, parece-nos, ocorre num momento bem anterior. Isso porque confiscatória, literalmente, somente seria a “tributação” que gravasse a totalidade (alíquota de 100%) do bem tributado, anulando a propriedade privada, ao passo que “efeito de confisco” já estaria presente desde o momento em que a tributação soasse como penalização injustificada, por exagerada e irrazoável, ou, ainda, deixasse de encontrar fundamento na manutenção do direito de propriedade para atacá-lo, minuí-lo, desestimulá-lo (*sic*)¹⁵⁶.

E, mais adiante, esse autor esclarece que “(...) a noção de ‘efeito de confisco’ destina-se a atacar não somente o confisco disfarçado de tributação, mas também toda imposição que, mediata ou indiretamente, redunde na supressão de parte substancial da propriedade”¹⁵⁷.

LUIZ FELIPE S. DIFINI, ainda, pensa de modo semelhante, entendendo que não é apenas a tributação que absorve a completude do valor da propriedade ou todo o rendimento do contribuinte que estará vedada pelo princípio constitucional, mas também aquela que configure *menos* do que o confisco propriamente dito¹⁵⁸.

Se o efeito de confisco abrange algo anterior ao confisco propriamente dito, como mencionado, é evidente que, em seu âmbito de aplicação, se enquadra a tributação da totalidade da propriedade, pois essa é justamente a primeira e mais imediata consequência do reconhecimento da norma em exame.

Como observa ESTEVÃO HORVATH, nessa direção,

(...) qualquer proposta de tributação que alcançasse toda a renda ou todo o patrimônio de uma pessoa seria considerada confisco e, portanto, inconstitucional. É evidente, também, que o princípio que veda a utilização de tributo com efeito de confisco tem, como uma primeira consequência, a de proibir o ataque à propriedade na hipótese retromencionada¹⁵⁹.

¹⁵⁴ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 41.

¹⁵⁵ Direitos fundamentais do contribuinte, *in* IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Direitos...**, *op. cit.*, p. 50.

¹⁵⁶ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 49-50.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 50.

¹⁵⁸ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 21.

¹⁵⁹ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 47.

Parece, assim, não haver dissenso doutrinário no que diz respeito à maior abrangência da expressão “efeito de confisco” em relação ao confisco propriamente dito, de modo que o efeito de confisco abarca situações *anteriores* à tomada integral da propriedade.

Temos, então, até o momento, que o tributo com “efeito de confisco” configura-se quando absorve parte substancial da propriedade, ou a sua totalidade.

O “efeito de confisco” como enfraquecimento ou supressão do direito de propriedade pode ainda ser vislumbrado nas lições de outros autores.

Para MARILENE TALARICO M. RODRIGUES “*O tributo tem efeito de confisco quando é de tal forma oneroso ao contribuinte que importa violação do seu direito de propriedade*”¹⁶⁰.

HELENILSON CUNHA PONTES, por sua vez, trata do efeito de confisco como negação do direito de propriedade e não como mero ônus à propriedade¹⁶¹.

Segundo IVES GANDRA DA S. MARTINS,

(...) sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento), estar-se-á perante o confisco¹⁶².

RICARDO LOBO TORRES, como visto no primeiro item deste capítulo, designa por efeito confiscatório do tributo “(...) *o que, ultrapassando o limite da razoabilidade, aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência*”¹⁶³.

Pois bem, se a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco implica a vedação de retirar a integralidade ou parte substancial do direito de propriedade particular, determinar o limite anterior à retirada completa do direito de propriedade constitui tarefa altamente complexa, dependente da análise do caso concreto. Observação da maior importância consiste em que, a despeito da impressão que se pode ter do assunto, a supressão ou o enfraquecimento do direito de propriedade não se dá exclusivamente pela incidência de alíquotas elevadas, embora isso geralmente possa acontecer. A relação de cada tributo com o patrimônio a ele subjacente é que indicará se houve lesão ao direito de propriedade. Assim, enquanto o imposto de renda cobrado a uma alíquota de 90% sobre

¹⁶⁰ Direitos..., *op. cit.*, p. 325.

¹⁶¹ Direitos fundamentais do contribuinte, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Coord.), **Direitos...**, *op. cit.*, p. 368.

¹⁶² Direitos..., *op. cit.*, p. 49.

¹⁶³ Direitos..., *op. cit.*, p. 173. Cf. p. 35.

parte substancial do total das rendas será certamente confiscatório, no caso do IPTU, por exemplo, percentual muito menor será necessário para que se verifique o efeito de confisco.

Por excesso, exagero ou imoderação, com efeito, não se deve compreender unicamente alíquotas elevadas, mas sim falta de razoabilidade, noção da qual trataremos detidamente em item próprio¹⁶⁴.

Apenas para introduzir as relações observadas entre o princípio do não-confisco e o da razoabilidade, vale citar o entendimento de alguns doutrinadores. SACHA CALMON NAVARRO COELHO entende que o princípio que veda o efeito confiscatório dos tributos “(...) se (...) parece mais como um princípio de razoabilidade da tributação (...)”¹⁶⁵. Na mesma linha, RICARDO LOBO TORRES opina que “*Confiscatório é o tributo desproporcional ou o que não se mantém no quadro da razoabilidade*”, embora advirta que apesar de todo tributo confiscatório ser não razoável, nem todo tributo destituído de razoabilidade é necessariamente confiscatório, com o que estamos de acordo¹⁶⁶. MARILENE TALARICO M. RODRIGUES, também, trata da noção de razoabilidade, afirmando que:

Ao vedar a utilização de tributos com efeito de confisco, a Constituição de 1988 em seu art. 150, IV, proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, estabelecendo que a lei regule o tributo de modo que ele não gere efeitos econômicos nocivos que o confisco geraria, ou seja, a tributação deve ser utilizada dentro daquilo que se possa considerar com *razoabilidade*, para não ensejar a perda de bens (grifamos)¹⁶⁷.

E ROQUE CARRAZZA, aludindo à noção de razoabilidade, a despeito do modo não explícito, ensina que “(...) o princípio da não-confiscatoriedade exige do legislador conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um Direito Tributário justo”¹⁶⁸.

O STF, a sua vez, por ocasião da concessão de liminar na ADI nº 2.010/DF, reconheceu o efeito de confisco em relação à totalidade da carga tributária com base na razoabilidade da tributação¹⁶⁹.

¹⁶⁴ Cf. p. 132 *et. seq.*

¹⁶⁵ **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**, p. 333.

¹⁶⁶ **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 162.

¹⁶⁷ **Direitos...**, *op. cit.*, p. 327-328.

¹⁶⁸ Imposto de Renda – Pessoa Física. Ganhos Líquidos Auferidos em Operações realizadas em Bolsas de Valores, **Revista de Direito Tributário** nº 74, p. 42.

¹⁶⁹ Consta do voto do Relator, o Ministro CELSO DE MELLO: “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o

De outra parte, questiona-se se é apenas a restrição excessiva ou a tomada completa do direito de propriedade que caracteriza a exação com efeito de confisco.

Queremos crer que não. Toda vez que o tributo, por seu montante excessivo, impeça ou dificulte a concretização de direitos assegurados ao contribuinte, como a propriedade, a liberdade de iniciativa, o acesso ao Judiciário, entre outros, haverá efeito de confisco.

FABIO B. GOLDSCHMIDT tem entendimento semelhante, afirmando, de modo expresso, quanto ao “conceito basilar” de “efeito de confisco”:

Diz com exações que, em princípio, seriam irretocáveis se cobradas em valores menos elevados, mas que, na composição do *quantum*, extrapolam as raias da razoabilidade, acarretando a impossibilidade de pleno exercício de direitos constitucionalmente assegurados (propriedade, liberdade e outros)¹⁷⁰.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, por seu turno, não restringe, tampouco, o princípio do não-confisco, à proteção do direito de propriedade, afirmando, nesse sentido, que:

O confisco conceitua-se como a absorção significativa do patrimônio, da renda e dos negócios dos particulares, em razão da fixação de elevadas alíquotas e bases de cálculos dos tributos, que impeçam ou dificultem o desenvolvimento de suas atividades pessoas ou profissionais¹⁷¹.

É flagrante, quanto a esse aspecto, a relação entre o princípio que veda o efeito de confisco e o princípio da capacidade contributiva, já que os indivíduos não podem ser compelidos a contribuir além das suas capacidades contributivas. Dessa relação trataremos, com mais detalhes, em item próprio¹⁷².

contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público (...). O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade” – Supremo Tribunal Federal, ADI-MC nº 2.010/DF, op. cit. E já em 1998, por ocasião do julgamento da Medida Cautelar na ADI 1075, quando da análise da possibilidade de reconhecer multa com efeito de confisco, o STF se pronunciou: “O Poder Público, especialmente em sede de tributação (...), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais” – BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI-MC nº 1.075/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Brasília, 17 jun. 1998 – DJ 24 nov. 2006, p. 59 – Disponível em: [<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>]. Acesso em: 20/1/2008.

¹⁷⁰ **O princípio...**, op. cit., p. 100.

¹⁷¹ Direitos fundamentais do contribuinte, in IVES GANDRA DA S. MARTINS, **Direitos...**, op. cit., p. 291.

¹⁷² Cf. p. 102 et. seq.

De outra parte, afirmamos, no início deste item, que, pela norma do artigo 150, IV, da CF/88, proíbe-se que o tributo seja utilizado de modo a representar uma injusta punição ao particular¹⁷³.

Pode-se dizer que, se confisco é pena, a tributação com efeito de confisco não é pena propriamente dita, mas soa como se pena fosse.

É esse o raciocínio de FABIO B. GOLDSCHMIDT, que, apropriadamente, esclarece: “A tributação que tem ‘efeito de confisco’ é aquela que realiza a tomada da propriedade do particular, e soa como pena, tem o efeito de pena, gera a sensação de penalização ilegítima (porque não lastreada na prática de um ilícito)” (sic)¹⁷⁴.

Corroborando esse entendimento, HUGO DE BRITO MACHADO considera que “(...) tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”¹⁷⁵.

Com base nessa noção, pensamos ser lícito concluir que, pela norma do artigo 150, IV, da CF/88, não apenas a retirada expressiva ou completa do direito de propriedade particular gera o efeito de confisco, mas também a absorção de qualquer parcela do patrimônio do contribuinte, sem contraprestação, quando desautorizada pela Constituição ou pela lei.

RAFAEL BIELSA, nesse sentido, tem por confiscatórios não apenas os tributos excessivos em sua monta, assim também os destituídos de causa jurídica, como se observa de suas palavras, adiante transcritas:

Deve-se entender por confiscatório, em nossa opinião, o ato que em virtude de uma obrigação tributária determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte ao fisco, injusta por seu *montante*, ou pela *falta de causa jurídica*, ou porque aniquile o ativo patrimonial; em suma: quando não é nem “justa nem razoável”¹⁷⁶.

MARIA TERESA DE CÁRCOMO LOBO inclina-se em sentido semelhante, quando afirma:

¹⁷³ Cf. p. 48.

¹⁷⁴ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 62.

¹⁷⁵ **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**, p. 110.

¹⁷⁶ **Estudios de Derecho Público**, t. II, p. 93. No original espanhol: “*Debe entenderse por confiscatorio, en opinión nuestra, el acto que en virtud de una obligación fiscal determina una injusta transferencia patrimonial del contribuyente al fisco, injusta por su monto o por falta de causa jurídica, o porque aniquile el activo patrimonial; en suma: cuando no es ‘justa ni razonable’*”.

A confiscatoriedade de um tributo não pode ser concebida apenas em função do montante da exação. Ela pode restar evidenciada na própria base impositiva quando desconectada do fato gerador da obrigação tributária, convertido em mero pretexto de incidência (*sic*)¹⁷⁷.

É FABIO B. GOLDSCHMIDT, entretanto, que, de modo mais minucioso, trata do assunto, na doutrina nacional, chegando a classificar a expressão “efeito de confisco” em “efeito de confisco em sentido estrito” e “efeito de confisco em sentido amplo”. O primeiro constituiria o conceito mais essencial, relativo a exações quantitativamente destrutivas, conquanto qualitativamente perfeitas. Já o segundo se configuraria não apenas nas hipóteses do “efeito de confisco em sentido estrito”, mas em toda exação que se apresentasse como qualitativamente em descompasso com as diretrizes constitucionais e legais para a instituição de tributos. E, neste caso, exemplifica o autor, todo o tributo instituído em desarmonia com a sua materialidade constitucional, ou contrário às normas gerais de direito tributário cabíveis, tem efeito de confisco em sentido amplo. A título de arremate, observemos a síntese do autor, que assim se refere às duas hipóteses de “efeito de confisco”, em sentido estrito e amplo, respectivamente:

(...) a) um exagero na tributação decorrente unicamente do abuso na fixação quantitativa da exação, que acarreta o típico “efeito” de confisco; ou b) um exagero na tributação que se verifica a partir de violações qualitativas às regras da tributação (em outros critérios da regra matriz ou diretamente a partir do desenho constitucional do tributo), na medida em que fora das hipóteses constitucional/legalmente delimitadas inexistente espaço para a tomada de propriedade particular, seja qual for o seu montante, acarretando então um confisco propriamente dito (ainda que mascarado como tributo)¹⁷⁸.

FABIO B. GOLDSCHMIDT justifica a separação acima mencionada dizendo que “(...) *não há nada em nossa Constituição que limite a aplicação do artigo 150, IV, ao aspecto quantitativo das exigências fiscais*”. Afirma que, no Brasil, o constituinte de 1988 não lançou mão do termo “alcance”, utilizado no artigo 31.1 da Constituição espanhola, “(...) *que dá claramente a noção de um limite quantitativo*”, e sim do termo “efeito”, de modo que inexistem motivos para desconsiderar os limites qualitativos da exigência como abarcados pela expressão “efeito de confisco”¹⁷⁹.

De fato, o termo “alcance” parece referir-se ao aspecto quantitativo, enquanto o termo “efeito” comporta, segundo pensamos, uma interpretação quanto ao vício qualitativo da exação.

¹⁷⁷ Direitos fundamentais do contribuinte, in IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Direitos...**, op. cit., p. 193. Na mesma linha, vide DOUGLAS YAMASHITA, Confisco..., op. cit., p. 264.

¹⁷⁸ **O princípio...**, op. cit., p. 100-103.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 104.

Uma observação, contudo, entendemos necessária. O campo mais específico de aplicabilidade do princípio do não-confisco reside nas exações quantitativamente exageradas, que importem supressão ou significativa absorção do direito de propriedade. Nas hipóteses em que o tributo é módico ou mínimo, conquanto não autorizado pela Constituição ou pela lei, haverá a necessidade de reconhecer, previamente à aferição do efeito de confisco, a ofensa a algumas das normas relativas ao tributo em questão. Ou seja, nesses casos, será sempre o campo de aplicação de alguma outra norma constitucional ou legal, mais imediatamente que o campo de aplicação do princípio do não-confisco, que aparecerá somente como uma decorrência do prévio reconhecimento da inconstitucionalidade ou ilegalidade do tributo exigido.

Com isso pretendemos enfatizar que cada princípio constitucional tem um âmbito específico de aplicação, ainda que mais reduzido do que outros. Do contrário, se absolutamente tudo puder ser sintetizado em alguns poucos princípios gerais, as normas explícitas constantes da Constituição, como ocorre com a proibição do efeito de confisco em matéria tributária, não teriam operatividade, o que não se parece coadunar com a índole normativa dos princípios constitucionais, conforme se verificará, com maior detalhe, nos tópicos iniciais do capítulo subsequente.

Nesse sentido, entendemos relevante a argumentação de LUIZ FELIPE S. DIFINI, ao afirmar que:

Se pretendemos identificar um âmbito próprio de operatividade do princípio do não-confisco, temos de começar por estremá-lo daquele dos demais princípios e regras tributárias. Do contrário, paradoxalmente, o objeto do nosso estudo servirá para tudo (sempre que houver inobservância dos demais princípios e regras da tributação, haverá a incidência do princípio do não-confisco), mas, ao mesmo tempo, não servirá para nada (todos os casos já consubstanciarão lesão a outros princípios e regras, prescindindo-se de qualquer operatividade do princípio da não-confiscatoriedade)¹⁸⁰.

Não chegamos ao ponto de defender o afastamento da caracterização do “efeito de confisco” nas hipóteses em que o tributo, conquanto não excessivo do ponto de vista quantitativo, mostra-se ofensivo a alguma outra norma constitucional ou legal, uma vez que, segundo pensamos, nesses casos, a retirada indevida, embora de uma parcela reduzida do direito de propriedade, sem justa indenização e violadora a alguma norma, da Constituição ou da lei, pode entender-se abarcada pela expressão “efeito de confisco”.

Não obstante, embora seja lícito concluir que todo ingresso no direito de propriedade particular, via tributação, desautorizado constitucional ou legalmente, tem

¹⁸⁰ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 26-27.

“efeito” de confisco, posto que implica uma retirada do patrimônio particular, sem justa indenização, e sem que o contribuinte tenha cometido qualquer ilícito, entendemos que, nas hipóteses de tributos viciados, qualitativamente, será necessário reconhecer a ocorrência de uma inconstitucionalidade anterior ao próprio reconhecimento do efeito de confisco, como há pouco mencionado. Assim, o IPTU cobrado em valores razoáveis, mas instituído por um Estado-membro, desobedece às normas de competência tributária, representando, por essa razão, uma retirada do direito de propriedade contrária à previsão constitucional, que outorga ao Município competência para instituir o citado imposto. A contribuição de melhoria cobrada de indivíduo não proprietário de imóvel sujeito à valorização imobiliária, ou o empréstimo compulsório instituído para cobrir despesa que não se enquadre nas hipóteses do artigo 148, I e II, da Constituição, ou, ainda, o imposto instituído em desatenção ao princípio da legalidade, configuram casos de violação a alguma norma de competência, ou a algum princípio constitucional relativo à tributação, representando, por essa razão, exemplos de retirada do patrimônio particular desautorizada, no caso, pela Constituição. Em todos eles, como se vê, o efeito de confisco só pode ser vislumbrado pela via reflexa, tendo em vista que a ele preexiste uma clara ofensa a outra disposição constitucional, sem o que não haveria falar em efeito de confisco.

Somente na hipótese em que, aliado à lesão qualitativa, verifica-se também o excesso quantitativo, é que o efeito de confisco não aparecerá unicamente como uma decorrência da lesão à regra de competência, por exemplo, haja vista que, nessa hipótese, sua aplicação será autônoma. Assim, v.g., no caso de IPTU quantitativamente excessivo e instituído por Estado-membro, não se poderia afirmar que o efeito de confisco ocorre somente por consequência do reconhecimento da ofensa à norma de competência para a instituição desse imposto, dado que, nessa hipótese, há também lesão direta ao efeito de confisco, por se tratar de tributo exagerado sob o prisma quantitativo, independentemente do reconhecimento da afronta à norma de competência.

DIFINI, quanto ao reconhecimento de uma invalidade anterior à gerada pela lesão ao princípio do não-confisco, parece aproximar-se do que pensamos, a despeito de refutar a hipótese de “efeito de confisco” no caso de exações baixas ou módicas, o que não nos parece de todo correto:

Tributo excedente da materialidade sujeita à incidência bem pode ser confiscatório (também pode não ser se a exação for baixa, e o problema então será outro), mas antes será inválido por desnaturação da base de cálculo: estar-se-á tributando algo fora da competência constitucionalmente outorgada ao ente público para tributar, pois se estaria utilizando base de

cálculo incompatível com a competência tributária e, por isto só, o tributo seria inválido, independente de a exação ser alta ou baixa (e neste último caso, de confisco não se trataria)¹⁸¹.

Com isso pretendemos esclarecer que a ocorrência do efeito de confisco nas hipóteses em que o tributo, conquanto não desarrazoado quantitativamente, é inconstitucional ou ilegal, dá-se por via de consequência.

O campo de aplicação mais típico ou característico do princípio em questão reside, assim, nas exações não razoáveis do ponto de vista quantitativo, que importam violação ao direito de propriedade, por enfraquecê-lo ou aniquilá-lo. Fixado esse marco, ao longo do trabalho trataremos de salientar essas hipóteses, deixando claro, contudo, os casos em que estamos nos referindo à expressão “efeito de confisco” em seu sentido qualitativo ou amplo, na forma aduzida neste item.

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 25.

4 NATUREZA JURÍDICA E FUNDAMENTO

4.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR entende que “*Um ordenamento, como sistema, contém um repertório, contém também uma estrutura*”, de onde se infere que a noção de sistema envolve não apenas os elementos, que compõem o repertório, como igualmente as relações entre eles, formadoras da estrutura do sistema¹⁸²; esclarece JOSÉ ROBERTO VIEIRA, nesse sentido: “*A simples soma dos elementos não passa do repertório do sistema, restando ainda considerar as funções coordenadas de cada um, nas suas relações, que estabelecem a estrutura do mesmo*”¹⁸³.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO,

(...) o sistema aparece como objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema¹⁸⁴.

EROS ROBERTO GRAU informa que “*Um sistema supõe ordenação e unidade*”¹⁸⁵.

Das idéias dos dois últimos autores citados, retira-se a noção de unidade do sistema, a qual, “*(...) é conferida ao Direito, no plano da positividade, pela Constituição*”, e, sob o prisma epistemológico, pela norma hipotética fundamental¹⁸⁶.

Amparados nas lições de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, podemos inferir que, com os elementos até aqui indicados, quais sejam, o repertório, a estrutura e a unidade, temos uma noção de sistema que, no âmbito jurídico, é suficiente para explicar o sistema de Direito Positivo. Isso porque a lógica que rege esse sistema é a Lógica Deôntica, que não se fundamenta em juízos com pretensão de verdade, mas, sim, de validade, de modo que admite possíveis incoerências¹⁸⁷.

¹⁸² **Introdução ao Estudo do Direito**, p. 177.

¹⁸³ **Regra-Matriz de Incidência do IPI**, p. 34.

¹⁸⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 132-133.

¹⁸⁵ **O direito...**, *op. cit.*, p. 22.

¹⁸⁶ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 35.

¹⁸⁷ A Noção de Sistema no Direito, **Revista da Faculdade de Direito da UFPR** nº 33, p. 60-61.

Já o sistema da Ciência do Direito, não obstante, sendo informado pela Lógica Alética, “(...) *cujos valores são a verdade e a falsidade (...)*”, não admite incoerências. Sob a perspectiva da Ciência da Direito, dessa forma, o componente *coerência* é considerado fundamental, com o que a noção de sistema, nesse caso, é formada por repertório, estrutura, unidade e coerência¹⁸⁸. GERALDO ATALIBA, nessa linha de entendimento, destaca este componente, ao afirmar que o “(...) *reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário (...)* se denomina sistema”¹⁸⁹.

Como o nosso objeto de estudo consiste justamente na descrição e explicação de textos de Direito Positivo, mais especificamente da Constituição, a noção de sistema jurídico da qual partimos é a que contém em seu bojo a idéia de *coerência*, necessária para explicar o sistema da Ciência do Direito, sob pena, segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA, de “(...) *construção de um discurso inconsistente*”¹⁹⁰.

Fixados os componentes do sistema jurídico que estamos analisando, verifica-se que as normas constituem os elementos formadores do repertório, que, relacionando-se entre si, “(...) *agrupam-se em derredor de outras normas*”, quais sejam, os princípios, sendo a unidade do sistema outorgada pela Constituição¹⁹¹.

Além de princípios, os sistemas jurídicos são também formados por regras. LUÍS ROBERTO BARROSO e ANA PAULA DE BARCELLOS, inclusive, destacam a idéia de que

(...) o sistema jurídico ideal se consubstancia em uma distribuição equilibrada de regras e princípios, nos quais as regras desempenham o papel referente à segurança jurídica – previsibilidade e objetividade das condutas – e os princípios, com sua flexibilidade, dão margem à realização da justiça do caso concreto (*sic*)¹⁹².

Do ponto de vista do Direito Tributário, o sistema constitucional brasileiro é portador de uma infinidade de normas (regras e princípios). ROQUE CARRAZZA confirma-o, ao dizer que a Constituição de 1988 “(...) *contém grande número de disposições que tratam, direta ou indiretamente, de matérias tributárias*”¹⁹³. Com isso em mente, esse autor salienta que, no Brasil, a Constituição é a “(...) *lei tributária*

¹⁸⁸ *Idem.*

¹⁸⁹ **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, p. 4.

¹⁹⁰ *A Noção...*, *op. cit.*, p. 61.

¹⁹¹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 35.

¹⁹² *A nova...*, *op. cit.*, p. 110.

¹⁹³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 383-384.

*fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos*¹⁹⁴. O extenso rol de normas constitucionais relativas à tributação restringe substancialmente a liberdade do legislador, que tem sua atividade por elas condicionada. É o que leciona PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem o nosso sistema “(...) *foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo*”¹⁹⁵.

A vedação do efeito confiscatório dos tributos constitui uma dessas normas, conforme se verificará na seqüência.

4.2 PRINCÍPIO

O termo “princípio”, utilizado em diversas áreas do conhecimento, “(...) *designa a estruturação de um sistema de idéias, pensamentos ou normas por uma idéia mestra, por um pensamento chave, por uma baliza normativa, donde todas as demais idéias, pensamentos ou normas derivam, se reconduzem e/ou se subordinam*”¹⁹⁶.

No âmbito jurídico, essa idéia de princípio como fundamento, ou base, encontra ampla guarida¹⁹⁷. Nesse sentido é a célebre definição de princípio formulada por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, abaixo transcrita:

(...) mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo¹⁹⁸.

Na mesma esteira, ATALIBA frisa que “(...) *os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos de governo (poderes constituídos)*”¹⁹⁹.

¹⁹⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 482.

¹⁹⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 144.

¹⁹⁶ RUI SAMUEL ESPÍNDOLA, **Conceito de Princípios Constitucionais**, p. 52-53.

¹⁹⁷ *Ibidem*, p. 54.

¹⁹⁸ **Curso de Direito Administrativo**, p. 926-927.

¹⁹⁹ **República e Constituição**, p. 34.

A compreensão dos princípios como alicerce da ordem jurídica, no entanto, não ocorreu antes de se lhes atribuir o *status* de norma jurídica, o que se configurou somente com o advento do pós-positivismo²⁰⁰.

Como esclarecem LUÍS ROBERTO BARROSO e ANA PAULA DE BARCELLOS, “(...) na trajetória que os conduziu ao centro do sistema, os princípios tiveram de conquistar o *status* de norma jurídica, superando a crença de que teriam uma dimensão puramente axiológica, ética, sem eficácia jurídica ou aplicabilidade direta e imediata”²⁰¹⁻²⁰².

Durante o jusnaturalismo, prevalecia o caráter axiológico dos princípios, que serviam de inspiração de um ideal de justiça. Seu caráter normativo, se não nulo, era duvidoso²⁰³.

Já com o positivismo jurídico os princípios ingressam nos Códigos, assumindo o papel de fonte subsidiária do Direito. Passam a atuar, dessarte, como mecanismo de segurança diante de lacunas legais. No âmbito constitucional, entretanto, os princípios não têm vez, figurando como “(...) *meras pautas programáticas supralegais*”, destituídas, com efeito, de normatividade²⁰⁴.

É apenas nas derradeiras décadas do século XX, na fase pós-positivista, que os princípios, passando a ser positivados nas novas Constituições, adquirem hegemonia axiológico-normativa²⁰⁵. Conquistam, como esclarece RUY ESPÍNDOLA, “(...) a dignidade de normas jurídicas vinculantes, vigentes e eficazes, para muito além da atividade integratória do Direito”²⁰⁶.

²⁰⁰ Segundo LUÍS ROBERTO BARROSO e ANA PAULA DE BARCELLOS, “O Pós-Positivismo é a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada Nova Hermenêutica Constitucional, e a teoria dos direitos fundamentais, edificada sobre o fundamento da dignidade humana” – A nova..., *op. cit.*, p. 107. A inserção dos princípios nas Constituições não foi suficiente, por si só, para que eles adquirissem concreção. PAULO BONAVIDES destaca, nesse sentido, que a elevação dos princípios ao grau constitucional foi marcado por duas etapas distintas: a fase programática, na qual os princípios têm normatividade reduzida e aplicabilidade postergada e a fase não-programática, em que é mais evidente a dimensão objetiva e concretizadora dos princípios, bem como a sua aplicabilidade direta e imediata – **Curso de Direito Constitucional**, p. 274.

²⁰¹ A nova..., *op. cit.*, p. 108.

²⁰² A análise dos princípios nas fases jusnaturalista, positivista e pós-positivista, que em seguida se estabelecerá, não implica o reconhecimento de uma trajetória linear dos princípios. Como alerta FÁBIO DE OLIVEIRA – **Por uma teoria dos princípios – o princípio constitucional da razoabilidade**, p. 30-31 –, a divisão em fases não indica a existência de uma espécie única de pensamento jurídico, mas apenas revela “(...) *tendências ou concepções majoritárias. Isto é próprio do pluralismo jurídico*”.

²⁰³ PAULO BONAVIDES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 259.

²⁰⁴ NORBERTO BOBBIO, *apud* PAULO BONAVIDES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 263.

²⁰⁵ *Ibidem*, p. 264-266.

²⁰⁶ **Conceito...**, *op. cit.*, p. 64.

PAULO BONAVIDES, em feliz síntese, aponta os seguintes resultados obtidos pela teoria dos princípios na atual fase pós-positivista:

(...) a passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; o deslocamento dos princípios da esfera da jusfilosofia para o domínio da Ciência Jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas; o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; a distinção entre regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma e, finalmente, por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário, o mais significativo dos seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios²⁰⁷.

Destacado o caráter normativo dos princípios, bem como o papel fundamental e estruturante que exercem no sistema jurídico, neles também se identifica a característica de limitar a atividade estatal, questão aventada no capítulo inicial deste trabalho e tratada por NAVEIRA DE CASANOVA como uma das mais importantes funções desempenhadas pelos princípios. A esse respeito, o autor diz que

(...) assim como texto constitucional, em sua parte dogmática, está visto como um limite de garantia em face dos poderes públicos, são os princípios jurídicos, seja em forma de declaração de direitos ou de estabelecimento de garantias individuais ou coletivas, os que cumprem com a função de limitação²⁰⁸.

Cumpra ainda esclarecer que a introdução e a consagração dos princípios nas Constituições não implicam estejam eles presentes apenas nelas. Como leciona ROQUE CARRAZZA, existem princípios constitucionais, legais e, inclusive, infralegais. Na hierarquia jurídico-positiva, são os princípios constitucionais, contudo, os mais eminentes do ordenamento, “(...) *já que sobrepassam aos outros princípios e regras (inclusive às contidas na Lei Máxima)*”²⁰⁹.

E, acerca dos princípios maiores insertos nos sistemas, JOSÉ ROBERTO VIEIRA leciona que “(...) *eles funcionam como pressupostos inafastáveis da atividade interpretativa*”, com o que salientamos a função interpretativa dos princípios²¹⁰.

A esse respeito, EROS ROBERTO GRAU informa-nos:

²⁰⁷ Curso..., *op. cit.*, p. 294.

²⁰⁸ *El principio...*, *op. cit.*, p. 12 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) *así como el texto constitucional, en su parte dogmática, está visto como un límite de garantía frente a los poderes públicos, son los principios jurídicos, sea en forma de declaración de derechos o de establecimiento de garantías individuales o colectivas, los que cumplen con la función de limitación*”.

²⁰⁹ Curso..., *op. cit.*, p. 40.

²¹⁰ A Regra-Matriz..., *op. cit.*, p. 38.

(...) da inserção deles [*dos princípios*] no nível constitucional resulta, nitidamente, a ordenação dos preceitos constitucionais segundo uma estrutura hierarquizada. Isso, no sentido de que a interpretação das regras contempladas na Constituição é determinada pelos princípios (esclarecemos, nos colchetes)²¹¹.

E igualmente sobre essa importante particularidade é o ensinamento de CELSO A. BANDEIRA DE MELLO, cujas palavras pedimos vênia para novamente reproduzir: “*É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo*”²¹².

Por fim, cite-se ainda ROQUE CARRAZZA, para quem “(…) *os princípios exercem função importantíssima dentro do ordenamento jurídico-positivo, já que orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral* (...)”²¹³.

Do que se expôs neste item, pode-se dizer que por princípios entendemos normas jurídicas, dotadas de caráter de fundamentalidade, e que constituem um instrumento interpretativo essencial do sistema, exercendo, ainda, um papel de limite à atuação do Estado, o que é especialmente relevante considerando-se a norma que veda o efeito de confisco dos tributos. Ao longo deste trabalho, quando desejarmos salientar uma – ou mais – das possíveis acepções de princípio, esclareceremos em qual sentido o termo está sendo utilizado.

4.2.1 Princípio e Regra

Uma das mais relevantes contribuições do pós-positivismo para a compreensão das normas jurídicas foi o abandono da divisão entre princípios e normas e a distinção empreendida entre regras e princípios como espécies de normas jurídicas²¹⁴. Nesse aspecto, foram fundamentais as contribuições de RONALD DWORKIN e de ROBERT ALEXY, embora exista uma diversidade de critérios para estabelecer as distinções entre regras e princípios²¹⁵.

CANOTILHO, o jurista português, ao sintetizar e nomear os critérios que separam regras de princípios, facilita a compreensão do tema, razão pela qual entendemos

²¹¹ **A ordem...**, *op. cit.*, p. 80.

²¹² **Curso...**, *op. cit.*, p. 927.

²¹³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 45.

²¹⁴ ROBERT ALEXY, *Teoría de los derechos fundamentales*, p. 83; JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 1160.

²¹⁵ PAULO BONAVIDES, *Curso...op. cit.*, p. 264-266.

pertinente transcrever o trecho de sua obra em que consigna esses vários parâmetros de distinção:

- a) *Grau de abstracção*: os *princípios* são normas com um alto grau de abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as *regras* possuem uma abstracção relativamente reduzida.
- b) *Grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto: os *princípios*, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador? do juiz?) enquanto as *regras* são suscetíveis de aplicação directa.
- c) *Caráter de fundamentalidade* no sistema das fontes de direito: os *princípios* são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de Direito).
- d) *'Proximidade' da ideia de direito*: os *princípios* são 'standards' juridicamente vinculantes radicados nas exigências de 'justiça' (Dworkin) ou na 'ideia de direito' (Larenz); as *regras* podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional (*sic*)²¹⁶.

Já para DWORKIN, regras e princípios apartam-se pela “(...) *natureza da orientação que oferecem*”. As regras são aplicáveis ao modo *tudo ou nada*, ou seja, uma vez verificado o fato constante da hipótese, ou a regra é válida e a consequência por ela determinada deve ser aceita, ou ela não é válida, caso em que nada colabora para a decisão. Evidentemente, esclarece o autor, uma regra pode ter exceções, as quais, contudo, deverão vir expressas. Quanto mais preciso e completo for o enunciado de uma regra, mais ele enumerará as exceções existentes. Diante de um conflito entre regras, uma delas deverá prevalecer, devendo a outra, necessariamente, ser considerada inválida. Já os princípios, por seu turno, não determinam consequências jurídicas automáticas uma vez ocorrido o fato previsto na hipótese normativa, mas apenas fornecem fundamentos para a decisão em uma determinada direção. Tais fundamentos, por sua vez, devem ser conjugados com outras razões, procedentes de outros princípios. Diversamente das regras, os princípios apresentam uma dimensão de peso, ou de importância, de modo que no caso de colisão entre eles, o princípio com maior peso relativo sobrepõe-se ao outro, sem que este, contudo, deixe de ser válido²¹⁷.

²¹⁶ **Direito...**, *op. cit.*, p. 1160. Como informa CANOTILHO, o critério do grau de abstracção é sustentado por ESSER e por LARENZ, que, de resto, demonstram-se críticos a esse critério de abstracção – *idem*, nota nº 4. O critério do grau de determinabilidade é defendido por ESSER e por LARENZ – *idem*, nota nº 5 –, enquanto o de fundamentabilidade é referido por GUASTINI – *idem*, nota nº 6. Por fim, o critério da proximidade da ideia de direito encontra amparo em LARENZ e em DWORKIN – *idem*, nota nº 7. Apesar de entendermos que os princípios são, em geral, vagos e indeterminados, aqueles que enunciam direitos fundamentais, como é o caso da vedação de tributo com efeito de confisco, têm aplicabilidade imediata, não carecendo de regulação infraconstitucional. Sobre o assunto, vide subitem 4.3.1, p. 76 *et seq.*

²¹⁷ **Levando os direitos a sério**, p. 39-43. J. HABERMAS, em comentário à distinção normativa empreendida por R. DWORKIN sob o prisma da colisão, assevera que o confronto entre regras só pode ser resolvido mediante a inserção de uma cláusula de exceção ou por meio da declaração da invalidade de uma das regras. Já na colisão entre princípios, prescindível se faz uma decisão do tipo *tudo ou nada*; um dos

ALEXY, por sua vez, aprofundando a distinção traçada por DWORKIN, sustenta que a divisão entre princípios e regras é qualitativa, sendo imperiosa para a teoria dos direitos fundamentais. Pelo critério qualitativo, apresentado pelo autor, princípios são “(...) *normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes*”, constituindo, por conseguinte, mandamentos de otimização, que podem ser cumpridos em diferentes graus, conforme as possibilidades jurídicas e materiais. As possibilidades jurídicas são determinadas pelos princípios e regras opostos. As regras, a seu turno, são normas que “(...) *apenas podem ser cumpridas ou não*”. Como argumenta o autor, “*Se uma regra é válida, então se deve fazer exatamente o que ela exige, nem mais, nem menos. Portanto, as regras contêm determinações no âmbito do fática e juridicamente possível*”²¹⁸. Aplicam-se, com efeito, por subsunção²¹⁹.

Todas as normas, sustenta o autor, são ou uma regra ou um princípio²²⁰. E, conforme entende, são as colisões entre princípios e os conflitos de regras, por seu turno, que tornam ainda mais clara a distinção entre essas espécies normativas. Enquanto o conflito entre regras opera-se na dimensão de validade, o confronto entre princípios ocorre na dimensão de peso. Explica-se. A colisão entre regras soluciona-se mediante a introdução de uma cláusula de exceção à regra, ou pela declaração de invalidade de pelo menos uma das regras, excluindo-a do ordenamento jurídico. A decisão por uma das regras, ou nenhuma, com efeito, é uma decisão sobre a validade. Quanto ao conflito entre princípios, um deve ceder ante o outro, dependendo das circunstâncias. A decisão por um dos princípios, contudo, não afeta a validade do princípio afastado, nem implica a inserção

princípios apenas prevalecerá sobre o outro, mas não a ponto de anular a validade daquele que cede o lugar – **Direito e Democracia**, p. 258-259.

²¹⁸ *Teoria...*, op. cit., p. 81 e 86-87. Transcreve-se o trecho integral em espanhol: “*El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos. En cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Se una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fática y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado*”.

²¹⁹ LUIS ROBERTO BARROSO, A nova..., op. cit., p. 113.

²²⁰ *Teoria...*, op. cit., p. 87. Em que pese a semelhança da definição de *princípios* de ALEXY com aquela formulada por DWORKIN, a diferença está em que ALEXY considera os princípios como “mandamentos de otimização” – *Teoria...*, op. cit., p. 87, nota nº 27. ALEXY enfatiza, ainda, que as normas de direito fundamental, para cuja compreensão faz-se importante a distinção entre regras e princípios, podem assumir um duplo caráter em uma mesma norma: tanto de regras quanto de princípios. Isso sucede sempre quando “*aquello que es estatuido directamente por disposiciones iusfundamentales es completado con normas susceptibles de subsunción, con la ayuda de cláusulas que hacen referencia a ponderaciones*” – *Ibidem*, p. 137.

de uma cláusula de exceção ao princípio afastado. No caso concreto, com efeito, os princípios têm diferente peso, prevalecendo o princípio com maior peso, conforme as circunstâncias. A colisão de princípios sucede, portanto, na dimensão de peso²²¹.

ALEXY formula, assim, com fundamento no caráter de “mandamentos de otimização” dos princípios, a denominada “lei de colisão”, pela qual se estabelece uma relação de precedência condicionada, não absoluta, entre os princípios em confronto, segundo a qual, no caso concreto, um princípio terá maior peso que o princípio oposto quando existem razões suficientes para que aquele preceda a este sob tais condições. Ou, como enunciado pelo autor em termos técnicos, “(...) *as condições sob as quais um princípio precede a outro constituem o suposto de fato de uma regra que expressa a consequência jurídica do princípio precedente*”²²².

Diante da colisão entre princípios, com efeito, o órgão competente procederá à ponderação entre os princípios aplicáveis ao caso concreto, analisando o peso relativo de cada um, sob as circunstâncias dadas, de modo que lhe seja possível determinar qual princípio deve ceder para que o outro prevaleça²²³.

A forma como se resolve o conflito entre regras e o confronto entre princípios, leciona ALEXY, demonstra que *regras e princípios* têm um distinto caráter *prima facie*. Estes veiculam mandamentos *prima facie*, tendo em vista que determinam a realização de algo na maior medida possível, de acordo com as possibilidades jurídicas e fáticas. Cingem-se a apresentar razões, que podem ser afastadas por outras razões. As regras, por sua vez, por exigirem que se faça exatamente o que nelas se ordena, contêm um mandamento definitivo, ou seja, uma determinação no âmbito das possibilidades jurídicas

²²¹ *Teoria...*, *op. cit.*, p. 87-89. Esclarece-se que os termos *conflito*, *confronto* e *colisão* são usados como sinônimos, não havendo utilização de um ou outro de modo específico para *regras* ou para *princípios*. Tanto estes como aquelas podem conflitar-se, colidir ou confrontar-se. É a forma de solucionar tais embates, segundo ALEXY, que diferencia *regras* de *princípios*.

²²² *Teoria...*, *op. cit.*, p. 92-94. No original espanhol: “*Las condiciones bajo las cuales un principio precede a otro constituyen el supuesto de hecho de una regla que expresa la consecuencia jurídica del principio precedente*”.

²²³ R. ALEXY, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 90-93. Sobre o procedimento de ponderação proposto por ALEXY, convém frisar que se trata de um procedimento racional, segundo o autor, já que baseado na determinação de um enunciado de preferência condicionada racionalmente fundamentado. Pode-se afirmar, assim, que, de acordo com a lei de colisão, “(...) *de enunciados de preferéncia condicionados se siguen reglas que, cuando se dan las condiciones, disponen la consecuencia jurídica del principio que goza de precedéncia*” – *Ibidem*, p. 158-159. A regra constitutiva da ponderação, que deve ser levada em consideração para que um princípio preceda outro, estatui que “*Cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro*” – *Ibidem*, p. 161. A lei de ponderação pode, assim, ser dividida em três etapas, a saber: a primeira, na qual será definido o grau de não-satisfação ou de afetação de um dos princípios; a segunda, em que se define a relevância da satisfação do princípio contrário e a última, na qual se estabelece se a importância da satisfação do princípio oposto justifica a afetação ou a não satisfação do outro – ROBERT ALEXY, *Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales*, *Revista Española de Derecho Constitucional*, p. 32.

e fáticas. Caso não se observem tais possibilidades, a regra pode até ser invalidada; mas, uma vez verificadas, deve-se fazer precisamente o que ela determina²²⁴.

CANOTILHO, por seu turno, também em relevante contribuição à verticalização do tema, sustenta a diferença qualitativa entre regras e princípios, assim como DWORKIN e ALEXY, definindo essas categorias normativas da seguinte forma:

(...) os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky), a convivência de regras é antinómica; os princípios coexistem, as regras antinómicas excluem-se (*sic*)²²⁵.

No tocante aos conflitos entre regras e entre princípios, CANOTILHO considera que os princípios “(...) *permitem o balanceamento de valores e interesses (...) consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes*”, enquanto as regras “(...) *não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade), deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos*” (*sic*). Em seguida, o jurista português ensina que os princípios, por conterem somente “exigências” ou “standards” que devem ser cumpridos *prima facie*, possibilitam ponderação, harmonização, ao passo que as regras, por conterem “fixações normativas definitivas”, quando contraditórias, não podem ser mantidas ambas válidas. CANOTILHO enfatiza, ainda, que os problemas provocados pelos princípios situam-se nas esferas de validade e peso, enquanto que os originados pelas regras restringem-se ao âmbito de validade²²⁶.

Por derradeiro, mas não menos importante, cabe mencionar a proposta de HUMBERTO ÁVILA, autor que, partindo dos critérios *supra* mencionados, divide as espécies normativas em regras, princípios e postulados. A diferença entre regras e princípios, ao que aqui nos é mais relevante, centra-se na descrição do dever imediato de cada espécie, assim como na *pretensão* inerente a cada uma das normas. Enquanto as regras são imediatamente descritivas, estabelecendo o que se deve fazer, os princípios são

²²⁴ *Teoria...*, *op. cit.*, p. 98-99. Contrariamente ao que defende DWORKIN, todavia, nem todas as regras possuem o mesmo carácter definitivo, nem todos os princípios o mesmo carácter *prima facie*, já que, argumenta ALEXY, no caso de aplicação de regras é possível a introdução de uma cláusula de exceção, como motivo para decisão, o que implica negar o carácter definitivo da regra nesta hipótese. A regra, assim, pode também ser portadora de um carácter *prima facie*. Já os princípios podem ter seu carácter *prima facie* intensificado pela inserção de uma “carga de argumentação” favorável a determinados princípios – *ibidem*, p. 99-101.

²²⁵ *Direito...*, *op. cit.*, p. 1161.

²²⁶ *Ibidem*, p. 1035-1036.

imediatamente finalísticos, estipulando fins a serem atingidos. Esses fins, por sua vez, impõem a adoção de condutas necessárias ao seu cumprimento. De outra parte, as regras têm a “(...) *pretensão de gerar uma solução específica para a questão*”, ao passo que os princípios têm “(...) *pretensão de complementaridade, na medida em que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para a tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão*”²²⁷.

Os postulados, por sua vez, indicam, segundo o autor, espécies de normas que estruturam a aplicação das demais espécies de normas jurídicas, quais sejam, regras e princípios, situando-se “(...) *num plano distinto daqueles das normas cuja aplicação estruturam*”. Por se posicionarem em um patamar diferente em relação às normas cuja aplicação organizam, violá-los significa que a interpretação sucedeu sem observar a estruturação por eles proposta. Em rigor, assim, os postulados não sofrem efetiva violação, mas somente as normas que deixaram de ser devidamente aplicadas pela inobservância dos postulados²²⁸. A figura normativa do postulado seria o que, em alguma medida, LUÍS ROBERTO BARROSO designou de *princípios instrumentais de interpretação constitucional*, que “(...) *constituem premissas conceituais, metodológicas ou finalísticas de que devem anteceder, no processo intelectual do intérprete, a solução concreta da questão posta*”²²⁹.

Após esse panorama acerca dos critérios de distinção entre princípios e regras, notamos que as principais diferenças entre essas espécies normativas residem nas funções que exercem. Se ambas coexistem, é porque exercem funções distintas no sistema jurídico e são, por isso, ambas relevantes²³⁰. Como outrora se disse, citando LUÍS ROBERTO BARROSO e ANA PAULA DE BARCELLOS, enquanto as regras outorgam segurança jurídica ao sistema, os princípios permitem a realização de justiça no caso concreto²³¹. Também sobre a coexistência de princípios e regras no sistema, além da importância da presença de ambas as espécies normativas, PAULO RICARDO SCHIER anota:

²²⁷ **Teoria dos Princípios**, p. 69-71.

²²⁸ *Ibidem*, p. 88-89.

²²⁹ **Interpretação e Aplicação da Constituição**, p. 370, nota nº 60. As classificações propostas, entretanto, apartam-se, na medida em que, segundo BARROSO, ÁVILA divide os postulados em específicos e inespecíficos, o que aquele autor não faz.

²³⁰ MARCO ANTONIO LIMA BERBERI, **Os Princípios na Teoria do Direito**, p. 122.

²³¹ Cf. item 4.1, p. 59 *et. seq.* Faz-se essa afirmação com base nesses autores sem prejuízo de que alguns princípios estejam mais vinculados à promoção de justiça, enquanto outros mais relacionados com a garantia de segurança jurídica.

Toma-se, contudo, como fato principal, o fato de verificar-se a absoluta impossibilidade de existência de um sistema formado apenas por regras (pois inexisteriam critérios seguros para a solução de colisões e resolução de casos difíceis), assim como seria impossível a existência de um sistema formado apenas por princípios (diante da enorme imprecisão de seus enunciados, o que geraria dúvidas sobre a exata forma de agir nas situações concretas)²³².

Destaque-se, ainda, que, não é porque os critérios de distinção propostos por DWORKIN, ALEXY e CANOTILHO constituem um inquestionável avanço para a melhor compreensão das regras e dos princípios, que as noções de fundamentalidade do sistema jurídico, de abstração e de generalidade devem ser afastadas, até porque, como diz mesmo ALEXY, o critério por ele proposto explica a grande parte dos critérios indicados como típicos²³³.

Vistos, assim, os principais traços distintivos entre regras, princípios e, também, postulados, podemos examinar de que modo tais figuras normativas podem contribuir à caracterização da norma constitucional que proíbe o efeito confiscatório dos tributos. Antes, ainda, de empreender tal tarefa, entendemos pertinente cotejar princípios e valores.

4.2.2 Princípio e Valor

Os princípios contêm valores em seu bojo. É isso o que leciona PAULO DE BARROS CARVALHO, ao dizer que os “(...) princípios são ‘normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica”²³⁴. Ou, como afirma o autor em outra oportunidade, estar-se-á diante de um princípio “*Toda vez que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecer que a norma ‘N’ conduz um vetor axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas (...)*”²³⁵. Evidencia-se, desse modo, a estreita relação entre princípios e valores, sobre a qual JOSÉ ROBERTO VIEIRA bem anotou: “(...) quanto mais intenso o conteúdo do valor que o emitente da norma nela depôs, maior é o

²³² **Direito Constitucional**, p. 104.

²³³ R. ALEXY, *Teoria...*, p. 86. São as palavras do autor: “*Existe un criterio que permite distinguir con toda precisión entre reglas y principios. Este criterio no se encuentra en la lista presentada pero, explica la mayoría de los criterios en ella contenidos como típicos de los principios, aun cuando no sean los decisivos*”.

²³⁴ Sobre..., *op. cit.*, p. 147.

²³⁵ Tributo e Segurança Jurídica, in GEORGE SALOMÃO LEITE (Org.), **Dos princípios...**, *op. cit.*, p. 351.

grau de sua caracterização como princípio, e, conseqüentemente, mais ampla sua influência no sistema”²³⁶.

Do ponto de vista da interpretação, são os valores contidos nos princípios constitucionais que os legitimam como vetores interpretativos de todo o sistema. A esse respeito, NAVEIRA DE CASANOVA sustenta que é a “(...) *relação dos princípios constitucionais com os valores superiores do Ordenamento (...), o que justifica que os princípios constitucionais estejam destinados a presidir a interpretação de todo o Ordenamento*”²³⁷.

Por outro lado, da mesma forma que os princípios podem colidir entre si, assim também o fazem os valores. Se os princípios admitem ponderação, igualmente os valores a permitem. O cumprimento gradual não é característica exclusiva dos princípios, pois também os valores podem ser cumpridos gradualmente²³⁸.

Segundo R. ALEXY, entretanto, a despeito das semelhanças observadas entre princípios e valores no que diz respeito à forma de aplicá-los, eles não se confundem, pois apresentam uma fundamental diferença de caráter. Diz o autor que enquanto os princípios, como mandamentos de otimização, e, portanto, como normas de dever-ser, incluem-se entre os conceitos deontológicos, os valores pertencem ao âmbito axiológico²³⁹. Infere-se dessa distinção que enquanto os princípios são normas jurídicas, espécies de normas jurídicas, que contêm um mandamento, ainda que *prima facie*, os valores não são normas jurídicas, pois não veiculam qualquer mandamento, não apresentando, portanto, traços deontológicos. E como arremata ALEXY:

O que no modelo dos valores é *prima facie* o melhor, no modelo dos princípios, é *prima facie* devido; e o que no modelo dos valores é definitivamente o melhor, é, no modelo dos princípios, definitivamente devido. Assim, pois, os princípios e os valores diferenciam-se apenas em virtude do seu caráter deontológico e axiológico, respectivamente²⁴⁰.

²³⁶ **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 36.

²³⁷ **El principio...**, *op. cit.*, p. 11. No original, em espanhol: “(...) *relación de los principios constitucionales con los valores superiores del Ordenamiento (...) lo que justifica que los principios constitucionales estén destinados a presidir la interpretación de todo el Ordenamiento*”.

²³⁸ R. ALEXY, **Teoria ...**, *op. cit.*, p. 138.

²³⁹ *Ibidem*, p. 139-141 e 147.

²⁴⁰ *Ibidem*, p. 147. No original espanhol: “*Lo que en el modelo de los valores es prima facie lo mejor es, en el modelo de los principios, prima facie debido; y lo que en el modelo de los valores es definitivamente lo mejor es, en el modelo de los principios, definitivamente debido. Así, pues, los principios y los valores se diferencian sólo en virtud de su carácter deontológico y axiológico respectivamente*”. HUMBERTO ÁVILA – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 72 –, com fulcro em ALEXY, chega à mesma conclusão, entendendo que “(...) *enquanto os princípios se situam no plano deontológico e, por via de conseqüência, estabelecem a obrigatoriedade de adoção de condutas necessárias à promoção gradual de um estado de coisas, os valores situam-se no plano axiológico ou meramente teleológico e, por isso, apenas atribuem uma qualidade positiva a determinado elemento*”.

Pelo o que se expôs, portanto, embora os princípios tenham algumas semelhanças com os valores, com eles não se identificam.

4.3 CLASSIFICAÇÃO DA NORMA QUE PROÍBE O EFEITO CONFISCATÓRIO DOS TRIBUTOS

Verificadas as principais características dos princípios, bem como as distinções que apresentam em relação às regras e aos valores, é possível aproximar-se da natureza jurídica da norma que proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco.

Desde logo, podemos descartar a possibilidade de entender a norma em análise como simples valor, uma vez que, diferente deste, ela contém um mandamento consistente na vedação de utilizar tributos com efeito de confisco, demonstrando, portanto, caráter deontológico, e, como tal, normativo. Pode, assim, até abarcar um valor, como de fato o faz, mas, valor, simplesmente, não pode ser²⁴¹.

No decorrer do presente trabalho, aludimos reiteradas vezes à norma (caráter deontológico) que veda a utilização de tributos com efeito de confisco como princípio. E isso porque pensamos ser a norma em exame, de fato, um princípio, conforme amplamente sustentado pela doutrina.

FRANCISCO GARCÍA DORADO, tratando da disposição constitucional que veda o “alcance” confiscatório dos tributos na Espanha, considera-a um princípio inspirador da justiça tributária almejada pela Constituição e por seu sistema tributário²⁴².

NAVEIRA DE CASANOVA, em obra que versa sobre a proibição do efeito confiscatório dos tributos na Espanha e na Argentina, reputa a norma em questão como um “(...) *princípio jurídico tributário de hierarquia constitucional, indisponível, portanto, para o Legislador ordinário*”²⁴³.

Já no Brasil, ESTEVÃO HORVATH trata o não-confisco como princípio, entendendo-o como “(...) *a) projeção do princípio da capacidade econômica; b) um componente a mais do princípio de justiça tributária e c) limite ao princípio da progressividade*”²⁴⁴.

²⁴¹ Nesse sentido, LUIZ FELIPE S. DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 75.

²⁴² **Prohibición...**, *op. cit.*, p. 27.

²⁴³ **El principio...**, *op. cit.*, p. 26 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) *principio jurídico tributario de jerarquía constitucional, indisponible, por tanto, para el Legislador ordinario*”.

²⁴⁴ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 32.

IVES GANDRA DA S. MARTINS, por sua vez, afirma: “*O princípio, portanto, embora colocado no Capítulo do Sistema Tributário – e objetivando atalhar veleidades impositivas descabidas ao erário –, transcende o campo específico do direito fiscal*”²⁴⁵.

Para JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, o princípio da vedação do efeito confiscatório dos tributos, como forma de realização de objetivos de política econômica, “*(...) é um princípio que, além de ser tributário e político, é um princípio de Direito Econômico*”²⁴⁶.

ANDREA MINUSSI FACIN assevera que o artigo 150, IV, da Constituição de 1988, “*(...) é norma, que por trazer vedações ao poder de tributar e possuir a natureza de garantia fundamental do contribuinte, possui o caráter de princípio constitucional*”²⁴⁷.

FABIO B. GOLDSCHMIDT, a seu turno, trata a norma aqui examinada como valor, embora pela definição que utilize pareça mais se referir à noção de princípio em alguns dos sentidos que mencionamos, como os relativos ao caráter normativo, de fundamentalidade e de abstração, conforme se infere das suas palavras, a seguir transcritas:

Tomaremos ‘valores’ aqui como *standards* normativamente vinculantes, calcados na idéia de justiça ou de Direito, posicionados em diplomas hierarquicamente privilegiados e dotados de elevado grau de abstração que denote função retórica, mas, ao mesmo tempo, normogenética (CANOTILHO), ou seja, cujo conteúdo, apesar do baixo grau de determinabilidade, seja fundante de outras regras que lhe sejam subordinadas²⁴⁸.

A julgar pelo grau de vagueza, de generalidade e de abstração da norma que veicula a proibição de utilizar tributos com efeito de confisco, ela é, sem dúvida, um princípio. É deveras árduo definir o “efeito de confisco” que pode ser assumido pela tributação. As manifestações da doutrina nesse sentido são numerosas²⁴⁹.

Notório é também o caráter de fundamentalidade do princípio em comento no sistema jurídico, já que é possível afirmar que ele “*(...) se irradia sobre diferentes normas*

²⁴⁵ Direitos..., *op. cit.*, p. 52.

²⁴⁶ **Princípio...**, *op. cit.*, p. 128.

²⁴⁷ Vedação ao “confisco” tributário, **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 80, p. 8.

²⁴⁸ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 82 e 85. O autor adota a divisão de PAULO DE BARROS CARVALHO entre *limites objetivos* e *valor*, os quais podem ser entendidos, segundo pensa, como *regras* e *princípios*, respectivamente, na designação de ALEXY e de CANOTILHO. Para PAULO DE BARROS CARVALHO, contudo, os limites objetivos e os valores constituem, em verdade, modalidades da norma *princípio*.

²⁴⁹ Conferir, entre outros, ESTEVÃO HORVATH, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 35-37; FABIO B. GOLDSCHMIDT, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 89; RICARDO LOBO TORRES, Direitos..., *op. cit.*, p. 169-170; MARIA TERESA DE CÁRCOMO LOBO, Direitos..., *op. cit.*, p. 191; IVES GANDRA DA S. MARTINS, Direitos fundamentais do contribuinte, *in* IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Direitos...**, *op. cit.*, p. 50.

compondo-lhes o espírito” – para usar as palavras de BANDEIRA DE MELLO quando se refere à definição de princípios²⁵⁰ –, especialmente sobre normas do campo tributário. A previsão do princípio do não-confisco em sede constitucional implica que todas as normas infraconstitucionais deverão observar os limites impostos por tal disposição normativa; em outros termos, a norma em apreço goza de caráter normogenético, no caso, pela via negativa, impedindo a instituição de normas que utilizem tributos com efeito de confisco²⁵¹.

Nesse sentido, resta evidenciado o papel limitador do princípio em questão à atividade impositiva do Estado, mencionado no capítulo inicial do presente trabalho, quando do exame das demarcações da competência tributária, e referido no item 4.2²⁵². ESTEVÃO HORVATH, nessa linha de entendimento, assevera que, com o princípio que veda o efeito de confisco dos tributos, “(...) *tem-se (...) uma limitação concreta e manifesta à tributação*”²⁵³. E NAVEIRA DE CASANOVA, enfatizando a função de limitação exercida pelos princípios, diz que tal função é “(...) *a (...) mais importante dos princípios constitucionais, máxime dos que estão estruturados e enunciados como proibições, como no caso do princípio de não-confiscatoriedade tributária*”²⁵⁴.

Em reforço à caracterização da norma sob análise como princípio, verificamos que não há como enquadrá-la como regra, a despeito da existência de alguns indícios que, pretensamente, justificariam tal orientação. Por um lado, FABIO B. GOLDSCHMIDT sustenta que o não-confisco, por sua localização, na Constituição de 1988, ao lado de diversas outras normas que, segundo o autor, são veiculadoras de regras, tais como a estrita legalidade, a igualdade, a irretroatividade, a anterioridade e a imunidade a impostos de certos bens ou instituições, apenas poderia ser tido como regra²⁵⁵. Sob outro aspecto, LUIZ FELIPE S. DIFINI expressa que é possível alegar que a aplicação da norma do não-confisco dá-se à maneira *tudo-ou-nada*, ou seja, ou o tributo está sendo utilizado com efeito de confisco, e, portanto, é inválido, ou a sua utilização não apresenta efeito confiscatório, sendo, assim, válido²⁵⁶.

²⁵⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 926.

²⁵¹ LUIZ FELIPE S. DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 75.

²⁵² Cf. p. 23 *et. seq.*; e p. 61 *et. seq.*

²⁵³ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 33.

²⁵⁴ **El principio...**, *op. cit.*, p. 12.

²⁵⁵ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 88. Apesar de tais evidências, entretanto, o autor admite que em virtude da dificuldade de identificar ou objetivar a norma que veda o efeito de confisco, ela não pode ser considerada regra, devendo ser entendida como valor, leia-se, *princípio*, na concepção de ALEXY ou de CANOTILHO (e não valor como portador de cunho meramente axiológico) – *Idem*, p. 85-89.

²⁵⁶ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 75.

Tais argumentos, entretanto, não são suficientes para caracterizar a norma que veda o efeito de confisco como regra. Primeiro, porque, como atesta a doutrina em geral, as normas que se encontram próximas à que proíbe o efeito de confisco constituem princípios²⁵⁷. A aplicação da norma em tela, por outro lado, não se dá à maneira *tudo-ou-nada* e sim *gradualmente*. Explica-se: segundo ALEXYY, os princípios são normas que determinam que algo seja realizado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades jurídicas e reais existentes. São, portanto, mandamentos de otimização, caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferente grau e que a medida devida do seu cumprimento não apenas depende das possibilidades fáticas, mas também jurídicas²⁵⁸. Também CANOTILHO leciona que os princípios são “(...) *normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização (...)*” (*sic*)²⁵⁹.

A norma que veda o efeito de confisco dos tributos, como princípio, pode ser concretizada em diferentes graus, o que é evidenciado pelo fato de que a expressão “efeito de confisco” possui alta carga de vagueza e de abstração, que dificulta a determinação do momento a partir do qual o tributo passa a ser sentido como injusta punição. Como leciona PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, “(...) *não existe uma régua, fita métrica, ou qualquer outro sistema de medida para aferir, objetivamente, se determinada exigência tributária é confiscatória ou não*”²⁶⁰. Existe, assim, a necessidade de identificar o significado de “efeito confiscatório” para que a norma em comento possa ser concretizada²⁶¹. Ademais, o valor fundante nele inserido impõe, da mesma forma, a sua caracterização como princípio.

Também com fulcro nas lições de HUMBERTO ÁVILA, não vemos como identificar a norma que veda o efeito de confisco dos tributos senão como princípio. Isso porque, embora pela norma em análise se determine o dever de adotar a conduta descrita, revelado pela vedação de utilizar tributo com efeito de confisco, a expressão “efeito de confisco”, por ser indeterminada, coaduna-se com um estado ideal de coisas, a ser promovido conforme a avaliação das conseqüências advindas com a adoção das condutas necessárias a essa promoção. A norma em exame tampouco se identifica com o que ÁVILA chama de postulado, pois, a despeito da função interpretativa exercida pelo não-

²⁵⁷ Nesse sentido, MISABEL DE ABREU M. DERZI – Notas..., *op. cit.*, p. 18-21; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 158-169.

²⁵⁸ *Teoria...*, *op. cit.*, p. 86.

²⁵⁹ *Direito...*, *op. cit.*, p. 1161.

²⁶⁰ *Confisco...*, *op. cit.*, p. 73.

²⁶¹ LUIZ FELIPE S. DIFINI, *Proibição...*, *op. cit.*, p. 76.

confisco, a norma é portadora de um forte conteúdo axiológico, bem como de um alto grau de abstração, denotado pela expressão “efeito de confisco”, o que não permite afastá-la da categoria de princípio. Também por esses motivos, não se pode afirmar que a norma examinada não sofra violação quando deixa de ser aplicada, como ocorre com o postulado.

Como derradeira observação deste item, importa ressaltar que, pela noção de razoabilidade, um direito fundamental, como é o princípio do não-confisco, assim como qualquer outro direito fundamental, não pode sofrer tão gravosa restrição que lhe retire um mínimo de eficácia. Por esses motivos, mesmo nos casos de extrafiscalidade, como veremos, o princípio é aplicável, ainda que eventualmente em menor medida. Cada caso, porém, deverá ser analisado de acordo com as suas peculiaridades, considerando-se as circunstâncias fácticas e jurídicas, como os princípios em jogo (ALEXY), até porque o “efeito de confisco” constitui um conceito dotado de uma expressão indeterminada, não sendo tarefa fácil quantificar a exação que alcança tal efeito. O que parece certo, contudo, é que toda tributação tem um limite, passado o qual ela se torna injustificável. Tal limite é fornecido, em nosso sistema constitucional, pela norma que proíbe o efeito de confisco, concretizado, por sua vez, com o auxílio da noção de razoabilidade, que mais adiante examinaremos²⁶².

4.3.1 Direito Fundamental/ Imunidade

A temática dos direitos fundamentais é ampla e complexa, a começar pela expressão utilizada para a eles fazer menção. É recorrente na doutrina, assim, a alusão às expressões *direitos humanos*, *direitos fundamentais*, *direitos subjetivos*, *direitos individuais*, entre outros, para indicar realidades semelhantes ou até a mesma realidade²⁶³. Segundo ANTONIO ENRIQUE PÉREZ LUÑO, os direitos humanos podem ser concebidos como “(...) *um conjunto de faculdades e instituições que, em cada momento histórico, concretizam as exigências da dignidade, da liberdade, e da igualdade humanas, as quais devem ser reconhecidas positivamente pelos ordenamentos jurídicos em nível*

²⁶² Cf. p. 132 *et. seq.*

²⁶³ ANTONIO ENRIQUE PÉREZ LUÑO, *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*, p. 30. PAULO BONAVIDES – *Curso...*, *op. cit.*, p. 560 –, por sua vez, menciona as expressões *direitos humanos*, *direitos do homem* e *direitos fundamentais* como designações possíveis do tema

nacional e internacional”²⁶⁴. Enquanto “direitos humanos” usualmente se refere ao plano das declarações e convenções internacionais, a expressão “direitos fundamentais” é geralmente utilizada para designar os direitos humanos positivados nos ordenamentos jurídicos internos, ou seja, aqueles previstos nas Constituições dos respectivos Estados²⁶⁵.

Inspirado em PÉREZ LUÑO, JOSÉ AFONSO DA SILVA entende que a expressão “direitos fundamentais do homem”,

(...) além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas (*sic*)²⁶⁶.

Quanto à finalidade dos direitos fundamentais, KONRAD HESSE, não destoando do posicionamento até aqui esposado, julga que esses direitos têm por objetivo criar e manter os pressupostos básicos de uma vida com liberdade e dignidade humana²⁶⁷.

Já a expressão “direitos individuais” refere-se ao grupo de direitos fundamentais relativos aos direitos civis e às liberdades civis²⁶⁸; sendo utilizada, na Constituição, para indicar os direitos relativos “(...) à vida, à igualdade, à liberdade, à segurança e à propriedade”²⁶⁹.

Visto que os direitos fundamentais constam das Constituições dos Estados, infere-se que são direitos constitucionais²⁷⁰. No Brasil, os direitos fundamentais estão previstos no artigo 5º, *caput* e incisos, da Constituição de 1988, embora não se restrinjam a ele, tendo, o próprio §2º desse artigo, estabelecido que “*Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados (...)*”.

De outra parte, como já referido no item 2.3, os princípios constitucionais tributários e as imunidades, autênticos direitos dos contribuintes, constituem “(...)

²⁶⁴ *Derechos...*, *op. cit.*, p. 48. No original espanhol: “...un conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan las exigencias de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, las cuales deben ser reconocidas positivamente por los ordenamientos jurídicos a nivel nacional e internacional”.

²⁶⁵ *Ibidem*, p. 31.

²⁶⁶ *Curso...*, *op. cit.*, p. 178.

²⁶⁷ *Apud* PAULO BONAVIDES, *Curso...*, *op. cit.*, p. 560.

²⁶⁸ A expressão é cada vez menos empregada tendo em vista que se restringe a exprimir certas liberdades relacionadas com a autonomia dos indivíduos, desconsiderando o aspecto social do homem – ANTONIO E. PÉREZ LUÑO, *Derechos...*, *op. cit.*, p. 34-35. Dela faremos uso, entretanto, no intuito de identificar essa classe peculiar de direitos fundamentais.

²⁶⁹ JOSÉ A. DA SILVA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 176.

²⁷⁰ *Ibidem*, p. 180.

projeções de direitos fundamentais (...)” (SACHA CALMON N. COÊLHO), “(...) *especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (...), ou de outros grandes princípios estruturais (...)*” (MISABEL DE ABREU M. DERZI)²⁷¹.

Partindo dessas considerações, pensamos que o princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco integra o rol dos direitos fundamentais, ao lado de outras garantias asseguradas ao contribuinte, como os princípios da estrita legalidade (artigo 150, I), da anterioridade (artigo 150, III, “b” e “c”) e da irretroatividade em matéria tributária (artigo 150, III, “a”), entre outros. Primeiro porque, como visto, o §2º do artigo 5º amplia o catálogo de direitos fundamentais para além daqueles previstos no artigo 5º e seus incisos. E o artigo 150, *caput*, da Constituição, que trata das “limitações do poder de tributar”, assegura, expressamente, uma série de garantias ao contribuinte, destacando: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...)*”. Tais garantias, como vimos, consistentes em princípios constitucionais e imunidades, são projeções, explicações ou especializações dos direitos fundamentais. São, portanto, direitos fundamentais.

Corroborando esse entendimento, na ADI nº 939/DF, em que parte da Emenda Constitucional nº 3/93 foi considerada inconstitucional por ter violado o princípio da anterioridade, no tocante à instituição do IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira –, fixou-se que entre os direitos e garantias fundamentais, considerados cláusulas pétreas pelo artigo 60, §4º, IV, “(...) *estão, pela extensão contida no §2º do art. 5º e pela especificação do artigo 150, III, “b”, a garantia ao contribuinte de que a União não criará nem cobrará tributos, ‘no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou’*”, como afirmou o Ministro SYDNEY SANCHES²⁷². Ou seja, por ocasião desse julgamento, foi estabelecido que o princípio da anterioridade constitui um direito fundamental do contribuinte, e, portanto, uma cláusula imutável da Constituição, o que nos leva a concluir que o princípio do não-confisco também constitui um direito de tal índole.

Por outro lado, o princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco constitui direito fundamental por estar estreitamente vinculado ao direito de propriedade, previsto no *caput* do recém citado artigo, bem como em seu inciso XXII.

²⁷¹ Cf. p. 25.

²⁷² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI-MC nº 939/DF. Rel. Min. SYDNEY SANCHES. Brasília, 15 set. 2003 – DJ 17 dez. 1993, p. 28066 – Disponível em: [\[http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=939+adi&pagina=2&base=baseAcordaos\]](http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=939+adi&pagina=2&base=baseAcordaos). Acesso em: 20/1/2008.

Sobre a relação entre direito de propriedade e princípio do não-confisco, cabe relembrar que, em um Estado Tributário, como é o nosso, o dever de pagar tributos é pressuposto da garantia do direito de propriedade²⁷³. Ademais, a competência estatal para instituir tributos é, e deve ser, disciplinada pelo Direito, para que não se converta em arbítrio estatal, sob pena de violação dos direitos fundamentais e da essência do Estado Democrático de Direito. O “poder” estatal não pode ser tão robusto a ponto de destruir o direito de propriedade e a liberdade dos indivíduos. Com efeito, por estar relacionado com o direito de propriedade e com a liberdade, o princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco é um direito fundamental. Veremos que, embora relacionado com o direito de propriedade, o princípio do não-confisco não se identifica integralmente com ele, como será examinado no próximo item²⁷⁴. Isso, todavia, não invalida nossa afirmação, até porque, como sustenta ESTEVÃO HORVATH, mesmo que se considere o princípio em exame como algo distinto do direito de propriedade, “(...) *mas, em todo caso, não se apartando completamente da idéia de que ele decorre do direito de propriedade*”, o princípio do não-confisco é direito fundamental, de modo que não pode ser amesquinhado nem retirado do texto da Constituição, sequer por emenda constitucional²⁷⁵.

Pelo que se expôs, o princípio em exame é um direito individual do contribuinte, e, portanto, cláusula imodificável – ou pétrea –, da Constituição, a teor do que estabelece o artigo 60, §4º, IV, combinado com o artigo 150, *caput*. A esse respeito, RUI SAMUEL ESPÍNDOLA com fulcro nas lições de CANOTILHO, conclui:

a) não só os princípios constitucionais expressos podem constituir-se em limites materiais, como também os implícitos; b) os princípios fundamentais e outros princípios constitucionais que constituem seus desdobramentos normativos estão imantados com a cláusula da imodificabilidade ou inabolibilidade²⁷⁶.

Por constituir direito fundamental, aplica-se ao princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco o disposto no artigo, 5º, §1º, da Constituição de 1988, que determina: “*As normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação*

²⁷³ Vide capítulo 2 do presente trabalho.

²⁷⁴ Cf. p. 84 *et. seq.*

²⁷⁵ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 59. Diz o autor que, para os partidários da tese de que o princípio que veda o efeito confiscatório dos tributos é simples corolário do princípio que tutela a propriedade privada, evidencia-se mais razão ainda para que se o considere direito fundamental – *Idem*.

²⁷⁶ **Conceito...**, *op. cit.*, p. 216.

imediate”²⁷⁷. Nesse sentido opinam FABIO B. GOLDSCHMIDT e LUIZ FELIPE S. DIFINI²⁷⁸; esclarecendo, o primeiro, que

(...) seria inconstitucional negar aplicação ao princípio alegando-se a falta de legislação definidora da alíquota máxima de determinado tributo. Também não seria possível escusar-se da aplicação do princípio ante a falta de parâmetros para a sua caracterização. Ou ainda, igualmente, parece-nos que não seria possível ao Judiciário escusar-se da aferição do efeito-confisco relativamente à carga tributária total, global, suportada por um dado contribuinte (ou classe de contribuintes), pretendendo dizer que essa forma de verificação da inconstitucionalidade carece de lei regulamentadora²⁷⁹.

Em reforço a esse entendimento, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI entende que o princípio em questão “(...) *não é mera norma programática*”²⁸⁰. JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, com interpretação semelhante, afirma que o princípio em questão, “(...) *longe de ser uma norma constitucional programática ou limitada, é um direito público subjetivo, uma norma constitucional de eficácia plena, dotada, portanto de exigibilidade*”²⁸¹.

Em suma, o princípio do não-confisco, por ser um direito fundamental, além de estar a salvo de qualquer norma que o ameace abolir, sob pena de inconstitucionalidade, possui aplicação imediata, prescindindo de regulamentação infraconstitucional.

Igualmente na Argentina e na Espanha, o princípio ora em comento tem aplicação imediata, segundo NAVEIRA DE CASANOVA, de vez que “(...) *por sua estrutura, história e até nos atreveríamos a dizer por sua natureza, [o princípio do não-confisco] é um princípio individual, de tipo garantista nítido, configurador de um direito individual, que não necessita regulamentação infraconstitucional para se fazer efetivo*” (esclarecemos, nos colchetes)²⁸².

²⁷⁷ Nesse sentido é o posicionamento de JOSÉ A. DA SILVA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 180.

²⁷⁸ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 62-63.

²⁷⁹ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 113.

²⁸⁰ *Tributo...*, *op. cit.*, p. 284.

²⁸¹ **Princípio...**, *op. cit.*, p. 67. BETINA TREIGER GRUPENMACHER, entretanto, pensa que o princípio que veda o efeito de confisco dos tributos “(...) *é uma norma de eficácia limitada do tipo princípio programático, posto que depende de interpretação integrativa ou lei que lhe esclareça o conteúdo*”. E mais adiante, assevera que “*Como norma de eficácia limitada, sua aplicação plena depende da interpretação, que lhe confirmam os tribunais, integrando-lhe a eficácia, ou de lei que o faça*” – **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 112-113. Estamos de acordo com a autora quando afirma que o princípio depende de interpretação, em que pese acreditarmos que todas as normas devem ser interpretadas; não obstante, pensamos que a eficácia do princípio não depende de legislação integrativa, como já expusemos.

²⁸² **El principio...**, *op. cit.*, p. 17. No original espanhol: “(...) *por su estructura, historia y hasta nos atreveríamos a decir por su naturaleza, es un principio individual, de tipo garantista neto, configurador de un derecho individual, que no necesita de reglamentación infraconstitucional para hacerse efectivo*”.

Indaga-se, de outra parte, se o princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco constitui imunidade.

RICARDO LOBO TORRES considera imunidade como

(...) intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.

Nesse sentido, a imunidade não constituiria, segundo o autor, “(...) *uma das manifestações da soberania do Estado, nem uma outorga constitucional, nem uma autolimitação do poder fiscal, nem uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o caput do art. 150 da CF*”. Fundando-se nessas premissas, o autor enxerga no princípio aqui versado uma “(...) *vera imunidade fiscal*”²⁸³.

Por imunidade, contudo, entendemos uma norma de incompetência, que “(...) *colabora no desenho institucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes*”, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO²⁸⁴. De acordo com essa concepção, não se pode dizer que o princípio que impede o efeito de confisco dos tributos constitui uma imunidade. Ele é, sem dúvida, uma “limitação constitucional do poder de tributar”, constante da Seção II, artigo 150 da Constituição de 1988, tanto quanto o são os princípios da estrita legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, por exemplo, assim como as hipóteses de imunidades ali constantes²⁸⁵. Isso não significa, todavia, que seja uma imunidade. Entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, encontram-se, além das imunidades, princípios constitucionais. Ambos auxiliam na demarcação das competências tributárias. Não se equiparam, entretanto, como institutos, pois exibem conteúdos diferentes. O mandamento veiculado pelas imunidades, de outra parte, é típico

²⁸³ **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 59 e 155.

²⁸⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 173. ESTEVÃO HORVATH é adepto da noção de imunidade defendida por PAULO DE BARROS CARVALHO, afirmando que a imunidade consiste, “(...) *juridicamente falando, no estabelecimento de situações que dão os contornos, de forma negativa, à competência dos entes federativos para instituir tributos*” – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 48. Por essas considerações, cremos poder inferir que o citado autor (HORVATH) não partilha da visão de que o princípio do não-confisco constituiria uma imunidade.

²⁸⁵ Por “limitação” não queremos dizer “restrição”, mas sim “demarcação” e isso com base na doutrina do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO – **Curso...**, *op. cit.*, p. 172 –, que critica o termo “limitação” por levar à conclusão da existência de dois momentos distintos no que diz respeito a fenômenos simultâneos – a atribuição de competências e a fixação de imunidades –, relativos à demarcação da competência tributária. Com efeito, como esclarece, “*Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade*”. Com o termo “limitação”, assim, – que não podemos ignorar, pois é o termo utilizado pela Constituição –, pretendemos designar “demarcação” e não “restrição”.

de uma regra²⁸⁶. O que sucede, apenas, é que ambos acarretam efeitos similares, limitando a competência tributária²⁸⁷.

PAULO DE BARROS CARVALHO, tratando da não necessária coincidência entre imunidades e princípios, esclarece:

(...) a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. (...) toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidade, para os casos que ultrapassem os limites conferidos. Se assim não fosse, poderíamos declarar-nos imunes à tributação de nossas rendas e proventos de qualquer natureza pelo Município, uma vez que tal iniciativa se encontra inequivocamente defesa, nos dizeres da Constituição. Nesse mesmo rumo, todos os administrados estariam imunes a exigências tributárias não determinadas por lei, em virtude de existir princípio lapidar que consagra o cânone da estrita legalidade. E, assim por diante, cada investida do fisco, violadora dos primados da igualdade, da anterioridade, da universalidade da jurisdição e de todo e qualquer amplo catálogo de direitos e garantias que o Estatuto Maior prevê, suscitaria a invocação do versátil instituto da imunidade. Forçando mais o raciocínio, não seria desatino reduzir o Capítulo I do Título VI da Constituição a uma tábua de limitações, que passaríamos a denominar “Imunidades Tributárias” (grifamos)²⁸⁸.

Também SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO esclarece que “(...) princípios e imunidades são institutos jurídicos diversos, embora certos princípios expressos façam brotar ou rebrotar imunidades (implícitas)”²⁸⁹.

Com base nessas razões, pensamos que, se uma das pessoas políticas de Direito Constitucional interno, ao instituir um determinado tributo, utiliza-o com efeito de confisco, não se tem uma imunidade; primeiro, porque não se está diante de uma regra, mas, como vimos, de um princípio; por outro lado, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, qualquer “*investida do fisco*” que atentasse contra o vasto rol de direitos e garantias previstos na Constituição²⁹⁰, – dentre os quais, como vimos, encontra-se o princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco –, “(...) suscitaria a invocação do versátil instituto da imunidade”²⁹¹. E MISABEL DE ABREU M. DERZI, de forma similar, deixa expresso o seu juízo de que nem todas as limitações são imunidades:

²⁸⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 174. Diz o autor: “(...) concebemos os dispositivos que identificam a chamada imunidade tributária como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios” – *idem*. Ressalve-se, entretanto, que MARCIO PESTANA, em monografia sobre o tema da imunidade, trata-a como princípio e não como regra – **O Princípio da Imunidade Tributária**, p. 63. Já para RICARDO LOBO TORRES, as imunidades são princípio ou regra, “(...) a depender das circunstâncias da sua aplicação ou do grau de sua positivação (...)” – **Os Direitos Humanos...**, op. cit., p. 49.

²⁸⁷ Vide esclarecimento sobre o termo “limitação” na nota nº 45, p. 23, e na nota nº 285, p.81.

²⁸⁸ *Curso...*, op. cit., p. 172-174.

²⁸⁹ **Comentários...**, op. cit., p. 164.

²⁹⁰ *Curso...*, op. cit., p. 173.

²⁹¹ *Idem*.

(...) se, por detrás das imunidades, podemos extrair princípios e diretrizes, como valores objetivamente aceitos pela Constituição, nem todo princípio jurídico leva a uma imunidade. Daí a distinção feita pela doutrina e pela jurisprudência. Muitos princípios limitam o poder de tributar, porque condicionam o exercício (válido) da competência à observância de certos requisitos ou critérios norteadores. Legalidade, anterioridade, irretroatividade são princípios, mas deles não resultam “imunidades”. Não dizemos que todos somos ‘imunes’ a tributos, instituídos em decretos do Executivo, nem tampouco que somos ‘imunes’ a leis retroativas. Isso porque tais princípios são diretrizes, requisitos ou critérios de validade formal ou material à criação de normas jurídicas, cuja observância leva ao exercício adequado da competência tributária²⁹².

Ainda que se conceba imunidade como hipótese de não-incidência pela supressão constitucional das competências tributárias – como o faz AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO²⁹³ –, não se pode concluir que o princípio do não-confisco constitui uma imunidade, já que, nesse caso, ao invés da supressão ou da exclusão da competência das pessoas políticas, a competência já nasce com essa característica, ou seja, de proibir a utilização de tributos com efeito de confisco²⁹⁴. Inexiste, assim, um momento em que se outorgam competências aos entes tributantes para, em seguida, introduzirem-se preceitos de exclusão ou de supressão de parte dessas competências²⁹⁵.

O princípio do não-confisco tampouco se adequa à definição de imunidade formulada por BETINA TREIGER GRUPENMACHER. Para a autora, “*As normas de imunidade são (...) normas vedatórias da incidência tributária, com status constitucional*”. Segundo explica,

(...) as imunidades operam, em relação às normas impositivas, a consequência da não incidência, ou seja, a ocorrência de um determinado fato, ainda que corresponda rigorosamente à descrição daquele hipoteticamente previsto na lei, não terá aptidão de desencadear a incidência da norma, pois a regra de imunidade, naquela dada situação, vedou-a expressamente (...).

A autora está, assim, de acordo com “*(...) aqueles para os quais o poder tributário não se limita ao se constituir, mas se constitui para depois se limitar*”²⁹⁶. Como esclarecido acima, não obstante, a competência tributária, desde a sua origem, já está caracterizada por proibir a utilização de tributos com efeito de confisco, de modo que

²⁹² Notas..., *op. cit.*, p. 15.

²⁹³ **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, p. 64.

²⁹⁴ A essência dessa visão é compartilhada por LUIZ FELIPE S. DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 33, para quem “*(...) na imunidade a competência é excluída (por norma constitucional) em relação a objetos ou pessoas; na vedação de efeito confiscatório, a competência já é outorgada com tal exigência, aplicável a todos, não excepcionável em relação a objetos e sujeitos determinados. Lá se exclui a competência; aqui confirma-se-a, regando seu exercício*”.

²⁹⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 175.

²⁹⁶ Imunidade Tributária – Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (Coord.), **Teoria Geral da Obrigação Tributária**, p. 847 e 850.

raciocínio semelhante ao esposado quanto à visão de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO pode ser formulado na presente hipótese.

4.4 FUNDAMENTO

Reconhecida a proibição do efeito confiscatório dos tributos como princípio, e, portanto, como uma espécie normativa, contra ele im procedem alegações de inexistência ou de inutilidade²⁹⁷.

Pois se, com o advento do pós-positivismo, os princípios adquiriram o *status* de normas jurídicas, deixando de exibir caráter programático e tendo a sua “positividade e concretude” definitivamente reconhecidas, não há como admitir que um princípio previsto na Constituição não seja portador de tais características²⁹⁸. É de todo inegável, sob outro aspecto, o caráter hegemônico e preeminente dos princípios, chegando BANDEIRA DE MELLO a afirmar:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos (...). Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda estrutura neles esforçada²⁹⁹.

É isso o que conclui NAVEIRA DE CASANOVA, quando afirma que, estando o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos disposto na Constituição, “(...) não se pode negar nem sua existência, nem sua vigência, nem sua operatividade e (...) deve-se necessariamente encontrar uma localização e uma função para ele, por modestas que sejam, dentro do sistema dos princípios jurídicos tributários”³⁰⁰.

A esse argumento adicionam-se as peculiaridades relativas à expressão “efeito de confisco” – assim como “alcance confiscatório”, na Espanha – que outorgam maior

²⁹⁷ Tais argumentos geralmente se fundamentam no fato de que o direito de propriedade já estaria satisfatoriamente protegido pela Constituição, assim como no fato de que o correto funcionamento dos princípios tributários como justiça, igualdade, capacidade contributiva e progressividade, prescindiria da inserção de um dispositivo específico contra a tributação com alcance de confisco – NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio...*, *op. cit.*, p. 102 e 451.

²⁹⁸ PAULO BONAVIDES, *Curso...*, *op. cit.*, p. 294.

²⁹⁹ *Curso...*, *op. cit.*, p. 927.

³⁰⁰ *El principio...*, *op. cit.*, p.175 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) no puede negarse ni su existencia, ni su vigencia, ni su operatividad, y (...) hay que necesariamente encontrarle una ubicación y una función, por modestas que sean, dentro del sistema de principios jurídicos tributarios”. O autor se refere, com essa assertiva, tanto ao sistema espanhol, no qual o princípio em questão está previsto explicitamente, quanto ao sistema argentino, no qual inexistente positivamente expressa do princípio, a despeito da ampla construção jurisprudencial lá conferida ao tema.

amplitude ao princípio e não são, necessariamente, dessumíveis da vedação ao confisco propriamente dito³⁰¹.

Como já se mencionou, o princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco relaciona-se intimamente com outros princípios constitucionais, sobretudo com os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade, além do direito de propriedade e da própria noção de liberdade. Discute-se, a esse respeito, se o princípio do não-confisco constitui um reforço ou um corolário de um ou mais desses princípios ou direitos³⁰². Na doutrina, pode-se vislumbrar uma preferência da vinculação mais acentuada do não-confisco ora com outros princípios constitucionais tributários relativos ao valor de justiça do sistema tributário, ora a ligação mais estreita da vedação do efeito confiscatório dos tributos com o direito de propriedade³⁰³.

Advertência inicial, entretanto, merece ser feita no sentido de que a divisão empreendida, como esclarece NAVEIRA DE CASANOVA, “(...) *não implica (...) taxativa separação, mas, sim, melhor dito, dá a idéia de uma inclinação, de onde, em que ponto se deposita em maior medida a carga da explicação*”. E como mais à frente complementa, “(...) *não apenas se trata de um simples esquema de classificação, como ademais os pólos de explicação estão intimamente relacionados entre si*”³⁰⁴.

IVES GANDRA DA S. MARTINS encontra-se entre os que consideram o direito de propriedade como o fundamento da vedação do efeito confiscatório dos tributos, afirmando: “*Por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirado do indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar*” (grifamos)³⁰⁵.

ROQUE CARRAZZA trilha esse mesmo caminho ao registrar: “*A tributação não pode agredir a propriedade privada, a ponto de fazê-la desaparecer*”. E posteriormente acrescenta: “*Estamos notando que a norma que impede que os tributos sejam utilizados com efeito de confisco, além de criar um limite explícito à progressividade – que, de um modo geral, os impostos devem observar (...), reforça o direito de propriedade*” (grifamos)³⁰⁶.

³⁰¹ É o que, em essência, diz ESTEVÃO HORVATH, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 40.

³⁰² Nessa linha é a informação de LUIZ FELIPE S. DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 110.

³⁰³ Nesse sentido, NAVEIRA DE CASANOVA, **El principio...**, *op. cit.*, p. 101.

³⁰⁴ **El principio...**, *op. cit.*, p. 101-102 e 129.

³⁰⁵ **Direitos...**, *op. cit.*, p. 50.

³⁰⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 385-386, nota nº 2.

DOUGLAS YAMASHITA, também, entrevê no direito de propriedade o fundamento do princípio do não-confisco, ao lado de outros dois direitos fundamentais: o direito à herança e o direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício, ou profissão³⁰⁷.

DIVA MALERBI, a seu turno, afirma:

(...) é a opção pelo Estado Democrático de Direito (...) que exprime ser a propriedade o instrumento que resguarda o particular contra a utilização do tributo com efeito confiscatório, vez que este, em matéria tributária, é desdobramento do confisco em geral. Se assim é, parece indisputável que a expressão ‘efeito de confisco’ **nada tem a ver com a justiça tributária e sim com a defesa da propriedade**, com o poder de dispor livremente de um patrimônio próprio e de empreendê-lo na ordem econômica, base do bem-estar comum e com vista à realização da existência digna (grifamos)³⁰⁸.

Ainda no âmbito da prevalência do direito de propriedade como fundamento da vedação do efeito de confisco dos tributos, mais particularmente como qualidade do valor *liberdade*, RICARDO LOBO TORRES manifesta-se:

O fundamento da proibição de utilizar tributos com efeito confiscatório (...) está na liberdade preexistente ao pacto constitucional; consubstancia-se no direito de propriedade, sendo uma sua qualidade (...).

Pouco ou nada tem que ver com a problemática da proibição de tributos confiscatórios a idéia de justiça. Alguns juristas indicam a *capacidade contributiva*, ao lado da propriedade, como o princípio que fundamenta a vedação de confisco. Parece-nos, todavia, que a questão se situa fora da capacidade contributiva, transcendendo-lhe os limites possíveis e radicando na injustiça ou na não-capacidade econômica, ou seja, no desrespeito aos direitos fundamentais (...). **A proibição de tributo confiscatório, em suma, não decorre do postulado ético da capacidade contributiva, senão que constitui princípio de proteção da liberdade, que, poderá ser violentada nos casos de tributação excessiva** (grifamos)³⁰⁹.

PAULO CÉSAR BARIA DE CASTILHO, por sua vez, não nega que o princípio em exame “(...) *visa também à proteção da propriedade...*”, embora pense que **“O objetivo principal dessa norma constitucional não é garantir o direito de propriedade, que já está assegurado expressamente pelo art. 5º, inc. XXII, e pelo art. 170, inc. II, da Carta Política de 1988, mas sim limitar o Poder de Tributar”** (grifamos)³¹⁰.

Há parcela doutrinária que, sob outra perspectiva, reputa o princípio da vedação do efeito confiscatório dos tributos como decorrência ou realização do valor de justiça do

³⁰⁷ Confisco..., *op. cit.*, p. 268.

³⁰⁸ Direitos..., *op. cit.*, p. 157.

³⁰⁹ **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 156-157. CÍNTIA ESTEFANIA FERNANDES está de acordo com o posicionamento de RICARDO LOBO TORRES de que o fundamento do princípio do não-confisco reside na liberdade, da qual deriva o direito de propriedade – Princípio da vedação de tributo com efeito de confisco, in JAMES MARINS e GLÁUCIA VIEIRA MARINS (Coord.), **Direito Tributário Atual**, p.29 e 31.

³¹⁰ **Confisco...**, *op. cit.*, p. 97 e 131.

sistema tributário, como se pode notar em ANTONIA AGULLÓ AGÜERO, cujas palavras a seguir transcrevemos:

Em nosso entender, a proibição de confiscatoriedade deve ser contemplada em função da **justiça do sistema tributário** e não unicamente em função da defesa da propriedade, é dizer, não como uma garantia direta da propriedade, mas sim como uma garantia do próprio sistema tributário em face de possíveis desvios (utilização sancionadora do sistema tributário desvirtuando sua natureza de instrumento arrecadatório e redistributivo) e como norma de colisão.

(...)

É possível que sem essa declaração o resultado fosse o mesmo, mas com ele resulta evidente que o ataque à propriedade mediante o sistema tributário tem um limite, e que esse limite é independente, de um lado, das razões fiscais ou extrafiscais dos impostos e, de outro, da concreta estrutura que adote o sistema tributário (grifamos)³¹¹.

Também FRANCISCO GARCÍA DORADO, tratando da disposição constitucional que veda o “alcance” confiscatório dos tributos, considera-o como um princípio inspirador da justiça tributária almejada pela Constituição e por seu sistema tributário³¹².

Na doutrina nacional, JORGE DE O. VARGAS manifesta-se em sentido similar, asseverando que:

Para alcançar este objetivo, ou seja, extrair do texto do art. 150, IV, da CF, toda sua eficácia, é indispensável contextualizá-lo ou interligá-lo com outros princípios constitucionais (...) **principalmente com o princípio da justiça tributária**, que está sustentado constitucionalmente nos objetivos fundamentais da nossa República, dentre os quais aqui merecem destaque o da transformação da sociedade, o da solidariedade e o da diminuição das desigualdades (grifamos)³¹³.

E, também, LUIZ FELIPE S. DIFINI sustenta que o princípio em análise tem finalidade mais ampla do que a proteção do direito de propriedade, tratando-se de “(...) **norma de realização do valor de justiça do sistema tributário**, nos casos de sua aplicação, que são colisões de princípios em sentido estrito (mandamentos prima facie), dentro do respectivo sistema jurídico” (grifamos). E, como em seguida acrescenta, “(...) o princípio

³¹¹ *La prohibición...*, op. cit., p. 32-33 (tradução nossa). No original espanhol: “A nuestro entender la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no unicamente en función de la defensa de la propiedad, es decir, no como una garantía directa de la propiedad, sino como una garantía del propio sistema tributario frente a desviaciones (utilización sancionadora del sistema tributario desvirtuando su naturaleza de instrumento recaudatorio y redistributivo), y como norma de colisión”.

Es posible que sin esta declaración el resultado fuera el mismo, pero con ella resulta evidente que el ataque a la propiedad mediante el sistema tributario tiene un límite, y que este límite es independiente, de un lado, de las razones fiscales o extrafiscales de los impuestos, y, de otro, de la concreta estructura que adopte el sistema tributario”.

³¹² *Prohibición...*, op. cit., p. 27.

³¹³ *Principio...*, op. cit., p. 22.

de não-confiscatoriedade, através de sua concreção à luz da razoabilidade, não realizará um valor de justiça abstrato, mas o valor de justiça do sistema tributário, que é aquele resultante do regime tributário, econômico e social da Constituição”³¹⁴.

Já RAMÓN VALDÉS COSTA vê o fundamento do princípio da vedação do efeito confiscatório dos tributos na justa distribuição das cargas públicas. Reputa o princípio do não-confisco como “(...) **uma proibição dirigida ao legislador, fundamentada na proteção de princípios reconhecidos pelo ordenamento jurídico, por exemplo o da justa distribuição das cargas públicas, relacionado com a preservação do patrimônio e indiretamente com o direito de propriedade**” (grifamos)³¹⁵.

E PLÍNIO JOSÉ MARAFON alude ao princípio sob exame como decorrente do princípio da capacidade contributiva, ao afirmar que “(...) *o princípio constitucional que veda a tributação com efeito de confisco, esculpido no art. 150, IV, pode ser considerado derivado da idéia da capacidade contributiva*” (grifamos)³¹⁶.

Existem, ainda, autores que refutam a relação entre o princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco e a justiça do sistema tributário, como o fazem MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e RICARDO LOBO TORRES.

Para a autora mineira,

O princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco tem assim um sentido amplo, vazado em termos absolutos, que garante o direito de propriedade e seus acréscimos inclusive por ordem sucessória, a livre escolha ou o exercício de qualquer profissão e a livre iniciativa. **Mas não é um princípio de justiça material ou de isonomia** (grifamos).

E, pouco depois, reitera seu posicionamento, afirmando que o princípio do não-confisco “**Resguarda o direito de propriedade, em sentido lato, mas não assegura a igualdade, objetivo precipuamente visado no art. 145, §1º, da Constituição Federal**” (grifamos)³¹⁷.

RICARDO LOBO TORRES, como verificamos, pensa que a proibição de utilizar tributos com efeito de confisco pouco ou nada se relaciona com a idéia de justiça,

³¹⁴ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 117.

³¹⁵ **Instituciones...**, *op. cit.*, p. 479 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) *una prohibición dirigida al legislador fundamentada en la protección de principios reconocidos por el ordenamiento jurídico, por ejemplo el de la justa distribución de las cargas públicas relacionado con la preservación del patrimonio e indirectamente con el derecho de propiedad*”.

³¹⁶ Direitos fundamentais do contribuinte, in IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Direitos...**, *op. cit.*, p. 438.

³¹⁷ Notas..., *op. cit.*, p. 575.

não decorrendo, por conseguinte, da capacidade contributiva, mas, sim, da noção de liberdade³¹⁸.

E aqueles há que parecem outorgar igual ou semelhante importância ao direito de propriedade e ao valor de justiça do sistema tributário – relacionado, sobretudo, com a noção de capacidade contributiva e de limite à progressividade – como fundamento da proibição ao efeito confiscatório dos tributos.

ESTEVÃO HORVATH demonstra assim pensar, porquanto, em um primeiro momento, afirma que “*Por maiores que sejam suas implicações outras [do princípio que veda o efeito confiscatório dos tributos], não se pode perder de vista que ele [o princípio do não-confisco] foi introduzido no ordenamento jurídico – expressa ou mesmo implicitamente – com fundamento na noção de proteção à propriedade privada*” (esclarecemos, nos colchetes, e grifamos). Um pouco adiante, contudo, o autor, reconhecendo que o princípio ora em análise é normalmente visto como “(...) *a) projeção do princípio da capacidade econômica; b) um componente a mais do princípio de justiça tributária; c) um limite à progressividade*”, entende que a vedação ao efeito de confisco dos tributos “(...) **abrange pelos menos essas três inferências**” (grifamos). Considera, ainda, que o princípio, embora estreitamente conectado com o direito de propriedade, a ele não se restringe, tendo em vista que a expressão “efeito de confisco” deu-lhe maior amplitude³¹⁹.

Em sentido semelhante posiciona-se ANDREA MINUSSI FACIN, que considera o princípio do não-confisco como decorrente não apenas do direito de propriedade, mas também de outros princípios constitucionais tributários, como adiante se observa:

(...) sempre que um tributo se tornar excessivamente oneroso, violando o direito de propriedade, os princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da igualdade, retirando o patrimônio do contribuinte, quer seja transferido ao Fisco ou reduzido em razão da exacerbada cobrança de um tributo ou da própria carga tributária, estar-se-á diante de uma situação de tributo confiscatório³²⁰.

³¹⁸ Os Direitos Humanos..., *op. cit.*, p. 156-157.

³¹⁹ O princípio..., *op. cit.*, p. 30-32 e 45.

³²⁰ Vedação..., *op. cit.*, p. 8.

VINÍCIUS CAMPANILE, por seu turno, vê o princípio da “não-confiscatoriedade” com fundamento no direito à propriedade e no princípio da capacidade contributiva³²¹.

De nossa parte, somos da opinião que o princípio proibitivo da utilização de tributo com efeito de confisco não se fundamenta em um único valor constitucional. Ao contrário, sua base teórica é ampla. E é inclusive por isso, a nosso ver, que há na doutrina posicionamentos que conferem maior relevância a um ou a outro aspecto, sem necessariamente excluir os demais, como, aliás, bem observou NAVEIRA DE CASANOVA³²².

Com base nessa premissa, cremos que nenhum dos elementos apontados é apto para, isoladamente, fundamentar o princípio do não-confisco. Isso porque, em que pesem as indisputáveis relações observadas entre direito de propriedade e vedação de tributos com efeito de confisco, pensamos que tratar o direito de propriedade como o único fundamento do princípio sob exame não se coaduna com uma leitura sistemática da Constituição.

Como se sabe, sob a égide da Constituição de 1988, “(...) é garantido o direito de propriedade (artigo 5º, XXII, da CF/88), ao mesmo tempo em que “(...) a propriedade atenderá a sua função social” (artigo 5º, XXIII, da CF/88), o que implica reconhecer que, tal como plasmado em nossa Constituição, bem assim nas Cartas Políticas atuais da grande maioria dos países, o direito de propriedade deve atender não somente ao interesse privado do indivíduo sobre a coisa, mas também satisfazer o interesse do maior número de indivíduos sobre ela.

É essa a lição de HÉCTOR B. VILLEGAS, para quem

A propriedade é a manifestação, e de alguma maneira a projeção, da personalidade humana no domínio material das coisas. Mas o seu uso deve constituir, ao mesmo tempo, um serviço para o bem comum.

Com esse duplo conteúdo, – tanto individual como social – a propriedade encontra ampla justificação de existência pelos serviços que presta à humanidade (...). A conclusão do exposto é a aceitação da propriedade privada como direito subjetivo, e a admissão de que tem uma função social em prol do bem comum³²³.

³²¹ Direitos fundamentais do Contribuinte, in IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Direitos...**, op. cit., p. 611.

³²² **El principio...**, op. cit., p. 101-102 e 129.

³²³ **El principio...**, op. cit., p. 224 (tradução nossa). No original espanhol: “La propiedad es la manifestación, y en alguna manera la proyección, de la personalidad humana en el dominio material de las cosas. Pero su uso ha de constituir, al mismo tiempo, un servicio para el bien común. Con este doble contenido – tanto individual como social – la propiedad encuentra amplia justificación de existencia por los servicios que presta a la humanidad”.

Fundamentar o princípio que obsta a utilização de tributos com efeito de confisco unicamente no direito de propriedade, assim, parece privilegiar, em demasia, a proteção desse direito apenas sob o aspecto individual.

É nesse sentido que LUIZ FELIPE S. DIFINI opina:

A caracterização da não-confiscatoriedade apenas como a garantia da propriedade privada é expressão jurídica de uma concepção da atividade estatal (inclusive tributária) de perfil neoliberal que privilegia (a nosso ver, desmensuradamente) o direito de propriedade em face de outros princípios que mereceram igual acolhimento constitucional (*sic*)³²⁴.

Reforça nosso entendimento o fato de que não apenas a restrição ao direito de propriedade, pela via do tributo quantitativamente excessivo, implica o efeito de confisco, mas, da mesma forma, a supressão ou o enfraquecimento de qualquer outro direito constitucional, como, exemplificativamente, a livre iniciativa, o acesso ao Judiciário e a garantia de uma vida digna – como se concluiu do exame da expressão “efeito de confisco”, no item 3.5³²⁵.

Percebe-se, dessa forma, que o princípio que impede o efeito de confisco dos tributos é mais amplo do que a proteção do direito de propriedade, embora, reiteramos, seja evidente a importância desse direito para a compreensão do princípio aqui estudado.

Mais relevante, ainda, do que o direito de propriedade e os demais direitos constitucionais como alicerce teórico do princípio do não-confisco, parece-nos a noção de justiça tributária, da qual decorre a idéia de igualdade e, por conseguinte, a de capacidade contributiva.

Conforme veremos por ocasião do próximo capítulo – itens 5.3 e 5.4³²⁶ –, se o princípio da capacidade contributiva realiza a igualdade no Direito Tributário, e o princípio da igualdade, por sua vez, está tão amalgamado na Constituição que, FRANCISCO CAMPOS, tendo em mira a Constituição de 1946, destaca a importância do princípio sobre todos os direitos individuais³²⁷; e, mais recentemente, tendo SOUTO MAIOR BORGES afirmado que, de uma certa forma, a isonomia é a Constituição de 1988, quer nos parecer que a noção de justiça tributária e de igualdade, concretizada pela capacidade contributiva, constitui o grande fundamento do princípio do não-confisco, sem exclusão, como reiterado, dos demais fundamentos³²⁸.

³²⁴ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 114.

³²⁵ Cf. p. 48 *et. seq.*

³²⁶ Cf. p. 97 *et. seq.*; e 102 *et. seq.*

³²⁷ **Direito Constitucional** v. II, p. 12.

³²⁸ A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988, **Revista de Direito Tributário** n° 64, p. 14.

5 RELAÇÃO COM OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

5.1 DIREITO DE PROPRIEDADE

Como esclarecimento inicial, no que diz respeito à demarcação do objeto de análise, importa esclarecer que o direito de propriedade aqui tratado, como garantia constitucional que é, não se refere somente ao direito de propriedade sobre cada bem concreto³²⁹. O que com ele se pretende tutelar é, não apenas, ou não tanto, “(...) *a posição jurídica de quem já é proprietário, senão o perdurar a instituição da propriedade, em um sentido objetivo*”³³⁰. Esse é o posicionamento adotado por NAVEIRA DE CASANOVA, com o qual estamos inteiramente de acordo.

A noção de propriedade, sem dúvida, é uma das que mais mutações sofreu, e sofre, com o passar do tempo. Na Modernidade, por exemplo, o direito de propriedade identifica-se com a própria definição e afirmação do sujeito. Como esclarece RICARDO MARCELO FONSECA, “(...) *o sujeito moderno, já no seu surgimento, afirma-se, pois, como sujeito proprietário*”³³¹. E, nesse período, como ensina o autor, “*A propriedade é vista (...) como uma expansão da subjetividade, e assim, uma projeção do sujeito no mundo, um afirmar-se (proprietário) em meio às coisas, a si próprio e aos outros*”³³².

Nesse contexto, o direito de propriedade é marcadamente individualista, sendo que, conforme leciona RICARDO MARCELO FONSECA, “*O bem é visto como algo que circula exclusivamente na órbita do sujeito proprietário, como algo pertencente a um espaço rigidamente privado*”³³³.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, demonstrando essa idéia, prevê, em seu artigo 17, que a propriedade é um direito sagrado e absoluto. Por essa noção, segundo VILLEGAS, estaria permitido ao proprietário não apenas usar, gozar e dispor do bem de sua propriedade, como também dele abusar, caso assim o desejasse³³⁴.

³²⁹ NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio...*, op. cit., p. 35.

³³⁰ *Idem* (tradução nossa). No original espanhol, a versão integral: “*Ocorre que nos hallamos ante una garantía de corte constitucional, que protege no sólo (o mejor, no tanto) la posición jurídica de quienes ya son propietarios, sino la perduración de la institución de la propiedad, en un sentido objetivo*”.

³³¹ A Lei de Terras e o advento da propriedade moderna no Brasil, in *Anuario Mexicano de Historia Del Derecho*, p. 103.

³³² *Ibidem*, p. 104.

³³³ *Idem*.

³³⁴ *El principio...*, op. cit., p. 222.

Para VILLEGAS, se hoje não mais se pode conceber um direito de propriedade com características tão individualistas, tampouco é possível cogitar de um direito de propriedade apenas coletivamente considerado – como propugnaram as teses socialista e comunista – ante o evidente fracasso dos sistemas que adotaram esse modelo³³⁵.

Em vez de defender a extinção do direito de propriedade, o mestre argentino sugere que o ideal é atenuar o rigorismo das características de exclusividade e absolutismo, pretendendo-se, com isso, que a propriedade beneficie, em mais larga escala, um maior número de pessoas, independentemente de quem seja o titular do direito a ela relativo³³⁶.

Afinal, como reconhece o autor, se a propriedade reflete a personalidade humana no domínio dos bens materiais, o homem tem o direito de estabelecer uma relação com esses bens³³⁷. FABIO B. GOLDSCHMIDT, na mesma direção, leciona que “(...) *é da natureza do homem a necessidade de se assenhorar dos bens da vida, apropriar-se de coisas, e, em conseqüência, opor sua propriedade aos demais*” (sic)³³⁸. Com efeito, o direito de propriedade deve ser reconhecido ao homem. É também verdade, entretanto, que o homem é um ser social, participante da sociedade em suas mais variadas esferas. Esse fato evidencia o caráter social da propriedade, que tampouco pode ser ignorado³³⁹. Como aludido no item relativo ao fundamento do princípio do não-confisco, o direito de propriedade é garantido pela Carta de 1988 – e por diversas outras Constituições atuais –, em sua acepção individualista, conjugada, entretanto, com a sua função social³⁴⁰.

A tributação, por sua vez, constitui um limite à plenitude do direito de propriedade, conforme examinamos no capítulo inicial deste trabalho. Deveras, todo tributo criado pelo Estado implica uma restrição à plenitude da propriedade privada, embora o exercício da competência tributária seja consentido pela comunidade, em favor do bem coletivo. Como esclarece RICARDO LOBO TORRES, “*O tributo, no Estado Fiscal, deixa de ser forma de opressão de direitos e passa a se constituir em preço da liberdade (...)*” (grifamos)³⁴¹. O que ocorre, no âmbito do Estado Tributário, é que tributo e propriedade guardam uma relação de mútua dependência. Para que se reconheça a propriedade individual, os cidadãos devem contribuir para as despesas públicas, pela via

³³⁵ *Ibidem*, p. 223.

³³⁶ *Idem*.

³³⁷ *Ibidem*, p. 223-224.

³³⁸ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 37.

³³⁹ HÉCTOR VILLEGAS, *El principio...*, *op. cit.*, p. 224. Em sentido semelhante, PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, p. 94.

³⁴⁰ Cf. p. 84 *et. seq.*

³⁴¹ **A idéia...**, *op. cit.*, p. 150.

dos tributos. De outra parte, somente existe tributo se a ele preexiste a garantia do direito de propriedade³⁴².

Se a limitação da plenitude do direito de propriedade, via tributação, está legitimada no âmbito do Estado Tributário, isso não significa que o tributo possa aniquilar a propriedade, ou mesmo enfraquecê-la de modo significativo, sob pena de não mais existir a própria tributação.

ROQUE CARRAZZA, em contribuição a essa idéia, enfatiza: “*Na medida em que a Constituição brasileira reconhece e garante o direito de propriedade (embora o submeta ao princípio da função social), é evidente que a tributação não pode, por via indireta, torná-lo ilusório*”³⁴³.

SAMPAIO DÓRIA, por sua vez, leciona:

(...) as restrições à plenitude dos direitos patrimoniais, sujeitos ao atendimento das necessidades fiscais, não podem ser distendidas a ponto de importar na integral absorção da propriedade, rompendo-se o já de si precário equilíbrio entre os benefícios genéricos, propiciados pelo Estado, e os tributos que, em contrapartida, demandam dos cidadãos (*sic*)³⁴⁴.

É a própria qualidade de direito fundamental, inerente ao direito de propriedade, que, embora permita que ele sofra restrições em prol do bem comum, impede que tais restrições sejam tão agudas que dele suprimam um mínimo de eficácia³⁴⁵.

O princípio do não-confisco almeja evitar justamente esse abuso ao direito de propriedade. A norma que veda a utilização de tributos com efeito de confisco proíbe a limitação excessiva do direito de propriedade, de tal modo que ele seja substancialmente atingido ou mesmo abolido. O princípio em questão funciona, nesse sentido, como um reforço ao direito de propriedade, incidente no âmbito tributário³⁴⁶.

ANTONIA AGULLÓ AGÜERO bem define a relação entre o princípio em exame e o direito de propriedade, ao salientar, como visto, que, independentemente das razões fiscais ou extrafiscais dos tributos, ou da estrutura concreta que adote o sistema

³⁴² Com entendimento similar, NAVEIRA DE CASANOVA assevera que existe uma relação biunívoca entre *direito de propriedade e tributo*, porquanto um não existe sem o outro e vice-versa – *El principio...*, *op. cit.*, p. 84.

³⁴³ *Imposto...*, *op. cit.*, p. 41.

³⁴⁴ *Direito...*, *op. cit.*, p. 195.

³⁴⁵ Isso se depreende também do princípio da proibição do excesso, que, segundo HUMBERTO ÁVILA, obsta justamente a restrição excessiva de qualquer direito fundamental – *Teoria...*, *op. cit.*, p. 97. Sobre o assunto, vide item relativo ao princípio da razoabilidade, p. 132 *et. seq.*

³⁴⁶ Para ROQUE CARRAZZA, em linha de entendimento semelhante, “(...) a norma que impede que os tributos sejam utilizados com efeito de confisco, além de criar um limite explícito à progressividade (...), reforça o direito de propriedade” (grifamos) – *Curso...*, *op. cit.*, p. 385-386, nota nº 2.

tributário, o ataque à propriedade pela via do sistema tributário tem um limite, denominado “alcance confiscatório”³⁴⁷.

Com efeito, o tributo caracterizado pelo aniquilamento ou mesmo pelo enfraquecimento substancial do direito de propriedade deverá ser declarado inconstitucional, por ofensa à vedação do efeito de confisco.

A relação do direito de propriedade com o princípio do não-confisco observa-se, também, ainda que indiretamente, naqueles tributos que desobedecem às normas constitucionais ou legais para a sua instituição, embora não seja este o campo mais característico de aplicação do não-confisco. Ora, a criação de um tributo nesses moldes implica a restrição do direito de propriedade privada fora das hipóteses consentidas pelo povo – por ferir normas relativas à instituição de tributos –, soando como penalidade, e gerando, dessa forma, um efeito de confisco.

5.2 LIVRE INICIATIVA

EROS ROBERTO GRAU ensina que a livre iniciativa, versada nos artigos 1º, IV e 170, *caput*, da Constituição, constitui um desdobramento da liberdade³⁴⁸. Segundo o autor, ainda – contrariamente ao que concluem alguns, que, por meio de uma interpretação literal do artigo 170, *caput*, vislumbram no conceito apenas a proteção à liberdade econômica – a noção de livre iniciativa abrange não apenas a liberdade de iniciativa econômica, mas, também, a liberdade de trabalho, revelando-se, dessa forma, como modo de expressão do trabalho e, justamente por esse motivo, consequência da valorização do trabalho³⁴⁹.

A liberdade de iniciativa, com efeito, visa a tutelar a atividade econômica lícita exercida pela empresa ou pelo particular (artigo 170, *caput* e § único), ao mesmo tempo em

³⁴⁷ *La prohibición...*, *op. cit.*, p. 32-33.

³⁴⁸ **A ordem...**, *op. cit.*, p. 237 e 243. Os artigos 1º, IV e 170, *caput*, da Constituição, assim dispõem, *in verbis*: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...).”

³⁴⁹ *Ibidem*, p. 238 e 241.

que protege o exercício de trabalho, ofício ou profissão, constante do rol do artigo 5º da Carta de 1988, em seu inciso XIII.

A proibição de utilizar tributos com efeito de confisco incide, também, quando da lesão a esses direitos constitucionais.

Esse é o posicionamento, aliás, de grande parte da doutrina.

Já BALEEIRO lecionava que por tributos confiscatórios entendia aqueles que “(...) *absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral*”³⁵⁰.

AIRES BARRETO, em sentido convergente, demonstra que um dos princípios protegidos pelo princípio do não-confisco é o da liberdade de iniciativa, de trabalho, ofício ou profissão, que é afetado quando o tributo ocasiona a impossibilidade de exploração de atividades econômicas³⁵¹.

Igualmente NAVEIRA DE CASANOVA está de acordo com a idéia segundo a qual um imposto que atinge a liberdade de empresa pode, da mesma forma, produzir efeitos confiscatórios, ainda que, segundo entende, tal efeito ocorra de forma indireta³⁵².

JUAN CARLOS LUQUI, por sua vez, ilumina a compreensão do tema, ao tratar do tributo extrafiscal e de sua relação com a liberdade de exercício de atividade econômica. Pontua o autor que o Estado não se pode utilizar de um tributo extrafiscal para castigar atividades econômicas que não são consideradas de todo convenientes, se tal castigo ultrapassa certos limites impostos pela capacidade econômica, pelo direito de propriedade e pelo não-confisco, pois isso implicaria a utilização de um instrumento constitucional e de interesse geral – o tributo com fim extrafiscal –, contra os direitos que essa mesma Constituição assegura³⁵³.

FABIO B. GOLDSCHMIDT sintetiza nossa opinião, ao expressar:

³⁵⁰ **Limitações...**, *op. cit.*, p. 564.

³⁵¹ **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**, p. 150.

³⁵² **El principio...**, *op. cit.*, p. 401.

³⁵³ *Apud* NAVEIRA DE CASANOVA, **El principio...**, *op. cit.*, p. 372-373. Não destoia desse entendimento LUIZ FELIPE S. DIFINI, pois, para o autor, “(...) *há efeito confiscatório quando a tributação é de tal forma exagerada que absorve tão significativa parte do lucro da atividade que não deixa parte razoável dele para utilização pelo produtor, comerciante, industrial ou prestador do serviço e circunstâncias jurídicas (...) ou econômicas (...) impedem sua transferência aos adquirentes dos bens ou serviços*” – **Proibição...**, *op. cit.*, p. 174. Também ESTEVÃO HORVATH sustenta que “(...) *se o comerciante se vir forçado, por exemplo, a vender uma mercadoria com prejuízo, por razões de sobrevivência do seu negócio, é evidente que uma alíquota elevada de imposto dificultará mais ainda a sua atividade, retirando de si parcela do patrimônio que era seu*” – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 131. DOUGLAS YAMASHITA também vislumbra no direito de propriedade o fundamento do princípio do não-confisco, ao lado de outros dois direitos fundamentais: o direito à herança e o direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício, ou profissão – **Confisco...**, *op. cit.*, p. 268.

(...) se o comércio ou a industrialização de determinado bem é legal, o Estado deve, em respeito ao princípio da livre iniciativa, viabilizar, ou ao menos não criar impeditivos, para que essa atividade seja uma atividade lucrativa. No momento em que, por via de tributos, o Estado asfixia determinada atividade (tornando inviável o consumo dos bens produzidos), ele estará destruindo uma atividade econômica legítima, o que evidentemente ofende o princípio do não-confisco³⁵⁴.

Com tudo o que se mencionou, pretende-se afirmar que a tributação exagerada que impossibilite o desenvolvimento e a manutenção de uma atividade lícita, constitucionalmente garantida, bem assim o exercício de uma profissão, ofício ou trabalho, ensejará a violação ao princípio do não-confisco. Isso ocorre porque o Estado, por meio de um instrumento constitucional, como é o tributo (LUQUI), termina por impedir o exercício de uma atividade que ele se comprometeu constitucionalmente a viabilizar, ou, pelo menos, a não impedir (GOLDSCHMIDT). Nessas hipóteses, como leciona LUQUI, o Estado utiliza um instrumento constitucional em detrimento de princípios constitucionais garantidos pela própria Constituição, o que, evidentemente, vai de encontro ao princípio do não-confisco. Essa situação se verifica quando os tributos incidentes sobre o exercício profissional ou atividade econômica geram a asfixia da fonte de produção de riquezas, ou mesmo a supressão da margem de lucro.

Em verdade, nessas hipóteses, além da violação ao princípio que impede o efeito de confisco dos tributos, haverá, outrossim, afronta ao princípio da livre iniciativa³⁵⁵.

5.3 IGUALDADE

O princípio da igualdade é um dos mais relevantes princípios constitucionais, constituindo um pilar indestrutível da noção de Estado de Direito³⁵⁶.

A idéia de igualdade relaciona-se intimamente com a de justiça³⁵⁷; podendo-se

³⁵⁴ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 246.

³⁵⁵ Como se verificará no item relativo à aplicação do princípio do não-confisco aos impostos ditos indiretos, MARILENE TALARICO M. RODRIGUES tem posicionamento distinto do até aqui esposado, considerando que a ofensa, nesses casos, é apenas ao artigo 170 da Constituição e não ao artigo 150, IV, do mesmo diploma; cf. p. 145 *et. seq.*

³⁵⁶ GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio...*, *op. cit.*, p. 129. Nesse sentido, acerca da estreita ligação entre legalidade e igualdade, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma que quando a Constituição diz que todos são iguais perante a lei, está asseverando que a legalidade é a morada da isonomia, "(...) legalidade isônoma, portanto, é dizer: isonomia como conteúdo da legalidade" – A isonomia..., *op. cit.*, p. 13.

³⁵⁷ JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**, p. 25. Sobre as teorias da justiça, vide, para síntese do tema, MARCIANO SEABRA DE GODÓI, **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**, p. 11-110.

dizer, com base nessa premissa, seguindo a máxima aristotélica, que a igualdade implica tratar igualmente indivíduos em situação igual e distintamente sujeitos em situações desiguais, na proporção em que se desiguam³⁵⁸. RUI BARBOSA, em sua *Oração aos Moços*, afirmou que “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam (...). Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”³⁵⁹.

CELSO A. BANDEIRA DE MELLO, tratando do princípio isonômico, relacionou três requisitos essenciais para que exista igualdade, a saber: o que é adotado como fator de discriminação, a correlação lógica entre o fator de distinção e a desigualação procedida e, por fim, a conformidade dessa correlação lógica com os interesses tutelados pela Constituição. No que se refere ao primeiro requisito, o autor esclarece que o fator de discriminação não pode ser “(...) tão específico que singularize no presente e definitivamente, de modo absoluto, um sujeito a ser colhido pelo regime peculiar”³⁶⁰, devendo, de outra parte, necessariamente “ (...) residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada”³⁶¹. O segundo pressuposto indica a necessidade de uma “(...) adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo”³⁶². Por derradeiro, exige-se que a correlação ou adequação, há pouco referida, seja “(...) pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos (...)”³⁶³. Ressalta o autor, ainda, que a interpretação da norma não pode concluir por discriminações não claramente nela previstas³⁶⁴.

Em síntese, de acordo com BANDEIRA DE MELLO, para que haja a devida observância ao princípio da isonomia, é indispensável que a lei se dirija a uma categoria de indivíduos, ou a uma pessoa indeterminada; adote critérios de distinção que residam nos próprios fatos, situações ou pessoas a serem desequiparadas; respeite, ainda, a pertinência lógica do fator de discriminação em relação à diferença de tratamento dele decorrente; e, por fim, considere a consonância dessa pertinência lógica com os interesses constitucionalmente albergados.

³⁵⁸ Cf. J. CASALTA NABAIS, *O dever...*, *op. cit.*, p. 442.

³⁵⁹ p. 39.

³⁶⁰ **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 23.

³⁶¹ *Idem*.

³⁶² *Ibidem*, p. 39.

³⁶³ *Ibidem*, p. 41.

³⁶⁴ *Ibidem*, p. 45 e 48.

Hoje, já não se discute mais se o princípio da igualdade é aplicável apenas ao julgador, pois há unanimidade em reconhecer que ele também se destina ao legislador³⁶⁵. O princípio da igualdade, assim, não é mais considerado como igualdade meramente formal, que obriga somente a Administração e o Judiciário, mas é, inclusive, igualdade material, que vincula o Legislativo³⁶⁶.

Ao legislador cumpre, com efeito, deixar de fazer “(...) *discriminações ou igualizações arbitrárias ou carecidas de justificação ou fundamento material ou racional*”, ao mesmo tempo em que lhe cabe atuar positivamente, de modo a “(...) *fazer discriminações ou a adotar tratamentos desiguais a fim de criar, seja um mínimo de igualdade como ponto de partida ou igualdade de oportunidades ou de chances (...), seja um mínimo de igualdade como ponto de chegada ou igualdade de resultados (...)*” (sic)³⁶⁷.

Essa é a noção de igualdade que se compatibiliza com um Estado Democrático de Direito, como é aquele previsto em nossa Constituição. Como antes se mencionou, a figura do Estado Democrático de Direito surge justamente com o intuito de concretizar a efetiva igualdade entre os sujeitos, estando comprometida com a realização dos direitos fundamentais. Nesse aspecto, o artigo 3º da Carta de 1988, que prevê os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, é especialmente relevante.

A importância e a função do princípio isonômico, em especial no ordenamento jurídico brasileiro, são destacadas por SOUTO MAIOR BORGES, quando sustenta que, na Constituição, a igualdade geral, prevista no *caput* do artigo 5º, sob o aspecto formal, e no inciso I do mesmo artigo, sob o aspecto material, condiciona a aplicação de todos os demais princípios constitucionais. Estando todos eles a serviço da isonomia, e não sendo possível, portanto, prescindir da igualdade no exame de qualquer princípio constitucional, o autor chega a afirmar que a isonomia “(...) *não está no texto constitucional apenas; a isonomia, em certo sentido, é a Constituição Federal de 1988*”³⁶⁸.

³⁶⁵ Nesse sentido, HANS KELSEN já identifica a necessidade de que a igualdade se faça não apenas *na lei*, mas, também, *perante a lei*: “*Com a garantia da igualdade perante a lei (...), apenas se estabelece que os órgãos aplicadores do Direito somente podem tomar em conta aquelas diferenciações que sejam feitas nas próprias leis a aplicar (...)* apenas se estatui que a normas devem ser aplicadas de conformidade com as normas” – **Teoria Pura do Direito**, p. 158. FRANCISCO CAMPOS, por sua vez, de modo mais expresso, enfatiza: “(...) *não poderá subsistir qualquer dúvida quanto ao destinatário da cláusula constitucional da igualdade perante a lei. O seu destinatário é, precisamente, o legislador, e, em consequência, a legislação (...)*” – **Direito...**, *op. cit.*, p. 30. Em sentido convergente, CELSO A. BANDEIRA DE MELLO – **O Conteúdo...**, *op. cit.* p. 9 e MARCIANO SEABRA DE GODÓI – **Justiça...**, *op. cit.* p. 130 e 162.

³⁶⁶ J. CASALTA NABAIS, **O dever...**, *op. cit.*, p. 435.

³⁶⁷ *Ibidem*, p. 436.

³⁶⁸ A isonomia..., *op. cit.*, p. 12-14.

Em verdade, foi, originariamente, FRANCISCO CAMPOS, quanto à Constituição de 1946, quem vislumbrou a igualdade como um “(...) *postulado de ordem geral (...)*”, que rege todos os demais direitos individuais, difundindo-se “(...) *por todo o tecido das relações humanas que possam constituir objeto de regulamentação jurídica ou sejam suscetíveis de configurar-se em conteúdo de um ato ou de um comando de autoridade pública*”³⁶⁹.

Com essas noções em mente, passamos ao tratamento da igualdade tributária, que decorre da igualdade geral, mas, contrariamente ao que se possa imaginar, não constitui, segundo SOUTO MAIOR BORGES, uma “(...) *redundância, uma superfluidade, uma duplicação inútil do texto constitucional (...)*”, vez que “(...) *se dá sob uma perspectiva completamente distinta da legalidade e isonomia gerais no texto constitucional*”. Refere-se, isso sim, a uma “limitação” constitucional à competência tributária³⁷⁰.

A igualdade tributária pode ser compreendida sob dois aspectos distintos.

Por um lado, existe a igualdade como tratamento equânime entre os contribuintes no que diz respeito ao regime tributário a que se submetem, à exclusão de qualquer privilégio, benefício ou distinção arbitrários. VICTOR UCKMAR, para se referir a essa forma de igualdade, utiliza a expressão “igualdade em sentido jurídico”³⁷¹. CASALTA NABAIS, por sua vez, prefere a denominação “generalidade” ou “universalidade”³⁷². Como esclarece o autor português, por imposição da generalidade, todos os cidadãos estão sujeitos ao pagamento dos impostos. Ninguém pode ser eximido desse dever, ao mesmo tempo em que todos devem pagar impostos por todas as manifestações de capacidade contributiva que o legislador decida tributar³⁷³.

³⁶⁹ **Direito...**, *op. cit.*, p. 12 e 15.

³⁷⁰ A isonomia..., *op. cit.*, p. 14-15. Vide nota n. 45, p.23.

³⁷¹ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 67.

³⁷² **O dever...**, *op. cit.*, p. 438.

³⁷³ *Ibidem*, p. 438-439. Segundo VICTOR UCKMAR, existem Constituições que proíbem expressamente qualquer privilégio em matéria tributária. Na Argentina, diz o autor, foi ampla a construção jurisprudencial do conceito de igualdade tributária, que assim pode ser sintetizada: “1. *a igualdade perante a lei consiste em dever a lei ser igual para todos aqueles que se encontrem em situações idênticas e na proibição de estabelecer exceções ou privilégios tais que excluam, a favor de um, aquilo que é imposto a outros em idênticas circunstâncias. 2. A existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias de contribuintes sujeitos a diferente tratamento fiscal sempre que ocorram as seguintes circunstâncias: a) todos os contribuintes compreendidos na mesma categoria devem ter idêntico tratamento; b) a classificação em diversas categorias deve encontrar fundamento racional em diferenças reais; c) a classificação deve excluir toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas; d) a diferença deve comportar uma justa igualdade, sob o aspecto quantitativo; e) a diferença deve respeitar a uniformidade e a generalidade do tributo*” – **Princípios...**, *op. cit.*, p. 68-69.

Por outro lado, a igualdade pode também ser concebida como capacidade contributiva. Para VICTOR UCKMAR, trata-se da “igualdade em sentido econômico”, segundo a qual os indivíduos devem contribuir conforme a sua capacidade contributiva, suportando, por isso, o mesmo sacrifício³⁷⁴. CASALTA NABAIS, por seu turno, alude à “uniformidade dos impostos”, por meio da qual

(...) ficarão excluídos do campo da incidência dos impostos aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, (...) face a detentores de capacidade contributiva, os contribuintes com a mesma capacidade pagarão o(s) mesmo(s) imposto(s) (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical)³⁷⁵.

Aqui se repete a máxima segundo a qual os iguais devem ser tratados igualmente, ou seja, os que detêm igual capacidade contributiva se devem submeter à mesma tributação, enquanto que os desiguais devem ser tratados desigualmente, na medida de sua desigualdade, isto é, os que detêm capacidades contributivas distintas se devem sujeitar a um nível distinto de tributação, na medida em que se desigalam, suportando, assim, o mesmo sacrifício.

Sobre as relações entre o princípio da igualdade e o princípio que veda o efeito de confisco dos tributos, é lícito dizer que a aferição do exagero quantitativo de um tributo pode ser feita, em grande medida, por meio da verificação da incidência da mesma figura tributária, em montantes diferentes, para contribuintes, porém, que se encontram na mesma situação econômica. Se a diferença de tratamento não for razoável e o contribuinte atingido pela tributação mais gravosa estiver pagando tributo desarrazoado, haverá lesão não apenas ao princípio da igualdade, como ao que veda o efeito de confisco. Assim, o tributo que viola a igualdade, no sentido de gravar pessoas com a mesma capacidade contributiva de modo diferente, atingindo mais intensamente uma do que a outra, representará lesão ao princípio que veda o efeito de confisco caso seja exacerbada³⁷⁶. Caso seja simplesmente desigual, mesmo que baixa ou moderada, indicará uma lesão à proibição do efeito de confisco de forma indireta, ou por via de consequência, tendo em vista que decorrerá do prévio reconhecimento da violação ao princípio da igualdade. Contudo, na hipótese de tributação exacerbada, irrazoável, porém igual para todos os contribuintes com

³⁷⁴ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 67.

³⁷⁵ **O dever...**, *op. cit.*, p. 443.

³⁷⁶ No mesmo sentido é o entendimento de LUIZ FELIPE S. DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 131.

igual capacidade contributiva, tem-se efeito de confisco, mas não ofensa ao princípio da igualdade³⁷⁷⁻³⁷⁸.

5.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva é tratada não apenas como pressuposto ético e jurídico da tributação, mas também como critério de imposição e manifestação da igualdade dos indivíduos em face do tributo. Sua natureza ética decorre do fato de que quem tem a possibilidade de concorrer para os gastos públicos passa a ter o dever de fazê-lo e na medida da sua possibilidade³⁷⁹. De outra parte, a capacidade contributiva revela a isonomia do sistema tributário, tendo em vista que o princípio da igualdade, que pressupõe a noção de justiça, implica tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, constituindo a riqueza, ou a capacidade de arcar com os ônus tributários, o fator de desigualação dos sujeitos, o critério de *discrímen* que permite gravar uns mais pesadamente que outros, visando, assim, à justiça distributiva³⁸⁰.

Compreender a capacidade contributiva como pressuposto ou fonte de tributação significa reconhecer a exigência lógica de que os tributos devem incidir onde se manifestam índices de capacidade contributiva, ou seja, onde a riqueza pode ser encontrada. Nesse sentido, CASALTA NABAIS salienta que “*Como substrato da imposição, a capacidade representa o mínimo lógico exigível (...)*”. Com efeito, apenas

³⁷⁷ No julgamento da ADI nº2.010/DF, foi o que ocorreu, já que à contribuição previdenciária dos inativos foi reconhecido o efeito de confisco, vez que, somada ao imposto de renda, perfazia quase 50% dos seus vencimentos, embora violação à igualdade não tenha sido vislumbrada, considerando que de todos os servidores públicos federais com igual capacidade contributiva era exigida a mesma contribuição – *idem*, nota nº 438.

³⁷⁸ Verifica ligações entre o princípio da igualdade e o da proibição de tributos com efeito de confisco IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), *Direitos...*, *op. cit.*, p. 52. Já MISABEL DE ABREU M. DERZI não vê relação entre os princípios em comento, afirmando que o não-confisco “*Resguarda o direito de propriedade, em sentido lato, mas não assegura a igualdade, objetivo precipuamente visado no art. 145, §1º, da Constituição Federal*” – *Notas...*, *op. cit.*, p. 575.

³⁷⁹ JOSÉ MARCOS D. DE OLIVEIRA, *Direito...*, *op. cit.*, p. 6 e 11.

³⁸⁰ *Ibidem*, p. 12 e JOSÉ MAURÍCIO CONTI, *Princípios...*, *op. cit.*, p. 25-26. BETINA TREIGER GRUPENMACHER esclarece que a justiça, na seara tributária, “*(...) só se realiza com a edição de leis tributárias que distribuam igualmente a carga impositiva através da observância do princípio da capacidade contributiva, onerando mais pesadamente aqueles que têm mais aptidão para contribuir e desobrigando do pagamento de tributos aqueles que, muito embora tenham capacidade econômica, não possuam capacidade para pagar tributos, pois toda disponibilidade financeira é absorvida com a sua manutenção e a de sua família*” – Justiça fiscal e mínimo existencial, in **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**, p. 103.

aqueles indivíduos que revelam sinais de riqueza têm condições de concorrer para os gastos públicos, e podem, portanto, ser obrigados a fazê-lo³⁸¹.

Ademais, a capacidade contributiva, como substrato da tributação, gera uma limitação à tarefa do legislador infraconstitucional, em termos de quantificação do tributo, consistente no indispensável respeito à garantia do mínimo existencial e à proibição de utilização de tributos com efeito confiscatório. Isso significa que a capacidade contributiva, entendida como fonte de imposição, não justifica o tributo que incida sobre uma situação não reveladora de riqueza, o que sucede com o mínimo vital, ao mesmo tempo em que não admite exigir do contribuinte exação superior à riqueza tributável, o que ocorre no campo da tributação com efeito de confisco – o qual, porém, como se verá, incide também no caso de tributação do mínimo existencial. No que diz respeito às exações com efeito de confisco que não esgotam a capacidade contributiva, porém, ela não serve como parâmetro para indicar o limite da exação confiscatória, conforme será analisado ainda neste item³⁸².

Já como critério ou medida de imposição, a capacidade contributiva implica rejeição à instituição de tributos inspirados em critérios diversos do da força econômica, como ocorre com os impostos *pro capite*, que impõem uma exação igual para todos os indivíduos, independentemente da sua aptidão econômica para contribuir³⁸³. Esse aspecto da capacidade contributiva demonstra a sua estreita relação com o princípio da igualdade, do qual é tido como corolário no âmbito tributário. Assim, a contribuição para os cofres públicos de acordo com as condições econômicas de cada indivíduo denota a realização da igualdade no campo tributário. Nesse sentido, ROQUE CARRAZZA afirma que “*O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos*”, constituindo um dos mecanismos para a obtenção da justiça tributária³⁸⁴. JOSÉ MAURÍCIO CONTI, na mesma esteira, salienta que o princípio da capacidade contributiva “*(...) nada mais é do que um desdobramento do princípio da igualdade no sistema constitucional tributário*”³⁸⁵. E, na doutrina estrangeira, PEDRO M. HERRERA MOLINA enfatiza: “*Posto que a capacidade econômica é a medida da igualdade, existe um direito subjetivo a tributar de acordo com*

³⁸¹ **O dever...**, *op. cit.*, p. 463.

³⁸² J. CASALTA NABAIS, **O dever...**, *op. cit.*, p. 465.

³⁸³ Nesse sentido, manifestam-se VICTOR UCKMAR, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 82; e J. CASALTA NABAIS, **O dever...**, *op. cit.*, p. 469.

³⁸⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 81.

³⁸⁵ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 26.

dita medida. O mencionado direito é uma concreção do direito fundamental à igualdade”³⁸⁶.

Relativamente à delimitação conceitual do princípio sob análise, BALEIRO entende por capacidade contributiva, ou capacidade econômica, “(...) o conjunto de condições objetivas e subjetivas que indiciam alguém como apto a suportar uma parte na distribuição do custo dos serviços públicos”³⁸⁷.

FRANCESCO MOSCHETTI, por sua vez, esclarece que a capacidade contributiva, embora pressupondo a capacidade econômica, com ela não se identifica por completo, considerando-se a eventual existência de capacidades econômicas que não revelam aptidão para contribuir³⁸⁸.

Com efeito, a capacidade contributiva, segundo o autor italiano, “(...) não é (...) toda manifestação de riqueza, senão aquela potência econômica que se deve julgar idônea para concorrer para os gastos públicos, à luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas em nossa Constituição”³⁸⁹.

MARCOS GARCÍA-ETCHEGOYEN, igualmente tratando do sistema jurídico italiano, leciona que “A expressão ‘capacidade econômica’ é mais ampla que a fórmula ‘capacidade contributiva’. Melhor dito, a capacidade contributiva é a capacidade econômica disponível para concorrer para os gastos públicos”³⁹⁰.

Além das noções de capacidade contributiva e capacidade econômica, é recorrente na doutrina a distinção entre capacidade contributiva objetiva ou absoluta e subjetiva ou relativa.

Para EMILIO GIARDINA, a primeira espécie é atestada pela eleição, para a hipótese de incidência, de fatos indiciários de capacidade contributiva, reveladores da aptidão abstrata para contribuir para as despesas públicas³⁹¹. A segunda espécie, por sua

³⁸⁶ *Capacidad...*, op. cit., p. 84 (tradução nossa). No original espanhol: “Puesto que la capacidad económica es la medida de la igualdad, existe un derecho subjetivo a tributar con arreglo a dicha medida. Dicho derecho es una concreción del derecho fundamental a la igualdad”.

³⁸⁷ *Limitações...*, op. cit., p. 349.

³⁸⁸ *El Principio...*, op. cit., p. 276.

³⁸⁹ *Ibidem*, p. 277 (tradução nossa). Na versão espanhola, todo o parágrafo: “Capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idônea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución”.

³⁹⁰ *El principio...*, op. cit., p. 54 (tradução nossa). No original espanhol: “La expresión ‘capacidad económica’ es más amplia que la fórmula ‘capacidad contributiva’. Mejor dicho, la capacidad contributiva es la capacidad económica disponible para concurrir a los gastos públicos”.

³⁹¹ *Apud* MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, Notas..., op. cit., p. 690-691.

vez, de acordo com MISABEL DE ABREU M. DERZI, é indicativa da aptidão concreta de determinado indivíduo para o pagamento de certo tributo³⁹².

REGINA HELENA COSTA afirma que a capacidade contributiva é absoluta ou objetiva quando existe um fato revelador de uma riqueza; trata-se, nesse sentido, do labor de escolha, pelo legislador, de eventos demonstrativos da aptidão para pagar tributos, os quais revelam a existência de um potencial sujeito passivo. Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva se refere a um sujeito passivo individual e concreto, cujas possibilidades econômicas reais é que serão consideradas para o recolhimento da imposição tributária³⁹³.

De tais noções, infere-se que, enquanto a capacidade contributiva objetiva leva em conta sinais de riqueza abstratamente considerados, a capacidade contributiva subjetiva considera a aptidão econômica concreta de um determinado sujeito passivo em relação a uma determinada exação tributária.

Com fundamento nas lições de REGINA HELENA COSTA, pode-se concluir, também, que a capacidade contributiva entendida como sinal indicativo de riqueza, como aptidão abstrata para contribuir, é pressuposto ou fundamento da tributação, sem o qual ela não pode existir. Condiciona a atividade legislativa de eleição de fatos que possibilitam a instauração da relação jurídica tributária apenas àqueles fatos indicativos de alguma riqueza. Nesse sentido, ALFREDO AUGUSTO BECKER entende que o legislador ordinário, quando da composição da hipótese de incidência da norma jurídica tributária, está adstrito à escolha de “(...) fatos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital”³⁹⁴. Já a capacidade contributiva como possibilidade real e concreta de concorrer para os gastos públicos, segundo REGINA HELENA COSTA, constitui parâmetro de graduação tributária³⁹⁵; ou, como menciona JOSÉ MAURÍCIO CONTI, critério de distinção entre as pessoas, de modo que se possa verificar quem são os iguais, os desiguais e em que proporção e montante se desigalam³⁹⁶.

A previsão constitucional do princípio da capacidade contributiva, por sua vez, como sinala UCKMAR, já estava presente na maioria das constituições italianas do final do século XVIII, bem como no artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem de 1789,

³⁹² *Ibidem*, p. 691.

³⁹³ **Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 27.

³⁹⁴ **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 452.

³⁹⁵ **Princípio...**, *op. cit.*, p. 27.

³⁹⁶ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 33.

assim como, atualmente, encontra-se, de modo geral, em diversas constituições mundiais recentes³⁹⁷.

No Brasil, em que pese a noção de igualdade e de justiça tributária nunca se tenha apartado das Constituições, apenas com a Carta de 1946 é que o princípio da capacidade contributiva veio expresso, no artigo 202 daquele diploma³⁹⁸. A Constituição de 1988, por seu turno, consagrou o princípio novamente de modo explícito, o que, segundo JOSÉ MARCOS D. DE OLIVEIRA, pareceu conveniente, não apenas sob o prisma didático, mas também do ponto de vista prático³⁹⁹.

E, quanto às recém-indicadas noções de capacidade contributiva absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva, alguns doutrinadores entendem que a Constituição de 1988 agasalhou a primeira, em detrimento da segunda. Nesse sentido, BECKER já dizia:

O juiz não está vinculado à referida regra constitucional, ou melhor, está exclusivamente quando examina se, em tese (independente de qualquer relação com o contribuinte), a hipótese de incidência da regra jurídica tributária constitui um signo presuntivo de renda ou de capital. Se, no caso concreto individual, o juiz verificar que, com relação a um determinado contribuinte, a realização da hipótese de incidência excepcionalmente, não confirmou a referida presunção, mesmo assim o juiz não pode “deixar de aplicar” a regra jurídica tributária⁴⁰⁰.

ROQUE CARRAZZA é igualmente partidário dessa tese, entendendo que a capacidade contributiva referida pelo texto constitucional vigente é objetiva “(...) porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (...)”⁴⁰¹.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO, em sentido oposto, afirma que “Ao nosso sentir o constituinte elegeu como princípio a capacidade contributiva real do contribuinte”⁴⁰².

MARCIANO SEABRA DE GODÓI, em semelhante direção, defende que, no ordenamento jurídico pátrio, deu-se primazia para a capacidade contributiva subjetiva ou

³⁹⁷ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 79-82. Cf. F. MOSCHETTI, *El principio...*, *op. cit.*, p. 53-54.

³⁹⁸ JOSÉ MARCOS D. DE OLIVEIRA, **Direito...**, *op. cit.*, p. 45. No mesmo sentido, cf. JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 39. Estabelecia o artigo 202 da Carta de 1946: “Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

³⁹⁹ **Direito...**, *op. cit.*, p. 48.

⁴⁰⁰ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 454.

⁴⁰¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 84. É esse também o entendimento de ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, **Progressividade e IPTU**, p. 52.

⁴⁰² **Curso...**, *op. cit.*, p. 84.

relativa, tendo em vista que nela se incluem as noções de garantia do mínimo vital e de limite contra o efeito de confisco, as quais foram protegidas pela Constituição⁴⁰³.

REGINA HELENA COSTA, por sua vez, sustenta que a capacidade contributiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico da tributação, sob o aspecto absoluto ou objetivo; já sob o prisma relativo ou subjetivo, age como critério de graduação do imposto e, outrossim, “(...) *como limite da tributação, permitindo a manutenção do ‘mínimo vital’ e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais*”⁴⁰⁴.

Pelo prisma da atuação judicial, todavia, há praticamente consenso doutrinário no sentido de que o Judiciário pode julgar inconstitucional a lei que viola a capacidade contributiva objetiva⁴⁰⁵. Isso se observa, por exemplo, quando a lei escolhe uma materialidade que não indica uma manifestação de riqueza, ou uma “base de cálculo incapaz de medir efetivamente essa capacidade contributiva”⁴⁰⁶.

Quando o que se põe em questão é a capacidade contributiva subjetiva (relativa), os partidários da tese de que a Constituição de 1988 acolheu em seu bojo, unicamente, a capacidade contributiva objetiva, refutam a possibilidade do afastamento da aplicabilidade da lei pelo Judiciário. Aqueles que, diversamente, sustentam o acolhimento constitucional da capacidade contributiva subjetiva, tendem a admitir a possibilidade do afastamento da lei nos casos em que se verifica a incapacidade contributiva real de um determinado contribuinte para honrar o pagamento do tributo⁴⁰⁷.

Do que se expôs quanto às noções de capacidade contributiva objetiva e subjetiva, entendemos que a Constituição agasalhou também aquela, em virtude da proteção ao mínimo existencial e da proibição de utilizar tributo com efeito de confisco, no que estamos amparados por significativa parte da doutrina, há pouco citada.

O princípio da capacidade contributiva, contudo, cuja relevância temos, até o momento, enfatizado, constitui alvo de numerosas críticas, existindo não raras divergências quanto à sua compreensão. Tais dissensões consistem principalmente na insuficiência da teoria do benefício para explicá-lo, no entendimento do princípio como critério exclusivo

⁴⁰³ **Justiça...**, *op. cit.*, p. 199.

⁴⁰⁴ **Princípio...**, *op. cit.*, p. 28 e 30-31.

⁴⁰⁵ Nesse sentido, ALFREDO AUGUSTO BECKER – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 454, ALIOMAR BALEEIRO – **Limitações...**, *op. cit.*, p. 708 e REGINA HELENA COSTA – **Princípio...**, *op. cit.*, p. 81-82.

⁴⁰⁶ Sobre essa hipótese, ver ELIZABETH N. CARRAZZA – **Progressividade...**, *op. cit.*, p. 53.

⁴⁰⁷ Ver, sobre o assunto, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO – **Curso...**, *op. cit.*, p. 92, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – **A isonomia...**, *op. cit.*, p. 16-17, JOSÉ MARCOS D. DE OLIVEIRA – **Direito...**, *op. cit.*, p. 155-157 e REGINA HELENA COSTA – **Princípio...**, *op. cit.*, p. 82-83.

de justiça tributária, na existência de primados de justiça tributária distintos da capacidade contributiva e na incompatibilidade do princípio com os fins extrafiscais da tributação⁴⁰⁸.

A fundamentação da capacidade contributiva conforme a teoria do benefício estabelece que a contribuição dos indivíduos para as despesas do Estado deve ser equivalente às vantagens que dele puderem obter. Característica do modelo de Estado liberal, a limitação à liberdade natural dos indivíduos por meio dos tributos deve estar, por conseguinte, justificada pela utilidade ou benefício que as pessoas poderiam receber do próprio funcionamento do Estado. Sucede, entretanto, que a capacidade contributiva, conforme essa teoria, é completamente objetiva, não revelando a efetiva força econômica dos contribuintes. De outra parte, o pagamento dos impostos é de responsabilidade de todos os cidadãos, independentemente do benefício obtido, além de que é impossível conhecer os benefícios que cada indivíduo em particular recebe pelo pagamento dos tributos⁴⁰⁹.

Nesse contexto, a doutrina entende mais adequada à fundamentação do princípio da capacidade contributiva a teoria do sacrifício, pela qual os indivíduos devem suportar igual sacrifício em termos de tributação, embora não se ignorem as dificuldades de dimensionamento do sacrifício suportado pela(s) exigência(s) tributária(s)⁴¹⁰.

Quanto à suposta exclusividade da capacidade contributiva como critério de promoção da justiça tributária, conquanto seja princípio de inegável relevância, de fato existem outros primados que contribuem para a realização do ideal de justiça na esfera tributária, tais como a progressividade e a própria vedação do efeito de confisco.

Nessa direção, HORVATH considera:

(...) não somente a capacidade contributiva – se não *de per se*, pelo fato de derivar da *igualdade* –, como também outros princípios, estão a contribuir para tornar a tributação mais justa. Tome-se a *generalidade*, a *universalidade*, a *progressividade* (...).

Nesta linha de raciocínio, também a proibição do confisco entra como importante ingrediente na elaboração de uma tributação mais justa⁴¹¹.

⁴⁰⁸ PEDRO M. HERRERA MOLINA, com fundamento em CARLOS PALAO TABOADA, *Capacidad...*, p. 25-26. Quanto às controvérsias ensejadas pelo princípio da capacidade contributiva, vide GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio...*, *op. cit.*, p. 139-140. No que diz respeito ao tratamento da capacidade contributiva como “conceito indeterminado”, cf. JOSÉ MARCOS D. DE OLIVEIRA, *Direito...*, *op. cit.*, p. 27-30.

⁴⁰⁹ J. CASALTA NABAIS, *O dever...*, *op. cit.*, p. 450-451.

⁴¹⁰ Nesse sentido, vide VICTOR UCKMAR, *Princípios...*, *op. cit.*, p. 67 e 85. Sobre a noção de sacrifício para a compreensão da capacidade contributiva, cf. JOSÉ MAURÍCIO CONTI – *Princípios...*, *op. cit.*, p. 31-32; MARCIANO SEABRA DE GODÓI – *Justiça...*, *op. cit.*, p. 190-191 e MARCIANO BUFFON – *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*, p. 72.

⁴¹¹ *O princípio...*, *op. cit.*, p. 33.

Reconhecendo a não exclusividade do princípio da capacidade contributiva como critério de justiça tributária, ELIZABETH NAZAR CARRAZZA assevera:

(...) o princípio da capacidade contributiva não atua sozinho. Sofre retrações e ampliações em razão da incidência de outros princípios constitucionais. O da igualdade tributária (...), do qual é uma das suas manifestações, não é o único relevante à sua configuração constitucional.

A autora cita, entre outros, os princípios da liberdade, da solidariedade, da proteção do meio ambiente e dos mais fracos e o do dever do Estado de lutar contra a miséria⁴¹².

Já MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, destacando a importância do princípio, sem deixar de reconhecer a sua não-exclusividade, consigna: “*Ora, o critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial a merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva*” (grifamos)⁴¹³.

No que diz respeito às relações entre tributação extrafiscal e capacidade contributiva, a doutrina adota diferentes posicionamentos. Um deles pugna pela incompatibilidade entre a noção de capacidade contributiva e a extrafiscalidade. MARCIANO SEABRA DE GODÓI, nessa linha, indaga:

(...) uma política legislativa que construa potentes instrumentos de extrafiscalidade e os faça atuar com eficácia estará respeitando o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual todos têm que arcar com o mesmo sacrifício? Claro que não. E no entanto tal política legislativa estará realizando em cheio o valor *justiça tributária*, se considerado esta especificação do valor *justiça constitucional*⁴¹⁴.

Examinando a questão sob outro ângulo, mas, ainda assim, opinando pela tensão entre capacidade contributiva e extrafiscalidade, CASALTA NABAIS pensa que o critério da capacidade contributiva “(...) não vale para os impostos extrafiscais”, os quais

⁴¹² **Progressividade...**, *op. cit.*, p. 54.

⁴¹³ Notas..., *op. cit.*, p. 696-697.

⁴¹⁴ **Justiça...**, *op. cit.*, p. 214. Como esclarece o autor em outra passagem, “(...) temos para nós que a justiça tributária é a especificação, no terreno tributário, da justiça constitucional. Esta, por sua vez, adquire com o Estado Democrático de Direito uma dimensão fundamental, que aponta para a eliminação das desigualdades fáticas ilegítimas, que impedem o livre exercício das liberdades individuais. Ora, se a justiça tributária reduzir-se exclusivamente ao critério da capacidade contributiva, o atendimento daquela dimensão de construção de igualdade substancial ficaria prejudicado, pois o que a capacidade contributiva aponta é para um critério de neutralidade, segundo o qual os indivíduos devem submeter-se a um mesmo sacrifício tributário” (sic) – *ibidem*, p. 214-215.

“(…) *hãode ser testados materialmente através de outros princípios jurídico-constitucionais, designadamente através do princípio da proporcionalidade...*”⁴¹⁵.

Na mesma linha do autor português, KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA sustentam que “(…) *o princípio da capacidade contributiva não se aplica a tributos com finalidade extrafiscal, que no entanto têm sua constitucionalidade controlada pelo princípio da proporcionalidade*”⁴¹⁶.

Já MOSCHETTI, concebendo o princípio da capacidade contributiva como fundado no dever de solidariedade, segundo o qual a riqueza do indivíduo não pode ser considerada independentemente das exigências coletivas, entende-o aplicável aos tributos extrafiscais, já que é uma exigência da previsão da capacidade contributiva que “(…) *iguais capacidades econômicas demonstrativas de diversas aptidões para satisfazer os fins coletivos sejam tratadas em correspondência com estes últimos*”⁴¹⁷. Isso não significa, entretanto, que a utilização extrafiscal de tributos possa chegar a violar princípios jurídicos, pois, como o autor propugna, “*Permitir tratamentos discriminados de capacidades econômicas formalmente iguais, em nome do interesse coletivo, não significa atribuir ao legislador um poder ilimitado*”, o que implica não apenas a imprescindível consideração de uma efetiva capacidade econômica, como pressuposto para a capacidade contributiva, mas também a necessidade de que o interesse coletivo venha expresso constitucionalmente e, não, determinado pelo alvedrio legislativo⁴¹⁸.

Em sentido similar, JOSÉ MARCOS D. DE OLIVEIRA, após advertir que as hipóteses de extrafiscalidade são excepcionais, não sendo prudente raciocinar com base em exceções, além de que as hipóteses de tributos extrafiscais apenas se justificam desde que reflitam efetiva capacidade contributiva, esclarece que “(…) *a finalidade distributiva da extrafiscalidade corresponde ao conteúdo igualitário do princípio da capacidade*

⁴¹⁵ **O dever...**, *op. cit.*, p. 479. Para o autor português, os impostos extrafiscais deverão passar por testes materiais com base em princípios constitucionais como o da proporcionalidade, “(…) *pelo qual se procurará apurar se o imposto é instrumento adequado e necessário para atingir o fim ou objetivo (extrafiscal), que visa prosseguir, e se é proporcional na afectação de outros valores constitucionais, mormente dos direitos, liberdades e garantias fundamentais*” (*sic*) – *idem*. Para MARCIANO SEABRA DE GODÓI, no caso da tributação extrafiscal, a lei de colisão de ALEXYS, tratada no capítulo anterior do presente trabalho, é o método por meio do qual a capacidade contributiva pode ser afastada, no caso concreto, pelo princípio da igualdade, desde que a extrafiscalidade não ocorra “(…) *pela via de favoritismos ilegítimos e da criação de privilégios e discriminações odiosos*” – **Justiça...**, *op. cit.*, p. 215.

⁴¹⁶ **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**, p. 62.

⁴¹⁷ **El principio...**, *op. cit.*, p. 279. Na versão espanhola: “(…) *iguales capacidades económicas demostrativas de diversas aptitudes para satisfacer los fines colectivos sean tratadas en correspondencia con estos últimos*”.

⁴¹⁸ *Ibidem*, p. 287-288 (tradução nossa). Na versão espanhola: “*Permitir tratamientos discriminados de capacidades económicas formalmente iguales, en nombre del interés colectivo, no significa atribuir al legislador un poder ilimitado (...)*”.

contributiva”⁴¹⁹. Com efeito, segundo esse autor, a extrafiscalidade pode harmonizar-se com a capacidade contributiva.

PEDRO M. HERRERA MOLINA, a seu turno, tem entendimento distinto acerca do tema, pois, apesar de considerar que os impostos extrafiscais implicam uma lesão à capacidade contributiva, cuja justificação demanda ponderar os diversos bens jurídicos em jogo, sustenta, com base em MOSCHETTI, que, como a extrafiscalidade se justifica pelo próprio primado da solidariedade, o qual, por sua vez, fundamenta a própria tributação, admite-se uma restrição ao princípio da capacidade contributiva, desde que operada com base em um controle concreto de proporcionalidade⁴²⁰.

A complexidade do assunto, realçada pelos diferentes posicionamentos sobre o fundamento de cada um dos princípios envolvidos, torna a questão, em verdade, de difícil solução. Conquanto a hipótese de extrafiscalidade constitua objeto de enfrentamento em item próprio, adiantamos que os tributos cuja finalidade é distinta da arrecadatória são excepcionais, conforme mencionado há pouco⁴²¹. A regra, assim, é que os tributos sejam instituídos visando à arrecadação aos cofres públicos.

Sob outro aspecto, a capacidade contributiva e a extrafiscalidade são, no mais das vezes, incompatíveis, tendo em vista que, em geral, à exceção dos casos de regressividade ou isenções, os tributos extrafiscais tendem a ser bastante elevados, não respeitando a imposição da capacidade contributiva.

Isso não significa, entretanto, que, nos casos de extrafiscalidade esteja afastado por completo o princípio da capacidade contributiva, visto que a tributação extrafiscal se submete à proibição de utilizar tributo com efeito de confisco e também à interdição de alcançar o mínimo existencial. Via de regra, dessarte, o tributo extrafiscal estará vedado se ultrapassar o limite máximo da capacidade contributiva – pelo menos em um de seus aspectos, objetivo ou subjetivo.

E aqui já entramos, inevitavelmente, no campo das estreitas relações entre capacidade contributiva e vedação de tributos com efeito de confisco.

Pois bem, como já se verificou, existe uma grande proximidade entre os dois princípios, de modo que AMÉRICO MASSET LACOMBE chega a afirmar que a

⁴¹⁹ **Direito...**, *op. cit.*, p. 116-118. Quanto à excepcionalidade dos tributos extrafiscais, vide JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Mesa de Debates “C” – Tributos Federais: IPI e Extrafiscalidade, **Revista de Direito Tributário** n° 91, p. 76.

⁴²⁰ **Capacidad...**, *op. cit.*, p. 111 e 128-129.

⁴²¹ Cf. p. 168 *et. seq.*

proibição do efeito de confisco tributário, por decorrer logicamente da igualdade e do seu corolário – o princípio da capacidade contributiva –, prescinde de previsão expressa⁴²².

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, por sua vez, pensa que

(...) o confisco pode ocorrer em qualquer tributo, embora haja uma vinculação evidente entre o princípio da capacidade contributiva e o do confisco, assim como entre este e o princípio da igualdade, que implica tratar abrangentemente os desiguais para compor a igualdade. **Sempre que a capacidade contributiva seja afetada e a tributação ultrapasse o limite de tolerância desta, o confisco se dá (...)** (grifamos)⁴²³.

Para RICARDO LOBO TORRES, ainda, “*A imunidade contra os tributos confiscatórios está em simetria com a do mínimo existencial, fundada também na liberdade: enquanto aquela impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir*” (grifamos)⁴²⁴.

MARCOS GARCÍA ETCHEGOYEN, em sentido convergente, explicita:

(...) o confisco produz-se **quando se grava a capacidade econômica em sentido estrito, mais além da capacidade contributiva**; ou seja, a capacidade econômica de uma pessoa inclui o mínimo de existência e o limite confiscatório. **Naquela franja ou banda que se abre entre a riqueza mínima indispensável para a subsistência e o limite superior, a partir do qual a tributação começa a ter alcance confiscatório, encontra-se a capacidade contributiva dos sujeitos chamados a concorrer para os gastos públicos** (grifamos)⁴²⁵.

NAVEIRA DE CASANOVA, por sua vez, afirma que “*O princípio da capacidade contributiva é o que mostra mais pontos em comum com o princípio do não-confisco, até o limite de poder considerar-se que este é a expressão da violação por excesso daquele*” (grifamos)⁴²⁶. Como esclarece o autor, entendido dessa maneira, o princípio do não-confisco teria sua utilidade comprometida, já que constituiria um “(...)

⁴²² **Princípios Constitucionais Tributários**, p. 37.

⁴²³ **Direitos...**, *op. cit.*, p. 52.

⁴²⁴ **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 157-158.

⁴²⁵ **El principio...**, *op. cit.*, p. 224 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) *la confiscación se produce cuando se grava la capacidad económica en sentido estricto, más allá de la capacidad contributiva; o sea, la capacidad económica de una persona incluye el mínimo de existencia y el límite confiscatorio. En aquella franja o banda que se abre entre la riqueza mínima indispensable para la subsistencia y el límite superior, a partir del cual la tributación comienza a tener alcance confiscatorio, se encuentra la capacidad contributiva de los sujetos llamados a concurrir a los gastos públicos*”.

⁴²⁶ **El principio...**, *op. cit.*, p. 449 (tradução nossa). No original espanhol: “*El principio de capacidad contributiva es el que muestra más puntos en común con el principio de no confiscación, hasta el límite de poder considerarse que éste es la expresión de la violación por exceso de aquél*”.

nome especial ou específico para as situações extremas de violação do princípio da capacidade contributiva” (grifamos)⁴²⁷.

CASALTA NABAIS pensa que a relação entre a capacidade contributiva, entendida como pressuposto da tributação, e o limite de confiscatoriedade, é óbvia, como se verifica das suas palavras, abaixo transcritas:

(...) no respeitante ao limite máximo ou confiscatório, o aspecto em análise [*capacidade contributiva como pressuposto ou substrato da tributação*] exclui que os impostos exijam dos contribuintes um montante de riqueza ou de rendimento superior ou igual ao que constitui a correspondente matéria colectável, o que é óbvio, pois que, para haver imposto é necessário que haja riqueza, e para haver imposto num estado fiscal, impõe-se que este não esgote a respectiva capacidade contributiva (esclarecemos, nos colchetes)⁴²⁸.

De nossa parte, estamos certos de que, via de regra, a imposição excessiva, por ultrapassar a capacidade contributiva, terá efeito de confisco. O princípio do não-confisco, por conseguinte, constitui o limite superior da capacidade contributiva, ou a violação, por excesso, da capacidade contributiva⁴²⁹.

Isso, entretanto, não torna o princípio sem utilidade ou operatividade. Pois, além dos vários aspectos positivos indicados no item 3.3, a noção de vedação à confiscatoriedade constitui um reforço à idêia de capacidade contributiva e à noção de justiça do sistema tributário⁴³⁰. Deveras, o princípio do não-confisco é visto como um elemento a mais para a obtenção da justiça tributária⁴³¹.

Por outro lado, pode haver hipóteses em que se verifica o efeito de confisco, quando ainda esteja presente a capacidade contributiva, pelo menos em um de seus aspectos.

Nesse sentido, FABIO B. GOLDSCHMIDT afirma que “(...) *se é verdade que onde tiver aplicação o princípio da capacidade contributiva terá igualmente aplicação o princípio do não-confisco, é certo que esta recíproca não é verdadeira (...)*”⁴³².

CASALTA NABAIS, em sentido convergente, entende que a noção de capacidade contributiva como pressuposto da tributação é “(...) *inservível para afastar*

⁴²⁷ *Ibidem*, p. 177 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) *nombre especial o específico para las situaciones extremas de violación del principio de capacidad contributiva*”.

⁴²⁸ **O dever...**, *op. cit.*, p. 465.

⁴²⁹ Também nesse sentido, NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio...*, *op. cit.*, p. 151.

⁴³⁰ Cf. p. 41 *et. seq.* De acordo com essa idêia, HORVATH, – **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 67.

⁴³¹ É o que defende HORVATH – *Ibidem*, p. 32-33.

⁴³² **O princípio...**, *op. cit.*, p. 162, nota nº 5.

aqueles impostos confiscatórios que não esgotem a riqueza ou o rendimento do contribuinte, uma vez que não nos indica o limite da respectiva taxa”⁴³³.

NAVEIRA DE CASANOVA, por sua vez, de modo similar, formula a seguinte hipótese:

(...) do ponto de vista da capacidade contributiva, não costuma haver objeção quando a renda que supõe determinado objeto imponible não é suficiente para o pagamento do tributo, devendo o contribuinte solvê-lo com rendas provenientes de outras fontes ou vendendo o objeto patrimonial. Nada se objeta, pois se sustenta que apenas se contemplou um aspecto parcial e não a capacidade contributiva total do contribuinte, enquanto que, desde o ponto de vista do princípio do não-confisco, estamos ante um exemplo do que constitui o seu campo de aplicação⁴³⁴.

Pelo o que afirma o autor espanhol, deduzimos que, na hipótese tratada, se o contribuinte não consegue cobrir a totalidade do tributo com os rendimentos – ainda que presumidos – provenientes do imóvel, por exemplo, tendo que retirar recursos de outras fontes para recolher a exação, ela poderá ser considerada confiscatória, embora ainda possa existir capacidade contributiva subjetiva, que permitirá ao contribuinte recolher o tributo. Como salienta FRANCISCO JIMÉNEZ AMBEL, confirmando esse entendimento, a nosso ver, a não confiscatoriedade seria uma reiteração da exigência de respeitar a capacidade contributiva compreendida como capacidade absoluta de pagamento⁴³⁵. Em outros termos, onde inexistir capacidade contributiva objetiva ou absoluta, haverá efeito de confisco, ainda que a capacidade contributiva subjetiva se faça presente.

Também nos casos em que inexistir capacidade contributiva subjetiva se pode verificar a ocorrência do efeito de confisco. Na hipótese da cobrança de um tributo – excessivo quantitativamente – de um indivíduo que não apresenta idoneidade financeira para recolhê-lo, porque toda a riqueza que detém será utilizada para suprir o mínimo necessário à sobrevivência, verifica-se a lesão ao princípio do não-confisco, em virtude do não atendimento à capacidade contributiva subjetiva, ainda que presente a capacidade contributiva objetiva. Confirma nosso posicionamento REGINA HELENA COSTA, quando assevera que “(...) o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade

⁴³³ **O dever...**, *op. cit.*, p. 465-466.

⁴³⁴ **El principio...**, *op. cit.*, p. 451 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) desde el punto de vista de la capacidad contributiva no suele haber objeción cuando con la renta que supone determinado objeto imponible no alcanza para el pago del tributo, debiendo el contribuyente solventarlo con rentas provenientes de otras fuentes o vendiendo objeto patrimonial. Nada se objeta, pues se sostiene que sólo se ha contemplado un aspecto parcial y no la capacidad contributiva total del contribuyente, mientras que desde el punto de mira del principio de no confiscación estamos ante un ejemplo de lo que constituye su campo de actuación”.

⁴³⁵ *Apud* NAVEIRA DE CASANOVA – **El principio...**, *op. cit.*, p. 153.

contributiva relativa ou subjetiva visada”⁴³⁶. Porém, se tomarmos como parâmetro o efeito de confisco em sentido amplo, ou do ponto de vista qualitativo, qualquer retirada do patrimônio do contribuinte que atinja o mínimo existencial, e não apenas a decorrente de um tributo elevado em seu montante, terá efeito de confisco, não só por ofender a capacidade contributiva subjetiva, mas também porque, na hipótese, o tributo representa uma absorção injusta de parcela do patrimônio do contribuinte, fora das hipóteses previstas pelo ordenamento jurídico. Assim, mesmo que se considere que a capacidade contributiva acolhida pela Constituição foi apenas a objetiva – como faz grande parte da doutrina –, se o tributo incidir sobre o mínimo existencial, configura uma injusta retirada do patrimônio do contribuinte, soando como punição e, portanto, apresenta efeito de confisco, ainda que indiretamente. Nesse sentido, HORVATH opina:

(...) o respeito ao ‘mínimo vital’ é obrigatório não somente em face do princípio da capacidade contributiva, mas também decorre do princípio que veda a utilização de tributos com efeitos confiscatórios. Parece-nos claro que tributar-se o mínimo de que uma pessoa necessita para sobreviver dignamente é privá-la de sua renda (que nem renda é, no sentido jurídico) e confiscar, literalmente, seu meio de sobrevivência⁴³⁷.

Em suma, do que se examinou, conclui-se que os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco guardam estreita relação, embora cada um tenha conteúdo e função próprios. Nem a capacidade contributiva prescinde da previsão da proibição dos efeitos confiscatórios dos tributos, nem o contrário. O tributo que ofende a capacidade contributiva será também ofensivo à proibição do efeito de confisco, embora nem todo tributo confiscatório desrespeite a capacidade contributiva, pelo menos em um de seus aspectos. Em outros termos, existem alguns casos em que, não obstante a capacidade contributiva, objetiva ou subjetiva, ainda se faça presente, tem-se por caracterizado o efeito de confisco. Ambos os princípios, assim, complementam-se, em virtude de suas particularidades.

5.5 PROGRESSIVIDADE

Como visto, para que se respeite o princípio da igualdade, deve-se adotar tratamento diferenciado entre os sujeitos visando à sua igualação. Tal tratamento, contudo,

⁴³⁶ **Princípio...**, *op. cit.*, p. 79.

⁴³⁷ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 75.

não pode ser arbitrário. Para tanto, faz-se necessário que a lei que imponha a diferença de tratamento se dirija a uma categoria de indivíduos, ou a uma pessoa indeterminada; adote, por outro lado, critérios de distinção que residam nos próprios fatos, situações ou pessoas a serem desequiparadas; respeite, ainda, a pertinência lógica do fator de discrimen em relação à diferença de tratamento dele decorrente; e, por fim, considere a consonância dessa pertinência lógica com os interesses constitucionalmente albergados, conforme se deduz das lições de BANDEIRA DE MELLO, já examinadas⁴³⁸.

Com base nesses elementos, e, considerando que a tributação é uma das formas de promover a igualdade, vimos que a riqueza constitui o critério de discriminação entre os sujeitos, com base no qual se possibilita a adoção de graus distintos de tributação conforme as diferenças econômicas de cada um⁴³⁹. Essa é a essência do princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os indivíduos devem contribuir para as despesas do Estado por meio de tributos em conformidade com as suas possibilidades econômicas.

A capacidade contributiva, como verificado, funda-se axiologicamente na igualdade de sacrifício, pela qual cada indivíduo deve suportar o mesmo sacrifício financeiro em termos de tributos⁴⁴⁰.

Para que se obedeça à igualdade, ou seja, para que os indivíduos suportem o mesmo sacrifício, em termos econômicos, a adoção de tributos proporcionais não é suficiente. Em outras palavras, não basta aplicar a mesma alíquota sobre bases de cálculo crescentes, pois nessa hipótese o sacrifício suportado pelos indivíduos é desigual, não se realizando, dessarte, a efetiva igualdade. Faz-se necessário gravar mais que proporcionalmente a riqueza, à medida que ela aumenta.

Partilhando desse entendimento, JOSÉ OSVALDO CASÁS ensina:

A progressividade do sistema tributário, adequa-se, em nosso parecer, de forma mais harmônica com o princípio da capacidade de pagamento dos contribuintes, atendendo, na distribuição das cargas, à idéia de demandar as prestações pecuniárias conforme a teoria do sacrifício (...) ⁴⁴¹.

⁴³⁸ **Conteúdo...**, *op. cit.*, p. 47-48.

⁴³⁹ Nesse sentido, JOSÉ MARCOS D. DE OLIVEIRA – **Direito...**, *op. cit.*, p. 12 – sustenta que “*O critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois os tributos visam a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas...*”.

⁴⁴⁰ JOSÉ MAURÍCIO CONTI – **Princípios...**, *op. cit.*, p. 31-32; MARCIANO SEABRA DE GODÓI – **Justiça...**, *op. cit.*, p. 190-191 e MARCIANO BUFFON – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 72. Sobre as críticas à teoria do benefício para explicar a capacidade contributiva, vide item anterior, p. 102 *et. seq.*

⁴⁴¹ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 334. No original espanhol: “*La progresividad del sistema tributario (...) se adecua, en nuestro parecer, de forma más armónica con el principio de capacidad de pago de los contribuyentes, atendiendo, en la distribución de las cargas, a la idea de demandar las prestaciones pecuniarias conforme a la teoría del sacrificio*”.

A desobediência, pela proporcionalidade, à teoria do sacrifício, é facilmente demonstrável quando se verifica que um indivíduo que auferir R\$10.000,00 por mês e é submetido a uma tributação hipotética de R\$1.000,00, 10% de alíquota, portanto, suporta evidentemente um sacrifício bem maior do que aquele que auferir R\$100.000,00 por mês e deve aos cofres públicos o montante de R\$10.000,00, correspondentes aos mesmos 10% de alíquota. Enquanto para aquele resta uma disponibilidade de R\$9.000,00, para este sobram nada menos que R\$90.000,00⁴⁴².

A progressividade, por sua vez, consiste no “(...) princípio que conduz à elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte”⁴⁴³. É ela, por isso, que concretiza a igualdade e a capacidade contributiva, devendo, assim, pautar a graduação dos tributos, em detrimento da mera proporcionalidade.

As manifestações da doutrina nesse sentido são numerosas. Já dizia ALFREDO AUGUSTO BECKER que “O legislador ordinário está juridicamente obrigado, com relação a uma determinada hipótese de incidência de tributo, a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte”⁴⁴⁴. GERALDO ATALIBA, por sua vez, lecionava:

A progressividade dos impostos consiste no modo de o legislador estruturá-los, aumentando as alíquotas à medida que aumenta a base imponible. Isto é universal e parece – aos olhos de uma política tributária baseada nas melhores elaborações da ciência das finanças – uma excelente maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva informador dos impostos (...) ⁴⁴⁵.

JOSÉ MAURÍCIO CONTI, em sentido semelhante, considera a progressividade “(...) princípio do sistema tributário que instrumentaliza a realização da capacidade contributiva e, por consequência, o princípio da igualdade, bem como leva a uma tributação justa e equitativa (...)”⁴⁴⁶.

HUGO DE BRITO MACHADO, na mesma linha, pensa que o tributo progressivo “(...) é o que mais adequadamente alcança a capacidade econômica das pessoas”⁴⁴⁷.

⁴⁴² JOSÉ MAURÍCIO CONTI fornece exemplo semelhante – **Princípios...**, *op. cit.*, p. 32.

⁴⁴³ MISABEL DE ABREU M. DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 540.

⁴⁴⁴ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 456.

⁴⁴⁵ IPTU – Progressividade, **Revista de Direito Público** n° 93, p. 233.

⁴⁴⁶ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 80.

⁴⁴⁷ **Os Princípios...**, *op. cit.*, p. 69.

ELIZABETH CARRAZZA, por seu turno, entende que “(...) a desigualdade patrimonial existente entre os contribuintes conduz, necessariamente, a alíquotas diferenciadas de acordo com a variação da base de cálculo”⁴⁴⁸.

MARCIANO BUFFON, ainda, destaca:

(...) a tributação progressiva é um instrumento mais efetivo do que a tributação proporcional, com vistas a concretizar o princípio da capacidade contributiva e, via de consequência atingir a igualdade material, a qual se constitui num dos sustentáculos do Estado Democrático de Direito (sic)⁴⁴⁹.

Sendo, a progressividade, forma de realização da capacidade contributiva, e sendo este princípio aplicável a todos os impostos, a progressividade também tem aplicabilidade geral, não se restringindo apenas aos casos expressamente consignados na Constituição, como sucede, exemplificativamente, com o imposto de renda (artigo 153, §2º, I, CF/88). ATALIBA, nesse sentido, ensina que “(...) como todos os impostos, sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados no princípio da capacidade contributiva, todos são passíveis de tratamento progressivo”⁴⁵⁰. Também REGINA HELENA COSTA entende que

(...) a todos os impostos é possível imprimir-se a técnica da progressividade, uma vez que esta é exigência do próprio postulado da capacidade contributiva, igualmente aplicável a todos eles. Somente mediante a instituição de alíquotas progressivas faz-se a desigualação entre situações desiguais, cumprindo-se, outrossim, o princípio maior da igualdade (artigo 150, II)⁴⁵¹.

ESTEVÃO HORVATH, a seu turno, julga que, sendo a progressividade atributo indissociável da capacidade contributiva, “(...) da mesma forma que sempre que possível os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §2º, C.F.), sempre que possível eles deverão também ser progressivos (...)” (sic)⁴⁵². ELIZABETH CARRAZZA não destoa desse entendimento, considerando a progressividade “(...) uma característica de todos os impostos”, sob pena de descumprimento do princípio da isonomia, embora pense que nos impostos sujeitos à seletividade, a progressividade não é uma decorrência do princípio da capacidade contributiva, mas sim do princípio genérico da igualdade⁴⁵³.

⁴⁴⁸ **Progressividade...**, *op. cit.*, p. 56-57.

⁴⁴⁹ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 93.

⁴⁵⁰ IPTU..., *op. cit.*, p. 233.

⁴⁵¹ **Princípio...**, *op. cit.*, p. 98.

⁴⁵² **O princípio...**, *op. cit.*, p. 78.

⁴⁵³ **Progressividade...**, *op. cit.*, p. 58-60 e 104.

A aplicação da progressividade fora dos casos expressamente previstos na Constituição, entretanto, não tem sido o entendimento adotado pelo STF, conforme pode ser percebido da ementa abaixo transcrita:

Constitucional. Tributário. Imposto de Transmissão de Imóveis, *Inter Vivos* - ITBI. Alíquotas progressivas. CF, art. 156, II, § 2º. Lei 11.154, de 30.12.1991, do Município de São Paulo, SP. I – Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos – ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II – R.E. conhecido e provido⁴⁵⁴.

Segundo o voto do relator, o Ministro CARLOS VELLOSO, apenas a expressa previsão constitucional autoriza a progressividade para os impostos. Todos os demais ministros acompanharam a conclusão do relator para dar provimento ao recurso e declarar a inconstitucionalidade do dispositivo da lei municipal indicada, embora adotando fundamentação distinta da do relator. A maioria entendeu que, por se tratar de um imposto de natureza real, a ele não seria aplicável o princípio da capacidade contributiva e, assim, inadequada seria a utilização de alíquotas progressivas conforme a capacidade contributiva do cidadão, específica dos impostos pessoais⁴⁵⁵.

Importa destacar, no entanto, o voto do Ministro MARCO AURÉLIO. É que, apesar de ter acompanhado o relator no que diz respeito ao provimento do recurso – e isso unicamente para fins de uniformização do entendimento do Tribunal –, ele esposou entendimento diverso acerca do tema, oferecendo interpretação aos dispositivos constitucionais de regência que, ao que nos parece, apresenta-se mais consentânea com o conjunto principiológico da Constituição:

A meu ver não temos, no teor do dispositivo [art. 145, § 1º, da CF], qualquer distinção, qualquer limitação quanto ao alcance do que nele se contém. O alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto.

Se a premissa é, para mim, correta, inafastável, **não cabe distinguir, aqui, a espécie de imposto.** Levo em conta o Imposto Predial e Territorial Urbano, um imposto devido pelo proprietário do imóvel e que tem por base, para a segurança do pagamento, o próprio imóvel, portanto, o direito real da propriedade.

Senhor presidente, **o que autoriza a mudança da estrutura do tributo é o próprio texto constitucional, ao prever** – considerado o justo, e o Direito está direcionado ao justo – **seja levada em conta a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, ao eleger esse elemento como fundamental para estabelecer-se o *quantum* devido.**

⁴⁵⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 234.105/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Brasília, 08. abr. 1999, DJ 31 mar. 2000, p. 61 - Disponível em: [http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp]. Acesso em: 20/1/2008. Integraram o julgamento os senhores Ministros Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence, Octavio Gallotti, Sydney Sanches, Moreira Alves e Marco Aurélio.

⁴⁵⁵ *Idem.*

A colocação é salutar, porque **não posso colocar na mesma vala alguém que adquire um bem imóvel com valor de mercado igual a vinte mil reais daquele que adquire um bem avaliado no mercado em milhões de reais**. Dir-se-ia: a diferença já está na base de incidência da percentagem. Todavia, se fosse assim, não teríamos o teor § 1º do artigo 145 da Constituição Federal. Por isso peço vênia àqueles que divergem da fundamentação de V. Exa. para subscrevê-la (grifamos)⁴⁵⁶.

O que se observa, contudo, é que existe divergência sobre o assunto, embora a doutrina mais abalizada entenda aplicável a progressividade a todos os impostos⁴⁵⁷.

Embora até o momento tenhamos nos referido à progressividade de cada tributo individualmente considerado, cabe ressaltar a importância de tratar a progressividade a partir de uma análise global do sistema tributário. Isso implica que nem todos os tributos precisam necessariamente ser progressivos, sendo possível que alguns se configurem como proporcionais, desde que prevaleça, na totalidade, o traço da progressividade do sistema. A esse respeito, REGINA HELENA COSTA destaca:

(...) a progressividade tributária deve reportar-se ao sistema tributário como um todo e não a um tributo em particular. Logo, pode-se ter tributos em estrutura progressiva convivendo com tributos com natureza apenas proporcional. Mas a aplicação conjunta dos mesmos resultará em uma tributação progressiva^{458 - 459}.

⁴⁵⁶ *Idem*.

⁴⁵⁷ Vale aqui, no entanto, fazer um esclarecimento. É que há dissensões, entre aqueles que entendem que a progressividade se aplica a todos os impostos, no que pertine à sua relação com a capacidade contributiva. Nesse sentido, defende-se que a progressividade decorre: a) dos princípios da capacidade contributiva (para os impostos em geral, à exceção dos impostos sobre o consumo) e da seletividade (especificamente para os impostos sobre o consumo), que, por sua vez, decorrem do princípio da igualdade (igualdade tributária, no caso da capacidade contributiva; e igualdade genérica, no caso da seletividade) (a respeito, ver: ELIZABETH N. CARRAZZA, **Progressividade...**, *op. cit.*, p. 58-60); b) do princípio da capacidade contributiva, sendo que, nos casos dos impostos sobre o consumo, a seletividade aparece como meio para a concretização do próprio princípio da capacidade contributiva, que, por sua vez, decorre do princípio da igualdade (a respeito, ver: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 125-128); ou c) do princípio do Estado Social, que também decorre do princípio da igualdade – para essa corrente, o princípio da capacidade contributiva impõe tão-somente a observância da proporcionalidade. Sobre esse último entendimento, vide a doutrina de JOSÉ CASALTA NABAIS, para quem essa tese se confirma pelas disposições das Constituições espanhola e italiana, que, após consagrarem o princípio da capacidade contributiva, aludem à progressividade do sistema fiscal – **O dever...**, *op. cit.*, 493-494. Embora compartilhemos da segunda corrente mencionada, a verdade é que todas defendem a progressividade para os impostos, o que demonstra a nossa afirmativa de que é a progressividade, e não outro critério, que deve pautar a graduação dos impostos.

⁴⁵⁸ Imposto de renda e capacidade contributiva, in CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO, ROBERTO ROSAS e ANTONIO CARLOS RODRIGUES DO AMARAL (Coord.), **Princípios Constitucionais Fundamentais**, p. 880. Na Espanha, a Constituição consigna expressamente que o sistema tributário deve ser inspirado no princípio da progressividade, motivo pelo qual não é necessário que todos os tributos sejam progressivos. A esse respeito, ver MARCOS GARCÍA ETCHEGOYEN – *El principio...*, *op. cit.*, p. 81-88. Também na Itália é o que sucede. Cf., nesse particular, VICTOR UCKMAR – **Princípios...**, *op. cit.*, p. 95-96.

⁴⁵⁹ A progressividade, entretanto, é alvo de intensas críticas por parte da doutrina, consistentes no fato de que os tributos progressivos desestimulariam os investimentos, gerando recessão, inflação, salários reduzidos e desempregos. Nesse sentido, verificar apontamentos de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS – **Capacidade Contributiva**, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Capacidade Contributiva**, p. 48-

Conquanto a progressividade seja forma de realização da capacidade contributiva e da própria igualdade, portanto, ela não pode ser utilizada de modo a gravar a riqueza tributável de modo tão intenso que se configure o efeito de confisco proibido pela Constituição. Ou seja, o tributo progressivo não pode ser tão elevado a ponto de constituir o efeito de pena para o contribuinte, destruindo o seu direito de propriedade. Nesse sentido, o princípio que veda o efeito de confisco no Direito Tributário constitui um claro limite à progressividade, tese que é amplamente sustentada pela doutrina.

Como demonstra ESTEVÃO HORVATH, nessa esteira de entendimento, “À toda evidência ele [o princípio que veda o efeito de confisco dos tributos] é uma limitação à progressividade” (esclarecemos, nos colchetes)⁴⁶⁰.

VICTOR UCKMAR, em sentido semelhante, pensa que

A progressividade (...), para ser legítima, não deveria ser tão elevada que pudesse determinar, nem mesmo indiretamente, uma espoliação, pois é freqüentemente aceita, e estabelecida de maneira expressa em algumas Constituições, a proibição ao confisco, salvo se ocorrerem razões especiais⁴⁶¹.

Na Espanha, ANTONIA AGULLÓ AGÜERO concebe o princípio que veda o alcance confiscatório dos tributos como “(...) *um limite, não à justiça, mas à progressividade do sistema, sendo a idéia de justiça a que deve marcar a fronteira entre o progressivo e o confiscatório*”⁴⁶².

Verifica-se, assim, que o tributo progressivo se submete ao cânone da proibição do efeito de confisco em matéria tributária, devendo a noção de justiça delimitar a fronteira entre o progressivo e o confiscatório, conforme leciona ANTONIA AGULLÓ AGÜERO.

A doutrina observa, no entanto, a importância de não reduzir a compreensão da proibição do efeito de confisco dos tributos como limite ao exercício da progressividade, uma vez que o princípio é mais do que isso. Como bem anota AIRES BARRETO, nessa linha:

Palao Taboada, a seu turno, assevera que o confisco é um freio à progressividade. Não me parece que essa seja uma resposta adequada, porque tributos existirão, que nada obstante não progressivos, podem atingir as raias do confisco, como exemplificativamente seria um imposto

49, nota nº 7 – e de VICTOR UCKMAR – **Princípios...**, *op. cit.*, p. 103.

⁴⁶⁰ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 80.

⁴⁶¹ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 99. O autor esclarece que tais situações especiais no Brasil dizem respeito aos casos de desapropriação e de aplicação do confisco como pena – *ibidem*, p. 142, nota lxxiii.

⁴⁶² *La prohibición...*, *op. cit.*, p. 32 (tradução nossa). No original espanhol, “(...) *un límite, no a la justicia, sino a la progresividad del sistema, siendo la idea de justicia la que debe marcar la frontera entre lo progresivo y lo confiscatorio*”.

sobre a propriedade predial e territorial urbana, cuja alíquota fosse de cem por cento. Este pode ser um primeiro marco. Mas só essa baliza não supera os nossos problemas. É preciso avançar um pouco mais (*sic*)⁴⁶³.

Do entendimento de ESTEVÃO HORVATH, infere-se, também, a importância de não conceber o princípio que impede o efeito de confisco dos tributos apenas como um freio à progressividade, pois, como opina,

A limitação que sofre a progressividade não se acha desvinculada, por outro lado, do próprio direito de propriedade. Deveras, alíquotas progressivas devem pretender servir como instrumento de realização da justiça da tributação e como forma indireta de distribuição de riqueza, não, porém, como expropriação sem a devida e obrigatória indenização⁴⁶⁴.

Assim, cremos ser correto afirmar que o princípio do não-confisco, *entre outras funções*, desempenha aquela relativa à limitação da progressividade, mantendo preservada a noção de justiça na tributação, o mais relevante fundamento da vedação ao efeito de confisco.

Sob outro aspecto, importa destacar que a progressividade pode também ser utilizada como modo de realização da extrafiscalidade, hipótese em que a aplicação do princípio do não-confisco pode ser questionada⁴⁶⁵. Como meio de realização do princípio da capacidade contributiva, a progressividade tem um limite, marcado pelo princípio que veda o efeito de confisco dos tributos. A tributação extrafiscal, que colide, muitas vezes, com a capacidade contributiva, estaria dispensada de observar o princípio do não-confisco? Ou, em outras palavras, a vedação do efeito de confisco aplicar-se-ia também às exações extrafiscais? O assunto será tratado quando da análise da extrafiscalidade, no próximo capítulo.

5.6 MÍNIMO EXISTENCIAL

A noção de mínimo existencial diz respeito à garantia de condições mínimas de existência digna, para o indivíduo e sua família, não se restringindo, entretanto, a uma área específica do Direito, e carecendo, ainda, de conteúdo determinado⁴⁶⁶.

⁴⁶³ Vedação..., *op. cit.*, p. 99.

⁴⁶⁴ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 80.

⁴⁶⁵ Sobre o assunto da progressividade extrafiscal e a vedação do efeito de confisco, vide JOSÉ MAURÍCIO CONTI – **Princípios...**, *op. cit.*, p. 88-90 e MARCIANO BUFFON – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 81 e 85-89.

⁴⁶⁶ RICARDO LOBO TORRES, O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais, **Revista de Direito Administrativo** n° 177, p. 29. FERNANDO AURÉLIO ZILVETI – **Princípios de Direito Tributário e a**

No Brasil, embora não exista restrição da idéia de mínimo existencial a apenas um dispositivo ou artigo constitucional, pode-se vislumbrá-lo, em termos genéricos, no artigo 7º, IV, da Constituição de 1988, o qual estabelece o salário mínimo dos trabalhadores urbanos e rurais, que deve ser capaz de atender às necessidades vitais básicas do trabalhador e de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

A idéia de mínimo vital, por outro lado, infere-se, da mesma forma, do artigo 3º da Constituição de 1988, que estabeleceu, como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia ao desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e, por fim, a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, cor, sexo, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O Preâmbulo da Constituição, outrossim, agasalha uma noção de mínimo existencial, ao tutelar uma série de valores supremos, tais como a liberdade, a igualdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, e, entre outros, a justiça⁴⁶⁷.

Ainda, os princípios da igualdade, da dignidade da pessoa humana, bem como a cláusula do Estado Social de Direito, outorgam, todos, fundamento à garantia do mínimo vital⁴⁶⁸.

Verifica-se, com efeito, que, independentemente da existência de um dispositivo específico de proteção do mínimo existencial, ele possui forte amparo constitucional, tendo por fundamento, segundo defende RICARDO LOBO TORRES, as condições para o exercício da liberdade⁴⁶⁹.

A previsão dos citados mandamentos constitucionais impõe não somente a realização positiva das finalidades e garantias neles contidas, mediante o provimento dos meios materiais indispensáveis ao atendimento das necessidades básicas dos cidadãos, mas, ao mesmo tempo, abstenções por parte do Estado, inclusive em termos de tributação.

Capacidade Contributiva, p. 203 – assevera que o mínimo existencial “(...) *é a menor quantia de renda absolutamente necessária para a sobrevivência digna do contribuinte*”.

⁴⁶⁷ ROQUE CARRAZZA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 50.

⁴⁶⁸ RICARDO LOBO TORRES, *O Mínimo...*, *op. cit.*, p. 32. O entendimento de que os fundamentos do mínimo existencial se encontram no princípio da dignidade da pessoa humana e na cláusula do Estado Social foi expressamente adotado pelo Tribunal Constitucional Alemão. Conferir, nesse sentido, DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, p. 35-36. Sobre a fundamentação do mínimo existencial no princípio da igualdade, pelo Tribunal Constitucional Alemão, vide: EMILIO CENCERRADO MILLÁN, *El Mínimo Exento en el Sistema Tributario Español*, p. 30.

⁴⁶⁹ *O Mínimo...*, *op. cit.*, p. 30.

Em outras palavras, garantir condições mínimas de existência digna consiste, também, em deixar de tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo. O mínimo vital, por conseguinte, é insuscetível de tributação⁴⁷⁰. É nessa linha que, com razão, leciona BETINA TREIGER GRUPENMACHER: “*O respeito à dignidade humana implica (...), a intributabilidade da renda mínima para garanti-la*”⁴⁷¹.

A garantia do mínimo existencial, por outro lado, decorre do princípio da capacidade contributiva, o qual, como pressuposto de tributação, implica o reconhecimento da exigência lógica de que os tributos gravem índices de riqueza⁴⁷². Conforme mencionado, assim, “*Como substrato da imposição, a capacidade representa o mínimo lógico exigível (...)*”, na precisa lição de CASALTA NABAIS. Com efeito, apenas aqueles indivíduos que revelam sinais de riqueza têm condições de concorrer para os gastos públicos, e podem, portanto, ser obrigados a fazê-lo⁴⁷³.

Nessa linha de raciocínio, relembramos que a capacidade contributiva, segundo MOSCHETTI, mesmo pressupondo a capacidade econômica, com esta não se identifica totalmente, já que podem existir capacidades econômicas não demonstrativas de aptidão para contribuir⁴⁷⁴. A capacidade contributiva possui um elemento implícito de juízo, de valoração, uma estimativa da idoneidade para contribuir.

Logo, ensina o citado autor, a capacidade contributiva não é toda manifestação de riqueza, mas unicamente aquela potência econômica considerada idônea para concorrer para os gastos públicos, à luz das exigências econômicas e sociais fundamentais acolhidas pela constituição⁴⁷⁵.

Conseqüência disso é que, não demonstrando os valores relativos ao mínimo existencial qualquer idoneidade para contribuir, está o legislador infraconstitucional proibido de quantificar o tributo de modo a atingir esse montante⁴⁷⁶.

A capacidade contributiva, assim, somente é alcançada após deduzidas as despesas relativas ao mínimo existencial, individual e familiar. Como assevera F.

⁴⁷⁰ ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, **Renda e proventos de qualquer natureza**, p. 127.

⁴⁷¹ Justiça..., *op. cit.*, p. 110. A autora esclarece, da mesma forma, que o mínimo existencial vale para todos os impostos, com o que estamos de acordo – *ibidem*, p. 113.

⁴⁷² BETINA TREIGER GRUPENMACHER, sobre as relações entre a capacidade contributiva e o mínimo existencial, assevera que “*(...) observar o princípio da capacidade contributiva implica em respeitar a intributabilidade do chamado mínimo existencial*” – *ibidem*, p. 110.

⁴⁷³ **O dever...**, *op. cit.*, p. 463.

⁴⁷⁴ **El principio...**, *op. cit.*, p. 275-277.

⁴⁷⁵ *Ibidem*, p. 277.

⁴⁷⁶ Em sentido semelhante, J. CASALTA NABAIS, **O dever...**, *op. cit.*, p. 465.

MOSCHETTI, a aptidão para contribuir para os gastos públicos inicia-se somente depois de que tenham sido satisfeitas as necessidades pessoais e familiares do indivíduo⁴⁷⁷.

Como definição de mínimo existencial “ímmune” à tributação, acreditamos ser de grande valia a proposta de EMILIO CENCERRADO MILLÁN, para quem:

(...) o mínimo isento constitui, em nosso juízo, a exigência constitucional de justiça tributária que, ante a ausência de riqueza ou ante a sua presença de forma insuficiente, impede o exercício do poder tributário por carecer este do elemento básico que lhe serve de fundamento e, correlativamente, exime legitimamente os titulares daquela riqueza do dever de contribuir⁴⁷⁸.

O mínimo existencial, de outra parte, possui amplo alcance, compreendendo não apenas os gastos relativos às necessidades básicas do indivíduo, como, da mesma forma, os de sua família. Nesse sentido, fazem-se presentes os princípios da dignidade humana, da igualdade e a cláusula do Estado Social, além do princípio da proteção da família, previsto no artigo 226 da Constituição de 1988⁴⁷⁹.

Outra relevante questão, debatida na doutrina estrangeira, e que certamente pode ser objeto de polêmica doutrinária e judicial no Brasil, consiste em saber se o mínimo existencial é apenas assegurado com relação àquelas pessoas que auferem nada mais que o montante imprescindível ao atendimento de suas necessidades básicas⁴⁸⁰.

A partir das pesquisas de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, EMILIO CENCERRADO MILLÁN e PEDRO HERRERA MOLINA, podemos afirmar que igualmente em relação aos indivíduos que percebem quantias superiores àquelas suficientes para as suas necessidades básicas, existe a garantia ao mínimo vital, decorrente do princípio da capacidade contributiva, considerando que, de qualquer forma, os valores

⁴⁷⁷ *El principio...*, *op. cit.*, p. 267. O raciocínio acima exposto, constante da obra citada, (p. 265-268), coincide com a noção de capacidade contributiva subjetiva, pela qual a aptidão para contribuir para com os gastos públicos é avaliada considerando-se a situação econômica do contribuinte, levando-se em conta, sobretudo, os gastos efetuados para atender ao mínimo vital, individual e familiar.

⁴⁷⁸ *El Mínimo...*, *op. cit.*, p. 63 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) *el mínimo exento constituye, a nuestro juicio, el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer este del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza*”.

⁴⁷⁹ No sentido de que o mínimo existencial abrange os gastos relativos às necessidades básicas da família, podemos citar, da doutrina estrangeira, PEDRO HERRERA MOLINA, EMILIO CENCERRADO MILLÁN e DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, entre outros. A jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, por sua vez, fundamenta o mínimo existencial familiar nos princípios constitucionais que reconhecem o Estado Social e a proteção da dignidade humana, bem como no princípio da proteção da família – DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, *La protección...*, *op. cit.*, p. 40. De um modo geral, parecem não existir sérias divergências acerca do reconhecimento do mínimo vital familiar.

⁴⁸⁰ A controvérsia acerca da aplicação do mínimo existencial aos “ricos” é tratada, senão exclusivamente, ao menos amplamente, no que diz respeito ao imposto sobre a renda das pessoas físicas.

destinados ao suprimento de uma existência digna não seriam indicativos de aptidão para contribuir⁴⁸¹.

Nessas hipóteses, parece-nos bastante interessante o posicionamento adotado por PEDRO HERRERA MOLINA, autor que, além de justificar a garantia do mínimo existencial para os “ricos” com base no princípio da capacidade contributiva, pois apenas a renda disponível reflete capacidade de contribuir para os gastos públicos pela via dos tributos, defende, no caso, a igual relevância do princípio da dignidade da pessoa humana, que atuaria através do princípio da igualdade, desconsiderando como renda disponível aquela necessária para garantir uma vida digna ao núcleo familiar⁴⁸².

Tal entendimento parece, de fato, acertado e consentâneo com o espírito constitucional pátrio, uma vez que, segundo adverte EMILIO CENCERRADO MILLÁN, a qualificação do mínimo existencial não sujeito à tributação como uma exigência ou imperativo constitucional implica, por um lado, que ninguém que obtenha ingressos em montante apenas suficiente para a sua subsistência deva ser chamado a contribuir, e, por outro, que todo contribuinte possui o direito a descontar da sua renda gravada pelo imposto uma quantidade equivalente ao mínimo existencial⁴⁸³.

Questão mais problemática, de outra parte, gira em torno da quantificação do mínimo existencial. Afinal, o que significa ter uma existência digna?

Em que pese o próprio senso comum do homem ser capaz de afirmar em que hipóteses a falta de elementos mínimos faz com que a vida esteja destituída de qualquer dignidade, necessário aproximar-se de uma quantificação propriamente dita do mínimo existencial, individual e familiar⁴⁸⁴.

Em termos de valores, assim, fazemos inicialmente referência ao importante alerta do autor espanhol EMILIO CENCERRADO MILLÁN, de que o mínimo existencial é um conceito elástico, dependente de fatores de lugar, tempo, costumes e preços variáveis, que não podem conduzir a nenhuma solução unívoca da questão⁴⁸⁵.

MARY ELBE QUEIROZ, por sua vez, traz elevada contribuição ao tema, asseverando, juntamente com ROQUE CARRAZZA, que as respostas quanto ao que

⁴⁸¹ DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, *La protección...*, *op. cit.*, p. 41; EMILIO CENCERRADO MILLÁN, *El Mínimo...*, *op. cit.*, p. 55-56 e PEDRO HERRERA MOLINA, *Fundamento y Configuración del Mínimo Personal y Familiar*, in JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ (Coord.), *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, p. 3.

⁴⁸² *Idem.*

⁴⁸³ *El Mínimo...*, *op. cit.*, p. 55.

⁴⁸⁴ MARY ELBE QUEIROZ, *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza* p. 60.

⁴⁸⁵ *El Mínimo...*, *op. cit.*, p. 27.

constitui o mínimo vital deverão ser encontradas na própria Constituição, nos valores por ela albergados⁴⁸⁶. Partindo de tal premissa, afirma a citada autora:

(...) a determinação objetiva do mínimo existencial deverá obedecer a levantamentos de dados confiáveis, critérios de estatísticas construídas com base em censos populacionais (...), levando-se em consideração os parâmetros médios da população e as necessidades humanas básicas, dentro do contexto econômico, cultural e social do país. A quantificação desse mínimo não configura um conceito indeterminado que não possa ser razoavelmente dimensionado⁴⁸⁷.

O dimensionamento do mínimo existencial, não obstante, conquanto determinável, pode e deve ser variável, de acordo com as características de cada região.

Nessa esteira, importa trazer à baila a experiência alemã, idealizada por KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, pela qual a variação dos gastos relativos às necessidades básicas, em função do custo de vida local, imporia a fixação de diferentes mínimos existenciais, dependendo da região de que se tratasse⁴⁸⁸.

Quanto à realidade brasileira, relembremos, primeiramente, o que estabelece o artigo 7º, IV, da CF/88, referido no início deste item:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

Consideradas as necessidades individuais e familiares fixadas por esse dispositivo, um possível parâmetro de aferição da quantia mínima para uma existência digna, no Brasil, consiste no valor do salário mínimo fixado pelo DIEESE, levando em consideração todos os elementos delineados pela Constituição como imprescindíveis ao atendimento das necessidades do indivíduo e de sua família⁴⁸⁹.

⁴⁸⁶ **Imposto...**, *op. cit.*, p. 57; ROQUE CARRAZZA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 51.

⁴⁸⁷ **Imposto...**, *op. cit.*, p. 57.

⁴⁸⁸ *Apud* FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 206-207. Como esclarece BETINA TREIGER GRUPENMACHER, acerca da quantificação do mínimo existencial, “*Os estudos feitos em relação às principais formas de implementação do mínimo existencial propõem a redução da base de cálculo e a dedução da alíquota*” – *Justiça...*, *op. cit.*, p. 112.

⁴⁸⁹ MARY ELBE QUEIROZ, **Imposto...**, *op. cit.*, p. 57-58. O DIEESE, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos, é instituição de credibilidade nacional e internacional, criada em 1955 pelo movimento sindical brasileiro, para desenvolver pesquisas que fundamentassem as reivindicações dos trabalhadores. Atuante nas áreas de assessoria, pesquisa e educação, o DIEESE é reconhecido como instituição de produção científica, desenvolvendo não apenas trabalhos para o movimento sindical, como também realizando projetos em parceria com órgãos governamentais e

Para o mês de dezembro de 2007, por exemplo, esse valor foi fixado em R\$1.803,11 (hum mil, oitocentos e três reais e onze centavos), relativos ao salário mínimo necessário ao cumprimento do artigo 7º, IV, da CF/88, para uma família composta por dois adultos e duas crianças⁴⁹⁰.

Se a quantificação do mínimo existencial apresenta dificuldades, assim também sucede com a noção de efeito de confisco, que, como mencionado diversas vezes ao longo deste trabalho, é de complicado dimensionamento. No que diz respeito ao mínimo existencial, viu-se que existem índices, no Brasil, como os do DIEESE, que podem auxiliar a quantificar o valor relativo às necessidades mínimas de existência digna do ser humano, assim como também ocorre na Alemanha, país onde contribuem de forma preponderante, nesse sentido, as manifestações da jurisprudência tributária⁴⁹¹. Quanto ao princípio do não-confisco, a tarefa do Judiciário é, igualmente, de suma importância, de vez que será por ocasião dos casos concretos que a incidência e amplitude do princípio pode ser melhor aferida, não obstante caiba à doutrina fornecer parâmetros para a averiguação do limite a partir do qual a exação ou a tributação assume efeito de confisco, como bem relembra AIRES BARRETO⁴⁹². Por constituírem, ambos, – mínimo existencial e efeito de confisco, – conceitos de expressões indeterminadas, nenhum dos institutos demonstra uma fronteira “natural e evidente”, como adverte NAVEIRA DE CASANOVA⁴⁹³.

As relações entre não-confisco e mínimo existencial, entretanto, não se restringem a isso. Para compreendê-las, importa recorrer à idéia segundo a qual a tributação deve gravitar entre dois pólos, os quais, ainda que não muito bem determinados, impõem obediência: o mínimo existencial, por um lado, e a vedação do efeito de confisco, por outro. Ou seja, o tributo apenas pode incidir sobre o montante superior àquele necessário à sobrevivência do indivíduo e de sua família, da mesma forma que não pode ultrapassar, por irrazoável, a quantia a partir da qual se caracterizaria como confiscatório. Percebe-se que a capacidade contributiva, de fato, apenas existe entre esses dois marcos e não *aquém* ou *além* deles, respectivamente: a capacidade contributiva inicia-se após

entidades da sociedade civil – **O que é o DIEESE**. Disponível em: [http://www.dieese.org.br/fo/oQueDieese.xml]. Acesso em 20/1/2008.

⁴⁹⁰ **Salário mínimo nominal e necessário**. Disponível em: [http://www.dieese.org.br/rel/rac/salminjan08.xml]. Acesso em: 20/1/2008. O salário mínimo dito nominal, por sua vez, para o mesmo período, é de R\$380,00, verificando-se, por conseguinte, a extrema disparidade desse salário com o necessário à cobertura das despesas básicas de uma família.

⁴⁹¹ NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio...*, *op. cit.*, p. 352.

⁴⁹² Cf. item 3.1, p. 32 *et. seq.*

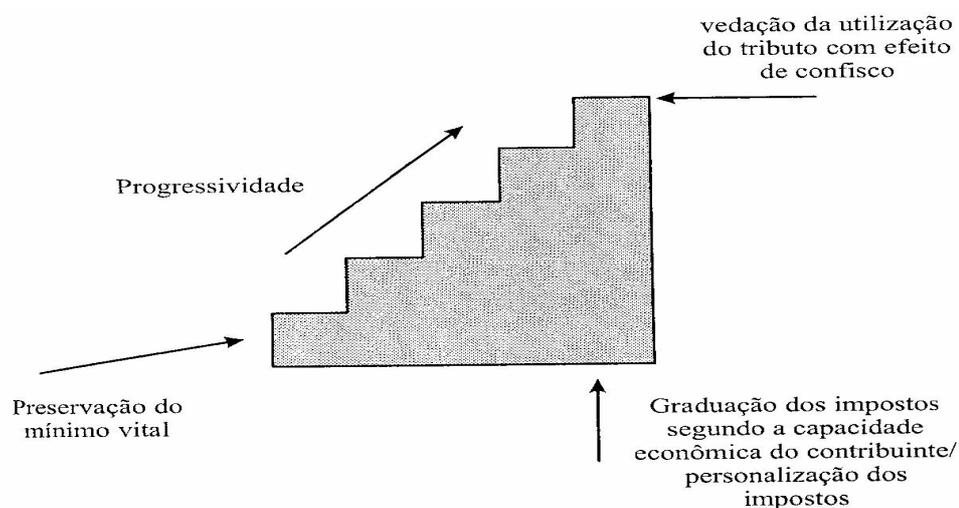
⁴⁹³ *El principio...*, *op. cit.*, p. 352.

descontados os valores relativos ao mínimo vital, e termina antes da zona de tributação confiscatória. Nesse sentido, é esclarecedora a lição de RICARDO LOBO TORRES:

A imunidade contra os tributos confiscatórios está em simetria com a do mínimo existencial, fundada também na liberdade: enquanto aquela impede a tributação *além* da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal *aquém* da aptidão para contribuir⁴⁹⁴.

De forma similar, REGINA HELENA COSTA expõe, didaticamente, em gráfico, a relação da qual estamos tratando, no qual se observa que a zona de tributação permitida constitucionalmente é aquela que, graduada pelo princípio da capacidade contributiva, e marcada pela progressividade, inicia a partir da preservação do mínimo existencial e vai até o limite imposto pela vedação da utilização do tributo com efeito de confisco⁴⁹⁵.

ESQUEMA DA EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA



Observando o gráfico acima reproduzido e partindo das premissas que adotamos neste trabalho, verificamos que o tributo excessivo do ponto de vista quantitativo, que chega a atingir o mínimo existencial, tem efeito de confisco. Isso porque, conforme concluímos no item 3.5, o efeito de confisco configura-se quando o excesso no montante do tributo viola algum direito constitucionalmente assegurado⁴⁹⁶. No caso de

⁴⁹⁴ Os Direitos Humanos..., *op. cit.*, p. 157-158.

⁴⁹⁵ Princípio..., *op. cit.*, p. 81.

⁴⁹⁶ Cf. p. 48 *et. seq.*

atingir o mínimo necessário à sobrevivência, o tributo retira parte da própria dignidade da existência humana, sendo, assim, considerado confiscatório.

Tomando por base, de outra parte, o conceito amplo ou indireto de “efeito de confisco”, todavia, é possível afirmar que mesmo o tributo baixo ou moderado, que atinge, porém, o mínimo vital, pode ser considerado confiscatório. Como vimos, embora não constitua o seu campo mais imediato ou direto de aplicação, o princípio do não-confisco aplica-se também aos tributos que implicam uma retirada injusta do patrimônio do particular, porque desautorizada pela Constituição ou pela lei.

FABIO B. GOLDSCHMIDT, apesar de proceder à distinção da qual tratamos – efeito de confisco em sentido estrito e efeito de confisco em sentido amplo – entende que o efeito de confisco ocorre indiscriminadamente em ambas as hipóteses, não sinalando um campo de atuação mais direto e imediato do princípio e, outro, indireto, mediato. Assim se manifesta o autor:

O princípio do não-confisco (...) protege o contribuinte da tributação que se situe acima ou abaixo de sua capacidade contributiva. Isso porque, nesses dois pólos, o tributo estará destruindo direitos fundamentais do contribuinte, a partir da destruição de sua propriedade (sobre a qual recai imediatamente a tributação), e ensejará o efeito de confisco⁴⁹⁷.

ESTEVÃO HORVATH, por sua vez, embora não diferencie as hipóteses de efeito de confisco em sentido amplo e em sentido estrito, entende que o tributo que retira parcela – qualquer que seja, ao que nos parece – dos valores mínimos necessários a uma vida digna, tem efeito de confisco, conforme se infere de suas palavras, a seguir transcritas:

(...) o respeito ao ‘mínimo vital’ é obrigatório não somente em face do princípio da capacidade contributiva, mas também decorre do princípio que veda a utilização de tributo com efeitos confiscatórios. Parece-nos claro que tributar-se o mínimo de que uma pessoa necessita para sobreviver dignamente é privá-la de sua renda (que nem renda é, no sentido jurídico) e confiscar literalmente, seu meio de sobrevivência⁴⁹⁸.

Como se pode perceber, estamos de acordo com os citados autores, ressalvando, porém, que, de modo mais imediato, ou direto, o princípio que veda o efeito de confisco protege os valores relativos ao mínimo existencial quando o tributo for excessivo do ponto de vista quantitativo. Apenas de modo indireto ou oblíquo é que ele abarca também as exações baixas e moderadas que atingem esse mínimo vital. Isso porque, nesta derradeira hipótese, o tributo terá efeito de confisco justamente por ser inconstitucional em razão de

⁴⁹⁷ O princípio..., *op. cit.*, p. 169.

⁴⁹⁸ O princípio..., *op. cit.*, p. 75.

outros motivos, como a lesão ao mínimo vital e à capacidade contributiva subjetiva, representando uma injusta retirada do patrimônio particular.

Já LUIZ FELIPE S. DIFINI, sustentando que o efeito de confisco ocorre apenas nas hipóteses de tributos excessivos do ponto de vista quantitativo, não crê que o tributo baixo possa assumir tal efeito. Parece-nos, contudo, que, ainda que inconscientemente, o autor vislumbra a possibilidade da ocorrência do efeito de confisco nessa hipótese, conquanto indiretamente, ou de modo oblíquo. É o que se deduz do seu pensamento, abaixo transcrito:

(...) a tributação sobre o mínimo vital normalmente tem caráter confiscatório. Poderá excepcionalmente não ter: se um tributo incidir sobre o mínimo existencial pessoal ou familiar, mas for quantitativamente baixo, cremos que não terá propriamente efeito confiscatório, pois este se liga ao aspecto quantitativo exacerbado da exigência tributária. Sua vedação constitucional vem, antes (ou mais apropriadamente, ao menos) da aplicação do princípio da capacidade contributiva, que como vimos, exige a preservação do mínimo vital, pois até esse limite *ainda* não há capacidade contributiva⁴⁹⁹.

Partindo das premissas que adotamos, verifica-se que o princípio do não-confisco, como se pode observar, é mais amplo que o do mínimo existencial. Enquanto este protege aqueles valores relativos à sobrevivência do indivíduo e de sua família, aquele, além de resguardar esse montante, principal e diretamente na hipótese de tributos quantitativamente excessivos, impede a tributação irrazoável da riqueza geral do indivíduo⁵⁰⁰.

A norma que veda a utilização de tributos com efeito de confisco, assim, além de impedir, de forma imediata, a tributação quantitativamente exacerbada dos índices referentes ao mínimo existencial, proíbe a tributação excessiva dos rendimentos ou patrimônio remanescentes – deduzidos os valores relativos ao mínimo existencial, portanto.

É nessa esteira a manifestação de NAVEIRA DE CASANOVA:

O mínimo não imponible resguarda uma quantidade mínima, essencial, *sine qua non*, para a reprodução satisfatória das condições de vida do indivíduo, do sujeito contribuinte pessoa física. Em compensação, o princípio da não-confiscatoriedade atende não apenas a essa quantidade mínima, mas a uma relação um tanto mais ampla, que compara em medida indeterminada a renda ou o patrimônio do sujeito contribuinte (que pode ser tanto pessoa física como jurídica,

⁴⁹⁹ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 138.

⁵⁰⁰ E aqui, reitera-se, a falta de razoabilidade pode ser tanto quantitativa como qualitativa, ou seja, também diante da ofensa a alguma norma constitucional ou legal relativa à instituição do tributo.

eis aqui outra possível diferença) com o montante desproporcionalmente alto da detração tributária⁵⁰¹.

Como última consideração, verificamos que enquanto o mínimo existencial se aplica ao indivíduo e à sua família, o princípio do não-confisco, como se deduz das lições do autor espanhol, é aplicável para as pessoas físicas e também para as pessoas jurídicas.

5.7 RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

O princípio da razoabilidade, ao lado do princípio da capacidade contributiva, está entre os que mais relações guardam com o princípio da vedação do efeito confiscatório dos tributos.

“Razoabilidade”, no vernáculo, refere-se à qualidade do que é razoável, sendo razoável, no sentido que aqui interessa, o que “(...) *não é excessivo; moderado, módico* (...)”⁵⁰². Liga-se, nessa acepção, à noção de justa medida, de moderação, de não exagero.

RAFAEL BIELSA leciona que o adjetivo “razoável” significa justo, conforme à razão, indicando, assim, o que é regular, mediano. Sob outro ângulo, significa racional, dotado de razão. E a razão, segundo menciona, é expressão de prudência, de sentido comum, de juízos de valor geralmente aceitos⁵⁰³.

FÁBIO DE OLIVEIRA, por sua vez, também fornece importante baliza para a compreensão do princípio em exame. O autor salienta que

O razoável é conforme a razão, racional. Apresenta moderação, lógica, aceitação, sensatez. A razão enseja conhecer e julgar. Expõe o bom senso, a justiça, o equilíbrio. Promove a explicação, isto é, a conexão entre um efeito e uma causa. É contraposto ao capricho, à arbitrariedade. Tem a ver com a prudência, com as virtudes morais, com o senso comum, com valores superiores propugnados em dada comunidade⁵⁰⁴.

⁵⁰¹ *El principio...*, p. 350. No original espanhol: “*El mínimo no imponible resguarda una cantidad mínima, esencial, sine qua non, para la reproducción satisfactoria de las condiciones de vida del individuo, del sujeto contribuyente persona física. En cambio, el principio de no confiscación atiende no sólo a esa cantidad mínima, sino a una relación un tanto más amplia, que compara en medida indeterminada la renta o el patrimonio del sujeto contribuyente (que puede ser tanto persona física como jurídica, he aquí otra posible diferencia) con el monto desproporcionadamente alto de la detacción tributaria.*”

⁵⁰² ANTONIO HOUAISS e MAURO DE SALLES VILLAR, *Dicionário...*, op. cit., p. 2389.

⁵⁰³ *Estudios de Derecho Público* t. I, p. 485-486.

⁵⁰⁴ *Por uma...*, op. cit., p. 101.

CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, referindo-se mais especificamente à razoabilidade da atuação administrativa, traz uma relevante noção sobre o princípio, que entendemos aplicável, igualmente, ao legislador:

Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício da discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades que presidiram a outorga de competência exercida⁵⁰⁵.

LUÍS ROBERTO BARROSO sintetiza o significado do princípio ao expressar: “*O princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça*”⁵⁰⁶.

E NAVEIRA DE CASANOVA, a seu turno, refere-se à razoabilidade como “interdição de arbitrariedade”, que “(...) funciona dentro de todas as ordens estatais, pois não se concebe em um Estado de Direito uma atuação dos Poderes Públicos que não se encontre justificada, arrazoada e medida”. Em seguida, esclarece: “*Implica, no âmbito legislativo, ou mais amplamente, no normativo, a adequação de meios a fins, o equilíbrio que necessariamente deve existir entre ambos (...)*”⁵⁰⁷.

Dessa pequena mostra pode-se verificar que, entre outros elementos inerentes à noção de razoabilidade, um dos que salta aos olhos é a relação de harmonia entre meios e fins, ou seja, de compatibilidade entre a medida adotada e o fim almejado. Nessa esteira, manifestam-se, também, exemplificativamente, PAULO BONAVIDES⁵⁰⁸, LUÍS VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA⁵⁰⁹, LUÍS ROBERTO BARROSO⁵¹⁰, MARIA SYLVIA

⁵⁰⁵ Curso..., *op. cit.*, p. 105.

⁵⁰⁶ Interpretação..., p. 224.

⁵⁰⁷ *El principio...*, *op. cit.*, p. 264 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) funciona dentro de todos los órdenes estatales, pues no se concibe en un Estado de Derecho una actuación de los Poderes Públicos que no se halle justificada, razonada y medida”. Do trecho seguinte se lê: “*Implica, en el ámbito legislativo, o más ampliamente, en el normativo, la adecuación de medios a fines, el equilibrio que necesariamente debe existir entre ambos, sin superponerse en todo con la idea de oportunidad, mérito o conveniencia de la medida adoptada, que cae dentro del ámbito de lo político*”.

⁵⁰⁸ O autor afirma que a proporcionalidade, que, a nosso ver, integra a noção de razoabilidade, caracteriza-se, em um sentido menos largo, pela relação de adequação entre meios e fins. Curso..., *op. cit.*, p. 393.

⁵⁰⁹ O Proporcional e o Razoável, *Revista dos Tribunais* n° 798, p. 30 e 45.

⁵¹⁰ Este autor vai além da proposta do exame entre meios e fins, inserindo os “motivos” e os “valores fundamentais da organização estatal”. Como esclarece o autor, “(...) são fatores invariavelmente presentes em toda ação relevante para a criação do direito: os motivos (circunstâncias de fato), os fins e os meios. Além disso, há de se tomar em conta, também, os valores fundamentais da organização estatal (...); em última análise, a justiça. A razoabilidade é, precisamente, a adequação de sentido que deve haver entre esses elementos” – Interpretação..., *op. cit.*, p. 226.

ZANELLA DI PIETRO⁵¹¹, CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO⁵¹² e FÁBIO DE OLIVEIRA⁵¹³.

Sob esse aspecto, o princípio da razoabilidade relaciona-se estreitamente com a noção do *substantive due process of law*, desenvolvida pelos norte-americanos, podendo-se dizer que é por meio da versão substantiva do devido processo legal que se afere a razoabilidade das leis e dos atos administrativos. CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO, nessa linha, assevera que “*Nessa visão limitadora do arbítrio legislativo, a cláusula do devido processo legal erige-se em escudo contra as normas jurídicas e as decisões administrativas irrazoáveis ou irracionais*”⁵¹⁴.

Como se observa, com efeito, do histórico da cláusula do *due process of law*, nos Estados Unidos da América, embora o princípio se tenha originado como garantia processual, destinada a manter a regularidade do processo, uma versão substancial do instituto foi sendo reconhecida com o passar dos anos⁵¹⁵. A garantia do *due process of law*, assim, que inicialmente era tida apenas como *procedural due process of law*, adquiriu também feição substantiva, pela qual o Judiciário passou a controlar o mérito das ações do Estado, para que fossem razoáveis, e, portanto, destituídas de arbitrariedade⁵¹⁶. Isso ocorreu em um contexto de crescente intervenção do Estado na esfera econômica, situação antes incomum, em virtude dos ideais liberais, pelos quais se apregoava que o livre exercício da atividade econômica, sem qualquer interferência estatal, traria não somente o desenvolvimento sadio do sistema capitalista como ainda se encarregaria de solucionar

⁵¹¹ **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**, p. 191.

⁵¹² **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**, p. 145. De acordo com o autor, “(...) a moderna teoria constitucional tende a exigir que as diferenciações normativas sejam razoáveis e racionais. Isto quer dizer que a norma classificatória não deve ser arbitrária, implausível ou caprichosa, devendo, ao revés, operar como meio idôneo, hábil e necessário ao atingimento de finalidades constitucionalmente válidas. Para tanto, há de existir uma indispensável relação de congruência entre a classificação em si e o fim a que ela se destina. Se tal relação de identidade entre meio e fim (...) não se fizer presente, de modo que a distinção resulte leviana e injustificada, padecerá ela do vício da arbitrariedade, consistente na falta de razoabilidade e de racionalidade” – *idem*.

⁵¹³ Segundo o autor, “(...) a norma da razoabilidade, conforme aqui se adota, assume também um conteúdo afinado à relação motivo-meio-fim, assim como à atribuição de sentido e ao modo de aplicação das outras normas” – **Por uma...**, *op. cit.*, p. 97. Em sentido contrário, v. g., HUMBERTO ÁVILA – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 110 e HELENILSON CUNHA PONTES – **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**, p. 88. Nos sistemas jurídicos em que a noção foi desenvolvida, entretanto, como nos Estados Unidos da América, há referências reiteradas à *means-end relationship*. Ver, nessa direção, CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO – **O devido...**, *op. cit.*, p. 145 e 159 e LUÍS ROBERTO BARROSO – **Interpretação...**, p. 227.

⁵¹⁴ **O devido...**, *op. cit.*, p. 146. No mesmo sentido, LUÍS ROBERTO BARROSO, **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 219.

⁵¹⁵ CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO, **O devido...**, *op. cit.*, p. 29-41.

⁵¹⁶ CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO – *idem* – esclarece que o devido processo legal, como garantia processual, era aplicável apenas ao processo penal, passando, posteriormente, à esfera do processo civil e também ao âmbito administrativo.

naturalmente quaisquer contradições advindas desse sistema. Como o liberalismo não conseguiu conter as desigualdades sociais e as contradições decorrentes desse modelo, o Estado teve de assumir uma postura mais ativa, de intervenção no âmbito econômico e social, em virtude dos clamores sociais, e, sobretudo, para que o próprio sistema capitalista pudesse continuar se desenvolvendo, conforme foi tratado no capítulo inicial deste trabalho. Ocorre que a edição de leis interventivas nas esferas social e econômica sofreu forte resistência, passando os tribunais norte-americanos a impugnar as normas cujo conteúdo restringisse direitos econômicos dos particulares. É justamente nesse contexto que se dá início à utilização da cláusula do *due process of law* como garantia material de não-arbitrariedade dos atos administrativos ou das leis⁵¹⁷. Os excessos do liberalismo econômico, entretanto, não tardaram a ser barrados, já que, a partir de 1930, com o *New Deal* adotado pelo Presidente FRANKLIN ROOSEVELT, e com a consagração do intervencionismo estatal, a Corte Suprema dos EUA modificou o seu posicionamento, deixando de aplicar o *substantive due process of law* para proteger os direitos econômicos dos particulares, em virtude do iminente fracasso do capitalismo, caso não fossem adotadas ações positivas nos âmbitos econômico e social⁵¹⁸. O devido processo legal substantivo, contudo, não deixou de existir e ser aplicado pela Suprema Corte, agora, contudo, no que diz respeito aos direitos não econômicos, relativos a liberdades individuais. Passou-se a reconhecer que a falta de razoabilidade, ou a arbitrariedade, administrativa ou legislativa,

⁵¹⁷ Nesse sentido, CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO, **O devido...**, *op. cit.*, p. 43-49. O autor, em passagem esclarecedora, diz que “*Foi com base nessa compreensão estrutural dos valores da liberdade e da riqueza, que encarnam o liberalismo econômico e que foram sacralizados pelo sistema constitucional norte-americano, que o Tribunal Maior dos Estados Unidos passou a vislumbrar na cláusula due process of law a fórmula feita ‘sob medida’ para patrocinar a expansão da judicial review, a ponto de controlar a ‘razoabilidade’ e a ‘racionalidade’ das leis e dos atos de governo em geral*”. Em outro trecho, marcado pela clareza com que caracteriza esse período, o autor sinala que “*Estimulada pela fluidez redacional da cláusula due process of law e reverente aos princípios liberais e ao preconceito ‘anti-arbítrio’ que subjazem a idéia de contrato social (social compact), formador da federação americana, a justiça estadunidense não teve cerimônia em passar em revista a legislação econômico-social editada em profusão a partir da segunda década do século XX, resultando do conjunto de suas decisões o axioma de que uma lei não pode ser considerada uma law of the land, ou consentânea com o due process of law, quando incorrer na falta de ‘razoabilidade’ ou de ‘racionalidade’, ou seja, em suma, quando for arbitrária*” – *ibidem*, p. 47-49.

⁵¹⁸ É o que, em síntese, diz CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO – *ibidem*, p. 56-57 – quando afirma que a doutrina *Lochner* – decorrente do caso *Lochner v. New York*, que “*(...) simboliza a tendência da restrição judicial no princípio do século XX contra a legislação de ordem econômica constrangedora da liberdade de iniciativa*” – perdeu seu prestígio a partir da “*(...) década de 1930, do século passado, quando a política da New Deal, preconizada pelo Presidente Roosevelt e inspirada no ‘neo-capitalismo’, de cunho intervencionista, idealizado por Lord Keynes, fez sepultar os exageros do liberalismo organicista, consagrando de vez o dirigismo estatal e o Estado ‘assistencialista’ (Welfare State), como imperativo da justiça social e como política salvadora da própria economia de mercado nas sociedades de massas caracterizadas pela perenização dos conflitos e das confrontações ideológicas*” (*sic*). LUÍS ROBERTO BARROSO – **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 221-222 – esclarece que, com a edição, pelo Presidente ROOSEVELT, de vasta legislação das áreas econômica e social, a Suprema Corte foi pressionada a mudar a sua orientação, deixando de examinar o mérito das leis econômicas.

dos atos do Poder Público, deveria ser afastada quando violasse direitos individuais dos cidadãos, como o direito à privacidade, à liberdade de expressão, à participação política, entre outros⁵¹⁹.

Essa pequena digressão evidencia a utilidade da construção norte-americana do princípio do devido processo legal substantivo para o fim de coibir o arbítrio dos atos do Poder Público, garantindo, dessa forma, a razoabilidade de sua atuação. Como leciona CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO, nesse aspecto,

Sob o influxo da interpretação construtiva (...) da *substantive due process of law*, essa garantia acabou por transformar-se num amálgama entre o princípio da ‘legalidade’ (*rule of law*) e o da ‘razoabilidade’ (*rule of reasonableness*) para o controle da validade dos atos normativos e da generalidade das decisões estatais⁵²⁰.

Outros elementos que se retiram do princípio da razoabilidade, colhidos das lições colacionadas no início deste item, dizem respeito às noções de senso comum, valores comumente aceitos em uma certa comunidade e aceitabilidade do ponto de vista racional, bem como virtudes morais e valores superiores de uma dada comunidade. Razoável, assim, é aquela ação que obedece também a esses critérios, isto é, que seja justificável do ponto de vista racional e aceito socialmente, além de compatível com os valores mais elevados de uma certa comunidade.

Segundo LUIZ FELIPE S. DIFINI, nessa linha de entendimento, incluem-se na noção de razoabilidade as idéias de valoração moral, sustentabilidade à luz da argumentação prática racional e solução socialmente aceitável, pelo consenso ou, pelo menos, por significativa parcela da sociedade⁵²¹.

O princípio da razoabilidade, que até o momento vimos tratando, é muitas vezes referido como “princípio da proporcionalidade”. Nessa esteira de entendimento, considerando os princípios em análise como sinônimos, SUZANA DE TOLEDO BARROS entende que “O princípio da proporcionalidade (...), como uma construção

⁵¹⁹ Nesse sentido, CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO – **O devido...**, *op. cit.*, p. 59-61 e LUÍS ROBERTO BARROSO – **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 222. Dessa fase, de reconhecimento da cláusula do devido processo legal a direitos individuais, são emblemáticos os casos *Griswold v. Connecticut*, e *Roe v. Wade*, nos quais foi reconhecida a inconstitucionalidade de leis que ofendiam o direito à privacidade – LUÍS ROBERTO BARROSO, *ibidem*, p. 223, e CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO – **O devido...**, *op. cit.*, p. 61-64. Sobre a passagem do reconhecimento da cláusula do devido processo legal do campo econômico para a esfera dos direitos fundamentais, consultar, em sentido semelhante ao aqui esposado, RUITEMBERG NUNES PEREIRA, **O Princípio do Devido Processo Legal Substantivo**, p. 485-487.

⁵²⁰ *Ibidem*, p. 64-65.

⁵²¹ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 104.

*dogmática dos alemães, corresponde a nada mais do que o princípio da razoabilidade dos norte-americanos (...)*⁵²².

Parte da doutrina, entretanto, refuta a aproximação entre os princípios. A título de exemplo, LUÍS VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA entende que “proporcionalidade” e “razoabilidade” guardam diferenças não só de origem, como também de estrutura. Assim, enquanto esta teria surgido com a Magna Carta de 1215, ou até com a noção de irrazoabilidade proveniente da decisão *Wednesbury*, de 1948, aquela se teria desenvolvido pela construção jurisprudencial do Tribunal Constitucional alemão⁵²³. De outra parte, a proporcionalidade não constituiria uma “(...) *simples pauta que, vagamente, sugere que os atos estatais devem ser razoáveis, nem uma simples análise da relação meio-fim*”, mas teria estrutura racionalmente definida, com os subprincípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito⁵²⁴. Na mesma linha, WILSON STEINMETZ acredita que, enquanto o princípio da razoabilidade não possui critérios precisos para sua operação, o princípio da proporcionalidade pode ser concretizado a partir dos cânones da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito⁵²⁵. Também HUMBERTO ÁVILA defende que se está diante de dois princípios distintos, embora pense que a divergência está em que a razoabilidade não pressupõe a relação *meio-fim*, ao passo que a proporcionalidade conta com essa relação⁵²⁶.

A despeito das peculiaridades do pensamento desses autores, é inegável, de qualquer forma, que cada um dos princípios em análise apresenta particularidades, pois, enquanto a razoabilidade foi desenvolvida nos Estados Unidos, a proporcionalidade teve sua origem na Alemanha, nação em que foi dividida, pioneira e expressamente, em subprincípios ou elementos, pela doutrina e jurisprudência do Tribunal Constitucional desse país⁵²⁷.

RICARDO AZIZ CRETTON, nesse sentido, bem sintetiza as peculiaridades dos princípios em comento, ao afirmar:

⁵²² **O princípio da proporcionalidade**, p. 57.

⁵²³ RUISTEMBERG NUNES PEREIRA, com entendimento distinto do adotado pela doutrina em geral, sustenta que a verdadeira origem do princípio do devido processo legal – cujo aspecto substantivo fundamenta a noção de razoabilidade – ocorreu no século XI, no Direito alemão medieval – **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 477.

⁵²⁴ O Proporcional..., *op. cit.*, p. 30.

⁵²⁵ **Colisão de direitos fundamentais**, p. 187-188.

⁵²⁶ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 110-111.

⁵²⁷ É o que sustenta FÁBIO DE OLIVEIRA, **Por uma...**, *op. cit.*, p. 95. Mesmo SUZANA DE TOLEDO BARROS, que trata os princípios em exame como sinônimos, reconhece a diferença de origem entre ambos – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 57.

(...) poderíamos ver, historicamente, na **razoabilidade**, um princípio de características hermenêuticas, convergindo ultimamente para a ponderação de outros princípios. E, na **proporcionalidade**, um princípio de vocação objetiva, material, substancial, precipuamente destinado (...) ao balanceamento de valores (e de outros princípios decorrentes), como os de justiça, segurança, igualdade, liberdade, propriedade e outros⁵²⁸.

Ambos os princípios, entretanto, surgem como limitação ao poder do Estado, relacionados intimamente com a proteção dos direitos fundamentais⁵²⁹. De outra parte, ambos são compatíveis com a noção de equilíbrio, de justa medida⁵³⁰. Há, ainda, outros motivos pelos quais nos parece existir uma estreita relação entre as noções de razoabilidade e de proporcionalidade. Segundo LUÍS ROBERTO BARROSO, o princípio da proporcionalidade, “(...) *em linhas gerais mantém uma relação de fungibilidade com o princípio da razoabilidade*”⁵³¹. Mais precisas, ainda, a nosso ver, são as lições de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, para quem “(...) *o princípio da proporcionalidade não é senão faceta do princípio da razoabilidade*”⁵³². MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, igualmente, sustenta que a proporcionalidade constitui um dos aspectos constantes da razoabilidade. Isso porque, segundo a autora, “(...) *o princípio da razoabilidade, entre outras coisas, exige **proporcionalidade** entre os meios de que se utiliza a Administração e os fins que ela tem que alcançar*”⁵³³. Como nota FÁBIO DE OLIVEIRA, ainda, em sentido convergente, a razoabilidade engloba o significado de proporcionalidade, o que é confirmado pela acepção vernacular dos termos, pois “razão”, da qual deriva a razoabilidade, abrange “proporção”, da qual decorre a proporcionalidade⁵³⁴.

Pelos motivos recém expostos, verificamos que os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade estão intimamente relacionados, estando aquele contido neste.

De outra parte, como sugere FÁBIO DE OLIVEIRA, não é possível afirmar que no exame da razoabilidade estejam ausentes os elementos da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, típicos da noção de proporcionalidade, sendo que os

⁵²⁸ **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário**, p. 75.

⁵²⁹ É o que informa FÁBIO DE OLIVEIRA, em recente trabalho sobre o princípio da razoabilidade – **Por uma...**, *op. cit.*, p. 95.

⁵³⁰ Nesse sentido, CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO anota: “(...) *quer se fale de proporcionalidade, ou de razoabilidade, certo é que tais princípios decorrem do imperativo de que os atos intersubjetivos, no campo público ou privado, se coadunem com a noção de um direito justo ou da justa medida no regramento das relações intersubjetivas ou no arbitramento das situações em conflito*” (sic) – **O devido...**, *op. cit.*, p. 214.

⁵³¹ **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 224.

⁵³² **Curso...**, *op. cit.*, p. 107.

⁵³³ **Direito Administrativo**, p. 81.

⁵³⁴ **Por uma...**, *op. cit.*, p. 97.

subprincípios expressamente previstos na originária construção alemã podem ser implicitamente vislumbrados nas decisões estadunidenses⁵³⁵.

Assim é que o exame da razoabilidade da atuação estatal conta com os testes relativos à adequação, à necessidade e à proporcionalidade em sentido estrito. Um dos requisitos para que a medida estatal seja razoável impõe que o ato administrativo ou legislativo seja adequado para a obtenção do fim pretendido. Em outros termos, a medida deve ser apta à obtenção do fim. A medida, ainda, deve atender ao critério da necessidade (exigibilidade). Isso significa que o meio adotado deve ser o menos gravoso, em relação aos direitos fundamentais, para a obtenção do fim. Por derradeiro, o ato estatal deve ser proporcional em sentido estrito, ou seja, a adoção da medida não pode trazer maior prejuízo do que benefício. Trata-se da ponderação custo-benefício com a adoção da medida⁵³⁶.

Costuma-se também relacionar a razoabilidade com o princípio da proibição do excesso, pelo qual, segundo HUMBERTO ÁVILA, proíbe-se “(...) a restrição excessiva de qualquer direito fundamental”⁵³⁷.

A partir dessa noção, percebe-se que a razoabilidade afasta qualquer restrição exagerada aos direitos fundamentais, que lhe retirem um mínimo de eficácia.

No Brasil, a despeito da sua inserção no artigo 44 do projeto original da Constituição de 1988, o princípio da razoabilidade não constou expressamente da redação aprovada da Constituição de 1988 (artigo 37). Encontra-se, no entanto, implícito no texto constitucional, podendo ser extraído da cláusula do devido processo legal, na sua versão substantiva – maior influência norte-americana – e da própria noção de Estado Direito – maior influência alemã⁵³⁸.

⁵³⁵ *Ibidem*, p. 96.

⁵³⁶ Para um exame mais detalhado dos três elementos da razoabilidade, verificar CANOTILHO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 269-270, LUÍS ROBERTO BARROSO, **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 226-229, FÁBIO DE OLIVEIRA, **Por uma...**, *op. cit.*, p. 106-118; e HUMBERTO ÁVILA, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 116-125, embora este último autor entenda que os três critérios se refiram exclusivamente ao exame da proporcionalidade.

⁵³⁷ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 97. CANOTILHO, por sua vez, assim trata da proibição do excesso: “Proibir o excesso não é só proibir o arbítrio; é impor, positivamente, a exigibilidade, adequação e proporcionalidade dos actos dos poderes públicos em relação aos fins que eles prosseguem. Trata-se, pois, de um princípio jurídico-material de ‘justa medida’ (Larenz)” (sic) – **Direito...**, *op. cit.*, p. 1165.

⁵³⁸ LUÍS ROBERTO BARROSO, **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 237. Especificamente sobre o fundamento do princípio da razoabilidade na cláusula do devido processo legal, vide CARLOS ROBERTO S. CASTRO – **O devido...**, *op. cit.*, p. 409-410.

Também em nosso país, portanto, cabe ao Judiciário controlar a razoabilidade das leis e dos atos administrativos, de modo que se evite a arbitrariedade dos atos do Poder Público em detrimento de direitos individuais⁵³⁹.

A jurisprudência pátria, aliás, muito se tem utilizado do princípio da razoabilidade, e, embora geralmente trate razoabilidade e proporcionalidade como sinônimos, utiliza a expressão “princípio da razoabilidade”⁵⁴⁰.

Pois bem, após essa longa, porém necessária, digressão, é possível verificar as relações do princípio da razoabilidade com o princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco.

Como examinamos anteriormente, a expressão “efeito de confisco” é indeterminada. O princípio do não-confisco, dessa forma, demanda concretização, que pode ser levada a cabo a partir do exame da noção de razoabilidade. O princípio da razoabilidade, assim, atuará de modo a dar conteúdo ao princípio objeto de nosso estudo.

A função de concretização ou densificação do conteúdo de conceitos com expressões ou termos indeterminados, aliás, constitui um dos importantes papéis exercidos pelo princípio da razoabilidade, como se vislumbra da abalizada lição de FÁBIO DE OLIVEIRA, a seguir transcrita:

Os direitos fundamentais, por excelência, caracterizam conceitos indeterminados (...). Os princípios, mas também as regras, na dependência da hipótese, mostram-se figuras de forma fluida. **O princípio da razoabilidade visa, nessa seara, a reduzir as indeterminações destes conceitos, isto é, planeja densificar estas normas.**

(...)

O princípio da razoabilidade atua na estipulação da zona de certeza negativa e da zona de certeza positiva. Na primeira, há um impedimento de adotar o conceito. Na segunda, há uma obrigação. Portanto, no âmbito estatal, o princípio limita a ação do Poder Público pela certeza negativa e condiciona a conduta do Estado pela certeza positiva. Isto é: **a demarcação destas zonas de certeza acontece por um ato de valoração propugnado pela norma da razoabilidade** (grifamos)⁵⁴¹.

Em semelhante linha de entendimento, LUIZ FELIPE S. DIFINI propõe:

⁵³⁹ Como esclarece LUÍS ROBERTO BARROSO, embora o princípio da razoabilidade tenha sido utilizado tradicionalmente para evitar a arbitrariedade dos atos do Poder Executivo, ele também é instrumento de controle dos atos legislativos, embora nesse campo tenha suscitado maior controvérsia em virtude do princípio da separação dos poderes, mais adequadamente denominado “tripartição de funções”, pelo qual o juiz não poderia substituir a função do administrador ou do legislador. De fato, trata-se de uma competência excepcional, como alerta o autor, devendo-se exercê-la com “(...) prudência e parcimônia”. Não obstante, “(...) quando se trate de preservar a vontade do povo, isto é, do constituinte originário, contra os excessos de maiorias legislativas eventuais, não deve o juiz hesitar. O controle de constitucionalidade se exerce, precisamente, para assegurar a preservação dos valores permanentes sobre os ímpetus circunstanciais” – **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 231-232.

⁵⁴⁰ É o que informa FÁBIO DE OLIVEIRA, **Por uma...**, *op. cit.*, p. 98. Para maiores detalhes sobre a utilização do princípio no âmbito do STF e do STJ, vide FÁBIO DE OLIVEIRA – *ibidem*, p. 218-241.

⁵⁴¹ *Ibidem*, p. 169 e 171.

No caso do “efeito de confisco”, trata-se de conceito que demanda concreção. Esta se fará com o auxílio do princípio da razoabilidade (...), especialmente no seu conteúdo de proibição de arbitrariedade, exigência de moralidade e equidade, justificabilidade à luz de argumentação prática racional e aceitação pela comunidade. Estes elementos auxiliarão a concreção, na sua aplicação jurisprudencial e doutrinária, do conceito indeterminado “efeito de confisco”⁵⁴².

Um dos campos de incidência do princípio da razoabilidade, nesse sentido, reside justamente no campo tributário, em que o excesso de imposição pode caracterizar a falta de razoabilidade do Poder Público no exercício da competência tributária.

A utilização da noção de razoabilidade como forma de concretizar o princípio do não-confisco, pelos conceitos que examinamos, implica, além da realização dos testes de adequação, necessidade (ou exigibilidade) e proporcionalidade em sentido estrito, do tributo considerado em relação aos fins perseguidos, o exame genérico da moderação, do equilíbrio e da justa medida de um determinado tributo ou do conjunto de carga tributária, ínsito a um juízo de proporcionalidade entre meios e fins; implica, ainda, a verificação da aceitabilidade racional da exação pela comunidade e a compatibilidade com os valores superiores do ordenamento. Inerente, ainda, à noção de razoabilidade, verifica-se a proibição do excesso, que, no caso, por impedir a restrição demasiada do direito fundamental de propriedade e do princípio que veda o efeito de confisco, atua no sentido de refrear a tributação exagerada.

Buscando aplicar as principais noções relativas à razoabilidade ao objeto de nosso estudo, pode-se dizer que – do ponto de vista mais restrito do princípio, que se confunde com a noção de proporcionalidade – a instituição ou a majoração do tributo deve ser adequada, necessária, e proporcional em sentido estrito, tudo considerado em relação ao fim pretendido, que pode ser simplesmente a arrecadação ou a concretização de um fim extrafiscal qualquer, por exemplo.

Desse modo, o tributo deve ser adequado à realização do fim, ou seja, apto para a consecução do fim pretendido. Inquestionavelmente, a instituição ou a majoração de tributos é um meio apto para a arrecadação, servindo também, não raras vezes, como instrumento apto para a realização de finalidades extrafiscais.

O tributo deve, ainda, ser necessário, revelando-se o meio menos gravoso para a obtenção da finalidade almejada. Aqui é possível indagar se a melhor alternativa não seria a redução de despesas, por exemplo, ou mesmo a adoção de meios alternativos menos gravosos quando o objetivo é a extrafiscalidade⁵⁴³.

⁵⁴² **Proibição...**, *op. cit.*, p. 107.

⁵⁴³ Tratando da hipótese da redução de gastos, ESTEVÃO HORVATH, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 63.

Além desses elementos, o tributo deve ser proporcional em sentido estrito. Em outros termos, o prejuízo observado pela instituição ou majoração do tributo deve ser inferior ao benefício obtido com esse ato estatal. Este último exame evidencia-se de forma bastante clara no caso em que a competência tributária extrafiscal, justificada pela cláusula do Estado Social, colide com o direito de propriedade, como instituição, objetivamente considerado. Diante desse conflito, torna-se necessário averiguar se o estabelecimento da medida extrafiscal não termina por restringir demasiadamente o direito de propriedade, na acepção acima exposta.

Retomando, assim, as relações entre o princípio da proporcionalidade e a noção de princípio formulada por ALEXY, verifica-se que o princípio do Estado Tributário, que legitima a tributação em nosso Estado contemporâneo, será realizável de acordo com as circunstâncias fáticas e jurídicas⁵⁴⁴. Do ponto de vista fático, o tributo instituído ou majorado com fulcro no retro citado princípio deverá ser adequado e necessário, ou seja, a medida da realização do princípio mencionado será equivalente à adequação e à necessidade do tributo em relação à obtenção do fim almejado. Do ponto de vista jurídico, a realização do princípio do Estado Tributário, pela criação ou majoração de um tributo, deverá ser proporcional em sentido estrito, ou seja, em cotejo com os demais princípios incidentes no caso, como em especial o do não-confisco, não poderá atingir ou restringir esse princípio demasiadamente, sob pena de ser desproporcional e, portanto, inconstitucional, justamente por feri-lo.

A noção de razoabilidade implica, ainda, um exame mais genérico da legitimidade da tributação, que além da moderação, da justa medida, do equilíbrio e da congruência com as finalidades pretendidas pela instituição de tributos, deve obedecer ao critério da aceitabilidade social, a partir de critérios racionais – BANDEIRA DE MELLO – e a compatibilidade com os valores superiores do ordenamento. Outrossim, vale reforçar que pela própria noção de proibição do excesso, ínsita ao exame da razoabilidade, não se pode restringir de forma demasiada nenhum direito fundamental – ÁVILA. Com efeito, no último exemplo citado, a tributação extrafiscal não poderia chegar à desmedida de poder destruir o direito de propriedade, individualmente considerado⁵⁴⁵.

⁵⁴⁴ Sobre a relação entre as máximas da proporcionalidade e o caráter de princípios como mandatos de otimização, vide ALEXY, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 111-113.

⁵⁴⁵ Em sentido similar ao que aqui defendemos, MARCELO SALDANHA ROHENKOHL, em livro recentemente publicado, assevera, quanto aos tributos extrafiscais: “*Não obstante tal necessária ponderação, afirmamos que a tributação extrafiscal, ainda que diante de relevante justificação constitucional, terá sempre um limite correspondente ao núcleo essencial dos direitos de propriedade e*

A aferição da falta de razoabilidade do tributo ou do conjunto da carga tributária, contudo, apenas poderá ser feita de modo completo e seguro no caso concreto, como, aliás, sustenta grande parte da doutrina.

É o que pensa, exemplificativamente, REGINA HELENA COSTA, ao propor:

(...) o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva, relativa ou subjetiva visada.

Nem sempre é fácil, contudo, aquilatar até que ponto um tributo não é confiscatório e a partir de quando passa a sê-lo. Certo é que **a resposta variará conforme o caso concreto e deverá apoiar-se na equidade e na razoabilidade** (grifamos)⁵⁴⁶.

ESTEVÃO HORVATH, na mesma linha, afirma:

(...) somente se poderá saber se o importe tributário é ou não razoável analisando-se cada caso concreto e levando-se em conta, consoante adverte GUSTAVO NAVEIRA, as condições de tempo e lugar e os fins econômicos e sociais de cada imposto⁵⁴⁷.

O escólio sempre confiável de NAVEIRA DE CASANOVA, por seu turno, indica, da mesma forma, que o conceito de razoabilidade se deve determinar em cada caso concreto, em conformidade com as condições temporais e espaciais, e com as finalidades econômico-sociais de cada imposto⁵⁴⁸.

FABIO B.GOLDSCHMIDT, por sua vez, leciona:

A experiência (...) seguramente auxiliará o intérprete na formação de juízo sobre se determinada incidência tributária (...) acarreta, em suma, efeito de confisco. Isso porque a própria noção de “razoabilidade” – indissociável da análise do efeito de confisco – deriva da experiência, da comparação da hipótese em exame com outras já vivenciadas pelo intérprete (ou pela sociedade de um modo geral), que lhe permitem formar o padrão de normalidade. Além da experiência, a própria lógica e o exame dos demais princípios e regras do ordenamento (...) permitem que conceitos indeterminados tenham suas leituras mais e mais objetivadas⁵⁴⁹.

A jurisprudência brasileira tem examinado a questão da razoabilidade da instituição ou majoração de tributos. No clássico caso do imposto de licença sobre as cabinas de banho da cidade de Santos-SP, os recorrentes alegaram a excessividade e a desproporcionalidade da majoração da alíquota do citado imposto, que estava a impedir a liberdade de profissão dos “cabineiros” contribuintes. Não obstante, a 2ª Turma do STF

liberdade, sendo que jamais poderá aniquilá-los, sob pena de adquirir caráter eminentemente sancionatório” – O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito, p. 125

⁵⁴⁶ **Princípio...**, *op. cit.*, p. 79.

⁵⁴⁷ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 61.

⁵⁴⁸ **El principio...**, *op. cit.*, p. 106. São as palavras do autor: “*El concepto de razonabilidad de la imposición, en tanto peso de la carga tributaria, se debe establecer en cada caso concreto, dictado por las condiciones de tiempo y de lugar, y de los fines económicos sociales de cada impuesto*”.

⁵⁴⁹ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 121-122.

decidiu negar provimento ao Recurso Extraordinário nº 18.331, porque o imposto, segundo entendeu, apesar de imodesto, era exigível, em virtude dos contratos onerosos firmados pelo contribuinte. O julgado teve por fundamento o fato de que o imposto não aniquilava a liberdade de profissão. Da ementa constou, *in verbis*:

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do ‘*détournement de pouvoir*’. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode se acender não somente considerando a letra, o texto, como, também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado (*sic*)⁵⁵⁰.

Pode-se ainda mencionar o julgamento do Plenário do STF que considerou inconstitucional uma lei do Estado do Rio de Janeiro que elevava os valores da taxa judiciária a quantias exorbitantes, que certamente impediriam o acesso ao Judiciário de grande parte da população⁵⁵¹.

Nesses dois exemplos, verifica-se claramente que a noção de razoabilidade foi utilizada como parâmetro para o julgamento, tendo em vista que foram consideradas as idéias de equilíbrio, moderação, justa medida do tributo e, outrossim, a proibição ao excesso de restrição a um determinado direito fundamental – e, portanto, do efeito de confisco – como a liberdade de profissão, no primeiro caso, e o acesso à justiça, no segundo.

⁵⁵⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 18.331, Rel. Min. OROZIMBO NONATO, Brasília, 21 set. 1951 – DJ 08 nov. 1951, p. 10865 – Disponível em: [http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp]. Acesso em 20/1/2008.

⁵⁵¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Rep. nº 1.077/RJ, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Brasília, 28 mar. 1984 – DJ 28 set. 1984, p. 15955 – Disponível em: [http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=1077.NUME.+E+\$Rp\$.SCLA.&b ase=baseAcordaos]. Acesso em 20/1/2008.

6 APLICABILIDADE E LIMITES

6.1 INTRODUÇÃO

O princípio do não-confisco aplica-se a todos os tributos, conforme se infere da disposição do artigo 150, IV, da Constituição. Por ocasião do XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário, do Centro de Extensão Universitária, aliás, chegou-se a essa mesma conclusão⁵⁵².

Passamos, assim, a examinar, ainda que sucintamente, de que modo ocorre a aplicação do princípio em comento, atentando para as particularidades de cada espécie tributária. No tocante à classificação das espécies tributárias, adotamos a divisão tripartite dos tributos, advogada por autores como PAULO DE BARROS CARVALHO e ROQUE CARRAZZA, pela qual os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. As contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, por sua vez, não constituem espécies tributárias independentes, mas assumem a feição de imposto ou taxa, no primeiro caso, e de imposto, taxa, ou contribuição de melhoria, no segundo⁵⁵³. Ainda que não constituam espécies autônomas, entretanto, exibem peculiaridades que merecem tratamento em separado dos demais tributos, de modo a tornar mais didática nossa exposição.

6.2 IMPOSTOS

Os impostos são tributos cuja hipótese de incidência não se vincula a uma atividade estatal⁵⁵⁴.

Para a análise do efeito de confisco, selecionaremos alguns impostos.

Embora o princípio objeto de nosso estudo seja aplicável a todos os impostos, é mais fácil visualizar a ocorrência do efeito de confisco naqueles que gravam o patrimônio e

⁵⁵² IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Tributação na Internet**, p. 421.

⁵⁵³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 33 e 44 e ROQUE CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 558 e 620-621.

⁵⁵⁴ É o que leciona GERALDO ATALIBA: “*Define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste na conceituação legal de um fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte*” – **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 137.

a renda. RICARDO LOBO TORRES, nesse sentido, advoga que “*Os impostos sobre o patrimônio e a renda têm especial aptidão para sufocar a propriedade, se não controlados (...)*”⁵⁵⁵.

Não obstante o efeito de confisco possa se verificar tanto nas hipóteses de impostos sobre o patrimônio quanto nos impostos sobre a renda, enquanto o imposto de 20% sobre a renda não é confiscatório, a aplicação dessa mesma alíquota a um imposto sobre o patrimônio imobiliário teria o condão de “confiscar” o bem no prazo de 5 anos⁵⁵⁶.

Isso se deve a que o imposto de renda incide sobre parte da riqueza produzida – propriedade dinâmica, portanto –, ao passo que um imposto sobre o patrimônio recai sobre o bem constituinte desse patrimônio, que, via de regra, mantém-se estático⁵⁵⁷.

Nos impostos sobre o patrimônio, apesar de ser o patrimônio, em si considerado, submetido à tributação, e não apenas os rendimentos dele provenientes, a quantificação dos tributos sobre ele incidentes não pode desprezar esses rendimentos, quando a sua obtenção é possível. Dessa forma, mantém-se a integridade do direito de propriedade individual, sem deixar de atender à função social da propriedade e à redução das desigualdades sociais⁵⁵⁸.

Observe-se, nesse contexto, que, como bem anota HUGO DE BRITO MACHADO, “*Um dos objetivos mais importantes do imposto sobre o patrimônio deve ser o de desestimular a existência de patrimônios improdutivos*”⁵⁵⁹.

Tomando por base os rendimentos que podem ser produzidos pelo patrimônio, HUGO DE BRITO MACHADO leciona:

⁵⁵⁵ Direitos..., *op. cit.*, p. 172. Na mesma linha, MARILENE TALARICO M. RODRIGUES entende que o “*O confisco como privação do patrimônio é figura que existe tipicamente nos impostos pessoais que atingem a propriedade e a renda*” – Direitos..., *op. cit.*, p. 330. AIRES BARRETO, por sua vez, chega a defender que, entre os impostos, salvo algumas exceções, apenas os incidentes sobre o patrimônio e a renda podem ter efeito de confisco. Como exceções, o autor indica: “*b.1) se o preço não puder ser contido na base de cálculo; ou, b.2) se for uma grandeza qualquer, só apurável (determinável, encontrável) após a apuração do preço, como é o caso, por exemplo, da receita bruta*” – Vedação..., *op. cit.*, p. 102.

⁵⁵⁶ Trata da última hipótese, quanto ao IPTU, ESTEVÃO HORVATH – **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 124.

⁵⁵⁷ Trata dessa diferença JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO – Capacidade Contributiva, in IVES GANDRA DA S. MARTINS, **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 160 – no que diz respeito ao IR e ao IPTU.

⁵⁵⁸ Nesse sentido, vide LUIZ FELIPE S. DIFINI – **Proibição...**, *op. cit.*, p. 155-156. A súmula nº 539 do STF, por sua vez, aproxima-se desse posicionamento, ao expressar: “*É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro*”. Quanto ao entendimento de que o efeito de confisco pode ser aferido no que se refere à renda resultante do patrimônio, vale citar a justificativa de CÍNTIA ESTEFANIA FERNANDES para tanto, consistente em que “*(...) a renda faz parte do progresso e crescimento do indivíduo*” – Princípio..., *op. cit.*, p. 24.

⁵⁵⁹ **Os Princípios...**, *op. cit.*, p. 111.

Poder-se-ia considerar confiscatório aquele imposto (...) para cujo pagamento a renda produzida pelo patrimônio tributado não é suficiente, vendo-se o contribuinte obrigado a desfazer-se de parte de seu patrimônio para poder pagar o imposto.

(...)

(...) poder-se-á considerar confiscatório o imposto, sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio⁵⁶⁰.

ESTEVIÃO HORVATH, embora não mencione expressamente os rendimentos do patrimônio como critério para a aferição da confiscatoriedade do imposto, compartilha da lição de HUGO DE BRITO MACHADO, acima colacionada⁵⁶¹.

Conclui-se que, para esses autores, caso o Estado tome para si, a título de imposto, parcela superior à integralidade do rendimento que se possa esperar seja produzido pelo imóvel, ter-se-á efeito de confisco.

AIRES BARRETO, por seu turno, vê a questão da seguinte forma: o imposto será confiscatório se o Estado retirar do produtor da renda ou do titular do patrimônio quantia superior à que ficará com este, já deduzidos os valores relativos à preservação do mínimo necessário para manter o capital e produzir outros capitais⁵⁶². E isso se justificaria na medida em que o Estado não oferece à sociedade nem metade das suas necessidades. Desse posicionamento extrai-se que o efeito de confisco estaria configurado *antes* que se atingisse a totalidade dos rendimentos decorrentes do patrimônio, mais precisamente quando o imposto ultrapassasse a metade desses rendimentos. Assim, como diz o autor, considerando que os imóveis rendem de 5% a 10% ao ano, as alíquotas máximas ficariam em 2,5% e 5% ao ano, respectivamente⁵⁶³.

A CSJN argentina consolidou jurisprudência no sentido de que o imposto imobiliário daquele país não poderia ultrapassar 33% do “*produto normal da exploração eficiente do imóvel gravado*”, ou seja, não poderia ser superior a 33% dos rendimentos potenciais obtidos com a correta e adequada exploração do imóvel⁵⁶⁴.

⁵⁶⁰ Capacidade Contributiva, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Coord.), **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 135.

⁵⁶¹ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 124-126.

⁵⁶² Vedação..., *op. cit.*, p. 102-103. Em sentido semelhante, SAMPAIO DÓRIA diz que “*Quando o Estado toma de um indivíduo ou de uma classe além do que lhes dá em troca, verifica-se exatamente o desvirtuamento do imposto em confisco, por ultrapassada a tênue linha divisória entre as desapropriações, a serem justa e equivalentemente indenizadas, e a cobrança de impostos, que não implica em idêntica contraprestação econômica*” (sic) – **Direito...**, *op. cit.*, p. 195. PAULO CÉSAR BARRIA DE CASTILHO acata esse entendimento – **Confisco...**, *op. cit.*, p. 109-111.

⁵⁶³ AIRES BARRETO, Vedação..., *op. cit.*, p. 103.

⁵⁶⁴ CSJN - *Compañía Santafecina de Inmuebles y Construcciones c/ Provincia de Córdoba*, 1948, Tomo 211, p. 1781. Disponível em: - [<http://www.csjn.gov.ar/juris/jsp/sumarios.do?usecase=goConsultaJurisprudencia&internet=Y>]. Acesso em 20/1/2008 (tradução nossa). No original espanhol: “(*...*) *producto normal de la eficiente explotación del inmueble gravado*”.

LUIZ FELIPE DIFINI, tomando por base a jurisprudência da Corte Suprema argentina acima indicada, sustenta que o ITR e o IPTU não podem ultrapassar 33% dos rendimentos potenciais dos imóveis rurais e urbanos, respectivamente, considerando que tais rendimentos, embora dependentes de prova, situam-se na faixa dos 10% anuais. E a opção por tal percentual fundamentou-se em que o ITR e o IPTU não seriam as únicas imposições a incidir sobre esses rendimentos. Haveria que se considerar a totalidade da carga tributária para se chegar a um parâmetro de razoabilidade dos citados impostos. Levando tais critérios em conta, as alíquotas máximas do ITR e do IPTU ficariam em 3,3%⁵⁶⁵.

A partir das lições dos mencionados autores, pensamos que a quantificação de impostos sobre o patrimônio, como o ITR e o IPTU, deve levar em consideração os seguintes fatores. Em primeiro lugar, os rendimentos que se podem obter de uma exploração correta e adequada do bem, assim como a função social da propriedade que por esses tributos deve ser perseguida; dessa forma, não apenas se resguarda o direito de propriedade como instituição, mas também se propicia a redução das desigualdades sociais. Em segundo lugar, o Estado não pode ficar com parcela superior à que toca ao proprietário do imóvel, de maneira que, dos rendimentos potenciais, que ficam na casa dos 10% anuais sobre o valor do imóvel, o Estado não poderia ficar com mais de 5% desse montante; por evidente, assim, que, se o gravame superior a 5% do valor do imóvel já teria efeito de confisco, a tomada da integralidade dos rendimentos, ou seja, de 10% do valor do imóvel, seria confiscatório. Por fim, não se deve olvidar que, sobre os rendimentos que se podem obter com a exploração do imóvel, incidirão outras exações, como é o caso do imposto de renda.

Todos esses elementos devem ser examinados por ocasião do caso concreto, para que, a partir de uma análise da razoabilidade, se chegue à conclusão sobre a caracterização – ou não – do efeito de confisco do imposto.

Já no tocante ao imposto sobre a renda, como anteriormente mencionado, AIRES BARRETO qualifica-o como uma das – quase únicas – hipóteses em que se pode verificar o efeito de confisco⁵⁶⁶.

Não diríamos que se trata de uma das únicas, pois que a aplicabilidade do princípio é geral. Afirmaríamos, todavia, com GILBERTO DE ULHÔA CANTO, que:

⁵⁶⁵ Proibição..., *op. cit.*, p. 156-158.

⁵⁶⁶ Vedação..., *op. cit.*, p. 102.

O imposto sobre a renda e ganhos de capital é o que melhor se presta à noção de não-confiscatoriedade do tributo porquanto ele comporta a idéia de que o montante que lhe corresponde é uma fração do acréscimo de patrimônio auferido pelo contribuinte⁵⁶⁷.

O imposto de renda tem o efeito de confisco sempre que parte expressiva ou exagerada da renda seja atingida pelo imposto. Nessa direção manifestam-se IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁵⁶⁸ e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO⁵⁶⁹.

Para que se dê o efeito de confisco, não se faz necessário, segundo examinamos, que o imposto atinja a totalidade da renda auferida, posto que a Constituição de 1988 fala em efeito de confisco e, como vimos, isso há de significar que ele ocorra em instante anterior ao que representaria a retirada da renda como um todo.

Se partirmos da idéia proposta por AIRES BARRETO, de que Estado não pode ficar com montante superior a 50% da renda auferida pelo contribuinte – devendo-se levar em conta, aqui, a alíquota real do imposto de renda, entretanto, que seria obtida pela divisão do imposto devido pela renda líquida – poderíamos dizer, como o faz PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO, partidário da visão de BARRETO, que a alíquota real do IR não poderia ultrapassar 50% da renda auferida⁵⁷⁰.

A aparente razoabilidade dessa quantificação, entretanto, não exclui a tarefa atribuída ao intérprete de considerar que sobre a renda auferida podem recair outros tributos. Foi o que ocorreu na ADI nº 2.010/DF, na qual a contribuição previdenciária dos inativos foi considerada confiscatória, pelo fato de que, somada ao imposto de renda, poderia chegar a quase 50% dos rendimentos dos aposentados.

Isso é melhor compreendido quando se analisa o trecho do voto do Ministro MAURÍCIO CORRÊA, na citada ADI, onde ele afirma:

Estou em que se somar o imposto de renda com a contribuição de que ora se cuida, o servidor, terá de pagar, aproximadamente, 47% (quarenta e sete por cento) do que recebe. É por isso que o caráter confiscatório transparece no conjunto formado por essas duas taxações. Se o imposto de renda fosse objeto de julgamento agora, ter-se-ia que levar em conta a contribuição, visto que os dois tipos compõem o total que alcança o confisco, que me parece ser a hipótese em exame⁵⁷¹.

⁵⁶⁷ Capacidade Contributiva, in IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 26-27.

⁵⁶⁸ Capacidade Contributiva in IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 80-81.

⁵⁶⁹ Capacidade..., *op. cit.*, p. 160.

⁵⁷⁰ **Confisco...**, *op. cit.*, p. 110.

⁵⁷¹ Supremo Tribunal Federal, ADI-MC nº 2.010/DF, *op. cit.*

E, no mesmo julgamento, também o Ministro MARCO AURÉLIO, em sentido similar, sustenta:

Senhor Presidente, somemos o Imposto de Renda, da ordem de 27,5% (vinte e sete ponto cinco por cento) com a percentagem concernente à contribuição – não vamos partir agora para o argumento teratológico, e não sei se seria teratológico, dizendo-se do percentual relativo à contribuição na ordem de 25% (vinte e cinco por cento), porque a gradação resulta alfim em 22% (vinte e dois por cento). Chegam-se, praticamente, a 50% (cinquenta por cento). Vamos exigir mais para concluir pela configuração do confisco; vamos exigir 100% (cem por cento)? Só se for para deixar totalmente à míngua os servidores⁵⁷².

Por essas razões, verificamos mais uma vez a importância de se computar, para fins de aferição do efeito de confisco, o conjunto dos tributos incidentes sobre determinada riqueza.

Quanto aos impostos sobre o consumo, como o IPI e o ICMS, assim como em relação ao ISS, importa mencionar a classificação dos impostos em diretos e indiretos, para que se possa melhor compreender como ocorre o efeito de confisco⁵⁷³. De acordo com essa divisão, o contribuinte de direito é aquele que pratica o fato jurídico tributário e que deve recolher o imposto aos cofres públicos. Quem suporta o ônus financeiro do imposto, no entanto, é o “contribuinte de fato”, ou seja, o consumidor do bem ou o destinatário (beneficiário) do serviço, a quem é transferido ou trasladado o ônus do imposto mediante inserção no preço da operação com o produto, com a mercadoria ou do serviço.

Partindo dessa classificação, argumenta-se que, como o imposto é “repassado” a um terceiro, que suportará o ônus econômico do tributo, tendo em vista a incorporação do valor do imposto ao preço da operação com o produto, com a mercadoria ou do serviço, esse imposto não poderá ter efeito de confisco, a não ser que essa transferência seja impossível. Em outras palavras, havendo a possibilidade de transferir o encargo do imposto para um terceiro, não se cogitaria da possibilidade do efeito de confisco, sendo que a impossibilidade de tal transferência, por sua vez, permitiria a ocorrência do efeito de confisco. É o que leciona AIRES BARRETO, ao assim expor:

A outra exceção, a possibilitar que o imposto fosse confiscatório, envolve aquelas situações em que a base de cálculo é o preço (dos produtos, mercadorias ou de outros bens), mas a esse preço

⁵⁷² *Idem.*

⁵⁷³ A divisão entre “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato” foi formulada pela Ciência das Finanças com fundamento no fenômeno de translação ou repercussão econômica dos tributos, como nos informa ATALIBA – **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 143. Conquanto de inegável origem econômica, com a disposição do artigo 166 do CTN, que concede ao sujeito que efetivamente suportou o encargo financeiro do tributo o direito de requerer a restituição da exação paga indevidamente, o critério passou a ter indubitável caráter jurídico.

não possa (por determinação legal) ser incorporado o imposto. Então, se não se pode incorporar o imposto ao preço, pode esse tributo vir a ser confiscatório. Como o contribuinte não tem como recuperar aquele valor, como não pode fixar um preço que já contenha o valor do próprio imposto, esse imposto pode ser confiscatório⁵⁷⁴.

GILBERTO DE ULHÔA CANTO, em semelhante direção, afirma:

Poderá (...) haver efeito confiscatório de impostos sobre a produção e a circulação de mercadorias e/ou serviços, sempre que a alíquota real do tributo for maior do que a margem de lucro com que o contribuinte opera. Por exemplo, se um determinado imposto for de 15% e incidir sobre mercadoria vendida com a margem de lucro de 10%, em tese poderá haver confisco, a não ser que o contribuinte possa trasladar o montante do imposto⁵⁷⁵.

Em que pese a respeitável opinião dos recém-citados autores, quer nos parecer que, mesmo na hipótese em que seja possível repassar o encargo financeiro ao “contribuinte de fato”, o imposto poderá ter efeito de confisco.

Isso porque a alta nos preços, em virtude da incorporação de impostos elevados, pode gerar o desestímulo e até a inviabilização da atividade econômica. Ora, como é sabido, o “contribuinte de fato”, ainda que muitas vezes adquira bens e contrate serviços sem se questionar quanto ao valor do imposto neles embutidos, poder-se-á ver impossibilitado de comprar o bem ou contratar o serviço, justamente em função do seu preço excessivo, o que pode acarretar, para o contribuinte de direito, a desaceleração de sua atividade, a queda de sua margem de lucro e, enfim, o desestímulo e até a inviabilização da sua atividade econômica. A partir do momento em que a tributação exagerada impossibilite a manutenção ou o desenvolvimento de uma atividade lícita, constitucionalmente garantida, bem assim do exercício de uma profissão, ofício ou trabalho, haverá violação ao princípio do não-confisco, como já concluímos anteriormente⁵⁷⁶. Em outros termos, embora o ônus financeiro possa ser repassado para o contribuinte de fato, o contribuinte de direito poderá sofrer os efeitos do imposto excessivo

⁵⁷⁴ Vedação..., *op. cit.*, p. 102. É a tese adotada por PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO – **Confisco...**, *op. cit.*, p. 112 – e HERBERT CORNÉLIO P. DE BRUYN JUNIOR – **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 78-79. Na Argentina, o entendimento da CSJN é mais radical, pois, como nos informa HÉCTOR VILLEGAS, a jurisprudência é pacífica no sentido de considerar improcedente a confiscatoriedade nos impostos indiretos, não apenas pelos fins extrafiscais dos impostos sobre o consumo, mas também porque os impostos indiretos se transferem ao consumidor, que é quem arca com a carga do imposto – *El Principio...*, *op. cit.*, p. 251.

⁵⁷⁵ Capacidade..., *op. cit.*, p. 28. Também HUGO DE BRITO MACHADO pensa que nas hipóteses em que é possível transferir o ônus financeiro do imposto, seria “(...) *mais difícil a ocorrência do efeito de confisco*” – *Ibidem*, p. 137.

⁵⁷⁶ Cf. item 5.2, p. 95 *et. seq.* Compartilhando esse entendimento, FABIO B. GOLDSCHMIDT – **O princípio...**, *op.cit.*, p. 245-246.

diante da opção daquele – ou da falta de opção – pela não aquisição dos bens ou serviços excessivamente gravados⁵⁷⁷.

Não se nega que, na hipótese acima aventada, a transferência ou translação do ônus financeiro pode tornar mais difícil a ocorrência do efeito de confisco, pois se faz necessário “(...) *provar que a tributação absurda inviabiliza a comercialização do bem ou serviço*”, como sustenta PLÍNIO JOSÉ MARAFON⁵⁷⁸. Isso, todavia, não impede, como vimos, a arguição e a efetiva ocorrência do vedado efeito de confisco nesses casos.

Parece claro que, em tal hipótese, além de ofensa ao princípio que veda o efeito de confisco, haverá, de igual forma, lesão ao princípio da liberdade de iniciativa – que engloba o livre exercício de atividade econômica e a liberdade de trabalho, ofício ou profissão.

MARILENE TALARICO M. RODRIGUES considera, entretanto, que, no caso dos impostos indiretos, utilizados como forma de “(...) inibir ou dificultar a comercialização de um determinado produto *ou até impedir determinada atividade econômica*”, ocorrerá lesão ao princípio da livre iniciativa e não àquele que proíbe o efeito de confisco, dado que, nessas hipóteses, grande parte da carga tributária não representa uma expropriação ou mesmo uma perda patrimonial. Trata-se, segundo defende, de um modo indireto de impedir uma certa atividade lícita⁵⁷⁹.

Pelo conceito de “efeito de confisco”, examinado capítulos atrás, verificamos que não apenas na hipótese de tomada integral da propriedade, ou inviabilização completa da atividade econômica, ocorre a aplicação do dispositivo do artigo 150, IV, da CF/88, uma vez que basta a configuração do “efeito” de confisco. Por esse motivo, pensamos que, na hipótese aventada, estaria configurada, em tese, não apenas a lesão ao princípio da livre iniciativa, mas também ao do não-confisco.

De outra parte, assiste razão a GOLDSCHMIDT – cuja lição trouxemos à colação no item sobre o princípio da livre iniciativa – quando ensina que, se o Estado autoriza diretamente o exercício de uma determinada atividade considerada lícita, ele não

⁵⁷⁷ É evidente que em tal hipótese haverá, de igual forma, lesão ao princípio da liberdade de iniciativa e do livre exercício de atividade econômica lícita, constantes do artigo 170, *caput*, e § único da Constituição, além de violação do artigo 5º, XIII, que assegura a liberdade de trabalho, ofício ou profissão. Isso não significa, entretanto, como quer, por exemplo, MARILENE TALARICO M. RODRIGUES, que a ofensa, nesse caso, não seja em relação ao artigo 150, IV, da Constituição, mas sim ao artigo 170, *caput* – Direitos..., *op. cit.*, p. 440. Com semelhante orientação, pela contrariedade da hipótese ao art. 170, *caput* e 150, IV, HUGO DE BRITO MACHADO – Capacidade..., *op. cit.*, p. 137.

⁵⁷⁸ Direitos..., *op. cit.*, p. 440. Em sentido semelhante, HUGO DE BRITO MACHADO, Capacidade..., *op. cit.*, p. 137.

⁵⁷⁹ Direitos..., *op. cit.*, p. 330.

pode embarçá-la pela via indireta, ou seja, pela imposição de uma tributação excessiva⁵⁸⁰. Nada obstante, entendemos relevante esclarecer que, diante de fins extrafiscais da tributação, constitucionalmente admitidos, conquanto excepcionais, os limites dessa tributação podem ser alargados, conforme veremos mais adiante⁵⁸¹. Por isso, nessas hipóteses específicas, a depender dos motivos que a ensejaram, a eficácia do artigo 150, IV, pode, eventualmente, ser reduzida, mas não afastada.

Por outro lado, verificar a possibilidade do reconhecimento do efeito de confisco em relação ao contribuinte de direito não impede, a nosso ver, considerar os efeitos da tributação excessiva no que diz respeito ao “contribuinte de fato”, ou seja, o consumidor final, ou o beneficiário do serviço.

ESTEVÃO HORVATH posiciona-se dessa maneira, como se observa de suas palavras:

(...) embora não seja esse cidadão [*o consumidor final*] o obrigado a levar o importe correspondente à mencionada exação aos cofres públicos, é também a sua capacidade de contribuir (*ability to pay*) que estará sendo posta em cheque. Deveria ele ser obrigado a suportar o pagamento de uma quantia eventualmente igual ao preço do bem que adquire, a título de tributo, sem que houvesse razão forte – como, por exemplo, se se tratasse de um tributo predominantemente extrafiscal – a justificar tal cobrança? (esclarecemos, nos colchetes)⁵⁸².

O que o autor parece enfatizar é que “(...) a tributação não pode servir para, de forma indireta, sub-reptícia, *fazer o Estado que o cidadão lhe entregue parte do seu patrimônio sem a devida autorização* (...), a qual não é dada a partir de certos limites razoáveis” (*sic*)⁵⁸³. Por esses motivos, diz o autor, faltando razoabilidade à exação, ainda que relativamente ao “contribuinte de fato”, poderá haver efeito de confisco.

Estamos de acordo quanto à possibilidade de se verificar o efeito de confisco em relação ao “contribuinte de fato”. No entanto, isso poderá ocorrer, conforme pensamos, quando o valor do imposto seja tão pouco razoável que inviabilize ou desestime a aquisição, pelo consumidor ou pelo beneficiário, do produto, da mercadoria, ou do serviço considerado. Sob outro ângulo, ainda, mesmo que o tributo não desestime essa aquisição, ou contratação, como parece ser a hipótese tratada por HORVATH, se o imposto ferir princípios constitucionais, como, v. g., o da seletividade, onerando de modo substancial um bem considerado essencial, pode-se falar de efeito de confisco de modo indireto, levando

⁵⁸⁰ Cf. p. 95 *et. seq.*

⁵⁸¹ Cf. p. 168 *et. seq.*

⁵⁸² **O princípio...**, *op. cit.*, p. 130.

⁵⁸³ *Idem.*

em conta que na hipótese o consumidor terá parcela do seu direito de propriedade indevidamente afetado, em função da inconstitucionalidade do tributo por lesão à seletividade.

Por derradeiro, importa destacar, como já deixamos entrever no que diz respeito aos impostos sobre o consumo, que tanto os impostos sobre o patrimônio, como o IPTU e o ITR, quanto o IPI e o ICMS, e, também, os impostos sobre o comércio exterior, como o II e o IE, são freqüentemente utilizados com fins extrafiscais, situações em que muito se questiona a aplicabilidade do princípio que veda o efeito de confisco. Essa discussão constituirá objeto de nossas preocupações no item relativo ao tema da extrafiscalidade⁵⁸⁴.

6.3 TAXAS

As taxas, contrariamente ao que ocorre com os impostos, são tributos vinculados a uma atuação estatal, diretamente referida ao contribuinte⁵⁸⁵. Podem ser instituídas por qualquer das pessoas políticas em razão da prestação efetiva ou potencial de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição e em razão do exercício da atividade de polícia, conforme dispõe o artigo 145, II, da Constituição.

A taxa assume efeito de confisco quando excede em muito o custo da atuação do Estado, não guardando com ela nenhuma razoabilidade.

Assim pensa HUGO DE BRITO MACHADO, para quem, “*Uma taxa notoriamente superior ao custo da atividade administrativa a que se vincula, pode ser considerada confiscatória*” (sic e grifamos)⁵⁸⁶.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, em sentido convergente, opina:

As taxas (...) serão confiscatórias na medida em que **o preço dos serviços públicos ou a remuneração específica** pelo exercício regular do poder de polícia, **venham a ser vultosos não guardando nenhuma proporcionalidade com o respectivo custo, representando remuneração lucrativa totalmente incompatível com os fins perseguidos com o interesse público** (...) (sic) (grifamos)⁵⁸⁷.

⁵⁸⁴ Cf. p. 168 *et. seq.*

⁵⁸⁵ É o que, em essência, leciona GERALDO ATALIBA: “A hipótese de incidência é uma atuação estatal diretamente (imediatamente) referida ao obrigado (pessoa que vai ser posta como sujeito passivo da relação obrigacional que tem a taxa por objeto)” – **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 147.

⁵⁸⁶ Capacidade..., *op. cit.*, p. 137.

⁵⁸⁷ Capacidade..., *op. cit.*, p. 163.

Também ANDREA MINUSSI FACIN sustenta:

As taxas têm efeito confiscatório, quando o valor dos serviços públicos ou a remuneração relativa ao exercício do poder de polícia sejam **consideravelmente excessivos**, não possuindo proporção com os custos e não tendo a finalidade de interesse público (grifamos)⁵⁸⁸.

É fato, também, que, sendo tributos vinculados a uma atuação estatal, e não a uma atividade do particular, a base de cálculo da taxa deve revelar a dimensão dessa atuação do Estado. Caso dela se afaste, haverá desnaturação da base de cálculo e o conseqüente desvirtuamento dessa espécie tributária.

Nessa linha de entendimento, esclarece AIRES BARRETO:

Escolhida pelo legislador a opção que dimensionará a materialidade da hipótese de incidência, em se tratando de taxa, terá eleito, fatalmente, o valor da atuação estatal. A indicação de outra perspectiva para dimensionar a atuação do Poder Público (...) importa criar espécie tributária diversa da de taxa⁵⁸⁹.

Com efeito, para que haja o desvirtuamento do tributo em questão, basta que o valor da taxa não guarde pertinência razoável com o custo do serviço público ou do exercício da atividade de polícia.

Tendo por base esse entendimento, alguns autores chegam a sustentar que às taxas é inaplicável a proibição do efeito de confisco, pois, se elas têm como limite o custo do serviço prestado – efetivo ou potencial –, ou do exercício da atividade de polícia, qualquer valor que exceda tal despesa implicará o desvirtuamento do tributo como taxa. Nessa linha, manifesta-se IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, para quem:

De início, deve-se afastar aquelas hipóteses de imposição vinculada, em que o volume da exigência não pode superar a prestação embutida no serviço público por ela financiado. Assim sendo, de plano, afasta-se a possibilidade de confisco para as taxas e contribuições de melhoria (*sic*)⁵⁹⁰.

Também ANTONIO JOSÉ DA COSTA:

Resulta (...) excluir do efeito de confisco as taxas (contraprestação do custo da atuação) e a contribuição de melhoria (...), já que possuem limites determinados pela base de cálculo e valor máximo de exação⁵⁹¹.

⁵⁸⁸ Vedação..., *op. cit.*, p. 15.

⁵⁸⁹ **Base...**, *op. cit.*, p.88.

⁵⁹⁰ Capacidade..., *op. cit.*, p. 72.

⁵⁹¹ Direitos fundamentais do contribuinte, *in* IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Coord.), **Direitos...**, *op. cit.*, p. 432.

LUIZ FELIPE S. DIFINI, por sua vez, parece compartilhar o entendimento em exame, ao afirmar:

(...) não se exige, para descaracterizar a taxa, exorbitância, ou superlativa irrazoabilidade, mas apenas ausência de correspondência aproximada com o custo do serviço (...). Se não houver tal correspondência, estará desnaturada a base de cálculo do tributo e não haverá taxa, mas imposto (normalmente) carente de previsão constitucional. Não se cogita de efeito confiscatório, que ocorre com tributos cuja exigência decorre das competências outorgadas pela Constituição e cuja invalidade advém exclusivamente da exacerbação do *quantum*⁵⁹².

Outra parcela da doutrina vê a questão de modo ligeiramente distinto. Pensa que a lesão ao princípio do não-confisco dar-se-ia em última análise, ou, apenas, obliquamente. É o que sustenta AIRES BARRETO, ao dizer:

(...) se a base de cálculo das taxas é o custo da atividade estatal, não há como cogitar-se, senão obliquamente, de confisco, porque para haver confisco seria necessário que tivéssemos uma base de cálculo, concretamente considerada, absolutamente distante do custo da atividade estatal. Só que nesse caso o tributo seria inválido, por desnaturação da base de cálculo. Só por via de consequência é que seria confiscatório (...). A utilização de base incompatível com o tributo já seria razão bastante para fulminar a exigência (*sic*)⁵⁹³.

Com entendimento convergente, PAULO CÉSAR BARRIA DE CASTILHO expressa: “(...) se a base de cálculo da taxa tiver valores elevados, irrealis e acima daqueles gastos pelo poder Público para prestar o serviço, a exigência tributária, antes de ser confiscatória, será inválida, por desvirtuamento da base de cálculo”⁵⁹⁴. Em direção aproximada, MARÇAL JUSTEN FILHO sustenta que “(...) um efeito confiscatório, decorrente de taxa ou de contribuição de melhoria, somente se configuraria em caso de desnaturação da espécie”. Seu pensamento é complementado com as seguintes palavras:

(...) uma lei que, a pretexto de criar taxa, chegasse a níveis de confisco, resultaria inválida por outras vias. Ter-se-ia, com grande probabilidade, um imposto mascarado de taxa. O Estado buscaria apropriar-se da riqueza privada, por via disfarçada. A desvinculação entre o custo do serviço e o montante da taxa descaracterizaria um tributo vinculado. Logo, o vício surgiria pela ofensa às regras de criação das taxas. Eventualmente, seria aplicável a regra da vedação ao confisco, reconhecendo-se imposto instituído com tal efeito⁵⁹⁵.

A despeito da relevância de todos esses argumentos, não pensamos que o efeito de confisco deixe de ser aplicado nas hipóteses de taxas exorbitantes porque o tributo seria antes inconstitucional por desnaturação da base de cálculo. Tampouco acreditamos que o

⁵⁹² **Proibição...**, *op. cit.*, p. 210.

⁵⁹³ **Vedação...**, *op. cit.*, p. 105.

⁵⁹⁴ **Confisco...**, *op. cit.*, p. 106.

⁵⁹⁵ Capacidade Contributiva, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Coord.), **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 384-385.

desvirtuamento ocorra antes da aplicação do princípio que veda o efeito de confisco. Em verdade, a taxa excessiva, quantitativamente, ofende tanto a norma que determina a relação de congruência razoável entre o valor da taxa e o custo da atividade estatal, quanto a que veda o efeito de confisco.

De outra parte, caso se tome como referência a aplicação indireta, ou mediata, do princípio que veda o efeito de confisco, qualquer ultrapassagem, pela taxa, do preço da atuação estatal, configuraria retirada indevida do direito de propriedade do contribuinte, porque lesiva à materialidade desse tributo, soando, dessa forma, como injusta punição. De acordo com essa aceção, como vimos no item 3.5, o efeito de confisco ocorre sempre por via de consequência, de vez que pressupõe a lesão a outra norma constitucional ou legal relativa ao tributo tratado⁵⁹⁶.

Retornando, contudo, ao campo das exações quantitativamente excessivas, que constituem a esfera mais própria de aplicação do princípio do não-confisco, cabe aludir a um exemplo de reconhecimento de inconstitucionalidade de taxa judiciária que, em virtude do seu excesso quantitativo, poderia inviabilizar o acesso de muitos à Justiça, como se infere do conhecido aresto do STF, em que assim se consignou: “*Se a taxa judiciária, por excessiva, criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção de prestação jurisdicional, é ela inconstitucional*”⁵⁹⁷. Do voto do Relator, o Ministro MOREIRA ALVES, colhe-se o seguinte posicionamento:

Sendo – como já se acentuou – a taxa judiciária, em face do atual sistema constitucional, taxa que serve de contraprestação à atuação de órgãos de justiça cujas despesas não sejam cobertas por custas e emolumentos, tem ela – como toda taxa com caráter de contraprestação – um limite, que é o custo da atividade do Estado dirigido àquele contribuinte. Esse limite, evidentemente, é relativo, dada a dificuldade de se saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal contraprestação. O que é certo, porém, é que não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado⁵⁹⁸.

Por ocasião do julgamento ADI-MC nº 1.772, do mesmo modo, esse foi o entendimento adotado, conforme se verifica da ementa abaixo transcrita:

(...) IV. - Necessidade da existência de limite que estabeleça a equivalência entre o valor da taxa e o custo real dos serviços, ou do proveito do contribuinte. Valores excessivos: possibilidade de

⁵⁹⁶ Cf. p. 48 *et. seq.*

⁵⁹⁷ Supremo Tribunal Federal, Rep. nº 1.077/RJ, *op. cit.*

⁵⁹⁸ *Idem.*

inviabilização do acesso de muitos à Justiça, com ofensa ao princípio da inafastabilidade do controle judicial de lesão ou ameaça a direito: C.F., art. 5º, XXXV. V. - Cautelar deferida⁵⁹⁹.

Pelo exame desses julgados, nota-se que, nas taxas, existe a necessidade de uma relação de congruência ou proporcionalidade entre o montante do tributo e o custo da atuação do Estado. Nos casos indicados, a exorbitância do valor da taxa denotava uma completa falta de equivalência entre as duas grandezas citadas, de modo, inclusive, a ameaçar o acesso de muitos indivíduos ao Judiciário.

ESTEVÃO HORVATH, nesse sentido, entendeu que a lesão, no que se refere ao acórdão proferido na ADI nº 1.772, teria ocorrido não apenas ao princípio que garante o acesso ao Judiciário a todos, como também ao princípio que veda o efeito de confisco dos tributos:

(...) em última análise, a irrazoabilidade dos valores cobrados em decorrência da legislação impugnada (...) tanto é causa de afronta ao princípio que propicia a todos o acesso ao Judiciário como ao princípio, entre nós ainda tão pouco esgrimido, da vedação ao confisco por meio da tributação⁶⁰⁰.

Já na hipótese de taxa de valor elevado, que impede o exercício de algum direito constitucionalmente assegurado, mas que, não obstante, guarda relação de congruência com o custo da atuação do Estado, é também possível verificar a ocorrência do efeito de confisco, embora essa não seja uma situação muito corriqueira.

6.4 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

As contribuições de melhoria, como as taxas, são tributos vinculados a uma atuação estatal, apesar de indiretamente referida ao contribuinte. Diz-se *indiretamente* porque a hipótese de incidência dessa espécie tributária consiste na valorização imobiliária, desde que conseqüente, porém, de obra pública. É o que esclarece CARRAZZA, ao dizer: “(...) a contribuição de melhoria, embora decorra da obra pública, depende, para nascer, de um fator intermediário: a valorização do imóvel do contribuinte, em razão desta

⁵⁹⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI-MC nº 1.772/MG, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Brasília, 15 abr. 1998 – DJ 08 set. 2000, p. 4 – Disponível em: [\[http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=1772.NUME.+E+\\$ADI\\$.SCLA.&base=baseAcordaos\]](http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=1772.NUME.+E+ADI.SCLA.&base=baseAcordaos). Acesso em 20/1/2008.

⁶⁰⁰ Taxa Judiciária e Custas, in MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI (Coord.), **Construindo o Direito Tributário na Constituição**, p. 311.

atuação estatal”⁶⁰¹. ESTEVÃO HORVATH, em sentido convergente, explicita: “*Não basta (...) nem a atuação estatal nem a valorização do imóvel isoladamente consideradas. Há de haver valorização imobiliária causada por uma obra pública*”⁶⁰².

A possibilidade de violação ao princípio do não-confisco pela contribuição de melhoria constitui o entendimento de grande parte da doutrina. Somente para citar alguns exemplos, transcrevemos a interpretação de HORVATH, que, referindo-se ao tributo aqui tratado, pondera:

Qual poderá ser a base de cálculo desse tributo? Somente aquela, segundo cremos, que tenha por parâmetro a valorização *causada, decorrente* de uma atuação estatal. Pode pretender cobrar *toda a valorização* (100% dela), metade, ¼ e assim por diante. O que não poderá, validamente, acontecer, é a ultrapassagem desse valor.

(...) não há que se falar em confisco com referência à contribuição de melhoria, **desde que o importe cobrado não ultrapasse aquele correspondente ao da valorização imobiliária**, ainda que seja cem por cento desta (grifamos)⁶⁰³.

HUGO DE BRITO MACHADO, por sua vez, afirma que “(...) *uma contribuição de melhoria cujo valor seja superior ao incremento de valor que a obra a qual se vincula propiciou ao imóvel do contribuinte [pode ser considerada confiscatória]*” (*sic*) (esclarecemos, nos colchetes)⁶⁰⁴.

O extinto Tribunal de Alçada do Estado do Paraná também já reconheceu o efeito de confisco de contribuição de melhoria, conforme se infere do aresto abaixo colacionado:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – LANÇAMENTO SOB VALOR SUPERIOR AO DO VALOR DE MERCADO DO IMÓVEL – CONFISCO – INCONSTITUCIONALIDADE – APELAÇÃO PROVIDA. 1. A contribuição de melhoria exige para sua configuração válida a obediência aos parâmetros do valor total do custo da obra pública e da valorização do imóvel beneficiado. 2. A Constituição Federal de 1988 não derogou as disposições do CTN e do Dec. Lei 195/67, cuja legislação não lhe é incompatível, sendo assegurada sua aplicação por força do parágrafo 5º do art. 34 das Disposições

⁶⁰¹ Curso..., *op. cit.*, p. 540.

⁶⁰² O princípio..., *op. cit.*, p. 134.

⁶⁰³ *Ibidem*, p. 134-135.

⁶⁰⁴ Capacidade..., *op. cit.*, p. 137. Tem opinião semelhante AIRES BARRETO: “*Sabendo-se que a contribuição de melhoria é o tributo que incide sobre a valorização imobiliária causada por obra pública, haverá fatalmente confisco se, sobre a base de cálculo – valorização imobiliária causada por essa obra pública – aplicar-se alíquota superior a 100% (...). Confisco (efeito de) haverá se a alíquota aplicável e aplicada for superior a 100%. Estar-se-á absorvendo parcela da propriedade (atribuindo-a ao Estado), produzindo inegável efeito de confisco. Ocorrerá, nesse caso, haverá mutilação da propriedade porque, nesse caso, o Estado, em virtude da aplicação da alíquota “confiscatória”, absorverá um valor (total ou parcial) da propriedade estranho à valorização decorrente de obra pública*” – Vedação..., *op. cit.*, p. 105. No mesmo sentido, ainda, v. ANDREA MINUSSI FACIN – Vedação..., *op. cit.*, p. 15; PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO – Confisco..., *op. cit.*, p. 106-107; e LUIZ FELIPE S. DIFINI – Proibição..., *op. cit.*, p. 213.

Transitórias da vigente Carta Magna. 3. Nulo se afigura o lançamento sob as vestes de contribuição de melhoria, quando seu valor excede o custo de mercado do imóvel imputado como valorizado pela obra pública de pavimentação da via pública onde se situa, eis que evidenciados o efeito de confisco do tributo e sua conseqüente inconstitucionalidade⁶⁰⁵.

A aferição do efeito de confisco, na contribuição de melhoria, deve levar em conta o critério da valorização do imóvel. Nessa direção, acreditamos que, se a contribuição de melhoria tem por hipótese de incidência a valorização do imóvel em função de obra pública, e por base de cálculo a medida dessa valorização, não parece consentâneo com uma adequada interpretação constitucional considerar como limite da contribuição de melhoria qualquer montante que ultrapasse a totalidade da valorização imobiliária.

O CTN previu, em seu artigo 81, como teto global da contribuição de melhoria, a “despesa realizada”, de modo que, pelo menos para a União, esse patamar é vinculante, assim como, evidentemente, o é o limite constitucional. Não obstante, no que diz respeito ao teto da exação instituída pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios, apenas lei de cada uma dessas esferas pode estipular um patamar, assegurada a facultatividade do exercício de sua competência.

Nesse sentido, amparam-nos as lições de ROQUE CARRAZZA, que, pelo menos para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, são pertinentes. O autor, referindo-se aos artigos 81 e 82 do CTN, afirma que as pessoas políticas não devem atentar a esses artigos, uma vez que não estão compelidas a obedecer outros requisitos além dos que constam explícita ou implicitamente da Constituição. Considerando que pela atual Carta Política não mais se impõe o limite referido pela Constituição anterior, as entidades tributantes “(...) *lançarão e arrecadarão o tributo de todas as pessoas que tiveram seus imóveis valorizados pela obra pública, independentemente de o total arrecadado superar, ou não, o montante das despesas realizadas*”⁶⁰⁶.

Em suma, a contribuição de melhoria, como regra geral, encontra como limite máximo, individual e global, a valorização do imóvel decorrente de obra pública, sem prejuízo dos limites estabelecidos infraconstitucionalmente, desde que se atente, igualmente, para o patamar constitucional da valorização imobiliária.

⁶⁰⁵ PARANÁ, Tribunal de Alçada, Apelação Cível nº 88688-0, Rel. Juiz RONALD MORO, 19 ago. 1996 – DJ 06 set. 1996, p. 3328-3334 – Disponível em: [\[http://www.ta.pr.gov.br/consultas/judwin/ListaTextoProcesso.asp?Linha=15&Processo=404593&Texto=Ementa\]](http://www.ta.pr.gov.br/consultas/judwin/ListaTextoProcesso.asp?Linha=15&Processo=404593&Texto=Ementa). Acesso em 20/1/2008.

⁶⁰⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 547-548. Em sentido contrário, FABIO B. GOLDSCHMIDT – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 271, PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO – **Confisco...**, *op. cit.*, p. 107, IVES GANDRA DA S. MARTINS, **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 72-73.

Tal como em relação às taxas, contudo, parte da doutrina sustenta que, em face da vinculação da base de cálculo à atuação estatal – no caso, a valorização imobiliária decorrente de obra pública –, o princípio que veda o efeito de confisco não se aplica à contribuição de melhoria, tendo em vista que ela teria como valor máximo o montante relativo à valorização imobiliária. Por conseqüência, qualquer contribuição de melhoria que pretendesse cobrar alíquota superior a 100% da base de cálculo, ou seja, que sobrepassasse a valorização sofrida pelo imóvel, deixaria de ser contribuição de melhoria e, portanto, não se haveria de falar em efeito de confisco.

É o que assevera MARÇAL JUSTEN FILHO, como abaixo se observa:

Considerando que a identidade própria dessa espécie tributária vincula-se à valorização trazida a imóvel por obra pública, o limite da exigência tributária coincide, inevitavelmente, com a valorização experimentada. Se a prestação tributária ultrapassar tais limites, o excesso se configura como imposto sobre a propriedade. Nessa medida, deve-se indagar se esse imposto mascarado pode ser admitido no ordenamento jurídico (questões atinentes à discriminação de competências tributárias, etc). Se o for, o efeito confiscatório será examinado segundo as regras gerais referentes a impostos (*sic*)⁶⁰⁷.

Em sentido semelhante, ANTONIO JOSÉ DA COSTA e IVES GANDRA DA S. MARTINS, como se verificou quando do exame das taxas, reputam o princípio inaplicável às contribuições de melhoria, justamente em virtude de tais tributos terem como limite de cobrança o valor correspondente a 100% da base de cálculo.

Pensamos que a contribuição de melhoria cujo montante supere o total da valorização imobiliária afronta as normas de competência a ela relativas, desnaturando-se como contribuição de melhoria. Se a ultrapassagem for em montante excessivo, estaremos, ademais, diante de um tributo com efeito de confisco⁶⁰⁸. Caso seja mínima, ou módica, pode-se apenas falar em efeito de confisco como retirada indevida de parcela do direito de propriedade do titular do imóvel, decorrente da inconstitucionalidade por ofensa à materialidade do tributo.

⁶⁰⁷ Capacidade..., *op. cit.*, p. 386.

⁶⁰⁸ A exemplo das decisões da Corte Suprema de Justiça argentina, como visto no item 3.2, p. 36 *et. seq.* Sobre a exorbitância do valor da contribuição de melhoria como causa de efeito de confisco tributário, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO opina: “A contribuição de melhoria (art. 145, III), também terá cunho confiscatório, quando o valor exigido dos contribuintes seja extremamente superior ao custo benefício, causada valorização imobiliária decorrente de obras públicas” – Capacidade..., *op. cit.*, p. 163.

6.5 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

De inegável natureza tributária, os empréstimos compulsórios, previstos no artigo 148 da Constituição, podem ser instituídos pela União, mediante lei complementar, para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, observado, nesta hipótese, o princípio da anterioridade⁶⁰⁹.

Trata-se de tributos restituíveis, devendo a lei que os instituir estabelecer o prazo do empréstimo, bem como as condições para o seu resgate, a teor do que prevê o artigo 15, § único, do CTN.

O fato de ser o empréstimo compulsório um tributo provisório, posto que deve ser devolvido ao final do prazo estabelecido em lei, não pode permitir à União se sentir livre para retirar do patrimônio particular qualquer quantia, justificada pela excepcionalidade da cobrança, prevista nos incisos I e II do artigo 148. Isso porque essa retirada, ainda que temporária, pode, segundo a lição de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, “(...) inviabilizar a classe dos contribuintes escolhida para suportá-los, razão pela qual se teria que verificar até que ponto a exigência desmedida não prejudicaria o nível de vida e de capacidade de investimento dos pagadores de tributos”⁶¹⁰.

Por isso, acreditamos que, nos casos em que o montante entregue aos cofres públicos seja excessivo, ocorrerá o efeito de confisco, como defende ANDREA MINUSSI FACIN⁶¹¹.

⁶⁰⁹ O empréstimo compulsório é tributo, não apenas porque se adequa perfeitamente à definição do artigo 3º do CTN, mas também porque a necessidade de ser restituído não altera sua natureza jurídica, conforme se depreende do artigo 4º do mesmo diploma legal, que estabelece que a denominação adotada pela lei e o destino do produto da arrecadação são irrelevantes para determinar a natureza jurídica do tributo – PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 32-33. No mesmo sentido, ROQUE CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 551-552. Como informa, ainda, CARRAZZA, os empréstimos compulsórios encontram-se no capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, além de ser exigido, no caso do inciso II do artigo 148, que se obedeça o princípio da anterioridade, que é especificamente tributário. Assim, além de se conformarem às disposições dos artigos 3º e 4º do CTN, os empréstimos compulsórios submetem-se ao regime jurídico tributário, mais uma razão pela qual são indiscutivelmente tributos. No sentido da natureza tributária dos empréstimos compulsórios, manifestou-se MISABEL DE ABREU M. DERZI – Notas..., *op. cit.*, p. 673. Ainda sob a égide da Constituição de 1946, ALFREDO A. BECKER afirmava a índole tributária dos empréstimos compulsórios, bem esclarecendo a estrutura desse tributo: “A obrigação de o sujeito ativo (Estado) devolver o tributo (...) não retira a natureza jurídica tributária ao “empréstimo compulsório”, pois, na verdade, no “empréstimo compulsório” existem duas distintas relações jurídicas, com distintas naturezas jurídicas. A primeira relação jurídica é de natureza tributária: o sujeito passivo é um determinado indivíduo e o sujeito ativo é o Estado. A segunda relação jurídica é de natureza administrativa: o sujeito ativo é aquele indivíduo e o sujeito passivo é o Estado” – **Teoria...**, *op. cit.*, p. 359.

⁶¹⁰ Capacidade..., *op. cit.*, p. 77.

⁶¹¹ Vedação..., *op. cit.*, p. 16.

Não se pode deixar de considerar, ainda, as demais exações tributárias que incidirão sobre o patrimônio do contribuinte, para que se verifique a ocorrência do efeito de confisco⁶¹².

Em razão desses motivos, não nos parece suficiente, assim, que a cobrança do empréstimo compulsório tenha por limite individual a *despesa que o motivou* – segundo prevê o § único do artigo 148 –, já que os custos decorrentes de hipóteses tão excepcionais quanto as arroladas nos incisos do artigo 148 da Constituição podem ser exorbitantes, e, nesse caso, não poderia o contribuinte ser tão onerosamente gravado⁶¹³.

A esse respeito, considere-se que os empréstimos compulsórios, como leciona CARRAZZA, não configuram uma quarta espécie de tributo, de modo que, a depender do binômio hipótese de incidência/base de cálculo, podem revestir a índole jurídica de imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Normalmente, contudo, segundo leciona o autor, assumem a feição de imposto⁶¹⁴.

Como impostos, dessa forma, submetem-se aos critérios já traçados no item 6.1, bem como, pela destinação específica que a Constituição lhes estipulou, ao limite da despesa que motivou a sua instituição⁶¹⁵.

A doutrina, de um modo geral, sustenta que, em razão da necessidade de ser restituído, o empréstimo compulsório assume efeito de confisco quando a lei que o instituir não prever a devolução integral dos valores cobrados, assim como na hipótese em que os valores não sejam efetivamente devolvidos, mesmo que a restituição esteja prevista na lei instituidora do tributo⁶¹⁶.

Argúi-se, com efeito, que, sendo ínsita à conformação desse tributo a necessidade de devolução, qualquer valor cobrado, a título de empréstimo compulsório, e

⁶¹² Confirma nosso entendimento IVES GANDRA DA S. MARTINS – Capacidade..., *op. cit.*, p. 77.

⁶¹³ ESTEVÃO HORVATH, contudo, parece vislumbrar apenas no montante da despesa o limite individual do empréstimo compulsório a ser cobrado de cada indivíduo – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 136.

⁶¹⁴ **Curso...***op.cit.*, p. 558 e nota nº 107.

⁶¹⁵ Cf. p. 145 *et. seq.* Sobre a natureza de imposto do empréstimo compulsório e a conseqüente aplicação dos critérios utilizados para a aferição do imposto com efeito de confisco no caso dos empréstimos compulsórios, vide PAULO CESAR B. DE CASTILHO – **Confisco...**, *op. cit.*, p. 112-113. Especificamente sobre a aplicação aos empréstimos compulsórios dos critérios indicados para os impostos, ver LUIZ FELIPE S. DIFINI – **Proibição...**, *op. cit.*, p. 220.

⁶¹⁶ Na mesma direção, manifesta-se PAULO CESAR B. DE CASTILHO – **Confisco...**, *op. cit.*, p. 113. Também FABIO B. GOLDSCHMIDT – **O princípio...**, *op. cit.*, 273; e LUIZ FELIPE S. DIFINI – **Proibição...**, *op. cit.*, p. 221 – tratam da necessidade de efetiva devolução dos valores cobrados, sob pena de ofensa ao artigo 150, IV, da Constituição.

não devolvido, configura o efeito de confisco proibido, ainda que se trate de um valor reduzido⁶¹⁷.

Nesse contexto, a devolução integral dos valores cobrados pressupõe, como anota CARRAZZA, a recomposição do “(...) *poder aquisitivo* da moeda paga pelo contribuinte”⁶¹⁸. Isso significa que o “empréstimo” deve ser restituído pelo menos com a atualização monetária, sob pena de não se devolver a integralidade do montante cobrado⁶¹⁹.

O STJ consolidou o entendimento sobre o tema, proferindo reiterados julgados no sentido de que o empréstimo compulsório devido pelos consumidores de energia elétrica deve ser integralmente devolvido, com correção monetária, e juros sobre a correção monetária. Ademais, fixou-se que essa correção deve incidir desde o pagamento do tributo e não a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do seu recolhimento, tudo sob pena de ofensa ao princípio do não-confisco.

A título ilustrativo, transcrevem-se as seguintes ementas:

TRIBUTÁRIO – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA – CORREÇÃO MONETÁRIA – JUROS – INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC.

1. A devolução do empréstimo compulsório se faz pelo valor integral ou pleno, incidindo correção monetária e juros moratórios.

2. Nesse caso, não tem aplicação o teor do art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95, que determina a incidência da Taxa SELIC tão-somente na compensação e restituição de tributos federais.

3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido tão-somente para afastar a aplicação da taxa SELIC (grifamos)⁶²⁰.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TEMA INSERTO NO ARTIGO 242 DA LEI Nº 6.404/76. TESE RECURSAL. FALTA. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. PRESCRIÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA

(...)

4. Os valores cobrados a título de empréstimo compulsório sobre a energia elétrica devem ser corrigidos monetariamente desde o seu pagamento e não a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do recolhimento do tributo, sob pena de violar o princípio de vedação ao confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal). Precedentes.

5. Recurso especial de ambas as partes improvido (grifamos)⁶²¹.

⁶¹⁷ Partilham desse entendimento, expressamente, FABIO B. GOLDSCHMIDT – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 273; e LUIZ FELIPE S. DIFINI – **Proibição...**, *op. cit.*, p. 221-222.

⁶¹⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 555.

⁶¹⁹ Nesse sentido é o entendimento de ROQUE CARRAZA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 555-556, FABIO B. GOLDSCHMIDT – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 273; e ANDREA MINUSSI FACIN – **Vedação...**, *op. cit.*, p. 16.

⁶²⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 77.035-6/DF, Rel. Min. ELIANA CALMON, Brasília, 04 out. 2005 – DJ 24 out. 2005, p. 298 – Disponível em: [http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=770356&b=ACOR]. Acesso em 20/1/2008.

⁶²¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 55.104-7/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Brasília, 03 nov. 2005 – DJ 14 nov. 2005, p. 243 – Disponível em: [http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=551047&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1]. Acesso em 20/1/2008.

Embora estejamos de pleno acordo quanto à necessidade de devolução dos valores cobrados a título de empréstimo compulsório, bem assim quanto à necessidade de atualização monetária, na forma como decidido pelo STJ, parece-nos que tal imposição decorre da própria natureza desse – via de regra – imposto, restituível. Em outras palavras, caso o “empréstimo” não seja devolvido, haverá lesão às disposições que versam sobre esse tributo e ao direito de propriedade. Explicamos. Se o tributo com efeito de confisco é, tipicamente, aquele excessivo do ponto de vista quantitativo, um empréstimo compulsório de valor baixo ou moderado, ainda que não devolvido, não estará afrontando a norma do artigo 150, IV, da CF/88, em seu sentido mais essencial, mas, sim, as disposições – constitucionais (artigo 148 da CF/88) e legais – que estabelecem o empréstimo compulsório, além do direito de propriedade – artigo 5º, XXII, da CF/88 – que impede a ocorrência de confisco, salvo em hipóteses legalmente previstas de imposição de penalidade. A caracterização de efeito de confisco, nessa hipótese, segundo pensamos, ocorre, apenas, no sentido qualitativo, ou seja, em virtude de que a lesão às normas constitucionais citadas ocasiona a retirada de parcela do direito de propriedade do contribuinte indevidamente, gerando, assim, o efeito de confisco por via de consequência.

Nesse contexto, o reconhecimento, pelo STJ, da aplicação do artigo 150, IV, aos casos de não atualização dos valores cobrados a título de empréstimo compulsório, não nos parece de todo adequado, a menos que o efeito de confisco seja reconhecido nessa acepção menos típica, ou em sentido amplo.

Cabe, ainda, considerar a hipótese em que os valores arrecadados a título de empréstimo compulsório não são, de fato, empregados nos casos que justificaram a sua instituição (artigo 148, I e II, da CF/88).

FABIO B. GOLDSCHMIDT vê, na hipótese, um caso de aplicação do princípio do não-confisco, ao asseverar que:

(...) se é tomado empréstimo do contribuinte sob determinado pretexto (constitucionalmente aceito) e, no entanto, o dinheiro é gasto em outra despesa, que não aquela para a qual se concedeu o empréstimo, parece-nos que, independentemente do *quantum* mutuado, o tributo apresentar-se-á excessivo (com efeito de confisco, art. 150, IV)⁶²².

Apesar de reconhecermos a importância de se empregar os valores cobrados a título de empréstimo compulsório nas finalidades constitucionalmente estabelecidas, essa parece configurar uma questão de Direito Financeiro, e, não, de Direito Tributário, tendo

⁶²² O princípio..., *op. cit.*, p. 275.

em vista que a instituição do tributo obedeceu à disciplina normativa. Não se poderia falar, assim, segundo pensamos, no desvirtuamento do tributo nessas hipóteses. Aliás, a teor do que prevê o artigo 4º, II, do CTN, é irrelevante para qualificar a natureza jurídica específica do tributo a destinação legal do produto da sua arrecadação, o que corrobora nossa argumentação.

ESTEVÃO HORVATH, cujas palavras pedimos vênia para transcrever, empreende raciocínio semelhante, com o qual estamos de acordo:

A questão relativa à aplicação do dinheiro público, principalmente derivado da arrecadação tributária, nos Estados modernos, pertence a outro campo de regulação, que não o do Direito Tributário. Deveras, a má aplicação do dinheiro advindo dos tributos pode – e deveria – dar ensejo a punições de caráter político e penal, nada tendo que ver, segundo pensamos, com a atividade tributária *stricto sensu*⁶²³.

Por evidente que solução diversa se aplica às hipóteses em que a própria lei instituidora do empréstimo compulsório contempla finalidade diferente daquelas arroladas nos incisos I e II do artigo 148, da CF/88, caso em que se estaria retirando do contribuinte parcela de seu direito de propriedade fora das hipóteses autorizadas pela Constituição, soando como injusta punição, o que estaria abrangido pela hipótese menos típica de efeito de confisco, mas ainda assim presente.

6.6 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Conforme estabelece o artigo 149 da Constituição, a União tem competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Já o recente artigo 149-A, com redação dada pela EC nº 39/2002, por sua vez, dispõe que os Municípios e o Distrito Federal podem instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

As contribuições previstas no artigo 149 podem ser instituídas na forma de taxas ou de impostos, conforme se apresente o binômio hipótese de incidência/base de cálculo. Não podem constituir contribuição de melhoria, tendo em vista que a valorização do imóvel, ínsita a essa espécie tributária, não se coaduna com as finalidades previstas para

⁶²³ O princípio..., *op. cit.*, p. 51.

tais contribuições⁶²⁴. Já a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, parece-nos, apenas se pode configurar como taxa, haja vista tratar-se de tributo vinculado a uma atuação estatal, diretamente referida ao contribuinte, consistente na prestação do serviço de iluminação pública⁶²⁵.

As contribuições especiais, com efeito, não constituem uma espécie tributária distinta das já mencionadas – imposto, taxa e contribuição de melhoria. São tributos que podem ser instituídos na forma acima indicada – como impostos ou taxas, conforme o caso –, em que pese tenham finalidade constitucionalmente definida⁶²⁶.

O exagero do montante das contribuições como causa de efeito de confisco é destacado por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, para quem as contribuições excessivas podem configurar o efeito de confisco, como sucede nas contribuições sociais (artigo 195, I), quando incidem alíquotas excessivas sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro das empresas⁶²⁷. Idêntico é o pensamento de ANDRÉIA MINUSSI FACIN⁶²⁸. IVES GANDRA DA S. MARTINS, por seu turno, reconhece que o volume da contribuição não pode ultrapassar o custo da “(...) vinculação constitucionalmente permitida”, embora disso conclua que raramente haverá efeito de confisco⁶²⁹.

Importa salientar que, podendo as contribuições assumir a forma de impostos ou de taxas, devem atender aos mesmos critérios estipulados para esses tributos.

Diante da ampla gama de contribuições constantes da Constituição, o possível efeito de confisco de cada uma delas deve ser examinado, ainda, levando-se em conta o caso concreto, considerando os aspectos material e quantitativo da norma da exação⁶³⁰.

Sob outro ângulo, instituída contribuição cujo produto da arrecadação não seja destinado às finalidades específicas previstas na Constituição, valem aqui as mesmas considerações feitas em relação ao empréstimo compulsório. Em tais casos, como vimos, não há que cogitar de efeito de confisco, sequer em seu aspecto menos típico, ao qual denominamos qualitativo, indireto, ou oblíquo, uma vez que o tributo é instituído em

⁶²⁴ ROQUE CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 568 e 574; e PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 44.

⁶²⁵ No sentido de que a aludida contribuição apenas pode ser imposto, vide ROQUE CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 617-618 e 621.

⁶²⁶ Como, aliás, esclarece ROQUE CARRAZZA, a finalidade é fundamental nas contribuições a que alude o artigo 149, já que ela permitirá que a mesma hipótese de incidência tributária seja usada para um imposto de competência da União, sem que se configure *bis in idem* ou bitributação – *Curso...*, *op. cit.*, p. 573.

⁶²⁷ Capacidade..., *op. cit.*, p. 164.

⁶²⁸ Vedação..., *op. cit.*, p. 16-17.

⁶²⁹ Capacidade..., *op. cit.*, p. 76.

⁶³⁰ É também o que pensa LUIZ FELIPE S. DIFINI, *Proibição...*, *op. cit.*, p. 217.

conformidade com a disciplina constitucional, permanecendo, portanto, intacto. Trata-se de problema que nada tem a ver com o Direito Tributário, mas sim com o Direito Financeiro.

6.7 TRIBUTOS EXTRAFISCAIS

A tributação com fins extrafiscais é instituída com o objetivo de atingir finalidades distintas das meramente arrecadatórias. Por meio dela, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, almeja-se proteger situações política, econômica ou socialmente relevantes⁶³¹. Trata-se, conforme esclarece JOSÉ ROBERTO VIEIRA, de “(...) *atividade instrumental para a realização de determinados objetivos constitucionais*”⁶³², e, na visão de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, da “(...) *faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva, regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais*”⁶³³. SAMPAIO DÓRIA, por sua vez, explicitando a função do tributo extrafiscal, afirma que “*O imposto é instrumento de ação indireta e, por conseguinte, política e psicologicamente recomendável onde a atuação direta suscitaria protestos ou tropeçaria em óbices práticos para sua execução*”⁶³⁴. GERALDO ATALIBA leciona:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados (...) ⁶³⁵.

Dessas lições, infere-se que o tributo com fim extrafiscal constitui um instrumento indireto de obtenção de fins estabelecidos na Constituição, mediante a imposição mais gravosa, menos gravosa, ou até inexistente.

Não se pode dizer, contudo, que uma figura tributária seja completamente extrafiscal ou totalmente fiscal. O que ocorre é que ambas as finalidades coexistem harmonicamente na mesma exação, sendo que, por vezes, um fim prevalece sobre o outro, como esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO⁶³⁶. Os tributos, assim, podem ser predominantemente extrafiscais ou preponderantemente arrecadatórios, nada mais.

⁶³¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 234-235.

⁶³² Mesa..., *op. cit.*, p. 76.

⁶³³ Notas..., *op. cit.*, p. 576-577.

⁶³⁴ **Direito...**, *op. cit.*, p. 175.

⁶³⁵ IPTU..., *op. cit.*, p. 237.

⁶³⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 235-236.

Hipóteses de extrafiscalidade encontram-se no artigo 153, §4º, I, da CF/88, que prevê o ITR progressivo, bem como no artigo 182, §4º, II, da CF/88, do qual consta o IPTU progressivo no tempo. Ambas as hipóteses têm nítida finalidade de dar cumprimento à função social da propriedade. Também a seletividade pode ser utilizada para fins extrafiscais, como se observa no caso do IPI de bebidas e de cigarros, por evidentes razões de saúde pública. O II e o IE, impostos sobre o comércio exterior, podem, da mesma forma, ser utilizados com finalidades extrafiscais, visando a preservar a indústria nacional, embora a tributação agressiva centre-se predominantemente no II, já que o país depende de exportações para garantir o saldo positivo da balança comercial. No caso do IE, assim, a extrafiscalidade é utilizada para reduzir as alíquotas ou até mesmo para zerá-las.

A forma de extrafiscalidade que aqui nos interessa é a que se utiliza de tributos elevados para a obtenção de fins constitucionalmente previstos, geralmente mediante a imposição de alíquotas progressivas, mas nem sempre e não necessariamente progressivas.

É essa extrafiscalidade que representa, muitas vezes, um grave risco à capacidade contributiva e à igualdade tributária.

Há autores, entretanto, que consideram possível conciliar a extrafiscalidade e a capacidade contributiva, como MOSCHETTI, por exemplo, que não apenas entende que a Constituição italiana, quando trata da capacidade contributiva, não impede o uso da extrafiscalidade, como, em verdade, esse instrumento seria a própria concretização da capacidade contributiva⁶³⁷.

Parece-nos, entretanto, muito difícil sustentar esse posicionamento, sob pena de violação ao recém mencionado princípio, assim como ao da igualdade tributária.

É isso o que leciona JOSÉ ROBERTO VIEIRA, ao considerar a afirmação de que a extrafiscalidade constitui uma forma de realização da capacidade contributiva “(...) *uma tentativa talvez heróica, mas que eu diria mesmo, na maioria dos casos, de impossível sustentação, sob pena, ao final, de supressão da capacidade contributiva e do aniquilamento da igualdade tributária*”⁶³⁸.

Como adverte o autor, entretanto, um mínimo de igualdade nas exações extrafiscais parece constituir quase que um consenso internacional: trata-se do respeito aos limites mínimo e máximo da capacidade contributiva, ou seja, do mínimo existencial e da

⁶³⁷ Segundo MOSCHETTI, o artigo 53 da Constituição italiana, “(...) *no sólo no excluye tal utilización, sino que, por el contrario, la requiere, en los limites en que la capacidad económica, para ser capacidad contributiva, deve cualificarse a la luz de las exigencias colectivas*” – *El Principio...*, op. cit., p. 283. No mesmo sentido, MARCIANO BUFFON, *O princípio...*, op. cit., p. 89.

⁶³⁸ Mesa..., op. cit., p. 76.

não confiscatoriedade, respectivamente⁶³⁹.

Também REGINA HELENA COSTA entende, da mesma forma, que a capacidade contributiva não está de todo afastada dos tributos extrafiscais, já que, nesse campo, o mínimo existencial e o não-confisco devem ser respeitados⁶⁴⁰.

A despeito dessa tendência, porém, existem, entre nós, posturas que não consideram o princípio do não-confisco aplicável às exações extrafiscais. É o que já expressava BALEEIRO:

(...) não ofendem a Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com o 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 etc⁶⁴¹.

CECILIA M. MARCONDES HAMATI, em sentido convergente, sustenta que “(...) é admitida a tributação sem a observância do princípio do não confisco desde que por motivos extrafiscais e em virtude do poder de polícia”⁶⁴².

SACHA CALMON N. COÊLHO, por seu turno, reputa o princípio inaplicável aos tributos extrafiscais, a não ser na hipótese de completa absorção do bem ou da renda. Vale transcrever o seu pensamento:

O princípio (...) cede passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o contribuinte previu a exacerbação 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)⁶⁴³.

Do lado oposto, sustentando a aplicação incondicionada do princípio do não-confisco a exações fiscais e extrafiscais, NAVEIRA DE CASANOVA defende que a incidência do princípio em análise deve prescindir do exame da finalidade da tributação, não apenas porque é difícil afirmar quando se está diante de um tributo fiscal, ou extrafiscal, mas também porque a diminuição patrimonial sofrida pelo contribuinte é a mesma. Por outro lado, menciona o referido autor que, sendo a aferição de confiscatoriedade feita pelo conjunto de tributos, nele estarão presentes tributos

⁶³⁹ *Idem.*

⁶⁴⁰ **Princípio...**, *op. cit.*, p. 108-109.

⁶⁴¹ **Limitações...**, *op. cit.*, p. 567.

⁶⁴² Direitos fundamentais do contribuinte, in IVES GANDRA DA S. MARTINS, **Direitos...**, *op. cit.*, p. 275.

⁶⁴³ **Comentários...**, *op. cit.*, p. 301.

extrafiscais e fiscais. Como proceder nos casos em que o tributo é fiscal e extrafiscal, se não se considerar que o princípio é operativo em igual medida ?⁶⁴⁴.

O autor tem razão quando defende a aplicação do princípio tanto às exações fiscais quanto às extrafiscais. De acordo com esse entendimento, JOSÉ MARCOS D. DE OLIVEIRA afirma que “(...) a destinação extrafiscal do tributo não altera a natureza jurídico-constitucional do instituto e não libera o Legislador para através dele burlar a Constituição e o senso comum de Justiça”⁶⁴⁵. Também RICARDO LOBO TORRES sustenta que “(...) 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”⁶⁴⁶.

Isso não significa, todavia, a nosso ver, que os limites da tributação devem ser os mesmos para uma e outra situações. Diferente do que sustenta o autor espanhol, por outro lado, via de regra é possível afirmar a finalidade preponderante em cada imposição tributária, sobretudo porque partimos do pressuposto de que a utilização extrafiscal do tributo não é generalizada, mas sim excepcional, devendo estar prevista na Constituição⁶⁴⁷. É a Constituição, assim, que estabelece os fundamentos para os possíveis casos de extrafiscalidade. Uma vez identificando-se, com efeito, o fim predominante, podem-se avaliar os princípios em conflito e verificar de que forma cada um deles sofrerá a menor restrição possível. Sob outro aspecto, em que pese a retirada do patrimônio do contribuinte ocorra tanto pela via do tributo fiscal quanto extrafiscal, há motivos constitucionalmente amparados que justificam a diversidade de aplicação do princípio em comento. É o que sustenta ESTEVÃO HORVATH⁶⁴⁸. A análise do conjunto da carga tributária, por outro lado, deverá considerar a prevalência de tributos com fins distintos dos arrecadatórios com vistas a elastecer o efeito de confisco⁶⁴⁹.

Já no que diz respeito aos posicionamentos contrários à aplicação do princípio à extrafiscalidade, algumas observações se fazem necessárias. Em primeiro lugar, reiteramos que as hipóteses de extrafiscalidade na tributação são excepcionais e, nesse sentido, aludimos mais uma vez às lições de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que confirma esse entendimento, ao expressamente declarar:

⁶⁴⁴ *El principio...*, *op. cit.*, p. 370-371.

⁶⁴⁵ *Direito...*, *op. cit.*, p. 119-120.

⁶⁴⁶ *Os Direitos Humanos...*, *op. cit.*, p. 164.

⁶⁴⁷ ESTEVÃO HORVATH também pensa que sempre será possível saber se um tributo tem caráter preponderantemente fiscal ou extrafiscal – *O princípio...*, *op. cit.*, p. 90-91.

⁶⁴⁸ *O princípio...*, *op. cit.*, p. 91.

⁶⁴⁹ É também o que entende HORVATH – *idem*.

Não há dúvida de que a tributação extrafiscal constitui uma exceção. E isso Aliomar Baleeiro já havia demonstrado, há muito tempo, no Brasil, e hoje muito bem o demonstram Casalta Nabais, desde Coimbra (Portugal) e Ferreiro Lapatza, desde Barcelona (Espanha). Sublinhe-se outra vez: a extrafiscalidade é uma medida excepcional em face da via regular dos tributos que é a finalidade arrecadatória, que é o abastecimento dos cofres públicos⁶⁵⁰.

Também HÉCTOR VILLEGAS assevera:

Uma exagerada insistência nos fins extrafiscais pode produzir o efeito negativo de destruir a essência mesma do tributo e, por consequência, do Direito Tributário, desfigurando a capacidade contributiva e minando os princípios básicos em que se apóia essa ciência. A utilização deve ser excepcionalíssima, e de todas as maneiras deve ficar firme o critério de que capital não deve ser cerceado⁶⁵¹.

Verificamos, também, que a Constituição não excepciona a aplicação do princípio que veda a utilização de tributos com efeito de confisco, como já adiantamos quando do exame da natureza jurídica do princípio do não-confisco. Nem mesmo às exações de índole extrafiscal, caracterizadas, muitas vezes, por alíquotas elevadas.

Nesse aspecto, cabe frisar que a distinção empreendida por SAMPAIO DÓRIA entre impostos proibitivos e confiscatórios perdeu sentido em face da Constituição de 1988. De acordo com o ilustre autor, proibitivo seria o imposto que “(...) *asfixia, impossibilita, destrói*”⁶⁵². Confiscatório, por sua vez, seria o imposto que “(...) *absorva substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa*”, como anteriormente anotado⁶⁵³. Ambos poderiam ser declarados inconstitucionais⁶⁵⁴. Os impostos proibitivos, não obstante, estariam legitimados, segundo o autor, caso o legislador pretendesse, em prol do interesse público, suprimir certas atividades ou profissões pela via do poder destrutivo dos impostos⁶⁵⁵. Ora, não tendo a Constituição excepcionado a incidência do princípio do não-confisco, nessas hipóteses, diferenciar impostos proibitivos de confiscatórios não mais tem razão de ser, já que todos estarão sujeitos a um limite, dado pela vedação do efeito de confisco dos tributos⁶⁵⁶.

Como vimos, a Constituição não admite hipóteses de confisco – expropriação sem indenização – pela via tributária, apenas admitindo a aplicação do instituto como

⁶⁵⁰ Mesa..., *op. cit.*, p. 76.

⁶⁵¹ *El Principio...*, *op. cit.*, p. 244-245 (tradução nossa). No original espanhol: “*Una exagerada insistencia en los fines extrafiscales puede producir el efecto negativo de destruir la esencia misma del tributo, y, por ende, del derecho tributario, desdibujando la capacidad contributiva y minando los principios básicos en que se apoya esta ciencia. La utilización debe ser excepcionalísima, y de todas maneras debe quedar firme el criterio de que el capital no debe ser cercenado*”.

⁶⁵² **Direito...**, *op. cit.*, p. 183-184.

⁶⁵³ *Ibidem*, p. 195.

⁶⁵⁴ *Ibidem*, p. 182-195.

⁶⁵⁵ *Ibidem*, p. 188.

⁶⁵⁶ Em sentido semelhante, JOSÉ M. DOMINGUES DE OLIVEIRA, **Direito...**, *op. cit.*, p. 127-130.

penalidade, decorrente, portanto, de ato ilícito; – e o tributo, como se deduz de sua conformação constitucional, ratificada pela definição que dele traz o CTN, não constitui sanção de ato ilícito.

Pois bem, se a extrafiscalidade é admitida, conquanto excepcionalmente, e a proibição de tributos com efeito de confisco é garantia genérica da tributação, não comportando exceções, os casos de tributação extrafiscal, ainda que possam contar com alíquotas mais elevadas, não podem chegar a atingir o efeito de confisco⁶⁵⁷.

A consideração dessas duas imposições constitucionais deve significar que o limite da tributação, na hipótese de exação extrafiscal, pode ser mais elástico do que no caso de tributos com fins arrecadatórios.

Nessa esteira de entendimento, FABIO B. GOLDSCHMIDT afirma:

A tributação com finalidade extrafiscal (...) evidentemente não pode ser regida pelos mesmos parâmetros que servem à aferição do efeito de confisco relativamente aos tributos com finalidades fiscais (...). Isso porque, aqui, a equação que justifica a tributação se assenta sobre outros fundamentos e visa, igualmente, a outros objetivos. Há, no entanto, evidentemente, um limite à tributação extrafiscal, ainda que mais elevado que aquele imposto à tributação meramente arrecadatória⁶⁵⁸.

ESTEVÃO HORVATH, na mesma linha, entende que o princípio se aplica às exações fiscais e às extrafiscais, embora a elasticidade da aplicação, ou o alcance do princípio, seja diferente em um e outro caso⁶⁵⁹.

LUIZ FELIPE S. DIFINI, de modo semelhante, propugna:

O critério para identificação de efeito confiscatório não será o mesmo em se tratando de tributação com finalidade fiscal ou extrafiscal (...). O limite é mais além do que na tributação com finalidade fiscal; mas um limite existe, pois a proibição constitucional é de utilizar tributo com efeito de confisco e não apenas de utilizar tributo com finalidade exclusivamente fiscal com efeito de confisco⁶⁶⁰.

O que significa, contudo, ter um maior ou menor grau de aplicação, ou um limite distinto, conforme se trate de exações fiscais ou extrafiscais?

Como vimos, segundo ALEXY, os princípios são normas que determinam que

⁶⁵⁷ Novamente aqui entendemos pertinente colacionar o posicionamento de MARCELO SALDANHA ROHENKOHL, do qual partilhamos, quanto ao limite final de qualquer tributo: “*Não obstante tal necessária ponderação, afirmamos que a tributação extrafiscal, ainda que diante de relevante justificação constitucional, terá sempre um limite correspondente ao núcleo essencial dos direitos de propriedade e liberdade, sendo que jamais poderá aniquilá-los, sob pena de adquirir caráter eminentemente sancionatório*” – **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito**, p. 125.

⁶⁵⁸ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 192.

⁶⁵⁹ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 92.

⁶⁶⁰ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 226.

algo seja realizado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades jurídicas e reais existentes. São, portanto, mandamentos de otimização, caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida do seu cumprimento não apenas depende das possibilidades fáticas, mas também jurídicas⁶⁶¹.

Similarmente, para CANOTILHO os princípios são “(...) *normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização*” (sic)⁶⁶².

A norma que proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco, como princípio, pode ser concretizada em diferentes graus, conforme as possibilidades jurídicas e reais. Diante da possível tensão entre a extrafiscalidade e a vedação ao efeito de confisco dos tributos, após um processo de ponderação, o princípio do não-confisco poderá ter a sua eficácia reduzida, ou ser aplicável em menor grau, em decorrência de valores constitucionais albergados pelas hipóteses de extrafiscalidade. Isso não implica, contudo, que o princípio em análise não seja aplicável, pois o será, somente, porém, em grau mais reduzido. A extrafiscalidade, ainda que seja admitida apenas em hipóteses excepcionais, poderá ter efetividade até certo ponto, desde que não atinja de modo essencial esse princípio, qual seja, o que veda o efeito de confisco dos tributos.

Assim, no caso de tensão entre a extrafiscalidade e o princípio que veda o efeito de confisco, verifica-se a obrigação de manter o maior grau possível de aplicação da extrafiscalidade, com a obrigação de afetar o menos possível o princípio que veda o efeito de confisco – bem como o da capacidade contributiva e o direito de propriedade, entre outros. Da mesma forma, verifica-se a obrigação de manter o maior grau possível de proteção ao princípio do não-confisco – e seus congêneres –, com a obrigação de afetar o menos possível a cláusula do Estado Social, um dos fundamentos da persecução de fins extrafiscais. Observa-se, assim, que, em si mesmo considerados, esses princípios levam a uma contradição, o que significa, contudo, apenas que cada um deles limita a possibilidade jurídica do cumprimento do outro⁶⁶³.

Se, no caso da tributação extrafiscal, o princípio do não-confisco apresenta um limite distinto daquele que se observa em relação aos tributos com fins arrecadatórios, qual é esse limite?

RICARDO LOBO TORRES, com base em KONRAD HESSE, já adverte para a menor clareza e visibilidade dos limites da tributação extrafiscal em relação aos da

⁶⁶¹ *Teoria...op. cit.*, p. 86.

⁶⁶² *Direito..., op. cit.*, p. 1035.

⁶⁶³ Essa construção, relativa ao princípio que veda o efeito de confisco dos tributos, foi elaborada com base nas lições de ALEXY – *Teoria..., op. cit.*, p. 91.

tributação fiscal⁶⁶⁴. De qualquer forma, vale aqui novamente recorrer à noção de razoabilidade, que ajuda a densificar o princípio do não-confisco. Em termos gerais, assim, importa questionar se o tributo extrafiscal elevado é justificado pela finalidade perseguida, ou seja, se ele mantém uma relação de congruência com o fim extrafiscal que se pretende obter. Por outro lado, deve-se indagar se o tributo considerado, mesmo elevado, é aceito socialmente, pelo menos em termos majoritários, e se é justificável do ponto de vista racional.

De modo mais específico, ainda, um rígido controle de proporcionalidade deve ser realizado, com o fito de verificar não apenas se o tributo é apto à realização do fim extrafiscal – adequação –, e se é o meio menos gravoso para se obter tal fim – necessidade –, mas também se o que se perde com a adoção do tributo é menos relevante do que aquilo que se ganha, isto é, para que a exação possa subsistir, em conformidade com a Constituição, deve restar comprovado que não afeta de modo demasiado – excessivo ou irrazoável – o direito de propriedade do contribuinte.

As respostas, contudo, não podem ser generalizadas, posto que, além dos princípios em comento, devem ser levadas em consideração as circunstâncias fáticas, apenas aferíveis completamente pelo Judiciário, no caso concreto.

De um modo geral, entretanto, pode-se dizer que o efeito de confisco, nos tributos extrafiscais, ocorre com a afetação do direito de propriedade de modo irrazoável, assim como na hipótese em que se impeça a livre iniciativa, por ausência de uma margem de lucro mínima, que permita a própria continuidade da atividade econômica.

6.8 TRIBUTOS INDIVIDUALMENTE CONSIDERADOS E SISTEMA TRIBUTÁRIO

Até o momento, referimo-nos indiscriminadamente aos termos *tributo* e *tributação*, sem muita preocupação quanto à amplitude de cada um dos conceitos. Temos, em verdade, usado-os como sinônimos.

Agora, contudo, vamos averiguar se é apenas o tributo isoladamente considerado que pode ter efeito de confisco, ou se a tributação, entendida como o conjunto de tributos que recai sobre determinada pessoa, pode também assumir tal efeito.

⁶⁶⁴ Os Direitos Humanos..., *op. cit.*, p. 164-165.

Que o tributo individualmente considerado pode ter efeito de confisco já o dissemos, reiteradas vezes, e decorre da própria previsão constitucional, que é explícita nesse particular.

Considerando, porém, que a Constituição impõe uma “limitação” à competência tributária destinada a conter a voracidade estatal por tributos, parece carente de sentido permitir que a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco não leve em conta a soma das imposições que formam o sistema tributário.

Pensamos, assim, que não apenas o tributo isolado pode ser considerado confiscatório, mas também o sistema tributário como um todo.

Para efeitos de aferição da confiscatoriedade do sistema tributário, cabe esclarecer, como o fazem HÉCTOR VILLEGAS e GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, que, não obstante a capacidade contributiva se exteriorize de várias formas distintas, o que possibilita a origem de diversos tributos, ela é única, no sentido de que é apenas um patrimônio que responderá pelo conjunto da carga tributária⁶⁶⁵. Isso explica como a soma dos tributos pode chegar às raias do efeito de confisco⁶⁶⁶.

A possibilidade de considerar-se confiscatório o conjunto de tributos incidentes sobre um determinado contribuinte, e não apenas o tributo isoladamente considerado, é sustentada por grande parte da doutrina, estrangeira e nacional.

Na Espanha, pela própria redação do artigo 31.1 da Constituição de 1978, que se refere a *sistema tributário*, que *em nenhum caso terá alcance confiscatório*, a maioria da doutrina defende a aplicabilidade do princípio em comento ao conjunto de tributos, sem deixar de considerá-lo aplicável a cada uma das figuras impositivas, isoladamente consideradas⁶⁶⁷.

Também na Argentina, a postura da doutrina em geral é no sentido da possibilidade de reconhecer-se o sistema tributário como confiscatório⁶⁶⁸.

⁶⁶⁵ HÉCTOR VILLEGAS, *El principio...*, *op. cit.*, p. 259; GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio...*, *op. cit.*, p. 391.

⁶⁶⁶ Mas não impede, todavia, conforme pensamos, que cada tributo possa ser considerado confiscatório tomando por base apenas a capacidade contributiva setorial. Se fosse necessário, para ter efeito de confisco, que o tributo individualmente considerado levasse em conta a capacidade contributiva total do contribuinte, raramente dar-se-ia tal efeito, de modo que o princípio não teria operatividade. É o que defende MARCOS GARCÍA ECTHEGOYEN – *El principio...*, *op. cit.*, p. 224 –, lição com qual estamos de acordo.

⁶⁶⁷ GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio...*, *op. cit.*, p. 389.

⁶⁶⁸ *Ibidem*, p. 390. Segundo o autor, em suma, o princípio é aplicável em ambas as situações, ou seja, tanto em relação aos tributos individualmente considerados, como no que diz respeito ao conjunto dos tributos, uma vez que a postura oposta significaria restringir injustificadamente o âmbito de aplicação do princípio, retirando a sua operatividade – *ibidem*, p. 391.

No Brasil, prevalece, da mesma forma, o entendimento da aplicação do princípio não apenas ao tributo isoladamente considerado, mas também ao sistema tributário.

A título exemplificativo, colacionamos o parecer de IVES GANDRA DA S. MARTINS:

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão⁶⁶⁹.

LUIZ FELIPE S. DIFINI, na mesma senda, entende que o princípio se aplica nas duas hipóteses acima indicadas, e quanto à última, destaca que “(...) a ocorrência de eventual efeito de confisco deve ser examinada em relação ao conjunto do sistema tributário, pena de descaracterização do conteúdo garantístico do princípio, que, entre nós, é limitação ao poder de tributar”⁶⁷⁰.

RICARDO LOBO TORRES, por seu turno, apesar de sustentar que o controle judicial se procede quanto ao tributo que gera o efeito de confisco e não quanto ao sistema tributário, ressalva:

A apreciação sistêmica é importante para descolorir o efeito confiscatório que poderia exsurgir da análise individual do tributo ou para enfatizar a existência da inconstitucionalidade quando houver descoordenação de incidências fiscais e superposição de gravames, como ocorreu recentemente com a incidência da contribuição social sobre os inativos, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal porque, somada ao imposto de renda, atingiria mais de 50% dos proventos dos aposentados⁶⁷¹.

A despeito da possibilidade de reconhecer o efeito de confisco do conjunto dos tributos, algumas dificuldades exsurgem para a aferição da confiscatoriedade nessa hipótese.

Isso sucede principalmente porque a soma de tributos pode ser considerada confiscatória mesmo quando cada um dos tributos instituídos por todas as pessoas políticas seja considerado razoável. Assim, os três entes federados, dentro de suas competências constitucionais, instituem, todos, tributos razoáveis, sendo que a soma deles, contudo, gera um efeito de confisco. Qual dos tributos será considerado confiscatório? Quando se dá

⁶⁶⁹ Direitos..., *op. cit.*, p. 49.

⁶⁷⁰ Proibição..., *op. cit.*, p. 230-231.

⁶⁷¹ Direitos..., *op. cit.*, p. 172.

efetivamente o efeito de confisco ? Qual das pessoas políticas será juridicamente responsabilizada pela imposição exacerbada ? Esse problema é detectado por DINO JARACH, quando indaga qual dos tributos seria considerado confiscatório: o último ou o primeiro estabelecido por lei ? O último, ou o primeiro vencido ? O último, ou o primeiro cobrado ? Ou o mais gravoso ?⁶⁷².

O critério geral adotado pela doutrina tem sido considerar o último tributo instituído como aquele que determina o efeito de confisco do conjunto da carga tributária.

Nesse sentido, vale retomar a posição de IVES GANDRA DA S. MARTINS, há pouco citada, segundo a qual, diante de carga geral confiscatória, todo o sistema deverá ser revisto, mas, sobretudo, o tributo que, uma vez criado, ultrapassa o limite da capacidade de contribuir do indivíduo⁶⁷³.

Também na ADI nº 2.010/DF, o entendimento é o mesmo, conforme se infere do seguinte trecho do acórdão: “O SR. MINISTRO MOREIRA ALVES – *E qual é o inconstitucional? É o último? É o primeiro? É o de maior valor?* O SR. MINISTRO ILMAR GALVÃO – *Se o último trouxe essa consequência, foi a gota d’água, e ele é inconstitucional*”. E, de fato, foi a última exação instituída, qual seja, a contribuição previdenciária dos servidores aposentados majorada pelo artigo 2º da lei nº 9.783, de 28/1/1999, que foi considerada confiscatória⁶⁷⁴.

Esse parâmetro, entretanto, pode ter o grave inconveniente de estabelecer tratamento diferenciado entre as pessoas políticas portadoras de competência constitucional tributária, ocasionando desequilíbrios e injustiças entre elas. NAVEIRA DE CASANOVA, a esse respeito, afirma: “*Esta via pode causar injustiças entre os diferentes fiscos afetados*”⁶⁷⁵. O autor complementa o seu entendimento dizendo: “*Ademais, opinamos [que essa via] não tem sustentação jurídica suficiente. O mero fato de ser o último tributo*

⁶⁷² *Apud* LUIZ FELIPE S. DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 229. Reproduzem tais questionamentos, entre nós, além deste autor, ESTEVÃO HORVATH – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 82; FABIO B. GOLDSCHMIDT – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 281; e PAULO CESAR BARRIA DE CASTILHO – **Confisco...**, *op. cit.*, p. 102-103. Segundo o último autor, diante das relatadas dificuldades, “(...) não há possibilidade lógica de se ter um sistema tributário confiscatório sem ter um ou mais tributos confiscatórios, individualmente considerados” – *ibidem*, p. 103.

⁶⁷³ *Direitos...*, *op. cit.*, p. 49.

⁶⁷⁴ Supremo Tribunal Federal, ADI-MC nº 2.010/DF, *op. cit.*

⁶⁷⁵ **El principio...**, *op. cit.*, p. 431 (tradução nossa). No original espanhol: “*Esta vía puede causar injusticias entre los diferentes fiscos afectados*”.

sancionado o que causa o efeito confiscatório não é tão certo, pois a causa também reside nos demais tributos que seguem sendo cobrados” (esclarecemos, nos colchetes)⁶⁷⁶.

De fato, a pessoa política que institui o tributo “por último” seria prejudicada, porque teria sua competência, decorrente de outorga constitucional, simplesmente “reduzida”.

Há quem sustente, por outro lado, que a solução para o problema consiste em reduzir todos os tributos de modo proporcional, até que o conjunto deles deixe de ser confiscatório. Esse é o entendimento de HÉCTOR VILLEGAS, que, com fulcro em RODOLFO SPISSO, assim expressa o seu pensamento:

Estabelecida a inconstitucionalidade de um concurso confiscatório de tributos, esses deverão ser reduzidos proporcionalmente pelo tribunal interveniente até chegar à soma que se fixe como a máxima admissível para não ser considerado esse conjunto de tributos como violador da propriedade do contribuinte⁶⁷⁷.

De fato, essa parece ser a solução mais correta em termos de respeito à isonomia dos entes tributantes, embora tampouco esteja despida de problemas. Como nota NAVEIRA DE CASANOVA, pode ocorrer que as pessoas políticas, tão logo cientes da iminência do desconto que podem sofrer para evitar a confiscatoriedade das várias imposições, procedam, de antemão, ao incremento substancial do montante pretendido a título do tributo, de tal modo que, quando da redução proporcional, se encontre já com um valor mais avantajado do que aquele que lhe correspondia antes de aumentar o tributo⁶⁷⁸.

De qualquer forma, apesar dos obstáculos gerados pelas soluções apresentadas e além da falta de uniformidade quanto ao entendimento da questão, não se pode negar a possibilidade de que a carga tributária como um todo seja passível de ser reputada confiscatória, e, portanto, de ser controlada judicialmente.

Nesse sentido, assevera FABIO B. GOLDSCHMIDT:

É certo, contudo, que, em que pesem todas as soluções possíveis serem passíveis de crítica, tal dificuldade não pode servir de pretexto para simplesmente excluirmos a possibilidade de

⁶⁷⁶ *Idem* (tradução nossa). No original espanhol: “Además opinamos que no tiene sustento jurídico suficiente. El mero hecho de ser el último tributo sancionado el que causa el efecto confiscatorio no es tan cierto, pues la causa también reside en los demás tributos que se siguen cobrando”.

⁶⁷⁷ *El Principio...*, op. cit., p. 265 (tradução nossa). No original espanhol: “Planteada la inconstitucionalidad de un concurso confiscatorio de tributos, éstos deberán ser reducidos proporcionalmente por el tribunal interveniente hasta llegar a la suma que se fije como lá máxima admisible para no ser considerado ese conjunto de tributos como violatorio de la propiedad del contribuyente”. RODOLFO SPISSO, por sua vez, entende que se deve descontar determinada porcentagem dos tributos envolvidos no litígio, de maneira que o conjunto deles não supere o limite máximo de 33% da riqueza gravada – *apud* VILLEGAS, *idem*.

⁶⁷⁸ *El principio...*, op. cit., p. 432.

apreciação pelo Poder Judiciário dessa questão (o que, de mais a mais, feriria o art. 5º, XXXV, da CF)⁶⁷⁹.

Na mesma linha de entendimento, NAVEIRA DE CASANOVA afirma:

(...) as razões que se podem encontrar para não aplicar o princípio na hipótese de um conjunto de tributos, ou do sistema tributário, não são muito receptíveis. Que sejam vários os sujeitos ativos, ou que sejam diferentes os fatos imponíveis, ou que resulte mais difícil articular a pretensão do particular quanto ao estabelecimento do confisco, isso não tira razão do fato inconstatável da lesão aos direitos que sofre quem experimenta um efeito confiscatório em seu patrimônio quando se lhe aplica mais de um tributo⁶⁸⁰.

Também ESTEVÃO HORVATH sustenta:

A nós parece que o controle da constitucionalidade do sistema tributário deve ser efetuado de ambas as formas: individualmente, com relação a cada tributo, de acordo com as respectivas peculiaridades, e do sistema em seu conjunto, embora reconheçamos a especial dificuldade que este último encerra⁶⁸¹.

O derradeiro autor citado entende mais viável aferir o efeito de confisco em relação às exações instituídas pela mesma entidade tributante, como sucedeu na ADI nº 2.010/DF, em que a contribuição previdenciária majorada dos servidores inativos foi considerada inconstitucional, por atentar contra o princípio do não-confisco, visto que, somada ao imposto de renda, chegava a quase 50% dos rendimentos dos aposentados. Assim, dois tributos somados, ambos instituídos pela União, atingiram o vedado efeito de confisco. Nessa hipótese, como diz o autor, é evidente o uso da tributação com efeito de confisco⁶⁸².

É o que se verifica do excerto da ementa do acórdão prolatado na citada ADI:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante da renda de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que

⁶⁷⁹ **O princípio...**, *op.cit.*, p. 283.

⁶⁸⁰ **El principio...**, *op. cit.*, p. 391 (tradução nossa). No original espanhol: “(...) las razones que se pueden encontrar para no aplicar el principio en el supuesto de un conjunto de tributos, o del sistema tributario, no son muy de recibo. Que sean varios los sujetos activos, o que sean diferentes los hechos imponibles, o que resulte más difícil articular la pretensión del particular en cuanto a su planteamiento, no quitan razón al hecho incontrastable de la lesión en los derechos que sufre quien experimenta un efecto confiscatorio en su patrimonio cuando se le aplica más de un tributo.

⁶⁸¹ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 86.

⁶⁸² *Ibidem*, p. 84-85.

o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte⁶⁸³.

Deveras, o tratamento da questão afigura-se menos complexo em se tratando da mesma pessoa política, dado que, nessa hipótese, não haveria desequilíbrio entre os entes tributantes.

De qualquer maneira, como já destacamos, o reconhecimento do efeito de confisco pode dar-se em relação a cada tributo isoladamente, no que diz respeito ao conjunto de exações de uma mesma pessoa política, ou, ainda, pelo sistema tributário como um todo, não sendo as dificuldades desta última situação suficientes para retirar a operatividade do princípio.

6.9 MULTAS

O artigo 150, IV, da CF/88, estabelece que é vedado utilizar *tributo* com efeito de confisco. Em que pese a disposição constitucional expressa, significativa parte da doutrina entende que o princípio se aplica também às multas.

Nessa linha de entendimento, RICARDO LOBO TORRES sintetiza:

Sujeitam-se à vedação constitucional as multas e penalidades pecuniárias aplicadas pelo descumprimento da legislação fiscal, quando exorbitantes. A jurisprudência e a doutrina não discrepam desse entendimento⁶⁸⁴.

Além desse autor, por ocasião do XXV Simpósio Nacional de Direito Tributário, chegaram à mesma conclusão, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JOSÉ AUGUSTO DELGADO, MARIA TERESA DE CÁRCOMO LOBO, AMÉRICO MASSET LACOMBE, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, MARILENE TALARICO M. RODRIGUES, HELENILSON CUNHA PONTES, PLÍNIO JOSÉ MARAFON, WAGNER BALERA, LUIZ ANTONIO CALDEIRA MIRETTI, VINICIUS CAMPANILE, JOÃO FRANCISCO BIANCO, DOUGLAS YAMASHITA, FERNANDO DE OLIVEIRA MARQUES, FÁTIMA F. RODRIGUES DE SOUZA, ROGÉRIO VIDAL

⁶⁸³ Supremo Tribunal Federal, ADI-MC nº 2.010/DF, *op. cit.*

⁶⁸⁴ Direitos..., *op. cit.*, p. 173.

GANDRA DA S. MARTINS, JOSÉ RUBEN MARONE e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA⁶⁸⁵.

Também o STF tem entendimento reiterado nesse sentido, conforme se vê da ementa do acórdão proferido na ADI nº 551/RJ:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua conseqüência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente⁶⁸⁶.

O que geralmente se argumenta, com o intuito de defender a aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas, é que tanto o tributo, quanto a multa, integram a obrigação tributária principal, estando submetidos, por conseguinte, ao mesmo regime jurídico tributário. Tais argumentos decorrem da disposição do artigo 113 do CTN, particularmente dos parágrafos 1º e 3º. Dessa forma, nem multa, nem tributo, poderiam ser utilizados com efeito de confisco.

Assim se manifesta, exemplificativamente, IVES GANDRA DA S. MARTINS, como se observa de suas palavras, adiante transcritas:

A obrigação tributária é composta de tributo e penalidade, conforme determina o art. 113 do CTN, lei com eficácia de complementar, que explicita o texto constitucional, estando assim redigido: (...)

Há de se convir que a soma de tributo e penalidade, que conforma a “obrigação tributária”, se ferir a capacidade contributiva, é expressamente confiscatória⁶⁸⁷.

JOÃO FRANCISCO BIANCO, em sentido convergente, afirma:

(...) o conceito de obrigação tributária principal, a que se refere o art. 113 do CTN, engloba qualquer tipo de obrigação de entregar recursos financeiros ao Estado. Isso quer dizer que deve-se considerar como sendo obrigação tributária principal tanto o pagamento do tributo em si mesmo como também o pagamento das correspondentes sanções pecuniárias (*sic*)⁶⁸⁸.

⁶⁸⁵ Os trabalhos de cada um desses autores consta da obra, já citada, coordenada por IVES GANDRA DA S. MARTINS, intitulada **Direitos Fundamentais do Contribuinte**.

⁶⁸⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI nº551/ RJ, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Brasília, 20 out. 2002 – DJ 14 fev. 2003, p. 58 – Disponível em [\[http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp\]](http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp). Acesso em 20/1/2008.

⁶⁸⁷ Direitos..., *op. cit.*, p. 54.

⁶⁸⁸ Direitos fundamentais do contribuinte, *in* IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Direitos...**, *op. cit.*, p. 643.

Também ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS e JOSÉ RUBEN MARONE expõem:

Se a obrigação tributária principal alberga tanto o tributo quanto a penalidade como seu objeto, e sendo a obrigação tributária originária do fato gerador, o qual, pelo princípio constitucional da legalidade, deve ter sua previsão na norma jurídica legislativa, o princípio da vedação ao confisco aplica-se tanto ao tributo quanto à penalidade, uma vez que entendemos não poder ter a obrigação tributária principal caráter expropriatório ou que lesione o direito de propriedade, a capacidade contributiva ou a livre iniciativa⁶⁸⁹.

ANDREA MINUSSI FACIN, na mesma linha, sustenta que as multas podem ser consideradas confiscatórias, posto que a obrigação tributária se compõe de tributo e penalidade⁶⁹⁰.

Como é sabido, entretanto, multa não é tributo. E isso decorre do conceito constitucional implícito de tributo, que é confirmado pela definição que dele traz o artigo 3º do CTN.

O CTN, ao afirmar que a obrigação tributária tem por objeto tributo e penalidade, comete flagrante disparate, desqualificando a definição de tributo que previra no artigo 3º do mesmo diploma legal. É nessa direção a crítica de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, referindo-se ao §1º do artigo 113, assim se expressa:

É na segunda parte da cláusula que topamos com o manifesto equívoco legislativo da inclusão da penalidade, como objeto possível da obrigação tributária. Incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito legal, sobre ferir os cânones da lógica (...). Ora, a prosperar a idéia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo⁶⁹¹.

O tributo, assim, não constitui sanção de ato ilícito, enquanto a multa é justamente essa sanção. Tributo e multa são, assim, ontologicamente distintos⁶⁹².

Sobre as distinções entre tributo e multa, HUGO DE BRITO MACHADO afirma:

O regime jurídico do tributo não pode ser aplicado à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. No plano estritamente jurídico (...) a multa distingue-se do tributo

⁶⁸⁹ Direitos fundamentais do contribuinte, in IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.) *Direitos...*, *op. cit.*, p. 836.

⁶⁹⁰ Vedação..., *op. cit.*, p. 18.

⁶⁹¹ *Curso...*, *op. cit.*, p. 295/296.

⁶⁹² Confirma-o ESTEVÃO HORVATH – *O princípio...*, *op. cit.*, p. 114.

porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito⁶⁹³.

As multas, sob outro aspecto, não têm por objetivo a arrecadação aos cofres públicos, mas sim a finalidade de reprimir o contribuinte que não cumpre a obrigação tributária, seja por atraso no pagamento ou por outra conduta contrária à lei.

Assim se posiciona ESTEVÃO HORVATH, quando leciona:

(...) a multa busca punir o contribuinte faltoso com suas obrigações (como busca reprimir, punindo, qualquer comportamento contrário à ordem jurídica). Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra⁶⁹⁴.

HUGO DE BRITO MACHADO pensa de modo semelhante, afirmando que:

O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual⁶⁹⁵.

MISABEL DE ABREU M. DERZI, por sua vez, corrobora esse entendimento, ensinando que “*Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que lesou o fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade*”⁶⁹⁶.

Às multas não se aplicam, assim, princípios referentes aos tributos.

Em síntese: tributo e multa são institutos ontologicamente distintos, não apenas porque enquanto um exclui a ilicitude, o outro necessariamente a contempla, mas também porque enquanto a finalidade de um é geralmente a arrecadação, o outro tem por objetivo a punição, ou o desestímulo à contrariedade à lei.

Sustentar, assim, que a multa, por integrar a obrigação tributária principal, tendo o mesmo regime jurídico do tributo, submete-se ao princípio que veda o efeito de confisco, significa interpretar a Constituição a partir do CTN, o que atenta contra uma leitura constitucional do tema⁶⁹⁷.

⁶⁹³ Os Princípios..., *op. cit.*, p. 117.

⁶⁹⁴ O princípio..., *op. cit.*, p. 114.

⁶⁹⁵ Os Princípios..., *op. cit.*, p. 117.

⁶⁹⁶ Notas..., *op. cit.*, p. 579.

⁶⁹⁷ Assim entende FABIO B. GOLDSCHMIDT quando afirma que “(...) não nos parece correto interpretar a Constituição pela lei que lhe é subordinada (CTN)” – O princípio..., *op. cit.*, p. 154.

Por esses motivos, sustentamos que às multas não se aplica o princípio do não-confisco. Compartilham desse entendimento não apenas HUGO DE BRITO MACHADO, ESTEVÃO HORVATH e MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, há pouco citados, mas também os autores participantes do XXV Simpósio Nacional de Direito de Tributário adiante nomeados: ADRIANA PIRAÍNO, ANTONIO JOSÉ DA COSTA, CECÍLIA M. MARCONDES HAMATI, VITTORIO CASSONE, OSWALDO OTHON PONTES SARAIVA FILHO, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁶⁹⁸.

Isso, entretanto, não significa que as multas não devam obedecer a outros critérios, como os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, por exemplo.

ANTONIO JOSÉ DA COSTA, nessa linha, propõe que “*No caso da penalidade exacerbada, por exemplo, poderia ser alegada a quebra do princípio da proporcionalidade, mas nunca o efeito (tributário) confiscatório*”⁶⁹⁹.

FABIO B. GOLDSCHMIDT, por sua vez, pensa que o critério para a adequação das multas é o da razoabilidade⁷⁰⁰.

Assim também sustenta INGRID SCHRODER SLIWKA, autora que, apesar de defender a aplicação do princípio do não-confisco às multas de forma mitigada, considerando que a essência da multa consiste na “(...) *apenação de condutas antijurídicas*”, pensa que isso não significa que possam as multas ser imoderadas e lesivas ao princípio da razoabilidade⁷⁰¹.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA propõe que “(...) *para as penalidades, o limite que se lhes aplica decorre de outro fundamento, que é o princípio da razoabilidade, desdobrado no princípio da proporcionalidade*”⁷⁰².

A excessividade das multas, afirma parcela da doutrina, está também vedada pela proibição geral do confisco, decorrente da proteção do direito de propriedade, com o que também anuímos.

É o que pensa ESTEVÃO HORVATH, quando assevera, a respeito da multa, que “(...) *embora a situação ora em comento não se submeta ao art. 150, IV da Lei Maior,*

⁶⁹⁸ Todos com trabalhos publicados na obra, já citada, coordenada por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Direitos Fundamentais do Contribuinte**.

⁶⁹⁹ Direitos..., *op. cit.*, p. 432.

⁷⁰⁰ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 155.

⁷⁰¹ O princípio do não-confisco em matéria tributária – aspectos doutrinários e jurisprudenciais, **Interesse Público** nº 41, p. 239.

⁷⁰² Direitos fundamentais da pessoa e do contribuinte *in* IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Direitos...**, *op. cit.*, p. 241.

*segundo pensamos, está ela ao abrigo do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado*⁷⁰³.

Também JOSÉ ROBERTO VIEIRA, a esse respeito, proferiu voto, no âmbito do Conselho de Contribuintes, no qual afirma que a multa exagerada, embora não se sujeite ao princípio decorrente do artigo 150, IV, da CF/88, pode, sim, submeter-se a “(...) **um Não Confisco Genérico, como corolário do Direito de Propriedade (Constituição, artigo 5º, XXII)**”, que apenas seria razoavelmente aplicado “(...) **diante de penalidades de proporções francamente descomunais**”⁷⁰⁴.

DIVA MALERBI, na mesma senda, defende que, no caso das multas, “(...) *aplicar-se-á, como limite constitucional, a figura do confisco em geral, exclusivamente*”⁷⁰⁵.

Entendemos, com efeito, que as multas devem ser pautadas pelos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, tendo por limite máximo o confisco. Seu objetivo, assim, não pode ser a destruição do direito de propriedade, mas, como leciona ESTEVÃO HORVATH,

a) punir o contribuinte faltoso; b) aplicar a igualdade de tratamento entre os contribuintes, de modo que aquele que cumpriu suas obrigações não se sinta aviltado e prejudicado com a impunidade do outro relapso; c) garantir o interesse público maior, que é o abastecimento dos cofres públicos; não, porém, confiscar o patrimônio de ninguém⁷⁰⁶.

Tomando por base essas premissas, aludimos às lições de FABIO B. GOLDSCHMIDT, para quem a multa deve guardar relação com a prestação pecuniária, e não com o valor do bem sobre o qual incide a exação. Segundo ele, deve-se averiguar a proporcionalidade da multa em relação ao objetivo punitivo, à intensidade do prejuízo causado e às condições em que foi praticada a infração⁷⁰⁷.

Com fulcro nesses critérios, a multa, via de regra, não pode ultrapassar o valor do bem tributado – uma vez que os casos de perdimento estão expressamente previstos em lei –, pois que essa hipótese configuraria um confisco, ou seja, implicaria a transferência do próprio bem ou do valor a ele correspondente.

⁷⁰³ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 115.

⁷⁰⁴ BRASIL, Ministério da Fazenda, Segundo Conselho de Contribuintes, Acórdão nº201-76368, Rel. Cons. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Brasília, 22/8/2002. Disponível em: [http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/240A5B384BB0CD3E03256C23000D31D9?OpenDocument&posicao=DADOS631E]. Acesso em: 20/1/2008.

⁷⁰⁵ Direitos..., *op. cit.*, p. 161.

⁷⁰⁶ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 116.

⁷⁰⁷ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 156.

O STF tem apreciado o tema da multa confiscatória. Na década de 70 do século passado, determinou-se, em alguns julgados, a redução da multa moratória, de 100% para 30%, montante entendido como razoável para reparar a impontualidade⁷⁰⁸. Mais recentemente, em processo de relatoria da Ministra ELLEN GRACIE NORTHFLEET, considerou-se razoável a multa moratória de 20% do valor do tributo devido⁷⁰⁹.

Em termos de multas por não-recolhimento e por sonegação, na ADI nº 551/RJ, considerou-se confiscatória a multa de duas vezes o valor do principal – 200% –, para o caso de penalidade decorrente do não-recolhimento de impostos ou taxas, e de cinco vezes o valor do principal – 500% –, na hipótese de penalidade por sonegação⁷¹⁰. Na ADI-MC nº 1.075/DF, reputou-se confiscatória a multa de 300% incidente sobre o valor do bem objeto da operação ou dos serviços prestados, para o caso em que o contribuinte não emite ou não comprova a emissão de nota fiscal, recibo, ou documento equivalente⁷¹¹.

6.10 FIXAÇÃO DE LIMITES À CONFISCATORIEDADE

Como foi salientado ao longo deste trabalho, é inegável que a tributação tem um limite. Segundo leciona NAVEIRA DE CASANOVA, contudo, afirmar a existência de tal limite não significa conhecê-lo, mas sim reconhecer a existência de pelo menos dois âmbitos. Um no qual a tributação respeita o direito de propriedade e outro em que tal direito é violado ou ignorado. A existência desses dois campos indica que haverá um momento, que pode ser mais estreito ou mais alargado, em que a tributação deixa de observar o direito de propriedade, ou o afronta⁷¹². Diríamos, mais, que, nesse momento, a tributação deixa de ser razoável. De fato, afirmar que a tributação se deve restringir a um determinado limite não indica que ele seja rigidamente demarcável. A grande dificuldade, portanto, reside na determinação da fronteira entre a tributação não confiscatória e a confiscatória.

⁷⁰⁸ Nesse sentido, v. os seguintes arestos: BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 81.550/MG, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Brasília, 20 maio 1975 – DJ 13 jun. 1975; e BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 91.707/MG, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Brasília, 11 dez. 1979 – DJ 29.2.1980, p. 975 – ambos disponíveis em: [<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>]. Acesso em: 20/1/2008.

⁷⁰⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 239.964/RS, Rel. Min. ELLEN GRACIE NORTHFLEET, Brasília, 15 abr. 2003 – DJ 09 maio 2003, p. 61 – Disponível em [<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>]. Acesso em 20/1/2008.

⁷¹⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI nº 551/RJ, *op. cit.*

⁷¹¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI-MC nº 1.075/DF, *op. cit.*

⁷¹² *El principio...*, *op. cit.*, p. 412.

Por um lado, a especificação de um parâmetro legislativo, constitucional ou legal, para aferir a tributação com efeito de confisco, certamente traria maior segurança jurídica às relações estabelecidas entre o fisco e os contribuintes, como, aliás, entende a doutrina de um modo geral⁷¹³. Segurança jurídica, aliás, que se espraiaria por todo o ordenamento, e por todos os operadores jurídicos, do Legislativo ao Judiciário e também ao campo de ação do contribuinte, como nota NAVEIRA DE CASANOVA, ao ponderar:

Assim o Legislador saberia a qual limite se ater na criação, estabelecimento ou aumento dos tributos, e os tribunais poderiam amparar as situações incursas mais além do limite não permitido ou não tolerado. Os contribuintes, de sua parte, teriam um parâmetro certo com o qual medir a sua situação, o que traria certeza jurídica⁷¹⁴.

Por outro lado, não obstante, a fixação legislativa de um limite apresenta diversos inconvenientes, a começar pela grande dificuldade de se estabelecer parâmetros capazes de abranger uma série indeterminada de situações. A aferição do efeito de confisco, como se percebeu, é complexa, pois depende do exame das peculiaridades do caso concreto. O estabelecimento de um limite pela Constituição, lei complementar ou lei ordinária, com efeito, teria a grave conseqüência de ensejar a inobservância dessas particularidades.

Esse problema não passou despercebido à doutrina, tendo MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, nesse sentido, asseverado que “*Tal como Villegas, entendemos que a Constituição, acertadamente, não fixou um limite numericamente definido, pois diversas circunstâncias podem interferir na configuração daquilo que seja ou não confiscatório*”⁷¹⁵. FABIO B. GOLDSCHMIDT, na mesma linha, leciona:

(...) já vimos que a análise da caracterização do efeito de confisco comporta solução distinta em abstrato e em concreto, tal qual ocorre com o princípio da razoabilidade, o que demonstra a nítida impropriedade de esgotamento do tema por um diploma geral e abstrato, quando a singularidade do caso possa exigir solução diversa⁷¹⁶.

Também ESTEVÃO HORVATH raciocina de modo similar, afirmando que a fixação prévia, abstrata e geral de um percentual após o qual a tributação passa a ser

⁷¹³ Nesse sentido, por exemplo, FABIO B. GOLDSCHMIDT – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 285; LUIZ FELIPE S. DIFINI – **Proibição...**, *op. cit.*, p. 248; e GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA, **El principio...**, *op. cit.*, p. 413.

⁷¹⁴ **El principio...**, *op. cit.*, p. 413 (tradução nossa). No original espanhol: “*Así el Legislador sabría a qué límite atenerse en la creación, establecimiento o aumento de los tributos, y los tribunales podrían amparar las situaciones incursas más allá del límite no permitido o no tolerado. Los contribuyentes, por su parte, tendrían un parámetro cierto con el cual medir su situación, aportando certeza jurídica*”.

⁷¹⁵ Notas..., *op. cit.*, p. 576.

⁷¹⁶ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 285-286.

confiscatória não consiste na melhor solução, porquanto deixa de considerar as peculiaridades do caso concreto⁷¹⁷.

ADRIANA PIRAÍNO, ainda, pontua:

(...) é de se duvidar que alguma tentativa de definição em lei pudesse ser considerada suficientemente abrangente e, em existindo, acabaria por dar margem a arbitrariedades em relação àquilo que expressamente já não estivesse incluído no conteúdo da definição⁷¹⁸.

É de se registrar, sob outro aspecto, que o estabelecimento, o aumento, ou a redução de tributos, depende de uma série de fatores políticos, econômicos e sociais – como, aliás, foi ressaltado no capítulo inicial deste estudo –, o que gera mutações constantes na carga tributária de um determinado país e, por consequência, também nos limites dessa carga. Com isso em mente, é fácil verificar que um limite fixado na data de hoje pode ser considerado obsoleto em pouco tempo. A fixação legislativa de um limite, portanto, parece desaconselhável também por esse motivo, como bem observou FABIO B. GOLDSCHMIDT, conforme se infere de suas palavras, abaixo transcritas:

(...) é certo que o limite da carga tributária está intimamente ligado a uma série de outros fatores cambiantes de acordo com o momento político, a conjuntura econômica, aspectos de psicologia social, a virtual equivalência entre os tributos e os serviços públicos etc, de modo que, seguramente, qualquer limite legislativamente fixado correria grande risco de se apresentar inadequado dentro de pouco tempo⁷¹⁹.

De modo semelhante, LUIZ FELIPE S. DIFINI tratou da inadequação do estabelecimento de um limite à atividade impositiva do Estado, em virtude da mutabilidade das condições que determinam a tributação. As mudanças verificadas nesse âmbito seriam incompatíveis, segundo defende, não apenas com a lei ordinária e com a lei complementar, esta com critérios ainda mais rígidos de alteração, mas, sobretudo, com a Constituição, documento “(...) *que se supõe estável diante das alterações sociais*”⁷²⁰.

Outra desvantagem da fixação, pela Constituição ou pela lei – ordinária ou complementar – de um limite à tributação, consiste no fato de que, uma vez estabelecido tal limite, pode o legislador sentir-se plenamente à vontade para exercer a sua competência

⁷¹⁷ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 119.

⁷¹⁸ Direitos fundamentais do contribuinte, *in* IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Direitos...**, *op. cit.*, p. 757.

⁷¹⁹ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 285. Em sentido convergente, ADRIANA PIRAÍNO entende que “(...) *haveria problemas quanto ao aspecto temporal, pois uma definição seria estática no tempo e assim não sobreviveria às constantes mudanças da realidade fática, ou seja, à mudança dos fatos econômicos que dão substrato à tributação – e consequentemente ao seu abuso via efeito de confisco – com surgimento de fatos novos e extinção de antigos*” – *Direitos...*, *op. cit.*, p. 757.

⁷²⁰ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 249-252.

até o patamar imposto, fazendo, assim, aumentar a carga tributária, de modo desnecessário ou irrazoável, como bem observa FABIO B. GOLDSCHMIDT⁷²¹.

Especificamente no que diz respeito a uma imposição constitucional de limites, além de as mutações sociais, políticas e econômicas, que determinam alterações quanto à suportabilidade dos tributos, não se coadunarem com a estabilidade constitucional, a Constituição estabeleceu, em seu bojo, um princípio que veda a utilização de tributo com efeito de confisco, o qual, porém, seria convertido em regra com a fixação de um limite quantitativo⁷²².

Já no âmbito infraconstitucional, o estabelecimento de limites poderia ocorrer via lei ordinária ou complementar⁷²³. O maior inconveniente da fixação de parâmetros por meio desses instrumentos legislativos, todavia, consiste na possível restrição de uma garantia constitucional pela via infraconstitucional. Ora, o princípio do não-confisco, como direito fundamental que é, prescinde, como vimos, de regulamentação infraconstitucional para fazer surtir seus efeitos. Sob outro ângulo de análise, como garantia constitucional, com *status* de direito fundamental, ademais, não pode ter seu conteúdo reduzido ou alterado por legislação infraconstitucional, hierarquicamente inferior à Constituição. É isso, em síntese, o que sustentam FABIO B. GOLDSCHMIDT e LUIZ FELIPE S. DIFINI⁷²⁴. Em sentido similar, ainda, manifesta-se ESTEVÃO HORVATH: “(...) *as implicações de um princípio constitucional devem emanar da interpretação do texto constitucional e não daquela pretensamente efetuada por outra norma, que é, ademais, de caráter inferior*”⁷²⁵.

Com isso pretendemos afirmar que o estabelecimento de limites por essas vias não nos parece, via de regra, recomendável, embora não possa ser de todo refutado caso obedeça a critérios como os da flexibilidade e da razoabilidade, tendo, ademais, a vantagem de facilitar a concretização do princípio pelo Judiciário.

⁷²¹ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 286.

⁷²² É o que adverte LUIZ FELIPE S. DIFINI – **Proibição...**, *op. cit.*, p. 249. Em sentido semelhante FABIO B. GOLDSCHMIDT entende que “(...) *se a Constituição utilizou-se de um princípio, foi justamente porque o que ela pretendia prestigiar era um valor, e não um limite objetivo. A não ser assim, teríamos que estabelecer fronteiras quantitativas também à capacidade contributiva, à igualdade e a técnicas como, v.g., a da progressividade*” – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 286.

⁷²³ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO entende que a lei complementar seria cabível para a fixação dos limites máximos da carga tributária, com fundamento no artigo 146, II, da Constituição, que prevê a competência da lei complementar para regular as “limitações constitucionais ao poder de tributar” – **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 287.

⁷²⁴ FABIO B. GOLDSCHMIDT, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 286; e LUIZ FELIPE S. DIFINI, **Proibição...**, *op. cit.*, p. 251-252.

⁷²⁵ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 118.

De outra parte, contudo, em contraposição à fixação legislativa de limites, LUIZ FELIPE S. DIFINI anota que a solução para esse problema não pode advir do legislador, de vez que o princípio do não-confisco objetiva justamente limitar a atuação legislativa, a qual restaria, dessa forma, descaracterizada na hipótese de o próprio Legislativo estabelecer uma restrição à sua atuação⁷²⁶.

Por todas essas razões, a melhor alternativa para estabelecer limites à tributação é judicialmente, no caso concreto⁷²⁷. Significativa parte da doutrina posiciona-se dessa forma, como se verifica, exemplificativamente, da lição de ESTEVÃO HORVATH, assim consignada: “(...) *cabe ao Judiciário dizer a última palavra acerca do que é o Direito. Assim, será ele, ao apreciar as situações concretas (ainda que tratem de leis não vigentes, ou em tese) que deverá dizer os limites da confiscatoriedade em cada uma delas*”⁷²⁸.

JORGE DE OLIVEIRA VARGAS, em linha de entendimento similar, assevera:

(...) a vedação do efeito confiscatório do tributo, longe de ser uma norma constitucional programática ou limitada, é um direito público subjetivo, uma norma constitucional de eficácia plena, dotada, portanto, de exigibilidade.

Se assim é, não pode haver dúvidas sobre a competência do Poder Judiciário para fazer o controle de constitucionalidade da tributação com base no princípio da razoabilidade, uma vez que o não-confisco é o princípio da razoabilidade explícito relativamente ao nosso sistema tributário⁷²⁹.

Pela via do controle concreto de constitucionalidade, e mesmo abstrato – lei em tese –, o Judiciário, diversamente do que ocorreria pela fixação legislativa de um limite quantitativo ou qualitativo à tributação, poderá e deverá considerar as peculiaridades presentes, as quais, no caso do controle incidental ou difuso de constitucionalidade, abrangem, além do momento histórico, político e social vivido, e da incidência de outros tributos sobre o mesmo patrimônio, elementos presentes também no controle abstrato, a

⁷²⁶ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 254.

⁷²⁷ Nessa esteira de entendimento posicionam-se, a título exemplificativo, ESTEVÃO HORVATH – **O princípio...**, *op. cit.*, p. 118-119; HÉCTOR VILLEGAS – *El principio...*, *op. cit.*, p. 262-263; LUIZ FELIPE S. DIFINI – **Proibição...**, *op. cit.*, p. 254; JORGE DE OLIVEIRA VARGAS – **Princípio...**, *op. cit.*, p. 67; e CARLOS ROBERTO S. CASTRO – **O devido...**, *op. cit.*, p. 184-185. Para este autor, “(...) a possibilidade do controle judicial acerca da legislação tributária impositiva de exações arbitrárias e confiscatórias tornou-se, entre nós, de lege data, fora de qualquer dúvida ou questionamento, tendo em vista a norma em boa hora introduzida pela Constituição democrática de 1988, em seu art. 150, inciso IV” – *ibidem*, p. 185. Em sentido contrário, entretanto, KIYOSHI HARADA pensa que inexistindo um critério legal que indique a razoabilidade da tributação, não pode o Judiciário considerar confiscatório um determinado tributo, a não ser nas hipóteses em que a imposição tributária represente a transferência da renda e dos bens para o Estado – **Sistema Constitucional Tributário na Constituição de 1988**, p. 260.

⁷²⁸ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 119.

⁷²⁹ **Princípio...**, *op. cit.*, p. 67.

situação individual do contribuinte, a sua capacidade contributiva, o respeito ao seu mínimo vital, entre outros.

Em tempos pretéritos, contudo, o STF, seguindo a orientação jurisprudencial norte-americana, entendia que o Poder Judiciário não poderia invalidar, por excessivas, as decisões legislativas em matéria tributária, como se observa do voto do Ministro EDMUNDO LINS, proferido na Apelação nº 3.673, de 1923:

(...) a Constituição, na verdade, não fixa limite algum ao *quantum* dos impostos que a União ou os Estados podem cobrar, desde que assim procedendo não lhe infringjam algum princípio. E não o fixa, porque até hoje a própria doutrina não conseguiu fazê-lo. Se ainda assim houver abusos, como incontestavelmente os há, queixem-se os contribuintes de si mesmos, dos maus ou péssimos representantes que escolheram⁷³⁰.

Atualmente, entretanto, a orientação do STF é cada vez mais reforçada no sentido de que a tributação excessiva deve ser coibida, podendo não apenas ser verificada diante das peculiaridades da situação concreta individual, como também abstratamente, o que se vislumbra no julgamento da ADI nº 2.010/DF, de cuja ementa assim consta:

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA – A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto) (...). O Poder Público, especialmente em sede de tributação (...) não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade (...) RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA⁷³¹.

A Argentina e a Alemanha, nesse sentido, constituem exemplos da imposição de limites à confiscatoriedade dos tributos, em ordenamentos, aliás, onde inexiste a previsão constitucional da vedação ao efeito de confisco. Na Argentina, como mencionado em alguns pontos do presente trabalho, a CSJN considerou confiscatórios alguns tributos com alíquotas superiores a 33%. Por outro lado, com a realização das XIV Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, celebradas em Buenos Aires, no ano de 1989, recomendou-se a declaração de inconstitucionalidade das cargas fiscais, que,

⁷³⁰ PAULO CESAR B. DE CASTILHO, *Confisco...*, *op. cit.*, p. 44.

⁷³¹ Supremo Tribunal Federal, ADI-MC nº 2.010/DF, *op. cit.*

individualmente ou em seu conjunto, fossem excessivas⁷³². Em outros termos, na jurisprudência argentina, é ampla a possibilidade de declarar a inconstitucionalidade de um determinado tributo ou da carga tributária. Já na Alemanha, uma decisão do Tribunal Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*), de 22 de junho de 1995, estabeleceu que o conjunto da carga tributária do contribuinte não poderia superar 50% dos seus rendimentos⁷³³.

O que pretendemos enfatizar, assim, é que existe o reconhecimento, pelos tribunais, das exações que assumem efeito de confisco, fixando-se, no caso concreto, em face das particularidades a ele inerentes, os limites da atividade estatal de instituir ou majorar tributos.

A fixação judicial de parâmetros para a determinação dos limites da carga tributária – individual ou globalmente considerada – deve sempre atender, segundo pensamos, ao princípio da razoabilidade. Por conseguinte, o efeito de confisco está afastado quando o tributo ou o conjunto de tributos não é excessivo em seu montante, ou seja, quando é moderado, compatível com os fins visados, arrecadatários ou extrafiscais, justificável mediante um procedimento racional e “aprovado” no teste de aceitabilidade pela comunidade.

⁷³² HÉCTOR VILLEGAS – *El principio...*, *op. cit.*, p. 260 e RAMÓN VALDÉS COSTA – *Instituciones...*, *op. cit.*, p. 480.

⁷³³ *Apud* ESTEVÃO HORVATH, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 138.

7 CONCLUSÃO

No contexto de um Estado Tributário, em que a receita pública provém, em medida substancial, dos tributos, o direito de propriedade constitui pressuposto da tributação, ao mesmo tempo em que esta garante a existência do direito de propriedade particular. Observa-se, dessa forma, uma relação de mútua dependência entre direitos e deveres, pela qual o reconhecimento de direitos individuais implica o dever de pagar tributos e vice-versa.

O Estado Tributário Social e Democrático de Direito, como é o caso do Brasil, apresenta como traço peculiar a carência estatal por tributos, acentuada em razão da necessidade de concretizar direitos fundamentais dos cidadãos, mediante a implementação de políticas públicas que almejem, entre outros fins, promover a igualdade material, por meio da redução das desigualdades sociais. O incremento da carga tributária, nesse contexto, suscita questionamentos quanto à possível transmutação do Estado Tributário em Estado Proprietário.

Sob outro aspecto, porém, o dever de pagar tributos, no âmbito do Estado Tributário brasileiro, é delimitado pela presença de princípios e imunidades, formadores do denominado “Estatuto do Contribuinte”, que estabelecem a forma como os entes tributantes devem exercer a sua competência tributária, de tal modo que não violem direitos fundamentais do contribuinte, como a liberdade e a propriedade.

A norma que veda a utilização de tributos com efeito de confisco constitui um desses princípios, cuja observância assegura, juntamente com o atendimento a outros princípios – como o da igualdade, o da capacidade contributiva, o do mínimo existencial, o da progressividade, e o da razoabilidade –, a justiça do sistema tributário, atuando de modo a conter a tributação em níveis suportáveis.

Não é porque a tributação está impedida de alcançar as raias do efeito de confisco, entretanto, que a realização de direitos sociais, essencial à promoção de um Estado Social e Democrático de Direito, como é o nosso, deve ser extinta ou mesmo diminuída, pelo reducionismo do aparato estatal, como se observa em diversos países europeus desenvolvidos. Torna-se essencial, nessa direção, implementar formas alternativas de controle da expansão da carga tributária e dos gastos públicos, cujos detalhes, embora fujam do âmbito deste trabalho, mostram-se fundamentais para que a realização de direitos conviva harmonicamente com um Estado de índole tributária.

A norma que proíbe o efeito de confisco dos tributos, porém, conquanto seja capaz, se bem aplicada, de refrear a tributação excessiva, tem sua compreensão dificultada pela vagueza e indeterminação da expressão “efeito de confisco”, gerando, assim, dúvidas quanto à delimitação do princípio, bem como, por via de consequência, aos limites de sua aplicação. Cabe à doutrina, nesse sentido, envidar esforços no intuito de fonecer parâmetros para que o Judiciário, diante do caso concreto, possa aferir o eventual efeito de confisco dos tributos.

Em termos de Direito Comparado, da análise singela dos ordenamentos jurídicos de alguns países, concluímos que não é a previsão expressa, nas cartas constitucionais, da norma que proíbe o efeito confiscatório dos tributos, o que garante o maior desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial do tema, a exemplo do que sucede na Argentina. Sob outro aspecto, não é a previsão explícita da norma que impede tal desenvolvimento, mas, por vezes, é a maior relevância atribuída a outros princípios de justiça material, sobretudo ao da capacidade contributiva, deixando-se de lado, em certa medida, o exame sobre o princípio do não-confisco, tal qual sucede, especialmente, na Espanha e na Itália.

No Brasil, o direito de propriedade e a proibição do confisco em geral sempre estiveram, um ou outro, presentes nas constituições nacionais – além do princípio da capacidade contributiva, na Carta de 1946 –, pelo que entendemos que o confisco pela via tributária esteve, também, sempre proibido. A previsão expressa da norma em comento, todavia, veio apenas com a Constituição de 1988, na qual, mais do que a proteção contra o simples confisco pela via tributária, proibiu-se a utilização de tributo com *efeito* de confisco. Dentre os aspectos positivos da previsão expressa da norma em análise destacam-se, justamente, as peculiaridades da expressão “efeito de confisco”, bem como o indubitável papel de limite à tributação exercido pelo princípio. Outrossim, são também importantes a função interpretativa da norma em questão, a garantia categórica que ela representa contra eventuais alegações de não positivação normativa, bem como o fato de propiciar o acesso dos particulares ao Judiciário, assim como, por fim, a facilitação do desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial da matéria.

Se “confisco” é a absorção ou a tomada de um bem de um particular, sem justa e prévia indenização, e se, no direito positivo pátrio, ele tem natureza jurídica de penalidade, a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco impede que, pela via dos tributos, os contribuintes sofram os mesmos efeitos econômicos gerados pelo confisco. O tributo com efeito de confisco, em seu sentido mais típico, é aquele que, por seu montante

excessivo, impede ou restringe a concretização de algum direito do contribuinte, tal como a propriedade, a liberdade e a livre iniciativa. Pela norma do artigo 150, IV, da CF/88, outrossim, proíbe-se a imposição de tributo ofensivo às normas constitucionais ou legais relativas à sua instituição, ainda que razoável quantitativamente. Na hipótese, entretanto, a ofensa ao princípio que veda o efeito de confisco dá-se de modo indireto, ou por via de consequência, tendo em vista que pressupõe o reconhecimento prévio da ocorrência de uma inconstitucionalidade, que, por ocasionar uma retirada do direito de propriedade fora das hipóteses admitidas pelo ordenamento jurídico, gera o vedado efeito de confisco.

O sistema constitucional tributário, examinado sob o prisma da Ciência do Direito, é composto por elementos, estrutura, unidade e coerência, sendo as normas jurídicas – regras e princípios – os seus elementos. Os princípios dão unidade ao sistema. A norma que veda o efeito de confisco dos tributos constitui um princípio, entendido como fundamento ou alicerce do sistema, como limite à atividade estatal e como baliza interpretativa. A caracterização da norma que proíbe o efeito de confisco dos tributos decorre, ainda, da sua alta dose de vagueza, generalidade e abstração, além da sua elevada carga axiológica, consubstanciada na proteção de valores como a justiça do sistema tributário e a propriedade. A norma aqui tratada é princípio, também, porque, em oposição às regras, que apenas podem ser cumpridas ao modo *tudo-ou-nada*, constitui um mandamento de otimização, de vez que pode ser cumprida em diferentes graus, conforme as circunstâncias reais e jurídicas.

O princípio do não-confisco, outrossim, constitui um direito fundamental, não apenas em virtude da dicção do artigo 5º, §2º, da CF/88, que não exclui a existência de outros direitos fundamentais, além daqueles previstos nos incisos do artigo indicado, como também em função da expressa menção do *caput* do artigo 150 da CF/88, que assegura, de modo expresse, como garantia do contribuinte, a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco. Sobremais, os princípios constitucionais tributários são todos projeções dos direitos fundamentais previstos no artigo 5º da CF/88. A própria relação do princípio do não-confisco com o direito de propriedade, de outra parte, indica que ele é um direito fundamental, pois a propriedade é um direito com tal *status*.

Como direito fundamental, o princípio do não-confisco constitui cláusula pétrea, tendo aplicabilidade imediata. Embora represente, assim como as imunidades, uma demarcação da competência tributária, no sentido de delinear-lá, o princípio que impede a utilização de tributo com efeito de confisco é norma do tipo princípio, exibindo, como tal, conteúdo distinto do das imunidades, as quais têm natureza de regra.

O princípio do não-confisco tem por fundamento principal a justiça do sistema tributário e, por corolário, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Sob outro aspecto, o princípio do não-confisco fundamenta-se no direito de propriedade.

A proteção ao direito de propriedade, entendido não apenas como o direito do particular sobre determinado bem, mas também como instituição, é reforçada, no âmbito tributário, pela proibição de utilizar tributo com efeito de confisco. O direito de propriedade, malgrado possa sofrer restrições em sua plenitude, via tributação, em prol do bem comum, não pode ser tão excessivamente limitado que não se lhe reconheça um mínimo de eficácia. O mesmo se pode afirmar, embora de modo oblíquo, ou indiretamente, das exações que violam alguma outra norma, constitucional ou legal, relativa à instituição do tributo, em que pese não excessivas do ponto de vista quantitativo, considerando que, nessa hipótese, o tributo representa uma retirada injusta do patrimônio particular, porque desautorizada pelo ordenamento jurídico.

Pelo princípio do não-confisco, sob outro aspecto, proíbe-se que a tributação exagerada impossibilite o desenvolvimento e a manutenção de uma atividade lícita, constitucionalmente garantida, bem assim o exercício de uma profissão, ofício ou trabalho, todos direitos abrangidos pelo princípio da livre iniciativa.

Sobre as relações entre o princípio da igualdade e aquele que veda o efeito de confisco dos tributos, concluímos que a aferição do exagero quantitativo de um tributo pode ser feita, em grande parte, por meio da verificação da incidência da mesma figura tributária, em montantes diferentes, para contribuintes, contudo, que disfrutem das mesmas condições econômicas. Caso a diferença de tratamento não se mostre razoável e se verifique que um dos contribuintes está a pagar tributo excessivamente gravoso, haverá lesão não apenas ao princípio da igualdade, mas também ao que veda o efeito de confisco. Dessa forma, o tributo que afronta o princípio da igualdade, no sentido de gravar pessoas com a mesma capacidade contributiva de modo diferente, atingindo mais intensamente uma do que a outra, representará lesão ao princípio do não-confisco caso seja exacerbada. Caso seja simplesmente desigual, mesmo que baixa ou moderada, indicará uma lesão à proibição do efeito de confisco apenas de modo indireto. Na hipótese, contudo, de tributação exacerbada, irrazoável, porém, igual para todos os contribuintes com igual capacidade contributiva, tem-se efeito de confisco, mas não violação ao princípio da igualdade.

Quanto aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, considerando que este aparece como a limitação, por excesso, daquele, concluímos que

eles guardam estreita relação entre si, embora cada um tenha conteúdo e função próprios. Nem a capacidade contributiva prescinde da previsão da proibição dos efeitos confiscatórios dos tributos, nem o contrário. O tributo que ultrapassa os limites da capacidade contributiva será também ofensivo à proibição do efeito de confisco, embora nem todo tributo confiscatório desrespeite a capacidade contributiva. Como se vê, esses princípios se complementam.

O princípio do não-confisco, sob outro aspecto, constitui um freio à progressividade, do tributo e do sistema, tendo em vista que, embora seja esta a forma mais adequada de realizar a capacidade contributiva, e, portanto, a própria noção de justiça, não pode chegar à desmedida de aniquilar direitos fundamentais do contribuinte, sob pena de trair a mesma noção de justiça.

O mínimo existencial está também sob o manto de proteção da norma do artigo 150, IV, da CF/88, na medida em que por ela se proíbe a imposição de tributo exacerbado que atinja esse mínimo necessário à sobrevivência digna do indivíduo e de sua família. Pelo conceito de efeito de confisco indireto, ou em sentido amplo, qualquer tributo, em verdade, ainda que baixo ou moderado, que grave os valores destinados a cobrir as despesas básicas vitais, implicará uma lesão do efeito de confisco, ainda que, nesta última hipótese, apenas obliquamente, ou por via de consequência.

O princípio da razoabilidade, abrangente da noção de proporcionalidade, desempenha a importante tarefa de ajudar a densificar o conteúdo do princípio do não-confisco, proporcionando critérios para aferir quando um tributo ultrapassa a fronteira da tributação permitida. A instituição ou a majoração de um tributo, assim, para que esteja em conformidade com o princípio que veda o efeito de confisco, deve ser razoável, o que implica, por um lado, passar pelo exame genérico da moderação, do equilíbrio e da justa medida, inerente a um juízo de adequação entre meios e fins, bem como pelo teste da aceitabilidade racional pela comunidade, e, também, ser compatível com os valores superiores do ordenamento. Inerente, ainda, à noção de razoabilidade, verifica-se a proibição do excesso, que, no caso, por impedir a restrição demasiada de direitos fundamentais, atua no sentido de refrear a tributação exagerada. Por fim, a instituição ou a majoração do tributo, para que seja razoável, deve também ser proporcional, ou seja, adequada, necessária, e proporcional em sentido estrito, tudo em relação ao fim pretendido, que pode ser simplesmente a arrecadação ou um determinado fim extrafiscal.

O princípio do não-confisco aplica-se a todas as espécies tributárias, de acordo com as peculiaridades de cada uma.

No caso dos impostos sobre o patrimônio, como o ITR e o IPTU, para aferir o possível efeito de confisco da exação, devem ser considerados os rendimentos que podem ser obtidos pela correta e adequada exploração do bem, uma vez que o Estado não pode ficar com mais da metade desses rendimentos potenciais, que giram em torno de 10% ao ano. Sob outro ângulo, a função social da propriedade constitui outro fator a ser observado, não se podendo olvidar, ainda, que sobre esses rendimentos podem incidir outros tributos, como o imposto de renda. O exame de todos esses elementos, portanto, faz-se necessário para a adequada aplicação do princípio do não-confisco nesses impostos.

Quanto ao imposto de renda, o mesmo raciocínio, referente à impossibilidade de que o Estado fique com parcela superior à metade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, deve ser aplicado. E aqui vale também considerar, para efeito de verificação da exação confiscatória, a incidência de outros tributos, como, por exemplo, a contribuição previdenciária.

No que se refere aos impostos sobre o consumo, como o IPI e o ICMS, bem como quanto ao ISS, revela-se importante a classificação dos contribuintes em “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”. O efeito de confisco poderá ser aferido, nesses impostos, quando eles impossibilitem a manutenção ou o desenvolvimento de uma atividade econômica lícita, bem assim o exercício de um trabalho, ofício ou profissão. Isso pode ocorrer não só quando o contribuinte de direito não puder repassar o encargo financeiro do imposto para o consumidor final, ou beneficiário, mas, também, quando, ainda que possível fazê-lo, configure-se, mesmo assim, a impossibilidade de manter ou desenvolver a atividade econômica ou o exercício de trabalho, ofício ou profissão. É também aferível o efeito de confisco, em relação ao contribuinte de fato, quando o imposto não guarde razoabilidade com a matéria tributável, impossibilitando ou desestimulando a aquisição de um certo produto, ou mercadoria, ou a contratação de um determinado serviço. Em todos esses casos, deve-se também levar em conta os possíveis fins extrafiscais da tributação, hipóteses em que a eficácia do artigo 150, IV, pode, eventualmente, ser reduzida, mas, de qualquer maneira, não afastada.

As taxas assumem efeito de confisco quando são excessivas quantitativamente, ultrapassando, de modo exagerado, o montante relativo ao custo do serviço público ou do exercício da atividade de polícia. É também possível falar de efeito de confisco no caso das taxas cujos valores, embora compatíveis com o custo da atuação estatal, impeçam, por elevadas, o exercício de algum direito constitucionalmente assegurado. Caso se tome

como parâmetro a aplicação mediata, ou oblíqua do efeito de confisco, sob outro ângulo, a simples desproporção entre o valor cobrado e a atuação estatal, por ser lesiva à materialidade desse tributo, enseja o reconhecimento da incidência indireta do efeito de confisco, de vez que implica a retirada indevida de parte do direito de propriedade do contribuinte.

De modo semelhante, a contribuição de melhoria cobrada em valor exorbitante, em face da valorização imobiliária, tem efeito de confisco. Caso a ultrapassagem, no que diz respeito ao montante da valorização, seja mínima, ou moderada, o efeito de confisco será indireta ou obliquamente aferível, considerando-se a proibição de retirar parcela – por menor que seja – do direito de propriedade do titular do imóvel, de forma indevida, em função de inconstitucionalidade por ofensa à materialidade do tributo.

O empréstimo compulsório, como imposto com destinação específica, submete-se, para fins de aferição do efeito de confisco, não apenas à despesa que motivou a sua instituição, mas também aos critérios indicados para os impostos. Caso o tributo em comento não seja restituído, haverá a incidência mediata ou indireta do efeito de confisco, decorrente da absorção de parcela do patrimônio do contribuinte indevidamente, pela violação às normas relativas à instituição desse tributo, que é, por essência, restituível. O mesmo raciocínio aplica-se nos casos em que a lei instituidora da exação contempla finalidade diferente daquelas previstas nos incisos I e II do artigo 148 da CF/88, em virtude da lesão, nesse caso, dessas normas constitucionais.

As contribuições, podendo assumir a forma de imposto, ou de taxa, devem atender aos mesmos critérios estabelecidos para esses tributos.

Os tributos extrafiscais não estão dispensados de observar a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco, embora, nesses casos, os limites da tributação possam ser mais alargados do que nas hipóteses de tributos com fins meramente arrecadatórios. Instalando-se, assim, uma possível tensão entre o princípio do não-confisco – que, fundamentalmente, protege o contribuinte de tributos exagerados – e a extrafiscalidade – a qual, reiteradas vezes, impõe uma tributação mais agressiva –, deve-se proceder a uma ponderação dos valores constitucionais em jogo, o que pode resultar, em algumas hipóteses, na aplicação em menor medida do princípio objeto de nosso estudo, em que pese, pela vedação à restrição em demasia de qualquer direito fundamental, isso não signifique o afastamento da incidência do princípio do não-confisco.

O efeito de confisco é aferível não apenas em relação a um tributo isoladamente considerado, mas, também, no que diz respeito ao conjunto de exações de uma mesma pessoa política, e, ainda, tomando-se como parâmetro o sistema tributário como um todo, não sendo as dificuldades dessa última situação, relativas a possíveis desequilíbrios entre as pessoas políticas tributantes, suficientes para retirar a operatividade do princípio.

O artigo 150, IV, da CF/88, não se aplica às multas, porquanto multa e tributo são ontologicamente distintos. Isso não significa, entretanto, que às multas não se apliquem os critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como a proibição genérica do confisco.

Cabe ao Judiciário, por ocasião do caso concreto e à luz da razoabilidade, verificar o efeito de confisco dos tributos, não sendo recomendável a imposição legislativa – prévia, geral e abstrata – de limites à confiscatoriedade, que, embora seja vantajosa em termos de segurança jurídica, desconsidera as peculiaridades do caso concreto, entre outros motivos.

De todo o exposto e debatido no presente estudo, e cientes de que muito, ainda, se deve caminhar para melhor compreender e aplicar essa determinação constitucional, concluímos que, tendo o constituinte de 1988 previsto, de modo explícito, ao lado de outras garantias do contribuinte, a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco, ela não se trata de simples recomendação, ou de figura retórica, como se poderia erroneamente supor. Estamos, em verdade, diante de um princípio, de *status* constitucional, com caráter deontológico, e, portanto, normativo. Por essas razões, cabe não apenas ao Legislativo obrar com razoabilidade ao instituir ou majorar tributos, atentando, nesse mister, para os direitos fundamentais dos contribuintes, mas também ao Judiciário resguardar a observância da norma em questão, levando em conta as peculiaridades do caso concreto e os demais princípios constitucionais.

O princípio do não-confisco, que impõe a razoabilidade da tributação, tem por escopo contribuir para a realização, no campo tributário, da tão almejada justiça, em cada caso concreto, impedindo que o Estado, em última análise, aniquile a propriedade privada, a livre iniciativa e, conseqüentemente, o estímulo ao desenvolvimento econômico, que são os pressupostos viabilizadores da própria atividade tributária do Estado e que lhe asseguram os meios para garantir a efetivação não só desses direitos individuais, base da própria tributação, mas também dos direitos sociais, inerentes ao Estado Social e Democrático de Direito.

Em suma, como bem sintetiza ANTONIA AGULLÓ AGÜERO, conquanto se referindo ao sistema tributário espanhol, com a previsão constitucional em análise, resta claro que “(...) *o ataque à propriedade mediante o sistema tributário tem um limite e que esse limite é independente, de um lado, das razões fiscais ou extrafiscais dos impostos e, de outro, da concreta estrutura que adote o sistema tributário*”; sob pena de, na sábia lição de MONTEIRO LOBATO, levando “(...) *a sucção a grau extremo (...)*”, morrer “(...) *o boi, e com ele a parasitalha*”, numa clara alusão ao direito de propriedade e à tributação⁷³⁴.

⁷³⁴ **Na Antevéspera.....**, *op. cit.*, p. 95. Para citação completa, v. nota nº 39, p. 21.

REFERÊNCIAS

AGULLÓ AGÜERO, Antonia. *La prohibición de confiscatoriedad en el sistema tributario español*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 11, nº 42, p. 28-34, out./dez. 1987.

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

_____. *Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales*. **Revista Española de Derecho Constitucional**. Madrid: *Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, a. 22, nº 66, p. 13-64, sep./dic. 2002.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do (Coord.). **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos e a ineficiência governamental**. Disponível em: [\[http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/ESTUDO SOBRE DIAS TRABALHADOS - 2007.pdf\]](http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/ESTUDO SOBRE DIAS TRABALHADOS - 2007.pdf). Acesso em: 20/1/2008.

ARGENTINA. *Corte Suprema de Justicia de la Nación. Compañía Santafecina de Inmuebles y Construcciones c/ Provincia de Córdoba*, 1948, Tomo 211, p. 1781. Disponível em: [\[http://www.csjn.gov.ar/jurisp/jsp/sumarios.do?usecase=goConsultaJurisprudencia&intern et=Y\]](http://www.csjn.gov.ar/jurisp/jsp/sumarios.do?usecase=goConsultaJurisprudencia&intern et=Y). Acesso em: 20/1/2008.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. IPTU – Progressividade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, a. 23, nº 93, p. 233-238, jan./mar. 1990.

_____. **República e Constituição**. 2. ed. 2. tir. Atualização de: FOLGOSI, Rosolea Miranda. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios (da definição à aplicação dos princípios jurídicos)**. 4. ed. rev. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. rev. e compl. Atualização de: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed., rev. Atualização de: CAMPOS, Dejalma. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. São Paulo: Martin Claret, 2004.

BARRETO, Aires Fernandino. Vedação ao Efeito de Confisco. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 64, p. 96-106, [1994].

_____. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARROS, Suzana de Toledo. **O Princípio da Proporcionalidade (e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais)**. 2. ed. Brasília, Brasília Jurídica, 2000.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. A nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. *In*: LEITE, George Salomão (Org.). **Dos Princípios Constitucionais (Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição)**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 101-135.

_____. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 6. ed. rev., atual. e ampl., 3. tir. São Paulo: Saraiva, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BERBERI, Marco Antonio Lima. **Os Princípios na Teoria do Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BIANCO, João Francisco. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 637-663 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

BIELSA, Rafael. *Estudios de Derecho Público*. T. I. Buenos Aires: Depalma, 1950.
_____. *Estudios de Derecho Público*. T. II. Buenos Aires: Depalma, 1951.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária da Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 64, p. 8-19, [1994].

BRASIL. Ministério da Fazenda. Segundo Conselho de Contribuintes. Acórdão nº201-76368. Halotek Fadel Industrial Ltda e DRJ - Ribeirão Preto/SP. Rel. Cons. JOSÉ ROBERTO VIEIRA. Brasília, 22 ago. 2002. Disponível em: [http://www.conselhos.fazenda.gov.br/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/240A5B384BB0CD3E03256C23000D31D9?OpenDocument&posicao=DADOS631E]. Acesso em: 20/1/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 77.053-6/DF. Centrais Elétricas Brasileiras S/A Eletrobrás e Sara Lee Brasil Ltda. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, 04 out. 2005 – DJ 24 out. 2005, p. 298. Disponível em: [http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=770356&b=ACOR]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. REsp nº 55.104-7/RS. Centrais Elétricas Brasileiras S/A Eletrobrás e Calçados Maide Ltda Relator: Min. Castro Meira. Brasília, 03 nov. 2005 – DJ 14 nov. 2005, p. 243. Disponível em: [http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=551047&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1]. Acesso em: 20/1/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 18.331. Marques & Viegas e Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Ozozimbo Nonato. Brasília, 21 set. 1951 – DJ 08 nov. 1951, p. 10865 – Disponível em: [http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. RE nº 81.550/MG. Estado de Minas Gerais e Cooperativa de Consumo dos Funcionários do Banco do Brasil Ltda. Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, 20 maio 1975 – DJ 13 jun. 1975. Disponível em: [http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. RE nº 91.707/MG. Estado de Minas Gerais e Arcanjo's Decorações Ltda. Rel. Min. Moreira Alves. Brasília, 11 dez. 1979 – DJ 29 fev. 1980, p. 975. Disponível em:

[<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. Rep. nº 1.077/RJ. Procurador Geral da República e Assembléia Legislativa e Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 28 mar. 1984 – DJ 28 set. 1984, p. 15955 – Disponível em: [[http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=1077.NUME.+E+\\$Rp\\$.SCLA.&base=baseAcordaos](http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=1077.NUME.+E+Rp.SCLA.&base=baseAcordaos)]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. ADI-MC nº 939/DF. Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio e Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, 15 set. 2003 – DJ 17 dez. 1993, p. 28066 – Disponível em: [<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=939+adi&pagina=2&base=baseAcordaos>]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. ADI-MC nº 1.772/MG. Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 15 abr. 1998 – DJ 08 set. 2000, p. 4. Disponível em: [[http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=1772.NUME.+E+\\$ADI\\$.SCLA.&base=baseAcordaos](http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=1772.NUME.+E+ADI.SCLA.&base=baseAcordaos)]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. ADI-MC nº 1.075/DF. Confederação Nacional do Comércio e Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 17 jun. 1998 – DJ 24 nov. 2006, p. 59. Disponível em: [<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. RE nº 234.105/SP. Adolfo Carlos Canan e Município de São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 08. abr. 1999, DJ 31 mar. 2000, p. 61. Disponível em: [<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. ADI-MC nº 2.010/DF. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 30 set. 1999 – DJ 12 abr. 2002, p. 51. Disponível em: [<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. ADI nº 551 / RJ. Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 20 out. 2002 – DJ 14 fev. 2003, p. 58. Disponível em: [<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. Questão de Ordem. ADI-MC nº 2.551/MG. Confederação Nacional do Comércio e Governador do Estado de Minas Gerais e Assembléia Legislativa de Minas Gerais. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 02 abr. 2003 – DJ 20 abr. 2006, p. 5. Disponível em: [<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. RE nº 239.964/RS. Maxiforja S/A e União Federal. Rel. Min. Ellen Gracie Northfleet. Brasília, 15 abr. 2003 – DJ 09 maio 2003, p. 61 – Disponível em [<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>]. Acesso em: 20/1/2008.

BRUYN JUNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. **O princípio do não-confisco**. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.

BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

CAMPANILE, Vinícius. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 597-627 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. V. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.

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

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Capacidade Contributiva. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1989, p. 1-32 (Caderno de Pesquisas Tributárias – v. 14).

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. 1. ed. 2. tir. Curitiba: Juruá, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto de renda-pessoa física – ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas – inconstitucionalidade da legislação que manda tributá-los a uma única alíquota. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 74, p. 34-51, [1996].

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4. ed. cor. y aum. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do Contribuinte, Direitos, Garantias Individuais em Matéria Tributária e Limitações Constitucionais nas Relações entre Fisco e Contribuinte. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. III, nº 7/8, p. 135-151, jan./jun. 1979.

_____. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 15, nº 55, p. 143-155, jan./mar. 1991.

_____. Tributo e Segurança Jurídica. In: LEITE, George Salomão (Org.). **Dos Princípios Constitucionais (considerações em torno das normas principiológicas da Constituição)**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 342-366.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASÁS, José Osvaldo. *Principios Jurídicos de la Tributación*. In GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Dir.). **Derecho Tributario**, V. I. *Tratado de Tributación*, T. I. Buenos Aires: Astrea, 2003, p. 219-409.

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

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El Mínimo Exento (en el Sistema Tributario Español)*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 (Sistema Tributário)**. 10. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Antonio José da. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 430-437 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Imposto de renda e capacidade contributiva. *In*: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). **Princípios Constitucionais Fundamentais (estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins)**. São Paulo: Lex, 2005, p. 873-884.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

DALLAZEM, Dalton Luiz. O Princípio Constitucional Tributário do Não-confisco e as Multas Tributárias. *In*: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 19-30.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de complementação e revisão. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** 7. ed. rev. e compl., atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **O que é o DIEESE**.

Disponível em: [<http://www.dieese.org.br/fof/oQueDieese.xml>]. Acesso em: 20/1/2008.

_____. **Salário mínimo nominal e necessário**. Disponível em: [<http://www.dieese.org.br/rel/rac/salminjan08.xml>]. Acesso em: 20/1/2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Direito Administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional e *Due Process of Law***. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de: BOEIRA, Nelson. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Trad. de J. Baptista Machado. 8. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais**. 2. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao “confisco” tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 80, p. 7-19, maio 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERNANDES, Cíntia Estefania. Princípio da vedação de tributo com efeito de confisco. *In* MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira (Coord.), **Direito Tributário Atual**. Curitiba: Juruá, 2000, p. 17-43.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito (técnica, decisão, dominação)**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FONSECA, Ricardo Marcelo. A *Lei de Terras* e o advento da propriedade moderna no Brasil. **Anuario Mexicano de Historia Del Derecho**, Mexico, nº XVII, p. 97-112, 2005.

GARCÍA DORADO, Francisco. **Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de tributación**. Madrid: Dykinson, 2002.

GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. **El principio de capacidad contributiva (evolución dogmática y proyección en el derecho argentino)**. Buenos Aires: Ábaco, 2004.

GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio e della capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.

GODÓI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **O direito posto e o direito pressuposto**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

_____. Tributação e Direitos Fundamentais. *In*: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17.

_____. Imunidade Tributária – Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.), **Teoria da Obrigação Tributária (Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges)**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 840-856.

_____. Justiça fiscal e mínimo existencial. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário (Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres)**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 99-114.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia (entre facticidade e validade)**. V. I. Tradução de: SIEBENEICHLER, Flávio Beno. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 275-285 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988 (Tributação Progressiva)**. 3. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2007.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal (Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

_____. *Fundamento y Configuración del Mínimo Personal y Familiar*. In: MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (Coord.). *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Marcial Pons e Instituto de Estudios Fiscales, 2000, p. 1-16.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. Taxa Judiciária e Custas. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição (uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso)**. Belo Horizonte, Del Rey, 2004, p. 307-323.

HOUAISS, Antonio e VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Desvio de dinheiro público**. Disponível em: [http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/ESTUDO_DESVIO_DO_DINHEIRO_PUBLICO_2006.pdf]. Acesso em: 20/1/2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1989, p. 357-396 (Caderno de Pesquisas Tributárias – v. 14).

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de: MACHADO, João Baptista. 6. ed. 4. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

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

LOBATO, Monteiro. **Na Antevéspera**. 5. ed. São Paulo: Brasiliense, 1951.

LOBO, Maria Teresa de Carcomo. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p.187-206 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Capacidade Contributiva. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1989, p. 119-140 (Caderno de Pesquisas Tributárias – v. 14).

MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 151-166 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

MARAFON, Plínio José. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 438-450 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Madrid: Colex, 1996.

MARONE, José Ruben; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 815-869 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Contributiva. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1989, p. 33-90 (Caderno de Pesquisas Tributárias – v. 14).

_____. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 45-81 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

_____. (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2001 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 7).

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva e MARONE, José Ruben. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 815-869 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. 12. tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 286-322 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

_____. Capacidade Contributiva. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária: Resenha Tributária, 1989, p. 141-168 (Caderno de Pesquisas Tributárias – v. 14).

MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Tradução de: CALERO GALLEGOS, Juan M.; NAVAS VÁSQUEZ, Rafael. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOSQUERA, Ricardo Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza (o imposto e o conceito constitucional)**. São Paulo: Dialética, 1996.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e alguns de seus problemas. *In*: **Por um Estado Fiscal Suportável (Estudos de Direito Fiscal)**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 41-79.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. *El principio de no confiscatoriedad (Estudio en España y Argentina)*. Madrid: Mc Graw-Hill, 1997.

OFFE, Claus. *Algunas Contradicciones del Moderno Estado del Bienestar*. *In*: **Contradicciones en el Estado del Bienestar**. Tradução de: ESCOHOTADO, Antonio. Madrid: Alianza, p. 135-150.

_____; RONGE, Volker. Teses sobre a fundamentação do conceito de “Estado Capitalista” e sobre a pesquisa política de orientação materialista. *In*: OFFE, Claus. **Problemas Estruturais do Estado Capitalista**. Tradução de: FREITAG, Bárbara. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984, p. 122-137.

OLIVEIRA, Fábio. **Por uma teoria dos princípios (o princípio constitucional da razoabilidade)**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário (capacidade contributiva)**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Direitos fundamentais da pessoa e do contribuinte *in* IVES GANDRA DA S. MARTINS (Coord.), **Direitos Fundamentais do Contribuinte**, São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 226-274 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

PARANÁ. Tribunal de Alçada. Apelação Cível nº 88688-0. Arno Silvestre Macagnan e Município de Maringá. Relator Juiz Ronald Moro. 19 ago. 1996 – DJ 06 set. 1996, p. 3328-3334. Disponível em: [\[http://www.ta.pr.gov.br/consultas/judwin/ListaTextoProcesso.asp?Linha=15&Processo=404593&Texto=Ementa\]](http://www.ta.pr.gov.br/consultas/judwin/ListaTextoProcesso.asp?Linha=15&Processo=404593&Texto=Ementa). Acesso em: 20/1/2008.

PEREIRA, Ruitemberg Nunes. **O Princípio do Devido Processo Legal Substantivo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. 5. ed. Madrid: Tecnos, 1995.

PESTANA, Marcio. **O Princípio da Imunidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PIRAÍNO, Adriana. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 754-774 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

PONTES, Helenilson Cunha. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 366-388 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

_____. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialática, 2000.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 323-365 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução de: BINI, Edson. 1. reimpr. Bauru: Edipro, 2003.

ROSANVALLON, Pierre. **A crise do Estado-Providência**. Tradução de: ULHÔA, Joel Pimentel de. Brasília: UnB, 1997.

SCHIER, Paulo Ricardo. **Direito Constitucional (anotações nucleares)**. Curitiba: Juruá, 2001.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. V. I. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Luiz Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 91, nº 798, p. 23-50, abr. 2002.

SLIWKA, Ingrid Schroeder. O princípio do não-confisco em matéria tributária – aspectos doutrinários e jurisprudenciais. **Interesse Público**. Porto Alegre, a. IX, nº 41, p. 229-253, 2007.

STEINMETZ, Wilson Antonio. **Colisão de direitos fundamentais (e princípio da proporcionalidade)**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermêutica Jurídica e(m) Crise (uma exploração hermenêutica da construção do Direito)**. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, nº 177, p. 29-49, jul./set. 1989.

_____. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo e Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 167-186 (Pesquisas Tributárias – Nova Série 6).

_____. **Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005 (Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – v. II).

_____. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidade e Isonomia**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005 (Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – v. III).

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução: GRECO, Marco Aurélio. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1992.

VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco (como garantia constitucional da tributação justa)**. Curitiba: Juruá, 2003.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, nº 33, p. 53-64, 2000.

_____. Mesa de Debates “C” – Tributos Federais: IPI e Extrafiscalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 91, p. 74-81, [2004].

_____. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica. *In*: BARRETO, Aires F. *et al.* **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 317-373.

_____. E, afinal, a Constituição cria tributos! *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) **Teoria Geral da Obrigação Tributária (estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges)**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

_____. Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: óbvios ululantes e não ululantes. *In*: FOLMANN, Melissa (Coord.), **Tributação e Direitos Fundamentais (Propostas de Efetividade)**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 181-217.

_____. Prefácio. *In*: CASSULI, Célia Gascho, **O direito de crédito do contribuinte**. Jaraguá do Sul: Unerj e Instituto Cassuli, 2006, p. XXI-XXVI.

VILLAR, Mauro de Salles e HOUAISS, Antonio. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

VILLEGAS, Hector B. *El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria*. *In*: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Coord.). **Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires, Depalma, 1994, p. 217-269.

YAMASHITA, Douglas. Confisco como efeito tributário e sua proibição constitucional. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, Cad. 1., nº 10, p. 268-258, maio 2000.

_____. e TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

WARAT, Luiz Alberto. **O Direito e sua Linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: S.A. Fabris, 1995.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Tributo Confiscatório ou Excesso Fiscal ? *In*: PAULA JUNIOR, Aldo de *et al.* **Interprtetação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 281-305.