

UNIVERSIDADE LUTERANA DO BRASIL  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO  
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO



FERNANDO STEINBRUCH

**O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

CANOAS  
2008

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

FERNANDO STEINBRUCH

**O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade Luterana do Brasil como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direitos Fundamentais.  
Orientadora: Profa. Dra. Andrea Nárriman Cezne.

CANOAS

2008

FERNANDO STEINBRUCH

**O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade Luterana do Brasil como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direitos Fundamentais.

Aprovado em 11/06/2008.

Dra. Andrea Nárriman Cezne  
(Ulbra, Presidente e Orientadora)

Dr. Paulo A. Caliendo V. da Silveira  
(PUC/RS, Membro Externo)

Dr. Leonel Pires Ohlweiler  
(Ulbra)

Dr. Luciano Benetti Timm  
(Ulbra)

## AGRADECIMENTOS

À Profa. Dra. Andrea Nárriman Cezne, pela sua dedicação, paciência com os longos debates e, acima de tudo, pela sua competência profissional, os meus sinceros agradecimentos pelo apoio e pelo inestimável auxílio.

A todos os professores do mestrado em direito da Ulbra que, de alguma forma, contribuíram para a elaboração deste trabalho.

Ao tributarista Gilberto Luiz do Amaral, amigo e colega de escritório, com quem aprendi a gostar e aprofundar os meus conhecimentos em direito tributário. Aos demais colegas de escritório, pela tolerância que tiveram comigo ao longo do mestrado.

Ao meu pai, emérito advogado, *in memoriam*, e à minha mãe pelo exemplo e pela formação que me proporcionaram.

Agradecimento especial à Regina, minha esposa e grande incentivadora, e aos meus filhos Fernanda e Maurício, pela compreensão, apoio e pelas horas que nos foram furtadas do convívio familiar.

## RESUMO

O presente trabalho procura estudar a previsão constitucional de proibição de tributo com efeito de confisco, contida no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, embasando-se na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Para tanto, na primeira parte do trabalho, propõe-se fazer uma investigação do tema a partir dos direitos fundamentais. Nesse sentido, serão abordadas questões como a limitação ao poder de tributar, a propriedade, a liberdade, o mínimo existencial e a dignidade humana. Na seqüência faz-se uma análise da norma de proibição de tributo confiscatório. Nessa análise, examina-se a Teoria dos Direitos Fundamentais e toma-se como base a doutrina de Robert Alexy, estabelecendo as diferenças entre regras e princípios. Procura-se, também, identificar se a proibição de tributo com efeito de confisco é uma regra ou um princípio, no âmbito do sistema constitucional tributário. Na continuidade, examinam-se os postulados, também denominados de metanormas, e qual a sua relação com o tema em estudo. Na segunda parte do trabalho, busca-se identificar qual o conceito de tributo com efeito de confisco e, se a vedação constitucional está relacionada a um tributo isoladamente, ao sistema tributário confiscatório, ou a ambos os casos. Para que se possa identificar a ocorrência de tributação confiscatória, faz-se necessário estabelecer a relação entre a determinação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco com os princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como com as garantias constitucionais da propriedade privada e da liberdade. Igualmente necessário o exame do princípio do não-confisco e a sua relação com as obrigações acessórias, com as multas e com os tributos extrafiscais. O objetivo principal deste trabalho é o de encontrar elementos que permitam dar efetividade ao direito fundamental em estudo, no entanto, verifica-se que a análise dos elementos unicamente do mundo jurídico é insuficiente para atingir esse desiderato. Sendo assim, busca-se examinar genericamente a repercussão econômica que pode advir da tributação excessiva e, a partir das conseqüências causadas no subsistema social, identificar qual o limite determinado pelo legislador constitucional.

**Palavras-chave:** Proibição de confisco. Direitos fundamentais. Sistema constitucional tributário. Repercussão econômica.

## ABSTRACT

This report studies the constitutional provision for prohibiting taxing for confiscation purpose under article 150, IV, of the Federal Constitution of 1988, based on doctrine and Federal Supreme Court decisions. For this, research on the subject matter was carried out in the first part of the study, with fundamental rights as a starting point. Issues such as taxation power limits, property, freedom, existential minimum and human dignity are addressed. Next, an analysis of the norm on non-confiscation taxes was done, wherein the Fundamental Rights Theory is examined based on the Robert Alexy Doctrine, which establishes the differences between rules and principles. Following, the study seeks to identify whether the prohibiting of taxes for confiscation purposes is a rule or a principle under the constitutional tax system. In addition, the postulates – also known as metanorms – are examined together with their relation to the subject matter. In the second part of the study, it attempts to identify the concept of confiscation taxing and whether constitutional prohibition focuses on an isolated tax, on the confiscation tax system, or both. In order to identify the charging of confiscation taxes, it is necessary to establish a relationship between the Constitutional resolution which bars taxing for confiscation purposes and the principles of contributive capacity, proportionality and reasonableness, as well as constitutional rights to private property and freedom. The principle of non-confiscation and its relation to accessory obligations, fines and regulatory taxes is equally important and must also be examined. The main purpose of this paper is to find elements which will effectively serve the fundamental right under examination; however, the analysis of elements solely obtained in the legal world is not enough to achieve this goal. Thus, the study also generically examines economic effects which may result from excessive taxing and, based on the consequences imposed on the social subsystem, seeks to identify limits determined by constitutional lawmakers.

**Key words:** Prohibiting of confiscation. Fundamental rights. Constitutional tax system. Economic effects.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>1 TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS</b> .....	<b>10</b>
1.1 Direitos fundamentais e limitação ao poder de tributar.....	17
1.2 Direito de propriedade .....	20
1.3 Liberdade .....	27
1.4 Mínimo existencial e dignidade humana .....	30
1.5 A norma de proibição de tributo confiscatório.....	34
1.5.1 Princípios e regras .....	34
1.5.2 Proibição de tributo confiscatório: regra ou princípio?.....	37
1.5.3 Postulados.....	39
<b>2 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</b> ....	<b>43</b>
2.1 Histórico constitucional e a definição de vedação de confisco.....	45
2.2 Tributo ou sistema tributário confiscatório? .....	55
2.3 Capacidade contributiva.....	58
2.4 Proporcionalidade .....	63
2.5 Razoabilidade .....	70
2.6 A obrigação acessória e o princípio do não-confisco .....	73
2.6.1 Sanções tributárias.....	77
2.6.2 Proibição de confisco e multa.....	80
2.6.3 O custo das obrigações acessórias.....	84
2.7 Tributos Extrafiscais .....	86
2.8 O princípio do não-confisco e a sua repercussão econômica.....	89
<b>CONCLUSÕES</b> .....	<b>104</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>107</b>
<b>JURISPRUDÊNCIA</b> .....	<b>112</b>
<b>LEGISLAÇÃO</b> .....	<b>113</b>

## **ABREVIATURAS**

ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF – Constituição Federal

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CPMF – Contribuição Provisória de Movimentação Financeira

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

EC – Emenda Constitucional

Ex – Êxodo

GLP – Gás Liquefeito de Petróleo

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

INMETRO – Instituto Nacional de Metrologia, Normatização e Qualidade Industrial

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

MP – Medida Provisória

PESB – Pesquisa Social Brasileira

PIB – Produto Interno Bruto

RE – Recurso Extraordinário

REFIS - Programa de Recuperação Fiscal

STF – Supremo Tribunal Federal

## INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos anos, mais especialmente a partir da década de 90, tem-se verificado, no Brasil, um crescimento acentuado da carga tributária. Fato que não ocorria nas décadas passadas. Diversos governos se sucederam, mas a política de subtrair cada vez mais recursos dos contribuintes, essa não mudou; ao contrário, foi aprimorada em muito, tornando o sistema de arrecadação tributária extremamente eficiente.

No entanto, a excelência na arrecadação de tributos, infelizmente, não se reflete em uma melhor gestão de recursos públicos. Desta forma, arrecada-se cada vez mais e negligencia-se no tocante às despesas públicas.

O crescimento da carga tributária tem sido, ao longo dos últimos anos, muito superior ao crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) do País, fato este que denota uma real perda do poder aquisitivo da população, em especial da classe média que é, sem dúvida, a que mais tem sofrido os efeitos nefastos de uma tributação excessiva.

Ocorre, no entanto, que o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o direito de utilização do tributo com efeito de confisco, estando inserido no Sistema Constitucional Tributário como uma norma de limitação ao poder de tributar.

O presente trabalho procura estudar a previsão constitucional da proibição de confisco, embasado na doutrina, assim como na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF).

No exame do princípio positivado no art. 150, IV, da Constituição Federal, faz-se uma investigação a partir dos direitos fundamentais. Desta forma, avalia-se qual a dimensão desse princípio constitucional, no âmbito da doutrina e da jurisprudência.

Dentre os objetivos desta pesquisa, procura-se estudar, no âmbito dos direitos fundamentais do contribuinte, o princípio constitucional do não-confisco frente ao Sistema Constitucional Tributário, assim como avaliar o referido princípio, juntamente com diversos outros princípios constitucionais, tais como: o da livre iniciativa, a dignidade da pessoa humana, o mínimo existencial, a capacidade contributiva, a proporcionalidade e a razoabilidade, bem como a garantia constitucional da propriedade privada.

Busca-se identificar o patamar a partir do qual a tributação poderá ser considerada confiscatória e, quais os reflexos econômicos que podem decorrer da aplicação, ou não, do princípio objeto do estudo. Analisa-se, também, a jurisprudência da Corte Suprema, verificando a conceituação do princípio do não-confisco, assim como a amplitude de sua aplicação.

A relevância científica deste trabalho deve-se ao fato de permitir ao intérprete um suporte instrumental para identificar qual a exata dimensão da expressão *utilizar tributo com efeito de confisco* inscrita no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Ademais, a relevância social do tema ora em estudo justifica-se porque todo o cidadão tem o dever, como membro da sociedade, de contribuir com uma parcela do seu patrimônio em favor do Estado, para que este tenha condições de executar todas as atribuições que lhe são pertinentes. Em retribuição, o Estado deve prestar ao cidadão uma série de serviços públicos, tais como: educação, saúde, segurança, previdência, entre outros. No presente trabalho, busca-se saber qual o limite, imposto pelo art. 150, IV, da CF/88, da contribuição do cidadão ao Estado e, também, se há uma relação equitativa entre os deveres dos contribuintes para com o Estado, e os deveres deste para com aqueles. Diante dessa análise, o trabalho tem por escopo identificar quais os reflexos sociais que podem advir do não cumprimento da norma constitucional.

O princípio constitucional do não-confisco é um assunto pouco explorado pela doutrina. No entanto, trata-se de um direito fundamental de mais alta relevância. Procura-se, assim, com este trabalho investigativo trazer uma contribuição que possa servir como o início de análises mais aprofundadas sobre o tema.

## 1 TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

O presente trabalho pretende estabelecer uma relação entre a tributação e os direitos fundamentais e, mais especificamente, uma análise da norma constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Para tanto, será necessária uma abordagem conceitual sobre alguns dos direitos fundamentais, postos na Constituição Federal, o exame dos limites do poder de tributar do Estado, assim como o exame de alguns dos princípios constitucionais tributários.

J.J. Gomes Canotilho<sup>1</sup> esclarece que as expressões “direitos do homem” e “direitos fundamentais” são freqüentemente utilizadas como sinônimas. No entanto, pode-se distingui-las da seguinte maneira: direitos do homem são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista); direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espacial e temporalmente.

Os direitos fundamentais estão intimamente ligados à idéia de tributação, assim como às idéias de cidadania, ética e moral. Esta noção de vinculação entre direitos fundamentais e tributação é muito bem abordada por Betina Treiger Grupenmacher, quando refere que:

A vinculação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais é uma tendência da doutrina contemporânea, que se consolida a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social, a fim de que se alcance o propósito estabelecido no Texto Constitucional de uma vida digna para todos.<sup>2</sup>

Ocorre, no entanto, que direitos fundamentais, tais como a propriedade privada, podem ser afetados pela tributação. Por esse motivo, a Constituição Federal, no art. 150, IV, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tributos com efeito de confisco. Note-se que o constituinte não se ateve ao tributo confiscatório, mas ao seu efeito. Assim, o efeito sobre o contribuinte é que foi a preocupação do constituinte brasileiro. Desta forma, não é admitida, na

---

<sup>1</sup> CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*. 5 ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 391.

<sup>2</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e Direitos Fundamentais*. In: FISCHER, Otávio Campos. (Coord.) *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9.

Constituição Federal, uma tributação que onere excessivamente o contribuinte, ou seja, uma tributação que de uma forma indireta vise a confiscar o seu patrimônio ou então que comprometa a subsistência de sua família.

A proteção aos direitos humanos e fundamentais é, atualmente, tema de grande relevância e de preocupação das nações democráticas de todo o mundo. Cabe, no entanto, salientar que em várias épocas da história, os direitos humanos foram totalmente ignorados e vilipendiados. Esse total desrespeito dos governos para com os cidadãos ocorreu e continua a ocorrer, também, no âmbito tributário.

A eterna disputa entre o Fisco e o Contribuinte vem de longa data<sup>3</sup>. Não foi por outra razão, senão na defesa do patrimônio dos súditos, que, em 1215, os nobres britânicos resolveram dar um basta no apetite arrecadatário do então Rei João Sem Terra. Após sofrer uma emboscada, o Rei foi conduzido à beira do Rio Tâmisa, onde, posto de joelhos, cedeu a sua arrogância com a espada posta sobre o seu pescoço, e assinou documento que impunha limites ao poder soberano, que passava a submeter-se, em determinados atos, à aprovação de um Conselho de Lordes e Comuns, que chancelariam ou não os atos do rei. Esse documento, com o passar dos anos, passou a ser conhecido como a “Grande Carta”, a Carta Magna, a primeira constituição inglesa, origem da concepção do atual Estado de Direito.

Embora a relevância do documento firmado na época medieval, não podem aqueles “direitos”, ser considerados como direitos fundamentais, pois eram na realidade, privilégios concedidos a certas castas, sendo que a maior parte da população não havia sido contemplada com quaisquer direitos.

A importância da Carta Magna deve-se ao fato de ter sido o primeiro documento que determinou que, para todo e qualquer aumento de imposto, deveria ser exigida a prévia autorização. Tornando-se assim, a primeira limitação ao poder de tributar, mesmo que a abrangência da Carta Magna estivesse restrita a um determinado grupo de pessoas. A Magna Carta<sup>4</sup> foi renovada por 37 vezes, até o reinado de Henrique VI, mas em todas elas, sempre foi repetida a cláusula que

---

<sup>3</sup> UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 24.

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 26.

exigia prévia autorização para a imposição tributária. Essa mesma cláusula foi constantemente invocada até o século XVII contra as exigências de impostos não previamente autorizados pelos Paramentos, e, sem dúvida foi considerada na compilação da *Petition of Rights*, cujo art. 1º dizia o seguinte:

No man should be compelled to make or yield any gift, loan, benevolence, or tax without common consent by Act of Parliament.<sup>5</sup>

Muito embora a clareza desse artigo, o Rei parecia não querer respeitar o proclamado na *Petition of Rights*<sup>6</sup>, sendo assim, no ano seguinte o Parlamento votou duas resoluções: uma declarava que seria considerado inimigo público quem quer que tivesse sugerido a arrecadação de impostos sem o consentimento do Parlamento; a outra advertia que seria tratado como traidor e inimigo público quem quer que tivesse pago tais impostos arbitrários.

De suma importância para a evolução dos direitos fundamentais foram a Reforma Protestante (1598), as declarações de direitos inglesas do século XVII, tais como a *Petition of Rights* (1628), o *Habeas Corpus Act* (1679) e o *Bill of Rights* (1689).

Em que pese a importância desses documentos na evolução dos direitos, os direitos fundamentais surgiram, efetivamente, com a Declaração de Direitos do povo da Virgínia, como afirma Grimm:

A despeito do dissídio doutrinário sobre a paternidade dos direitos fundamentais, disputada entre a Declaração de Direitos do povo da Virgínia, de 1776, e a Declaração Francesa, de 1789, é a primeira que marca a transição dos direitos de liberdade legais ingleses para os direitos fundamentais constitucionais.<sup>7</sup>

Assim, o constitucionalismo moderno é fruto das revoluções americana (1776) e francesa (1789), contudo, o efetivo reconhecimento dos direitos fundamentais somente veio a ocorrer em 1948 com a aprovação, pela Organização das Nações Unidas, da Declaração Universal dos Direitos do Homem.

<sup>5</sup> UCKMAR, Victor. *Op. cit.*, p. 26.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 27.

<sup>7</sup> GRIMM, Dieter. *Die Zukunft der Verfassung*. 2. ed., Frankfurt A. M. Suhrkamp, 1994, p. 80 *apud* SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 5. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 50.

A partir das atrocidades cometidas contra a humanidade, durante a Segunda Guerra Mundial, é que os direitos fundamentais começaram a ganhar maior importância em diversas nações, no sentido de se dar mais proteção ao cidadão. Betina Treiger Grupenmacher salienta que:

A indignação e o inconformismo diante das desastrosas consequências geradas pelo desrespeito aos direitos fundamentais do cidadão, ocorrido em diversos episódios históricos, como o período em que se deu a inquisição na Espanha ou o holocausto decorrente da 2ª Grande Guerra Mundial, desencadearam uma concreta preocupação de estabelecer mecanismos internacionais de proteção ao cidadão e bem assim mecanismos internos de cada nação, consolidados, em regra, nas suas Constituições e asseguratórios da dignidade da pessoa humana.<sup>8</sup>

A maior parte das Constituições da segunda metade do século XX inspiraram-se na Declaração Universal de 1948, assim como em diversos documentos tanto de âmbito regional como internacional.

José Casalta Nabais<sup>9</sup> salienta que as constituições promulgadas logo após a Segunda Guerra Mundial, assim como as mais recentes, preocuparam-se quase que exclusivamente com os direitos fundamentais, ou com os limites ao poder de tributar, deixando de lado, ao menos aparentemente, os deveres fundamentais, esquecendo-se assim, a responsabilidade que faz dos indivíduos seres livres e responsáveis, ou seja, titulares não só de direitos, mas também de deveres.

Para esse autor português<sup>10</sup> a obrigação de pagar tributos se apresenta como um *dever fundamental*, o que significa que o tributo não deve ser considerado uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súditos e estes se sujeitam em face dessa relação. Nessa ótica, o tributo não pode ser encarado nem como um *mero poder* do estado, nem como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas sim como uma contribuição indispensável a uma vida comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em forma de estado.

---

<sup>8</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Op. cit.*, p. 9.

<sup>9</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p.17-18.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 185.

Na ótica de Ingo Sarlet, uma conceituação de direitos fundamentais, de cunho genérico e universal, somente parece viável quando propositalmente aberta:

Direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam-lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo).<sup>11</sup>

Robert Alexy<sup>12</sup> leciona que uma teoria jurídica dos direitos fundamentais é uma teoria dogmática, uma vez que tem por objeto de estudo o direito positivo de uma determinada ordem jurídica qualificada enquanto categoria teórica estrutural: investiga estruturas, tais como a dos conceitos dos direitos fundamentais, da influência dos direitos fundamentais no sistema jurídico e da fundamentação dos direitos fundamentais, a partir de uma teoria integrativa.

Os direitos fundamentais, desde o seu reconhecimento, nas primeiras constituições, passaram por diversas transformações, no que se refere ao seu conteúdo, sua titularidade, eficácia e efetivação<sup>13</sup>. Pode-se dizer, assim, que a mutação histórica dos direitos fundamentais apresenta três gerações – ou dimensões, como preferem alguns autores – havendo os que defendam, inclusive, uma quarta geração. Para Ingo Wolfgang Sarlet<sup>14</sup>, o uso da expressão “gerações” pode ensejar um entendimento de que ocorra a substituição de uma geração por outra, quando, na verdade, o que ocorre é o reconhecimento progressivo de novos direitos fundamentais, portanto, com o sentido de um processo cumulativo de direitos e não de alternância. Por essa razão, há quem prefira o termo “dimensões”, por melhor exprimir o sentido dos diferentes direitos fundamentais. Norberto Bobbio, tratando deste processo de multiplicação e de reconhecimento de novos direitos, assim estabelece:

---

<sup>11</sup> SARLET, Ingo. *A Eficácia dos...*, p. 89.

<sup>12</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 29.

<sup>13</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, p. 53.

<sup>14</sup> *Ibidem*.

Com relação ao primeiro processo, ocorreu a passagem dos direitos de liberdade – das chamadas liberdades negativas, de religião, de opinião, de imprensa, etc. – para os direitos políticos e sociais, que requerem uma intervenção direta do Estado. Com relação ao segundo, ocorreu a passagem da consideração do indivíduo humano *uti singulus*, que foi o primeiro sujeito ao qual se atribuíram direitos naturais (ou morais) – em outras palavras, da 'pessoa' –, para sujeitos diferentes do indivíduo, como a família, as minorias étnicas e religiosas, toda a humanidade em seu conjunto [...] Com relação ao terceiro processo, a passagem ocorreu do homem genérico – do homem enquanto homem – para o homem específico, ou tomado na diversidade de seus diversos status sociais, com base em diferentes critérios de diferenciação (o sexo, a idade, as condições físicas), cada um dos quais revela diferenças específicas, que não permitem igual tratamento e igual proteção.<sup>15</sup>

Wilson Steinmetz aborda a questão relativa às gerações ou dimensões de direitos fundamentais, da seguinte maneira:

A primeira geração foi a dos direitos civis e políticos, ou simplesmente chamados direitos de liberdade; a segunda, a dos direitos sociais; a terceira, a dos direitos difusos e coletivos (e.g. direito ao meio ambiente saudável, direito ao desenvolvimento, direito ao patrimônio público e social, direito à proteção das relações de consumo); e por fim, os direitos de quarta geração, como posições jurídicas subjetivas básicas ante os progressos da ciência (e.g. biologia e ciências e tecnologias afins, ciência da computação e ciências e tecnologias afins).<sup>16</sup>

O lema da Revolução Francesa exprimiu de forma precisa o cerne dos princípios dos direitos fundamentais.

Em rigor, o lema revolucionário do século XVIII, esculpido pelo gênio político francês, exprimiu em três princípios cardeais todo o conteúdo possível dos direitos fundamentais, profetizando até mesmo a seqüência histórica de sua gradativa institucionalização: liberdade, igualdade e fraternidade.<sup>17</sup>

Assim, os direitos da primeira, segunda e da terceira gerações são os direitos da liberdade, da igualdade e da fraternidade. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, § 2º, exterioriza o entendimento segundo o qual, além do conceito formal de direitos fundamentais, há, também, um conceito material, de forma que existem direitos que, por seu conteúdo, são considerados como sendo direitos fundamentais, embora não façam, expressamente, parte do catálogo. J.J. Gomes Canotilho

<sup>15</sup> BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. 2ª reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 83-4.

<sup>16</sup> STEINMETZ, Wilson. *A Vinculação dos Particulares a Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 94.

<sup>17</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p. 562.

expressa o seu entendimento sobre os direitos fundamentais formais e materiais da seguinte forma:

Os direitos consagrados e reconhecidos pela constituição designam-se, por vezes, **direitos fundamentais formalmente constitucionais**, porque eles são enunciados e protegidos por normas com valor constitucional formal (normas que têm a forma constitucional). A Constituição admite [...] porém, outros direitos fundamentais constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional. Em virtude de as normas que os reconhecem e protegem não terem a forma constitucional, estes direitos são chamados **direitos materialmente fundamentais**.<sup>18</sup> (grifos no original).

Assim, as normas de direitos fundamentais podem ser divididas em dois grandes grupos: as que estão estabelecidas expressamente na Constituição e as que se inserem no texto constitucional de uma forma implícita. Essa norma implícita é decorrente da interpretação por derivação, prevista no art. 5º, § 2º, da CF/88, ou seja, quando a partir de uma disposição de direito fundamental, for possível uma argumentação de direito fundamentalmente correta.

A regra do art. 5º, § 2º, da CF de 1988 tem por finalidade salientar que o rol dos direitos fundamentais expressos nesse dispositivo não tem cunho taxativo. Assim, o princípio que veda a tributação com efeito confiscatório, embora não conste expressamente do catálogo dos direitos fundamentais, pode-se dizer que, com base no art. 5º, § 2º, da Constituição Federal, é, por derivação, um direito fundamental de primeira dimensão, pois visa a uma não intervenção por parte do Estado, na esfera da liberdade e da propriedade privada. Desta forma, não obstante haver um limite constitucional ao poder de tributar, expresso através do princípio do não-confisco, não raramente este princípio é aviltado pela legislação infraconstitucional, atingindo ora o patrimônio e ora a capacidade contributiva que, ao estabelecer uma tributação excessiva está impedindo que o cidadão e sua família tenham uma vida digna.

---

<sup>18</sup> CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Op. cit.*, p. 401.

## 1.1 Direitos fundamentais e limitação ao poder de tributar

As leis tributárias são leis interventivas, pois restringem tanto a liberdade quanto a propriedade do cidadão, independentemente da sua vontade<sup>19</sup>. Desta forma, pode-se dizer que as normas tributárias exercem influência sobre determinados comportamentos econômicos, interferindo em direitos de liberdade do contribuinte, devendo, portanto, serem analisadas quanto a sua compatibilidade com os direitos fundamentais, tais como: a propriedade e a liberdade.

Fabio Brun Goldschmidt<sup>20</sup> afirma que a doutrina pouco tem ressaltado que os direitos do contribuinte são direitos fundamentais e, mais do que isso, direitos fundamentais de primeira geração. Complementa o referido autor dizendo que:

Fica fácil afirmar, a partir dessas premissas, que os direitos do contribuinte derivam da liberdade, da garantia da vida do particular (tomada essa expressão em seu mais amplo sentido) frente ao poder do Estado. Existem para barrar a atuação do Estado frente ao contribuinte, limitando a ação do Fisco. Não dependem da ação positiva do Estado, como os direitos de segunda e terceira geração, consistindo ao contrário na garantia de que o Estado não vai agir de modo arbitrário, atingindo a liberdade (de produzir, de circular, de exercer um ofício ou profissão, ou de simplesmente *ter*) do particular. Os direitos do contribuinte têm assento no princípio da soberania popular, e a própria existência e manutenção do Estado depende da sua garantia. São evidentemente direitos de primeira geração.<sup>21</sup>

No que se refere à eficácia dos direitos fundamentais de primeira geração, Paulo Caliendo<sup>22</sup> afirma que os direitos de defesa encontram na doutrina argumentos sólidos para a sua compreensão como verdadeiros direitos assegurados com aplicabilidade imediata e eficácia plena.

Misabel Derzi diz com clareza que o princípio do não-confisco trata-se de um direito fundamental do contribuinte expresso na Constituição, quando afirma que:

---

<sup>19</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.74.

<sup>20</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 113.

<sup>22</sup> CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos Fundamentais orçamento e "reserva do possível"*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 195-97.

A igualdade, a capacidade contributiva, a pessoalidade e a vedação ao confisco não são mais princípios implícitos na Constituição de 1988, mas expressos e integrantes dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. E como direitos e garantias fundamentais são também auto-aplicáveis, efetivos e voltados à concretização do Estado Democrático de Direito.<sup>23</sup>

Examinando o princípio do não-confisco na Constituição Federal de 1988 e, principalmente a quem está direcionado, Misabel Derzi entende que:

Esse princípio é alinhado pela Carta Magna entre aqueles que configuram 'Limitações do Poder de Tributar' (Seção II, art. 150). É norma de restrição, endereçada primordialmente ao legislador, o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar.<sup>24</sup>

Paulo César Baria de Castilho afirma que não existe na atual Constituição um *limite quantitativo* à carga tributária total, isso, no entanto, não significa que o Estado possa exigir o quanto quer dos contribuintes. Para esse autor, a vedação à utilização do tributo com efeito de confisco é uma garantia fundamental à limitação da intensidade da exigência tributária. Ao afirmar que:

[...] Os princípios constitucionais tributários inseridos na Carta Magna e a expressa vedação à utilização de tributo com efeito de confisco constituem nas maiores garantias de que a tributação deve ser regrada, dentro do limite do razoável, mesmo porque o Estado não pode nem deve asfixiar a iniciativa privada, sob pena de perder sua principal fonte de receitas.<sup>25</sup>

Uma questão que merece ser analisada é se a proibição de tributos com efeito de confisco constitui ou não uma imunidade.

Humberto Ávila analisando as imunidades, inseridas no contexto das limitações ao poder de tributar, assim as conceitua:

[...] pode-se afirmar que as regras de imunidade e as aqui denominadas limitações representam dois fenômenos distintos: enquanto as regras de imunidade limitam a repartição de competência, as limitações em sentido

<sup>23</sup> DERZI, Misabel Machado. Nota em BALEEIRO, *Limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 521.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 570.

<sup>25</sup> CASTILHO, Paulo César Baria de. *Confisco Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 25.

estrito limitam o exercício legítimo das competências. Ambas limitam o poder de tributar.<sup>26</sup>

Misabel Machado Derzi, por sua vez, conceitua as *imunidades* como sendo:

[...] regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição ao poder tributário.<sup>27</sup>

Examinando as diferenças entre princípios e imunidades, Misabel Machado Derzi diz o seguinte:

Princípio não é imunidade, embora imunidades estejam expressamente consagradas, por causa dos valores e princípios fundamentais. [...] Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais determinados, enquanto as imunidades: 1) são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição; 2) reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação, delimitando-lhes negativamente a competência; 3) e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata; 4) criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.<sup>28</sup>

Para Ricardo Lobo Torres a proibição de tributos confiscatórios é vista desta forma:

A proibição de imposto com efeito confiscatório é vera *imunidade fiscal*, e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica. Imuniza contra a cobrança de tributos a propriedade privada considerada em sua totalidade, pois o Estado não pode utilizar o seu poder fiscal para aniquilar a liberdade individual, que não sobrevive sem aquele direito. A propriedade, sendo direito fundamental, exhibe como predicado ou qualidade, a impossibilidade de ser atingida em seus limites máximos pelo exercício do poder tributário.<sup>29</sup>

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, p. 81.

<sup>27</sup> DERZI, Misabel Machado. Nota em BALEEIRO, *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.16.

<sup>28</sup> DERZI, Misabel Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional nº. 3 de 1993. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 62, p. 78, 1993.

<sup>29</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 155. v. III.

Respeita-se a posição de Ricardo Lobo Torres de que a vedação de tributo com efeito confiscatório é uma imunidade fiscal, no entanto não se compartilha desse entendimento. Acredita-se que essa ótica de imunidade se deva ao fato de que Ricardo Lobo Torres analisa a proibição de tributo com efeito de confisco mais pelo prisma do *mínimo existencial*. Assim, dentro desse conceito de *mínimo existencial* seria impossível o estado exercer o seu poder de tributar. Ocorre que a proibição de tributo com efeito de confisco deve ser analisada tanto pelo mínimo existencial, quanto pela tributação excessiva, ou seja, aquela que ultrapassa os limites da capacidade contributiva. Assim, não se consegue visualizar a proibição de tributo confiscatório sob a ótica da imunidade, e sim como um princípio, como um direito fundamental de primeira geração que tem por finalidade precípua proteger a propriedade e a liberdade do contribuinte.

## 1.2 Direito de propriedade

Nos Dez Mandamentos, que foram transmitidos a Moisés no Monte Sinai, é possível identificar o que hodiernamente se chamam de defesa do conceito de propriedade privada, quando é ordenado que "Não furtarás" (Ex. 20,15) e também, no mandamento que "Não cobiçarás a casa do teu próximo. Não cobiçarás a mulher do teu próximo, nem o seu servo, nem a sua serva, nem o seu boi, nem o seu jumento, nem coisa alguma que pertença ao teu próximo" (Ex. 20, 17).

Nas sociedades primitivas – antes da época romana – somente existia propriedade para coisas móveis, ou seja, para objetos exclusivamente de uso pessoal, tais como peças de vestuário e utensílios de caça e pesca<sup>30</sup>.

No entanto, é no direito romano que se dá a evolução do direito de propriedade privada. Armando Castelar Pinheiro e Jairo Saddi abordando o tema afirmam que:

[...] é no Direito romano que se dá o grande avanço na consagração do direito de propriedade privada, abrindo-se um caminho definitivo para a

---

<sup>30</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: Direitos Reais*. São Paulo: Atlas, 2004, p.170. v.5.

idéia de propriedade e de direitos individuais. Em todo o Direito romano, é intensa a noção de propriedade e é ela que permeia todos os outros institutos. A noção de direito de propriedade está intrinsecamente relacionada ao direito patrimonial, que vem a ser o conjunto de todos os direitos de dispor de um ativo, direta ou indiretamente, os quais são atribuídos a uma pessoa e podem ser avaliados em termos econômicos. Assim, para os romanos, patrimônio era o conjunto de bens corpóreos pertencentes ao *pater-familia* (patrimônio é uma palavra derivada de *pater*), ou chefe de família.<sup>31</sup>

Na Idade Média, a propriedade perde o caráter exclusivista, e o território passa a ser sinônimo de poder.<sup>32</sup> Nesta época, a idéia de propriedade está ligada à soberania nacional<sup>33</sup>.

Para o Direito Canônico o homem está legitimado a adquirir bens, pois a propriedade privada é garantia de liberdade individual.<sup>34</sup> Essa doutrina ensina que a propriedade privada é imanente à natureza do homem<sup>35</sup>.

A propriedade privada é a essência do sistema capitalista, sendo que entre os grandes pensadores do Século XVII, destaca-se o filósofo inglês John Locke. Entre as questões tratadas por John Locke destaca-se a propriedade, a qual era entendida por ele como um dos próprios fundamentos da existência do Estado.

De acordo com John Locke, antes do surgimento do poder político, os homens viviam em plena liberdade e igualdade, regidos pelas leis da natureza e da razão, que eram concessões de Deus à criatura. Diz o filósofo que:

Quer consideremos a razão natural – que nos diz que os homens, uma vez nascidos, têm direito à sua preservação e, portanto, à comida, bebida e a tudo quanto a natureza lhes fornece para sua subsistência – ou a *revelação* – que nos relata as concessões que Deus fez do mundo para Adão, Noé e seus filhos –, é perfeitamente claro que Deus, como diz o rei Davi (Sl. 115,61), *deu a terra aos filhos dos homens*, deu-a para a humanidade em comum.<sup>36</sup>

<sup>31</sup> PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. *Direito, Economia e Mercados*. 2ª reimpr. Rio de Janeiro: Elviesier, 2005, p. 96.

<sup>32</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Op. cit.*, p. 171.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> *Ibidem*.

<sup>35</sup> *Ibidem*.

<sup>36</sup> LOCKE, John. *Op. cit.*, p. 405-06.

Assim, os bens originalmente se apresentam em seu estado natural, necessitando, no entanto, da sua apropriação através de um meio que os torne proveitosos. Para John Locke, é através do trabalho que pode ocorrer a apropriação dos bens da natureza, convertendo-os em particulares. Portanto, o início da propriedade para o filósofo inglês se dá da seguinte forma:

Assim, essa lei da razão torna o cervo propriedade do *índio* que o abateu; permite-se que os bens pertençam àqueles que lhes dedicou seu trabalho, mesmo que antes fossem direito comum de todos. E entre aqueles que se consideram a parte civilizada da humanidade, que fizeram e multiplicaram leis positivas para determinar a propriedade, essa lei original da natureza que determina o início da *propriedade* sobre aquilo que era antes comum continua em vigor. E, em virtude dela, qualquer peixe que alguém pesque no oceano, esse grande bem comum ainda remanescente da humanidade, ou qualquer âmbar que alguém nele apanhe, é, pelo *trabalho* que o retira desse estado comum em que o deixou a natureza, *transformando* em propriedade daquele que para tal dedicou seus esforços. E mesmo entre nós, a lebre que alguém caça é considerada *propriedade* daquele que a está perseguindo. Pois, sendo um animal ainda tido por comum, que não *propriedade* particular de homem algum, quem quer que tenha o trabalho de encontrá-lo e persegui-lo, removeu-o, com isso, do estado de natureza, no qual era comum, e dá *início a uma propriedade*.<sup>37</sup>

Para o historiador do direito, Paolo Grossi, a propriedade pode ser assim caracterizada:

Propriedade é de fato, em todo caso, poder sobre a coisa, e poderíamos tranqüilamente defini-la como a situação de poder direta e imediata sobre o bem tutelado pelo ordenamento na maneira mais intensa.<sup>38</sup>

A noção de propriedade da revolução liberal consta do Código Civil Francês, da seguinte forma:

Art. 544. A propriedade é o direito de gozar e dispor das coisas, da maneira mais absoluta, desde que não se faça um uso proibido pelas leis ou pelos regulamentos.

Por sua vez, o Código Civil Brasileiro de 1916 sofreu influência do Código Francês, como pode se constatar no art. 524 daquela lei:

Art. 524. A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que, injustamente, os possua.<sup>39</sup>

<sup>37</sup> LOCKE, John. *Op. cit.*, p. 411-12.

<sup>38</sup> GROSSI, Paolo. *História da Propriedade e outros ensaios*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 39.

Assim, de acordo com esses dispositivos legais, pode o proprietário fazer uso do seu bem como melhor lhe aprouver.

A interferência no patrimônio privado, através da tributação, já causou e continua a causar as mais diversas interferências no sistema social, gerando inclusive situações de guerra.

Na época do Brasil Colônia, o País estava submetido a um sistema fiscal feudal, constituído de impostos comuns e extraordinários.<sup>40</sup> Os impostos comuns eram os *quintos* que incidiam sobre a mineração e os *dízimos* que incidiam sobre os produtos da terra e frutos do mar. Os impostos extraordinários eram a *derrama* que eram para complementar o orçamento (cobrado de algumas atividades) e as *fintas* que eram destinadas para cobrir obras ou serviços gerais imprevistos. Os *quintos*, a princípio de 20%, como o próprio nome indica, tornaram-se verdadeiro confisco. Esse imposto recaía principalmente sobre a produção de ouro. O *quinto* era tão odiado pelas pessoas que foi apelidado de o *quinto dos infernos*. Com o esgotamento das minas de ouro houve uma queda na arrecadação de tributos e, então, a Coroa Portuguesa resolveu instituir a *derrama* que consistia na cobrança violenta de valores, com o confisco de bens dos devedores.

Outro importante episódio histórico que se deu em função da excessiva tributação foi a Revolução Farroupilha, que teve na sua origem a luta contra os altos impostos cobrados sobre a produção de charque, de forma a deixar este produto, de grande importância na economia gaúcha naquela época, sem competitividade com o charque produzido nos países vizinhos.

Verifica-se assim, que a tributação excessiva sempre foi motivo de conflitos. Quando essa tributação atinge as raias do confisco, tais conflitos assumem uma grande dimensão, como mostra a história.

O direito à propriedade está expressamente garantido no art. 5º, XXII e no art. 170, II, da Constituição Federal. A disposição contida no art. 150, IV, da CF/88 é um

---

<sup>39</sup> BRASIL. Código Civil de 1916. Disponível em <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em 12/07/2007.

<sup>40</sup> CASTILHO, Paulo César Baria de. *Op. cit.*, p. 41-42.

limite ao poder de tributar, mas visando à proteção da propriedade privada contra abusos por parte do Poder Público.

O direito à propriedade é um direito fundamental assegurado em todos os Estados Democráticos de Direito. Este direito já foi considerado um direito muito mais amplo, chegando a ser um direito absoluto, porque assegurava ao proprietário a liberdade de dispor da coisa do modo que melhor lhe aprouvesse. No entanto, atualmente sofre restrições constitucionais como, por exemplo, a função social disposta no art. 5º, XXIII, da Constituição.

A partir da Constituição Federal de 1988 o conceito de propriedade passa a abarcar outras situações até então não contempladas, tais como pretensões salariais, participações societárias, direitos de marcas e patentes, etc.

Celso Ribeiro Bastos comentando a CF/88, diz sobre esse assunto o seguinte:

O conceito constitucional de propriedade é mais lato do que aquele de se serve o direito privado. É que do ponto de vista da Lei Maior tornou-se necessário estender a mesma proteção, que, no início, só se conferia à relação do homem com as coisas, à titularidade da exploração de inventos e criações científicas de obras literárias e até mesmo a direitos em geral que hoje não o são à medida que haja uma devida indenização de sua expressão econômica.<sup>41</sup>

A corrente doutrinária denominada *Law and Economics* largamente difundida nos Estados Unidos e recentemente introduzida no meio acadêmico no Brasil, com o nome de *Direito & Economia*, aborda a inter-relação entre as duas disciplinas, ou seja, esse movimento doutrinário que é formado por juristas e economistas que procuram analisar o fenômeno jurídico com base em princípios econômicos. Os fundamentos teóricos da escola de Direito & Economia encontram a sua origem em autores como Adam Smith e Jeremy Bentham, mas foi a partir de 1960 que este tema ganhou relevância e se desenvolveu, tendo sido importante a participação de autores como Ronald Coase, Guido Calabresi, Pietro Trimarchi, Henry Manne, Gary Becker, Richard Posner, Robert Cooter, entre outros.

---

<sup>41</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 128. v.2.

Na visão do movimento Direito & Economia, o direito deve ser analisado à luz de critérios econômicos. Armando Castelar Pinheiro e Jairo Saddi abordando essa corrente doutrinária dizem que:

Seus enunciados olham o direito como um sistema que aloca incentivos e responsabilidades dentro do sistema econômico, e que pode, e deve, ser analisado à luz de critérios econômicos, como o da eficiência.<sup>42</sup>

Rachel Sztajn e Decio Zylbersztajn examinando, sob a ótica do direito, o conceito do Direito de Propriedade, dizem que esse engloba um conjunto de direitos, ou seja:

No Direito, diz-se que o Direito de Propriedade é como um feixe que engloba os direitos de uso, usufruto e abuso, e que confere o exercício da exclusão sobre a coisa, que permite afastar terceiros que dela pretendam se apropriar, usar ou gozar.<sup>43</sup>

Nessa mesma linha doutrinária é o entendimento de Robert Cooter e Thomas Ulen, no que se refere ao conceito de propriedade. Dizem os mencionados autores o seguinte:

Desde el punto de vista legal, la propiedad es un *conjunto de derechos*, los cuales describen lo que los individuos pueden o no hacer con los recursos de su propiedad: la medida en que pueden poseer, usar, transformar, transferir o excluir a otros de su propiedad. Estos derechos no son inmutables: por ejemplo, pueden cambiar de una generación a otra.

[...]

Así pues, el concepto legal de la propiedad es el de un conjunto de derechos sobre los recursos que el propietario puede ejercer con libertad y cuyo ejercicio está protegido contra la interferencia de otros.

[...] Estos hechos se resumen a veces diciendo que la propiedad otorga a los propietarios una libertad sobre las cosas.<sup>44</sup>

Nesta visão de que a propriedade é um conjunto de direitos que pode ser exercido pelo proprietário, Rachel Sztajn e Decio Zylbersztajn se manifestam no seguinte sentido:

<sup>42</sup> PINHEIRO, Armando Castelar. SADDI, Jairo. *Op. cit.*, p. 84.

<sup>43</sup> ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Direito & Economia Análise Econômica do Direito e das Organizações*. Rio de Janeiro: Campus, 2005, p. 85.

<sup>44</sup> COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Derecho y Economía*. México: Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 105.

Assim, o dono de um pedaço de terra não tem necessariamente o direito absoluto sobre todos os aspectos daquele lote, mas sim um conjunto ou uma lista de direitos. Esse conjunto pode, por exemplo, incluir o direito de vender a terra, deixá-la de herança, subdividi-la, cercá-la, impedir que outros a atravessem e o direito de construir uma casa.<sup>45</sup>

Essa breve abordagem sobre Direito & Economia tem por finalidade mostrar um pouco dessa corrente doutrinária e, também, permitir que se introduza a visão de propriedade dessa escola, através da chamada Teoria Econômica da Propriedade. Esta teoria, na ótica de Armando Castelar Pinheiro e Jairo Saddi, é assim definida:

A Teoria Econômica da Propriedade é a estrutura com que se constroem vários outros conceitos do movimento de Direito & Economia. Propriedade é o 'direito daquele que possui ou pode reivindicar uma coisa em virtude de lei ou, historicamente, ao menos em virtude de um direito natural', mas pelo nosso prisma, trata-se 'da habilidade de dispor de um ativo'.<sup>46</sup>

O *direito de propriedade* é um importante pilar sobre o qual se constroem alguns dos resultados mais importantes para o movimento Direito & Economia. Para Armando Castelar Pinheiro e Jairo Saddi, a instituição da propriedade privada traz, inclusive, o bem-estar da população:

Com a introdução da propriedade privada, fica claro o que pertence a quem. Delimita-se nitidamente um espaço no qual a liberdade de um não pode ser invadida por outro. E se uma pessoa se apropriasse ilegalmente de algo que pertencesse a outrem, estaria cometendo uma transgressão. Portanto, seria passível de punição pela sociedade. Assim, a disputa contínua pela posse se tornaria muito custosa (poderia custar a liberdade daquele que age de modo ilícito), e as disputas então acabariam. O bem-estar da população, justificadamente, é muito maior com a instituição da propriedade privada do que sem ela. Em especial, a formalização da propriedade privada e sua defesa pelo Estado permitem que, em vez de gastar parte do seu tempo defendendo o que possuem, as pessoas podem se concentrar inteiramente em produzir e gerar renda.<sup>47</sup>

Portanto, a limitação ao poder de tributar tem por finalidade evitar que o Estado se utilize da tributação para atingir outros objetivos, que não aqueles próprios da arrecadação tributária, quais sejam os de sustentar o aparato do Estado e de promover o bem-estar dos cidadãos.

<sup>45</sup> ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Op. cit.*, p. 92.

<sup>46</sup> PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. *Op. cit.*, p.143.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 95.

Para Estevão Horvath a tributação é uma forma de apropriação da propriedade do contribuinte, fundamentando essa intervenção com base no princípio da legalidade:

Com efeito, é evidente que a tributação é uma forma de apropriação da propriedade do contribuinte. Por isso mesmo, num Estado de Direito, depende ela do *consentimento* dos cidadãos, para que possa existir. Nesse 'consentimento' ou 'autorização' para tributar repousa o princípio da legalidade e têm origem os próprios Paramentos, como conhecemos hoje em dia. Não basta, porém, que um determinado tributo seja consentido, mediante a sua aprovação pelo Legislativo. Necessário se faz que o poder de representação outorgado pelo povo ao legislador ordinário seja exercido dentro dos limites que o legislador constituinte originário impôs, ao inaugurar o novo Estado.<sup>48</sup>

A finalidade do princípio do não-confisco é a defesa do direito da propriedade privada. Para uma parcela da doutrina – entre esses Ives Gandra da Silva Martins – o princípio do não-confisco é uma reiteração do princípio da garantia da propriedade privada.

### 1.3 Liberdade

O Estado nasce no espaço aberto pela liberdade, os homens inicialmente livres se organizam e resolvem criar o Estado. O tributo<sup>49</sup>, por sua vez, nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade* e se constitui no *preço da liberdade*. No entanto, o tributo pode implicar *opressão da liberdade*, se não estiver presente a legalidade.

No Estado Patrimonial, que se estendeu do desmoronamento da estrutura feudal até aproximadamente o final do século XVIII<sup>50</sup>, não existia qualquer vedação ao confisco, esta só se deu com o advento do liberalismo, quando a proibição de confisco se afirmou como uma garantia da liberdade.

---

<sup>48</sup> HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 43.

<sup>49</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p.3.

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 168.

A vedação de tributo confiscatório somente ganhou cunho constitucional próprio na Constituição da Espanha, de 1978, que determina o seguinte: "un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatório"<sup>51</sup>.

A proibição de utilização de tributo com efeito de confisco está diretamente vinculada com a liberdade. Nesse sentido é a lição de Ricardo Lobo Torres:

O fundamento da proibição de utilizar tributos com efeito confiscatório – como o de qualquer outra imunidade – está na liberdade preexistente ao pacto constitucional; consubstancia-se no direito de propriedade, sendo uma sua qualidade.<sup>52</sup>

A livre iniciativa é um direito fundamental, pois se trata de uma extensão da liberdade humana e é nesse sentido de direito fundamental que ela figura na Constituição Federal, nos seguintes artigos:

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. 5º.

XIII – É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.

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: [...]

Parágrafo único – É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização dos órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Luciano Benetti Timm analisando a liberdade econômica ou livre iniciativa como um direito fundamental contra o Estado, diz a respeito da livre iniciativa o seguinte:

[...] no mundo real do subsistema econômico baseado no mercado, o valor fundamental e preponderante, independentemente do modelo de constituição ou de Estado, é o da liberdade econômica ou livre iniciativa, que significa a liberdade de atuar e de participar do mercado (produzindo,

<sup>51</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 155.

<sup>52</sup> *Ibidem*, p. 156.

vendendo ou adquirindo bens e serviços, alienando sua força de trabalho). Dito de outro modo, é um princípio que estabelece, *a priori*, uma liberdade econômica, que antecede a sua regulamentação pelo Estado. Ela é inerente a um sistema capitalista porque se a economia é planificada e se o Estado detém os meios de produção, fixando preços no mercado, não há espaço para este princípio. Por isso é que ele representa a essência do capitalismo e deve prevalecer sobre os demais na realidade econômica.<sup>53</sup>

Assim, em sendo a livre iniciativa um direito fundamental que significa a liberdade de atuar e de participar do mercado, isto implica deveres de abstenção do Estado na liberdade dos agentes econômicos.

Uma das formas de expressão da liberdade econômica é o planejamento tributário, através do qual os contribuintes adotam determinados comportamentos legais perante a tributação, com a finalidade de excluir ou diminuir a incidência tributária. Esses procedimentos têm a denominação jurídica de *elisão fiscal*. Diante da elevada carga tributária atualmente vigente no País, o planejamento tributário é uma necessidade empresarial, em face de o custo tributário ser o principal na formação do preço final de qualquer produto ou serviço. Assim, cabe ao empresário reduzir, de forma legal, esse custo ao máximo, buscando uma maior competitividade.

No entanto, o legislador quer “fechar a porta” desta liberdade através da chamada *norma antielisão*. A Lei Complementar 104/2001 acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), com a seguinte redação:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A Medida Provisória 66/2002 (MP) visava a regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, no entanto, a Medida Provisória gerou uma grande inconformidade por parte de doutrinadores, como a de Ives Gandra da Silva Martins e, especialmente, a de Alberto Xavier, sob o argumento de ser inconstitucional por infração ao princípio da reserva legal. Finalmente, a regulamentação da

<sup>53</sup> TIMM, Luciano Benetti. *O Novo Direito Civil ensaios sobre o mercado, a reprivatização do direito civil e privatização do direito público*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 104.

controvertida norma geral antielisão, de tão inconstitucional, foi suprimida do texto final da Lei nº 10.637/02, pois elisão fiscal não pode ser confundida com evasão fiscal, esta sim ilegal, imoral, à medida que significa falta de pagamento de tributos, ou seja, pura sonegação fiscal, caracterizando ilícito tributário.

As normas tributárias interferem na liberdade do contribuinte de diversas formas. Uma delas, por exemplo, é a norma tributária que altera o período de apuração do ICMS, restringindo a liberdade de gestão, de organização e de estratégia empresarial, amparadas pela liberdade de exercício da atividade econômica<sup>54</sup>.

A liberdade de gerir a empresa é tolhida quando a carga tributária é excessiva, de forma a retirar a competitividade dos produtos, ou em situações como acima mencionado, em que a alteração no período de apuração do ICMS restringiu a liberdade de gestão da empresa.

Desta forma, a liberdade de trabalho, ofício ou profissão não pode ser atingida pela norma tributária excessiva, sob o risco de retirar do indivíduo a sua liberdade e reduzi-lo à condição de servo do Estado.

#### **1.4 Mínimo existencial e dignidade humana**

A proteção ao mínimo existencial e o princípio da dignidade humana possuem uma íntima relação com a vedação constitucional de utilizar tributo com efeito de confisco. "Nas declarações internacionais dos direitos humanos é que tem aparecido com mais freqüência o direito do mínimo existencial"<sup>55</sup>.

O mínimo necessário à existência constitui um *direito fundamental*, pois sem ele desaparecem as condições mínimas de sobrevivência e de liberdade. Sobre esse assunto Ricardo Lobo Torres, assim se posiciona: "A dignidade humana e as

---

<sup>54</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, p. 82.

<sup>55</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.171. v.III.

condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados”<sup>56</sup>.

A dignidade da pessoa humana consiste num valor supremo e inalienável a todo ser humano, pois sem ela não há como se falar em liberdade, igualdade, solidariedade entre outros direitos fundamentais.

Ricardo Lobo Torres, abordando a questão sobre o fundamento da proteção do mínimo existencial no plano tributário, baseando-se em citação de Dürig, assim se posiciona:

A proteção do mínimo existencial no plano tributário, sendo pré-constitucional como toda e qualquer imunidade, está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na idéia de felicidade, nos direitos humanos e no princípio da igualdade.<sup>57</sup>

Assim, para Ricardo Lobo Torres<sup>58</sup> o mínimo existencial exhibe características básicas dos direitos de liberdade. Entende o mencionado autor, que o mínimo existencial é pré-constitucional, por ser inerente à pessoa humana, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a.

Na busca por uma definição da dignidade da pessoa humana, vale lembrar a fórmula desenvolvida por Dürig, que (na esteira da concepção kantiana) diz o seguinte:

a dignidade da pessoa humana poderia ser considerada atingida sempre que a pessoa concreta (o indivíduo) fosse rebaixada a objeto, a mero instrumento, tratada como uma coisa, em outras palavras, sempre que a pessoa venha a ser descaracterizada e desconsiderada como sujeito de direitos.<sup>59</sup>

Assim, também, manifesta-se Ingo Sarlet, quando assevera que:

onde não houver respeito pela vida e pela integridade física e moral do ser humano, onde as condições mínimas para uma existência digna não forem

---

<sup>56</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito...*, p.176.

<sup>57</sup> *Ibidem*, p.175.

<sup>58</sup> *Ibidem*, p.181.

<sup>59</sup> G. Dürig citado por SARLET, Ingo. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 58.

asseguradas, onde não houver limitação ao poder, enfim, onde a liberdade e autonomia, a igualdade (em direitos e dignidade) e os direitos fundamentais não forem reconhecidos e minimamente assegurados, não haverá espaço para a dignidade da pessoa humana e esta (a pessoa), por sua vez, poderá não passar de mero objeto de arbítrio e injustiças.<sup>60</sup>

A existência ou não de direitos fundamentais preexistentes ao pacto constitucional é questionada por Ives Gandra da Silva Martins quando se manifesta no seguinte sentido:

Na verdade, a grande questão que se põe, na história dos homens – apesar de ser narrada como a história do poder – é se eles teriam direitos fundamentais não outorgáveis pelos detentores do poder que lhes fossem inatos, indisponíveis, os quais deveriam ser permanentemente reconhecidos pelos governantes.

Direitos que seriam naturais – um pequeno feixe daqueles cuja violação por parte do Estado não seria tolerada –, cabendo ao Estado apenas reconhecê-los.<sup>61</sup>

Sobre esses direitos inatos e indisponíveis que deveriam ser reconhecidos pelos governantes, complementa o autor:

Em outras palavras, o problema que sempre se colocou, na doutrina, é até que ponto, ao longo da história, esse pequeno feixe de direitos naturais foi absorvido pelo direito positivo produzido pelo Poder, lembrando-se que a mais dramática aplicação de seus princípios – sem ordenamento jurídico escrito – ocorreu quando norteou a condenação dos criminosos nazistas, em Nuremberg.<sup>62</sup>

Em se tratando de tributo com efeito de confisco, pode-se dizer que considera-se confiscatório tanto o tributo individualmente como o sistema tributário que ultrapassa a capacidade contributiva, questão esta que será melhor abordada no item 2.2. Igualmente é confiscatória a tributação que atinge o mínimo existencial. Nessas situações o tributo estará atingindo direitos fundamentais do contribuinte.

Tratando-se ainda do mínimo existencial, pode-se trazer elementos no âmbito constitucional, como o que dispõe o art. 7º, IV, da seguinte forma:

Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

<sup>60</sup> SARLET, Ingo. *Dignidade...*, p.59.

<sup>61</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 106.

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 107.

[...]

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.

Esses elementos reproduzem, na verdade, a Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 (art. 25) e, nessa linha, compõem o valor positivado no art. 1º, III, CF/88, como fundamento da dignidade da pessoa humana. Este mínimo existencial deve-se referir tanto a um mínimo físico indispensável para que alguém mantenha a sua vida, como, também, um mínimo social, permitindo-se assim, um mínimo de dignidade.

Misabel Derzi analisando a tributação confiscatória sobre a renda e o patrimônio, assim assevera:

A capacidade econômica de concorrer, a título de tributo, às despesas do Estado, quer das pessoas naturais, quer das jurídicas, somente se inicia após a dedução de todos os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda em sentido lato (quer consumida, percebida ou poupada – patrimônio).<sup>63</sup>

Sobre esse fato, conclui Derzi:

Antes disso, não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação: a) que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção; b) que atinja o mínimo vital, como definido no art. 7º, VI, da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar, do contribuinte; c) que obste o consumo de gêneros de primeira e média necessidade.<sup>64</sup>

Analisando a importância da relação que existe entre o direito tributário e a dignidade humana, Douglas Yamashita posiciona-se no seguinte sentido:

[...] conceber um Direito Tributário alheio à dignidade humana e ao princípio do Estado Social significaria legitimar a tributação como o latrocínio estatal em massa dos cidadãos contribuintes. Por se tratar de um instrumento de transferência de recursos da iniciativa privada para o Estado, todo tributo pode destruir as finanças de um cidadão de tal modo que o torna mero objeto, uma coisa que, distintamente de qualquer ser humano, não tem direito a nada. Assim, praticamente 'coisificado', o cidadão contribuinte não

<sup>63</sup> DERZI, Misabel Machado. *Limitações ao...*, p. 578-79.

<sup>64</sup> *Ibidem*, p. 579.

teria direito nem de comer, nem de morar, nem de se vestir e muito menos de se medicar.<sup>65</sup>

Diante dos elementos analisados sobre o mínimo existencial e sobre a dignidade humana, pode-se dizer que um tributo pode vir a ser reconhecido como excessivo a partir da violação do mínimo vital ou da dignidade humana.

## 1.5 A norma de proibição de tributo confiscatório

### 1.5.1 Princípios e regras

No âmbito da Teoria dos Direitos Fundamentais é de suma importância haver uma clara distinção entre *regras* e *princípios*. Sem essa distinção, não pode haver uma teoria adequada dos limites ou ainda, uma teoria sobre a colisão, ficando igualmente prejudicada uma teoria sobre o papel dos direitos fundamentais no sistema jurídico.

Referindo-se à importância da distinção entre regras e princípios, para a teoria dos direitos fundamentais, Robert Alexy diz que: "Ella constituye la base de la fundamentación iusfundamental y es una clave para la solución de problemas centrales de la dogmática de los derechos fundamentales"<sup>66</sup>.

Complementa Alexy, esclarecendo que a distinção entre regras e princípios é um elemento básico não só da dogmática dos direitos de liberdade e igualdade, mas também dos direitos de proteção, organização e procedimento e, também, a prestações em sentido estrito<sup>67</sup>.

Devido à importância da distinção entre regras e princípios, Alexy assevera que tal distinção é um dos pilares fundamentais do edifício da teoria dos direitos

---

<sup>65</sup> YAMASHITA, Douglas. *Confisco como efeito tributário e sua proibição constitucional*. São Paulo: Repertório IOB de Jurisprudência, n. 10, p. 268–258, 2000.

<sup>66</sup> ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p.81.

<sup>67</sup> *Ibidem*.

fundamentais<sup>68</sup>. Para o autor, o ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são *mandamentos de otimização* enquanto as regras têm o caráter de *mandamentos definitivos*.

Na concepção de Robert Alexy, as diferenças entre regras e princípios devem ser analisadas sob o conceito de norma, pois tanto as regras como os princípios são normas, porque ambas dizem o que deve ser. Desta forma, a distinção entre regras e princípios é, na verdade, uma distinção entre dois tipos de normas.

Para Dworkin, a diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é a natureza lógica.<sup>69</sup> No que se refere às regras jurídicas, afirma Dworkin o seguinte:

As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão. A regra pode ter exceções, mas se tiver, será impreciso e incompleto simplesmente enunciar a regra, sem enumerar as exceções. Pelo menos em teoria, todas as exceções podem ser arroladas e quanto mais o forem, mais completo será o enunciado da regra. Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras.<sup>70</sup>

Canotilho analisando as diferenças entre princípios e regras, apresenta as seguintes características:

a) *o grau de abstração*: os *princípios* são normas com um grau de abstração relativamente elevado; de modo diverso, as *regras* possuem uma abstração 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 susceptíveis de aplicação direta. c) *caráter de fundamentabilidade no sistema* das fontes do 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 idéia de direito*: os princípios são *standards* juridicamente vinculantes radicados nas exigências de 'justiça' (Dworkin) ou na 'idéia de direito' (Larenz); as regras podem ser normativas vinculativas com um conteúdo meramente funcional. e) (sic) *natureza normogénica*: os princípios são fundamentos de regras, isto é, são normas que estão na base

<sup>68</sup> ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 82.

<sup>69</sup> DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.

<sup>70</sup> *Ibidem*, p. 39-40 e 43.

ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.<sup>71</sup>

Ainda, na visão de Canotilho, pode-se dizer que os *princípios* são impositivos de uma otimização, ou na linguagem de Alexy, são *mandamentos de otimização* que, por sua vez, são compatíveis com vários graus de concretização, ao passo que as *regras*, prescrevem uma exigência imperativa. Os *princípios* coexistem, as *regras* antinômicas excluem-se<sup>72</sup>.

Para que ocorra o correto funcionamento do sistema jurídico, faz-se necessária a coexistência de regras e princípios, com bem leciona Canotilho:

Um modelo ou sistema constituído exclusivamente por regras conduzir-nos-ia a um sistema jurídico de limitada racionalidade prática. Exigiria uma disciplina legislativa exaustiva e completa – *legalismo* – do mundo e da vida, fixando, em termos definitivos, as premissas e os resultados das regras jurídicas.<sup>73</sup>

Complementa o constitucionalista português, por outro lado, dizendo que:

O modelo ou sistema baseado exclusivamente em princípios (Alexy: Prinzipien-Modell des Rechtssystems) levar-nos-ia a conseqüências também inaceitáveis. A indeterminação, a inexistência de regras precisas, a coexistência de princípios conflitantes, a dependência do 'possível' fático e jurídico, só poderiam conduzir a um sistema falho de segurança e tendencialmente incapaz de reduzir a complexidade do próprio sistema.<sup>74</sup>

Analisando as distinções teóricas entre Alexy e Dworkin e, especialmente, no que se refere aos princípios, Andrea Cezne<sup>75</sup> diz que para Alexy os princípios podem-se referir tanto a direitos individuais quanto a bens coletivos – como saúde pública, abastecimento energético, seguridade social, etc, ao passo que Dworkin concebe princípios somente como razões para direitos individuais<sup>76</sup>.

<sup>71</sup> CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Op. cit.*, p. 1144–45.

<sup>72</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *Op. cit.*, p.86.

<sup>73</sup> CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Op. cit.*, p. 1146.

<sup>74</sup> *Ibidem*.

<sup>75</sup> CEZNE, Andrea Nárriman. A teoria dos direitos fundamentais: uma análise comparativa das perspectivas de Ronald Dworkin e Robert Alexy. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 52, p. 57, 2005.

<sup>76</sup> *Ibidem*.

Para Robert Alexy, o ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida do possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Nesta visão, defende Alexy:

Os princípios são *mandamentos de otimização*, que estão caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus, e que a medida devida de seu cumprimento não somente depende das possibilidades reais senão também das jurídicas. As regras, por seu turno, são normas que somente podem ser cumpridas ou não. Se uma regra é válida, então deve-se fazer exatamente o que ela exige, nem mais, nem menos. As regras contêm determinações no âmbito fático e juridicamente possível. Isto significa que a diferença entre regras e princípios é qualitativa e não de grau<sup>77</sup>.

Assim, pode-se dizer que *norma jurídica* é gênero e, que *princípios e regras* são espécies da norma, na qual os princípios constituem exigências de otimização, para que algo se realize, da melhor forma possível e, de acordo com as possibilidades jurídicas e fáticas. As regras, por sua vez, prescrevem imperativamente uma exigência e, realizam-se através da subsunção.

Diante das considerações feitas, até aqui, resta saber se a norma de proibição de tributo com efeito de confisco é uma regra ou um princípio.

#### 1.5.2 Proibição de tributo confiscatório: regra ou princípio?

A vedação à tributação com efeito de confisco pode assumir tanto características de um princípio, quanto de uma regra, dependendo da forma como estiver inserida no sistema. Neste trabalho, busca-se identificar qual a natureza do dispositivo constitucional inserto no art. 150, IV.

Necessário se faz lembrar o texto constitucional acerca do tema: “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”.

---

<sup>77</sup> ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 86-87.

Analisando a natureza da norma que veda a tributação com efeito de confisco, Fabio Brun Goldschmidt afirma que:

temos elementos para afirmar que se, hodiernamente, tem-se tomado o princípio do não-confisco como um *valor/princípio*, em face do teor da Constituição, é fácil perceber que a intenção do constituinte foi nítida no sentido de vê-lo consagrado como uma limitação objetiva/regra, de pronta identificação, assim como todas as outras constantes dos arts. 150 e 151 da CF, pois do contrário não teria incluído o princípio naquele capítulo específico e teria se restringido à garantia genérica do direito de propriedade, sem a indicação das ferramentas para a conformação desse *valor*.<sup>78</sup>

Assim, pode-se dizer como certo que o constituinte, ao positivizar o art. 150, IV, pensou-o como uma limitação objetiva, tanto que o inseriu sob esse título e avizinhou-o de diversos outros limites objetivos<sup>79</sup>.

Não há, portanto, no ordenamento jurídico pátrio, nenhum critério objetivo para se identificar quando, ou a partir de qual patamar ocorre o efeito de confisco através da tributação. Cabe lembrar, no entanto, que a Constituição de 1934 estabeleceu<sup>80</sup>: “Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento” (art. 185). O princípio da vedação ao confisco sempre esteve presente no ordenamento jurídico constitucional pátrio como proteção e corolário do princípio da propriedade.

No que se refere a um critério quantitativo para estabelecer o limite máximo constitucional, tem-se que a Suprema Corte da Argentina chegou a fixá-lo, para o imposto territorial e de transmissão gratuita de bens, em 33%<sup>81</sup>. Assim, qualquer imposto sobre o patrimônio que atinja mais de 33% da renda ideal do imóvel é considerado confiscatório. A Corte Constitucional alemã limitou em 50% a possibilidade de incidências da carga tributária total, no entanto, esse critério foi contestado pela doutrina daquele país, de acordo com Ricardo Lobo Torres<sup>82</sup>.

Sobre fixação de um limite constitucional, a partir do qual os tributos seriam considerados como confiscatórios, Aires Fernandino Barreto assim se posiciona:

<sup>78</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *Op. cit.*, p.90.

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 93.

<sup>80</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p.160.

<sup>81</sup> *Ibidem*.

<sup>82</sup> *Ibidem*, p.160-61.

Penso que qualquer imposto sobre a propriedade ou sobre a renda, que implique subtração de parcela igual ou maior que aquela que restará em mãos do produtor da renda ou titular da propriedade, será confiscatório.

É sabido que os imóveis rendem de 5% a 10% ao ano do seu valor venal (Como o Estado só poderia ficar, no máximo, com a metade, as alíquotas máximas seriam de 2,5% a 5%). Alíquotas superiores à metade da renda potencial (renda ótima) dos imóveis seriam confiscatórias.<sup>83</sup>

Assim, em não havendo, no Brasil, um critério objetivo para mensurar o tributo confiscatório, a proibição de tributo com efeito de confisco não se amolda às características de uma regra jurídica, sendo portanto, classificada com um princípio.

### 1.5.3 Postulados

Além das espécies normativas até aqui estudadas – *regras e princípios* – cabe analisar, também, uma outra categoria, a dos *postulados*. Estes cuidam da forma de aplicação de outras normas, por esse motivo são também denominados de normas de segundo grau ou metanormas.

Exatamente por entender que os postulados funcionam de forma diferente das regras e dos princípios é que Ávila<sup>84</sup> os trata de forma separada. Os postulados podem ser tanto *hermenêuticos* como *aplicativos*. Os primeiros são condições de interpretação, enquanto os últimos são de aplicação do Direito.

Sobre os postulados normativos aplicativos, Ávila os define da seguinte forma:

Os postulados normativos aplicativos são norma *imediatamente metódicas* que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto de aplicação. Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, como metanormas. Daí se dizer que se qualificam como normas de segundo grau.<sup>85</sup>

<sup>83</sup> BARRETO, Aires F. Vedação ao efeito de confisco. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 64, p. 96-106, 1994.

<sup>84</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, p.43.

<sup>85</sup> *Ibidem*, p. 41.

Humberto Ávila analisando a função dos postulados e a possibilidade de verificarem-se os casos em que há violação às normas, assim se manifesta:

Esses deveres situam-se num segundo grau e estabelecem a estrutura de aplicação de outras normas, princípios e regras.

Só elipticamente é que se pode afirmar que são violados os postulados da razoabilidade, da proporcionalidade ou da eficiência, por exemplo. A rigor, violadas são as normas – princípios e regras – que deixam de ser devidamente aplicadas.<sup>86</sup>

Portanto, os postulados normativos aplicativos podem ser definidos como deveres estruturantes da aplicação de outras normas. Sendo assim, os postulados situam-se em nível diverso do que se encontram as regras e os princípios. Nesse sentido, Ávila afirma que:

Como os postulados situam-se em nível diverso do das normas objeto de aplicação, defini-los como princípios ou como regras contribuiria mais para confundir do que para esclarecer. Além disso, o funcionamento dos postulados difere muito do dos princípios e das regras. Com efeito, os princípios são definidos como normas imediatamente finalísticas, isto é, normas que impõem a promoção de um estado ideal de coisas por meio da prescrição indireta de comportamento cujos efeitos são havidos como necessários àquela promoção. Diversamente, os postulados, de um lado, não impõem a promoção de um fim, mas, em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover um fim; de outro, não prescrevem indiretamente comportamentos, mas modos de raciocínio e de argumentação relativamente a normas que indiretamente prescrevem comportamentos. Rigorosamente, portanto, não se podem confundir princípios com postulados.

As regras, a seu turno, são normas imediatamente descritivas de comportamento devidos ou atributivas de poder. Distintamente, os postulados não descrevem comportamentos, mas estruturam a aplicação de normas que o fazem.<sup>87</sup>

Dessa forma, para Ávila<sup>88</sup> os postulados funcionam de uma forma diferente dos princípios e das regras. Primeiro, porque os postulados situam-se em um nível distinto das regras e dos princípios, sendo que os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. Em segundo lugar, porque não possuem os mesmos destinatários: ao passo que os princípios e as regras são dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes, os postulados são direcionados ao intérprete e, também, ao aplicador do Direito. Em terceiro lugar, porque não se relacionam da mesma forma

<sup>86</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, p. 88.

<sup>87</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 89.

<sup>88</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, p. 41.

com outras normas: os princípios e as regras implicam-se reciprocamente, quer de modo complementar (princípios), quer de modo decisivo (regras), ao passo que os postulados orientam a aplicação dos princípios e das regras.

O postulado da proibição de excesso, na visão de Humberto Ávila<sup>89</sup>, fundamenta-se na idéia de que todos os direitos fundamentais são passíveis de sofrer restrições, no entanto, tais restrições não podem atingir o núcleo essencial destes direitos. O núcleo essencial dos direitos fundamentais pode ser definido como sendo aquela parte do conteúdo de um direito que, sem a qual este direito perde a sua eficácia e, em função disto, deixa de ser considerado como um direito fundamental.

Visando a demonstrar a distinção existente entre o postulado da proporcionalidade e o postulado da proibição de excesso, Humberto Ávila esclarece que:

[...] é preciso verificar que o primeiro opera num âmbito *a partir do qual* o núcleo essencial do princípio fundamental restringido está preservado. Numa representação poderíamos imaginar um grande círculo representando os graus de intensidade da restrição de um princípio fundamental de liberdade, dentro do qual outros círculos concêntricos menores estão inseridos, até chegar ao círculo central menor cujo anel representa o núcleo inviolável. A finalidade pública poderia justificar uma restrição situada da coroa mais externa até aquela mais interna, dentro da qual é proibido adentrar. Pois bem. O postulado da proporcionalidade em sentido estrito opera entre o limite da coroa mais interna e o da coroa mais externa, e compara o grau de restrição da liberdade com o grau de promoção da finalidade pública, para permitir a declaração de invalidez uma medida que causa restrição *demais* para promoção *de menos*. Para efeitos didáticos, seria como afirmar que a promoção de uma finalidade pública equivalente ao grau 1 não justifica uma restrição a um princípio fundamental equivalente ao grau 4. A medida, nessa hipótese, seria desproporcional em sentido estrito. A proibição de excesso apenas indicaria, por suposição, que nenhuma restrição poderia equivaler ao grau 5, pois representaria o anel central não passível de invasão, independentemente da sua finalidade justificativa e do grau de intensidade da sua realização.<sup>90</sup>

Assim, pode-se dizer que as finalidades constitucionais para atingir a sua realização, em grau máximo, encontram um limite, que é determinado pelo

<sup>89</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, p. 403.

<sup>90</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos...*, p. 100.

postulado da proibição de excesso, o qual proíbe que um direito fundamental venha a ser restringido excessivamente.

Nessa ótica, a proibição de confisco estabelece um limite ao poder de tributar, de forma que a tributação não possa atingir níveis que interfiram na propriedade privada, na liberdade e na dignidade humana. Desta forma, o postulado da proibição de excesso tributário visa a proteger o núcleo essencial dos direitos fundamentais.

Entende-se, assim como Robert Alexy, que as normas estão divididas entre regras e princípios e que a proibição de tributo com efeito de confisco é um princípio constitucional e não um postulado. Resta, portanto, saber de que forma o princípio do não-confisco, como um direito fundamental que é, adquire eficácia.

## 2 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Constituição Federal de 1988 estabelece, no Capítulo I do Título VI, o denominado Sistema Tributário Nacional, disposto entre os artigos 145 a 162. Os princípios gerais encontram-se dispostos nos art. 145 a 149, e as limitações ao poder de tributar estão nos art. 150 a 152. Nos artigos 148, 149, 153 a 156 estão disciplinadas as competências tributárias e, nos art. 157 a 162, está estabelecida a forma de repartição das receitas tributárias. A seção dedicada à repartição de receitas tributárias é tema pertinente ao direito financeiro e não à relação existente entre os sujeitos ativos e passivos da relação tributária.

Embora as limitações ao poder de tributar encontrem-se alojadas nos art. 150 a 152 da CF/88, outros dispositivos constitucionais também limitam a atuação estatal na sua atividade de extrair do contribuinte uma parcela do seu patrimônio. A proibição de exigência de taxas processuais em ações de *habeas corpus* e *habeas data*, entendendo que o valor liberdade deve ser preservado e, acima de tudo, garantido (art. 5º, LXXVII). Complementa o mesmo dispositivo legal que, também, são gratuitos os atos necessários ao exercício da cidadania. Igualmente não é possível exigir taxa processual que venha a impedir a apreciação, pelo Poder Judiciário, de lesão ou ameaça de direito, visando à realização do valor justiça, conforme dispõe o art. 5º, XXXV, da CF/88.

A limitação ao poder de tributar é uma norma constitucional que se expressa de modo direto e indireto, dependendo da sua estrutura normativa, quer como regra ou como um princípio.

A Constituição brasileira é um conjunto de normas que formam um sistema, dentro do qual existem vários subsistemas. O chamado Sistema Tributário Nacional é, na verdade, um conjunto de normas que versam sobre matéria tributária, constituindo-se assim, numa subclasse ou no subsistema constitucional tributário.

As limitações ao poder de tributar são uma espécie entre várias limitações, contidas no texto constitucional, ao ente estatal. Essas limitações podem ser

estabelecidas por regras de competência, de princípios, de garantias e de direitos fundamentais<sup>91</sup>.

As limitações não estabelecem apenas o dever *abstenção*, mas também o dever de *ação* e de *composição*, como leciona Humberto Ávila:

Com efeito, algumas limitações estabelecem o *dever de abstenção* do Estado como o fazem as proibições de retroatividade, de cobrança do tributo no próprio exercício financeiro em que a lei que instituiu o tributo foi publicada, e a proibição de confisco.

Outras limitações (ou as mesmas, numa outra dimensão normativa ou noutro sentido normativo) instituem o *dever de ação* do Estado. O princípio da dignidade humana exige que o Estado conserve o mínimo vital à existência digna do contribuinte. O princípio da livre iniciativa exige que o Estado conserve o poder de decisão e de direção das atividades privadas nas mãos do particular. O princípio da livre concorrência exige que o Estado defenda ativamente a livre concorrência. As finalidades públicas extrafiscais de desenvolvimento regional no âmbito federativo exigem que o Estado incentive atividades, setores e regiões. O princípio do devido processo legal exige que o Estado crie procedimentos para garantir a máxima efetividade dos direitos fundamentais do contribuinte. O princípio da solidariedade social exige que o Estado proteja minorias e avalie o interesse dos outros como seu próprio interesse. E assim por diante.

E outras limitações estabelecem o *dever de composição* por parte do Estado. O princípio da impessoalidade exige que o Estado seja imparcial, neutro e isento. O princípio da universalidade da jurisdição exige que o Estado solucione litígios entre os particulares.<sup>92</sup>

Misabel Machado Derzi examinando os princípios e as demais limitações na Constituição de 1988 leciona que:

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 (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, § 4º, da Constituição.

Tanto os princípios como as imunidades produzem efeitos similares: limitam o poder de tributar.<sup>93</sup>

A limitação ao poder de tributar é uma finalidade constitucional que pode se apresentar de diversas formas, cada qual com um determinado objetivo. No

<sup>91</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema ...*, p.41.

<sup>92</sup> *Ibidem*, p.73.

<sup>93</sup> DERZI, Misabel Machado. *Limitações...*, p.14.

presente trabalho preocupa-se com a limitação ao poder de tributar expressa através da vedação de tributo confiscatório. Cabe, assim, verificar de que forma a proibição de tributo confiscatório está inserida na atual Constituição e de que forma constou nas constituições anteriores.

## 2.1 Histórico constitucional e a definição de vedação de confisco

Procura-se aqui identificar o conceito de tributo confiscatório, assim como examinar ao longo da história do direito constitucional brasileiro, como esse tema foi abordado.

O tributo é uma norma de rejeição social<sup>94</sup>, visto que, em regra, todos os contribuintes pagam mais do que deveriam pagar para sustentar o governo. Essa norma de rejeição social torna-se repudiada quando o tributo se mostra excessivo, atingindo os direitos fundamentais do cidadão.

O princípio do não-confisco foi expressamente consagrado na Constituição de 1988 como uma garantia de o contribuinte ver respeitado o seu patrimônio e a sua renda contra a desmedida atividade arrecadatória do Fisco.

Aires Barreto esclarecendo o porquê de a Constituição utilizar a expressão *efeito de confisco*, afirma que:

[...] confisco é medida sancionatória, de caráter sancionatório. Não nos esqueçamos que se designa por confisco a absorção total ou parcial da propriedade privada, sem indenização. Seria equivocado dizer, pois 'é vedado o confisco'. O que se proíbe é que, por via da exigência de tributo, se obtenha resultado cujo efeito seja equivalente ao confisco.<sup>95</sup>

Não é tarefa fácil definir o que é um tributo confiscatório, ou na dicção da Constituição, tributo *com efeito de confisco*. Ives Gandra da Silva Martins expressa a sua opinião da seguinte forma:

---

<sup>94</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria ...*, p. 331.

<sup>95</sup> BARRETO, Aires F. *Op. cit.*, p. 97.

Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, sempre que a tributação agregada não for razoável, retirando a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e para reinvestir ou se desenvolver) estar-se-á perante o confisco.<sup>96</sup>

Corroborando esse entendimento, José Eduardo Soares de Melo afirma que é penosa a tarefa de fixar o limite para o confisco, pois nem sempre a alíquota individualmente, ou seja, dissociada de uma realidade, vai determinar a existência do tributo confiscatório. Exemplifica o autor que uma alíquota de 30% (trinta por cento) pode não representar o confisco para um contribuinte do imposto sobre a renda, ao passo que uma alíquota de 20% (vinte por cento) do imposto predial e territorial urbano, a qual incide sobre o valor venal do imóvel, poderá significar o confisco da propriedade<sup>97</sup>.

Esclarece o mesmo autor que a razão desta aparente incongruência (alíquota menor representar confisco enquanto alíquota maior não implicar esse efeito), repousa no fato de que a renda deriva do produto do capital e do trabalho, representando assim uma parcela de riqueza produzida e renovável. A propriedade imobiliária, por sua vez, mantém-se estática, não gerando riqueza nova (exceto a locação). Desta forma, o imposto incidente sobre a propriedade subtrai uma parcela desse patrimônio. Assim, uma alíquota de 20% aplicada sobre o valor venal do imóvel para fins de apuração do imposto predial e territorial geraria, no curto período de cinco anos, o confisco de 100% da propriedade.

Essa mesma dificuldade em definir o que vem a ser um tributo confiscatório é demonstrada no voto do Min. Sepúlveda Pertence na Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1 – Rio de Janeiro. Nesta ação, o Governo do Estado do Rio de Janeiro busca declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Estabelecia o referido dispositivo o seguinte:

---

<sup>96</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria...*, p. 366.

<sup>97</sup> 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, 2000, p. 286.

Art. 57.

[...]

§ 2º - As multas conseqüentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.

§ 3º - As multas conseqüentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor.

O Min. Sepúlveda Pertence assim se manifestou acerca da dificuldade em se estabelecer um patamar a partir do qual um tributo se torna confiscatório:

[...] esse problema da vedação de tributos confiscatórios que a jurisprudência do Tribunal estende às multas gera, às vezes, uma certa dificuldade de identificação do ponto a partir de quando passa a ser confiscatório. [...]

Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional<sup>98</sup>.

Dessa forma, pode-se dizer que o tributo confiscatório é aquele que não leva em consideração a capacidade contributiva das pessoas e, no que se refere às empresas, é aquele que de tão elevado, dificulta ou impossibilita a exploração da atividade econômica.

Aires Barreto, referindo-se aos problemas da linguagem do direito e, mais especificamente sobre o tema ora em estudo, demonstra que o “tributo com efeito de confisco” pertence à classe dos conceitos indeterminados, ou ainda, “mais que indeterminado, porque, até agora, nem mesmo a área iluminada (do conceito) foi adequadamente explicada pela doutrina”<sup>99</sup>.

Na ADIn 2.010-2/DF, a qual versa sobre o aumento da contribuição previdenciária incidente sobre os servidores públicos ativos e inativos instituído pela Lei 9.783, de 28 de janeiro de 1999, assim é o entendimento do Min. Carlos Velloso sobre o confisco, quando, em seu voto, manifestou-se no sentido de que “é

<sup>98</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551-1/RJ. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 24/10/2002, DJ 14/02/2003, p. 46. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 12/11/2007.

<sup>99</sup> BARRETO, Aires F. Vedação ao efeito de confisco. São Paulo: Malheiros. *Revista de Direito Tributário*, v. 64, p. 96-106, 1994.

indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que chamaríamos de área cinzenta<sup>100</sup>.

Tratando-se do conceito de confisco, genericamente, De Plácido e Silva define esse termo confisco da seguinte forma:

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 por sentença judiciária, fundados em lei.<sup>101</sup>

Desse modo, pode-se afirmar que o confisco é a absorção da propriedade privada pelo Estado, sem uma justa indenização. Portanto, é dever do contribuinte pagar os tributos devidos, assim como é dever do Estado retribuir ao contribuinte, através da prestação de serviços públicos de qualidade. Na concepção de Bilac Pinto, ocorre o confisco quando:

Toda a vez que o exercício do Poder de Tributação perturbar o ritmo da vida econômica, aniquilar ou embaraçar as possibilidades de trabalho honesto e impedir ou desencorajar as iniciativas lícitas e proveitosas, o que ocorrerá será o desvio ou abuso desse Poder, o que haverá será o exercício ilegal do direito de impor tributos, ilegalidade ou abuso, que pode e deve ser obstado pelo Poder Judiciário, toda vez que a ele se recorra.<sup>102</sup>

A vedação ao confisco sempre esteve presente nas Constituições brasileiras, seja explícita ou implicitamente, desde a primeira Constituição de 1824 até a atual Constituição de 1988.

A Constituição Política do Império<sup>103</sup>, de 1824, dispunha no art. 179, XX, o seguinte:

Art. 179. A inviolabilidade dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte:

[...]

<sup>100</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 2.010-2/ DF. Relator Ministro Celso de Mello. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15/10/2007.

<sup>101</sup> SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 342.

<sup>102</sup> BILAC PINTO. Finanças e Direito – A crise da Ciência das Finanças – Os limites do poder fiscal de Estado – Uma nova doutrina sobre inconstitucionalidade das leis fiscais. *Revista Forense*, v. 82, p. 553, 1940.

<sup>103</sup> BRASIL. Constituição (1824). Disponível em <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 21/01/2008.

XX – Nenhuma pena passará da pessoa do delinqüente. Portanto, não haverá em caso algum *confiscação* de bens, nem a infâmia do réu se transmitirá aos parentes em qualquer grau que seja. (Grifo nosso)

Verifica-se assim, que desde a primeira Constituição Brasileira já havia a garantia ao direito de propriedade e a proibição ao confisco de bens.

A Constituição de 1891 – primeira Constituição da República<sup>104</sup> – ao tratar da *Declaração de Direitos*, dispunha no art. 72, o seguinte:

Art. 72. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade nos termos seguintes:

[...]

§ 17 – O direito de propriedade mantém-se em toda a plenitude, salva a desapropriação por necessidade pública, mediante indenização prévia.

[...]

§ 19 - Nenhuma pena passará da pessoa do delinqüente.

[...]

§ 30 - Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

Muito embora a Constituição de 1891 não tenha tratado a questão do confisco de uma forma explícita, tratou a Lei Maior do direito de propriedade, atingindo assim, de uma forma indireta, a proibição de tributo confiscatório.

A Constituição de 1934<sup>105</sup> ao tratar *dos Direitos e das Garantias Individuais*, no art. 113, item 29, dispunha que:

Art. 113. A Constituição assegura a brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

29) Não haverá pena de banimento, morte, *confisco* ou de caráter perpétuo, ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar, em tempo de guerra com país estrangeiro. (Grifo nosso)

Outro importante artigo da Constituição de 1934 é o art. 185, que estabeleceu um limite objetivo para a majoração de tributos, *in verbis*:

<sup>104</sup> BRASIL. Constituição (1891). Disponível em <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)> Acesso em 21/01/2008.

<sup>105</sup> BRASIL. Constituição (1934). Disponível em <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)> Acesso em 21/01/2008.

Art. 185. Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento.<sup>106</sup>

Por sua vez, a Constituição de 1937<sup>107</sup> ao abordar o tema *dos Direitos e Garantias Individuais*, no art. 122, dizia o seguinte:

Art. 122. A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

14) o direito de propriedade, salvo a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia. O seu conteúdo e os seus limites serão os definidos nas leis que lhe regularem o exercício.

Observa-se que a Constituição de 1934 abordou a questão do *confisco* de uma forma expressa, ao passo que a Constituição de 1937 embora tenha retirado do seu texto o termo *confisco*, este continuou ao abrigo dos direitos fundamentais, especialmente o direito de propriedade, o qual estava consagrado no item 14 do art. 122 da Lei Maior.

Já a Constituição Federal<sup>108</sup> de 1946 tratou o tema do *confisco* de forma expressa, quando no art. 141, § 31, dispunha o seguinte:

Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 31 – Não haverá pena de morte, de banimento, de *confisco* nem de caráter perpétuo. São ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar em tempo de guerra com país estrangeiro. A lei disporá sobre o seqüestro e perdimento de bens, no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprego de entidade autárquica. (Grifo nosso)

Importante ressaltar, também, o art. 202, da Constituição de 1946 que, pela primeira vez, dispõe no constitucionalismo brasileiro sobre o princípio da capacidade contributiva. Dizia o mencionado artigo o seguinte:

<sup>106</sup> BRASIL. Constituição (1934). Disponível em <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 21/01/2008.

<sup>107</sup> BRASIL. Constituição (1937). Disponível em <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 21/01/2008.

<sup>108</sup> BRASIL. Constituição (1946). Disponível em <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 21/01/2008.

Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Assim, verifica-se que desde a primeira Constituição Brasileira até a Constituição de 1937 a questão do *confisco* sempre foi tratada de uma forma geral, sem se deter especificamente no confisco em matéria tributária. Isto só veio a ocorrer, pela primeira vez, na Constituição de 1946, com a adoção expressa do princípio da capacidade contributiva.

A Constituição<sup>109</sup> de 1967 mantém expressa a proibição ao confisco, conforme se verifica da leitura do art. 150 da Carta Política, como segue:

Art. 150. 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:

[...]

§ 11 – Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, nem de *confisco*. Quanto à pena de morte, fica ressalvada à legislação militar aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos ao erário ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de função pública. (Grifo nosso)

Em face do regime político que vivia o Brasil naquela época, a preocupação do governo militar era a proibição de qualquer ato que viesse a ser considerado como subversivo. Em função disto, o artigo que tratava do tema *confisco* sofreu alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 1/69, passando assim, o art. 153, § 11, a ter a seguinte redação:

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:

[...]

§ 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 nos termos que a lei determinar. Esta disporá, também, sobre o perdimento de bens por danos ao erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública, direta ou indireta. (Grifo nosso)

---

<sup>109</sup> BRASIL. Constituição (1967). Disponível em <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 21/01/2008.

Verifica-se assim, que o odioso confisco passou a ser admitido no Brasil, com a alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 1/69, nos casos de *guerra psicológica adversa, revolucionária ou subversiva*. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 11/78, trouxe nova alteração no artigo que dispunha sobre o confisco. Com a nova redação o art. 153, § 11, da Constituição de 1967 o texto ficou assim:

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:

[...]

§ 11 – Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, nem de banimento. Quanto à pena de morte, fica ressalvada a legislação aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício da função pública.

Com a alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 11/78, o termo *confisco* foi suprimido do texto constitucional, no entanto, a aplicação do princípio do não-confisco não sofreu qualquer alteração em face das garantias dispostas no *caput* do art. 153, da Constituição de 1967.

A Constituição Federal<sup>110</sup> de 1988 trouxe de forma explícita a proibição de utilização de tributo com efeito de confisco. Assim dispõe o art. 150, IV, do atual texto constitucional.

Art. 150. Sem prejuízos 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

Os comentários sobre esta limitação ao poder de tributar, disposta no art. 150, IV, da CF/88, são feitos ao longo deste trabalho, no entanto, cabe salientar que desde a Constituição do Império sempre houve, no constitucionalismo brasileiro, a preocupação com a limitação ao poder de tributar e, especialmente com o confisco.

<sup>110</sup> BRASIL. Constituição (1988). Disponível em <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 21/01/2008.

Há, no âmbito jurisprudencial, uma escassez de julgados que tratem de tributo confiscatório, propriamente dito. Existem, no entanto, vários julgados que abordam a questão referente às multas confiscatórias. Assim, em se tratando de tributo confiscatório, o STF abordou a questão algumas vezes. No Recurso Extraordinário 18.720, de São Paulo, julgado em 27 de outubro de 1952, em que foi relator o Min. Nelson Hungria, estava em julgamento a constitucionalidade ou não a lei do Município de Santos que majorou substancialmente o imposto de licença sobre as “cabines de banho” que se localizavam nas praias daquele município. O valor do imposto cobrado dos locadores das “cabines de banho” era um valor fixo e insignificante, qualquer que fosse o número de cabines exploradas. Com o advento da alteração legislativa, o sistema do referido tributo passou a ser pago por cabine. O contribuinte alegava a inconstitucionalidade da lei, em face de esta ter tornado proibitiva a sua atividade, por exceder a capacidade contributiva.

Ocorre que após a realização de perícia contábil foi constatado que mesmo com o aumento significativo do imposto, a atividade do contribuinte continuaria extremamente rentável, pois com a nova tributação o imposto atingiria 17% do faturamento anual da empresa, o que não a tornaria inviável. Entendeu a Suprema Corte que o tributo não era inconstitucional, pois não era impeditivo do livre exercício de profissão.

Sobre essa decisão, merece ser feita a transcrição de parte do voto do Min. Nelson Hungria que diz o seguinte:

Foi pela análise dos fatos, em face das provas no caso concreto, que o Tribunal paulista demonstrou que a lei impugnada não apresenta incompatibilidade alguma com a Constituição Federal. Admita-se, apenas para argumentar, que ao famoso princípio proclamado por John Marshall, de que 'the power to tax involves the power to destroy' esteja sendo, neutralizado pelo princípio oposto de que 'the power to tax is the power to keep alive'.<sup>111</sup>

No julgamento da ADIn nº 2.010-2/DF, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal apreciou a questão com base nos conceitos de insuportabilidade da carga

---

<sup>111</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.720/ SP. Relator Ministro Nelson Hungria. Julgado em 27/10/1952. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 07/09/2007.

tributária, fundamentada na capacidade contributiva, assim como na razoabilidade. Diz o referido acórdão o seguinte:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).<sup>112</sup>

Em se tratando de confisco em matéria tributária, cabe lembrar que houve, no Brasil, uma tentativa de se estabelecer a vedação de tributo confiscatório através de uma regra. Tal iniciativa foi do então senador Fernando Henrique Cardoso, com o Projeto de Lei Complementar<sup>113</sup> 168/89<sup>114</sup>, que estava assim disposto:

Art. 7º. Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.

§ 1º É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadoria previstas na legislação vigente.

§ 2º Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio.

§ 3º As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior.

Em todas as definições sobre o confisco verifica-se que sempre está presente um limite constitucional ao poder de tributar do Estado. Sobre este limite, cabe transcrever parte do voto do Min. Celso de Melo, na ADIn 2.010-2/DF, quando nas páginas 149-50 diz que:

Como qualquer outro tributo, a contribuição, para aumento dessa exação tributária observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas. Nesse contexto, assiste ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o direito de contestar,

<sup>112</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 2.010-2/ DF, p. 91. Relator Ministro Celso de Mello. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15/10/2007.

<sup>113</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, São Paulo: Saraiva, 1990, p. 162-63. t.I, v.6.

<sup>114</sup> BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar n.168/89. Disponível em <[www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br)>. Acesso em: 16/12/2007.

judicialmente a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório.<sup>115</sup>

Com base nas considerações até aqui realizadas pode-se dizer que a tributação de natureza confiscatória é absolutamente proibida, quer em face do disposto no art. 150, IV, CF, quer em função de outros direitos fundamentais, os quais protegem a propriedade privada, a proibição de excesso, a liberdade, a dignidade humana e o mínimo existencial.

## **2.2 Tributo ou sistema tributário confiscatório?**

Nessa altura do estudo interessa saber se é o tributo individualmente ou o sistema tributário que é confiscatório. Por sistema tributário confiscatório deve-se entender a carga tributária total, ou seja, a soma dos tributos exigidos pelos entes federados, nos três níveis, de um único contribuinte.

A Lei Federal nº 9.783/99 dispunha sobre a contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos federais, ativos e inativos, assim como dos pensionistas. Essa lei foi considerada inconstitucional pelo STF quando do julgamento da ADIn 2.010/2-DF. Infelizmente, no entanto, com o advento da Emenda Constitucional 41/2003 e, posteriormente, com o julgamento da ADIn nº 3.105-8/DF a referida contribuição teve a sua constitucionalidade reconhecida pelo STF, que entendeu possível o recolhimento da contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas as suas autarquias e fundações.

A referida Lei Federal instituiu alíquotas progressivas, variando entre 11% e 25% que incidiam sobre a totalidade da remuneração de contribuição, do provento ou da pensão. Ocorre que mesmo que a alíquota máxima não fosse considerada confiscatória, isoladamente, haveria de se considerar o fato de o servidor público federal, ativo, inativo ou pensionista também estaria sujeito ao recolhimento do

---

<sup>115</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 2.010-2/ DF. Relator Ministro Celso de Mello. Disponível em < <http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15/10/2007.

Imposto sobre a Renda-Pessoa Física. Desta forma, a alíquota máxima da contribuição para a previdência seria de 25%, e a alíquota máxima do Imposto sobre a Renda-Pessoa Física seria de 27,5%, configurando-se assim, um excesso de tributação sobre um mesmo contribuinte.

Na ADIn 2010-2-DF foi considerada a carga tributária total suportada pelo contribuinte como tendo o efeito de confisco. No voto do Min. Carlos Velloso, lê-se o seguinte:

Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributos incidentes sobre o vencimento, salário ou provento.<sup>116</sup>

Sobre esse tema Ives Gandra da Silva Martins escreveu que:

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

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 cidadão.<sup>117</sup>

No julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Medida Cautelar na ADIn 2.010-2/ DF, houve o entendimento de que deve ser levada em conta a totalidade da carga tributária e não o tributo individualmente, para verificar se ocorre ou não a confiscatoriedade. Foram vencidos os Min. Moreira Alves e Nelson Jobim, que entendiam não ser possível aferir-se o confisco a partir da carga tributária total. Expressa a ementa da referida decisão o seguinte:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante a verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a

<sup>116</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 2.010-2/ DF. Relator Ministro Celso de Mello. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br> >. Acesso em: 15/10/2007.

<sup>117</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direitos...*, p. 49.

aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar os excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.<sup>118</sup>

Embora correto o entendimento do STF no sentido de que a aferição da confiscatoriedade deve-se dar a partir da carga tributária total, a mencionada decisão merece reparos. Para a apuração da carga tributária total deve ser considerada a incidência de todos os tributos pagos, pelo mesmo contribuinte, às três esferas de governo (União, Estado e Município), e não somente à *mesma pessoa política que houver instituído*, como estabelece a decisão da Suprema Corte.

Cabe ressaltar o voto do Min. Ilmar Galvão sobre o tema:

[...] estou plenamente de acordo com a lição trazida aqui, pelo eminente Relator, a do Professor Ives Gandra, no sentido de que esse confisco pode ser examinado em relação ao somatório dos tributos. Porque, senão, teríamos de admitir que, havendo vinte tributos a 6%, somando 120%, esses tributos não seriam confiscatórios, embora absorvendo 120% do que ganha o servidor. Seria um absurdo pensar uma coisa dessas, que um tributo somente é que teria de tornar insuportável a vida do contribuinte e não o somatório dos tributos.<sup>119</sup>

Para Ricardo Lobo Torres o efeito confiscatório do tributo deve ser considerado tanto de forma individual como no conjunto do sistema tributário, quando afirma o seguinte:

[...] efeito confiscatório do tributo é o que, ultrapassando o limite da razoabilidade, aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência. A sua extensão abrange os impostos, as taxas, as contribuições, os empréstimos compulsórios e as multas, considerados individualmente ou no conjunto do sistema, neste último caso quando houver descoordenação nas incidências fiscais e superposição de gravames.<sup>120</sup>

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone têm entendimento que tanto o tributo individualmente, como a carga tributária podem ser confiscatórios, quando salientam:

<sup>118</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 2.010-2/ DF. Relator Ministro Celso de Mello. Disponível em < <http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15/10/2007.

<sup>119</sup> Ibidem.

<sup>120</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direitos Fundamentais...*, p. 173-74.

Nestas hipóteses, entendemos que a carga tributária é confiscatória e o tributo que fez com que a carga global ferisse os princípios da propriedade, capacidade contributiva e livre iniciativa estará revestido de confiscatoriedade e, de conseqüência, inconstitucionalidade.<sup>121</sup>

Há de se reconhecer, no entanto, uma certa dificuldade em se apurar em que momento e qual o ente da federação que tornou a tributação confiscatória. O Brasil é uma federação em que todos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm competência para legislar, instituir e arrecadar tributos. A carga tributária total é composta pelo somatório da tributação nas três esferas de governo. Cabe frisar neste ponto o que diz Fabio Brun Goldschmidt:

A carga tributária total, assim, seria muitas vezes formada pela soma das exigências dos três entes tributantes, cada um na medida das suas competências, não havendo um único responsável pela inconstitucionalidade. É possível que cada uma das tributações dos três entes federados, individualmente, seja considerada razoável, havendo, contudo, efeito confiscatório quando da aplicação das três cargas simultaneamente.<sup>122</sup>

Assim, a Constituição ao inserir o princípio da não confiscatoriedade, no âmbito das limitações ao poder de tributar, visa tanto à não ocorrência de tributos isoladamente com efeito de confisco, quanto à não ocorrência de um sistema tributário confiscatório. Um dos elementos que permitem aferir se há ocorrência de confisco tributário é o princípio da capacidade contributiva, tema sobre o qual passe-se a abordar no item seguinte.

### **2.3 Capacidade contributiva**

No constitucionalismo brasileiro, o princípio da capacidade contributiva tem origem no art. 202 da Constituição Federal de 1946, que assim dispunha: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

---

<sup>121</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit., p. 828.

<sup>122</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. Op. cit., p. 281.

No entanto, a Emenda Constitucional 18, de 1.12.1965, ao veicular a reforma tributária, excluiu o art. 202, da Constituição de 1946. A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional 1/1969 não abordaram o tema. O princípio da capacidade contributiva retorna, ao constitucionalismo pátrio, com a Constituição Federal de 1988, no § 1º, do art. 145.

De acordo com essa norma, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Embora o princípio da capacidade contributiva esteja contido no art. 145, § 1º, da CF/88, este não é o único dispositivo que aborda o tema, no texto Constitucional. Regina Helena Costa assevera que:

A alusão constitucional à capacidade contributiva não se resume ao preceito contido em seu art. 145, § 1º. Diversos dispositivos do Texto Fundamental prestigiam tal idéia mediante outros institutos, como a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), a progressividade expressa do imposto de renda (art. 153, § 2º, I) e do IPTU (art. 156, § 1º, I), a seletividade de alíquotas e a não-cumulatividade do IPI e do ICMS (arts. 153, § 3º, I e II, e 155, § 2º, I e III), bem como a discriminação dos itens que devem ser considerados para a fixação do salário mínimo (art. 7º, IV).<sup>123</sup>

No que se refere ao conceito de capacidade contributiva e sua relação com o confisco em matéria tributária, Regina Helena Costa expressa o seu entendimento da seguinte forma:

O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça de ambigüidade e da imprecisão característica da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.<sup>124</sup>

---

<sup>123</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 110.

<sup>124</sup> *Ibidem*, p. 107.

Vale lembrar, que o conceito da capacidade contributiva aplica-se, também, às pessoas jurídicas. O princípio da capacidade contributiva é suporte de vários outros, que dele são meros corolários<sup>125</sup>.

Para Misabel Derzi<sup>126</sup> a capacidade contributiva é princípio que serve de critério para a concretização dos direitos fundamentais, tais como: a igualdade, o direito de propriedade ou a vedação ao confisco. Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva tem por finalidade limitar o poder de tributar, assegurando assim, os direitos subjetivos do cidadão-contribuinte.

No que se refere ao momento em que se inicia a capacidade contributiva, Misabel Derzi afirma que:

a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos.<sup>127</sup>

O dispositivo constitucional que trata do princípio da capacidade contributiva diz que ele será observado “sempre que possível”, ou seja, admitindo, desta forma, que haverá situações em que ele não será observado. O mesmo dispositivo refere-se tão-somente aos “impostos”, promovendo assim, a exclusão das demais espécies tributárias, tais como taxas, contribuições, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Ocorre que esse entendimento não é uníssono na doutrina e jurisprudência pátria. Parte da doutrina entende que o princípio da capacidade contributiva aplica-se, também, às demais espécies tributárias e não somente aos impostos. Esse ponto de vista é reforçado por uma concepção histórica, tendo em vista que a Carta

---

<sup>125</sup> DERZI, Misabel Machado. *Limitações...*p. 695.

<sup>126</sup> Ibidem, p. 689.

<sup>127</sup> Ibidem, p. 693.

de 1946 falava em tributos, e o constituinte de 1988 decidiu não repetir esse termo e utilizar outro, de menor alcance<sup>128</sup>.

Misabel Derzi<sup>129</sup> salienta que a cláusula “sempre que possível” não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Diz a referida autora o seguinte:

o advérbio *sempre* acentua o grau e imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte.<sup>130</sup> (com grifo no original)

Assim, pode-se dizer que, sempre que for possível, os impostos terão o caráter pessoal, ou seja, a personalização dos impostos estará condicionada à situação individual do contribuinte em uma determinada hipótese de incidência.

Ao tratar sobre a noção de capacidade contributiva, Becker afirma que ela obriga o legislador a: "escolher para composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente *atos que sejam signos presuntivos de renda ou capital*"<sup>131</sup>.

Em outras palavras, o tributo deve ser suportado por quem tem capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva é, na verdade, uma derivação do princípio maior da igualdade, ou seja, um subprincípio deste<sup>132</sup>.

Aliomar Baleeiro afirma que a capacidade contributiva é um meio para se atingir a justiça tributária, quando enfatiza que:

Desde muitos séculos, pensadores e moralistas, à luz do Direito ou da religião, clamam unissonamente por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos. Contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e

<sup>128</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *Op. cit.*, p. 164.

<sup>129</sup> DERZI, Misabel Machado. *Limitações...*, p. 694.

<sup>130</sup> *Ibidem*.

<sup>131</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 498.

<sup>132</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 107.

na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte.<sup>133</sup>

O princípio da capacidade contributiva e o da vedação de confisco são princípios que possuem uma estreita relação entre si. Para Horvath é como se um não existisse sem o outro e vice-versa, podendo até mesmo serem considerados como superpostos. Dizem ambos respeito ao quantum tributado: patrimônio, renda, consumo etc.<sup>134</sup>

Sobre a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e a proibição de tributos confiscatórios, Derzi afirma o seguinte:

A relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas pela lei, e a espécie de fato-signo presuntivo de riqueza – (na feliz expressão de A.A. Becker) posto na hipótese legal. A capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família.<sup>135</sup>

Diverso é o entendimento de Torres quando leciona que:

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 garantia 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 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. A proibição de tributo confiscatório, em suma, não decorre do postulado ético da capacidade contributiva, senão que constitui princípio de proteção da liberdade, que, pode ser violentada nos casos de tributação excessiva.<sup>136</sup>

A preservação do “mínimo existencial” é efeito do princípio da capacidade contributiva, correspondendo a uma isenção técnica, fundada na ausência de

<sup>133</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 688.

<sup>134</sup> HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.

<sup>135</sup> DERZI, Misabel Machado. *Limitações...*, p. 574

<sup>136</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p.157-58.

capacidade contributiva.<sup>137</sup> Para Regina Helena Costa<sup>138</sup>, a capacidade contributiva só pode ser considerada existente quando estiver presente alguma riqueza acima do “mínimo existencial” – conceito, este, que varia no tempo e no espaço.

A vedação de tributo com efeito de confisco reforça a idéia de um sistema tributário justo, mas não somente isso. Impede o excesso de tributo ou que se alcance alguém que não praticou o fato ou não demonstrou capacidade contributiva.<sup>139</sup> Ocorre confisco quando se supõe existente uma riqueza que, na realidade, não existe<sup>140</sup>.

É estreita a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e os direitos fundamentais. Se a Constituição assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada sem a observância desses mesmos direitos<sup>141</sup>.

O princípio da capacidade contributiva tem por finalidade mensurar o *quantum* da riqueza do contribuinte que poderá ser absorvida pelo Estado, em forma de tributo, sem, contudo, ocorrer o excesso na tributação o que, por sua vez, geraria o efeito de confisco. No entanto, necessário se faz reconhecer que existe uma certa dificuldade em se verificar o efeito confiscatório a partir do princípio capacidade contributiva, pois não é tarefa fácil medir as condições econômicas de todos os contribuintes, diante de uma mesma situação.

## 2.4 Proporcionalidade

A origem do *princípio da proporcionalidade* está ligada à idéia de garantia à liberdade individual face aos interesses da administração, dessa forma, o *princípio*

---

<sup>137</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 108.

<sup>138</sup> *Ibidem*, p. 108.

<sup>139</sup> HORVATH, Estevão. *Op. cit.*, p. 67.

<sup>140</sup> *Ibidem*.

<sup>141</sup> COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 104.

da *proporcionalidade* funcionava como um instrumento de controle do excesso de poder.

O termo *proporcionalidade* traz no seu bojo a idéia de justa medida, adequação, proporção e de prudência. Neste sentido é a lição de Helenilson Cunha Pontes quando assim se manifesta:

[...] a idéia de proporcionalidade contém um apelo à prudência na determinação da adequada relação entre as coisas. Neste sentido, vale acentuar que a palavra alemã para designar proporcionalidade (*Verhältnismässigkeit*) deixa claro o conteúdo semântico da expressão, pois o termo *Verhältnis*, naquela língua, significa proporção e também relação.<sup>142</sup>

O princípio da proporcionalidade tem origem, no âmbito do Direito Administrativo, no século XVIII e representava um limite ao Poder Executivo sobre o direito de liberdade e propriedade do administrado, embora, como salienta Helenilson Cunha Pontes<sup>143</sup>, pode-se perceber a idéia de proporcionalidade na Carta Magna, em 1215, na qual já havia previsão:

a multa a pagar por um homem livre, pela prática de um pequeno delito, será *proporcionada* à gravidade do delito; e pela prática de um crime será *proporcionada* ao horror deste, sem prejuízo do necessário à subsistência e posição do infrator.<sup>144</sup>

Na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, também estava contemplado o princípio da proporcionalidade, na medida em que o artigo 8º referendava que “a lei não deve estabelecer outras penas que não as estritas e evidentemente necessárias”.

O princípio da proporcionalidade, embora tenha tido a sua origem no Direito Administrativo Francês, foi na Alemanha em que o princípio da proporcionalidade se desenvolveu e passou a ser largamente utilizado no Direito Constitucional, através de inúmeras decisões do Tribunal Constitucional Federal na Alemanha, a partir da Segunda Guerra Mundial, visando à defesa dos direitos fundamentais e o controle

<sup>142</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 43.

<sup>143</sup> Ibidem, p. 44.

<sup>144</sup> Ibidem.

da atividade estatal. Vale lembrar a doutrina de Helenilson Cunha Pontes no que se refere à função do princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão:

Firmou-se na Jurisprudência Constitucional germânica o entendimento de que o princípio da proporcionalidade constitui importante instrumento no controle da atividade estatal, no que tange à não interferência no núcleo essencial das posições subjetivas individuais protegidas constitucionalmente (*status negativus*), bem como na concretização dos direitos fundamentais, os quais devem passar da declaração constitucional formal à efetiva realização prática (*status positivus*).

A afirmação da positividade constitucional do princípio da proporcionalidade, na sua origem está ligada ao reconhecimento da dupla dimensão dos direitos fundamentais, isto é, como limite e como objetivo do agir estatal, bem como ao papel que cumpre ao Poder Judiciário desempenhar na proteção das prerrogativas constitucionais dos indivíduos.<sup>145</sup>

Assim, não obstante o princípio da proporcionalidade tenha sido um instrumento voltado à concretização dos direitos fundamentais, na sua origem, com o passar do tempo transformou-se em um princípio jurídico em defesa de todos os direitos e garantias constitucionais. Desta forma, o princípio da proporcionalidade se mostra como uma exigência do constitucionalismo moderno e de um novo Estado de Direito que tem como desiderato a concretização dos direitos fundamentais e de outras pretensões asseguradas na constituição.

Como resultado de uma nova hermenêutica, Gustavo Amaral<sup>146</sup> afirma que se observa a criação científica de um novo direito constitucional, com a formação de uma teoria material da Constituição, livre do formalismo positivista. Assim, como conseqüência dessa nova hermenêutica, verifica-se a introdução do princípio da proporcionalidade no direito constitucional.

Conforme afirma Suzana de Toledo Barros<sup>147</sup>, o Supremo Tribunal Federal empregou pela primeira vez a expressão *princípio da proporcionalidade* em sede de controle de constitucionalidade em 1993, quando deferiu a medida liminar de suspensão dos efeitos da Lei paranaense nº 10.248/1993, nos seguintes termos:

<sup>145</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Op. cit.*, p. 44.

<sup>146</sup> AMARAL, Gustavo. Há direitos acima dos orçamentos? *In*: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos Fundamentais orçamento e "reserva do possível"*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 94.

<sup>147</sup> BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p. 75.

Gás liquefeito de petróleo: lei estadual que determina a pesagem de botijões entregues ou recebidos para a substituição à vista do consumidor, com pagamento imediato de eventual diferença a menor: arguição de inconstitucionalidade fundada nos arts. 22,IV e VI (energia e metrologia), 24 e §§, 25, § 2º, e 238, além de violação ao *princípio de proporcionalidade* e *razoabilidade* das leis restritivas de direitos: plausibilidade jurídica da arguição que aconselha a suspensão cautelar da lei impugnada, a fim de evitar danos irreparáveis à economia do setor, no caso de vir a declarar-se a inconstitucionalidade: liminar deferida.<sup>148</sup>

Humberto Ávila, analisando o tema da proporcionalidade, assevera que: “O exame do dever de proporcionalidade é recente na doutrina brasileira”<sup>149</sup>. Complementa o autor no seguinte sentido:

O significado atual do dever de proporcionalidade decorre da instituição de direitos e garantias fundamentais nas Constituições modernas. O dever de proporcionalidade como limitação ao poder estatal é meio para a realização dos direitos de liberdade e, como tal, pressupõe a existência do Estado e a garantia de direitos individuais fundamentais.<sup>150</sup>

Para a compreensão do princípio da proporcionalidade, necessário se faz, primeiro, a análise dos aspectos que compõem esse princípio, quais sejam, a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito ou conformidade. Assim, diante de uma colisão de princípios, esta deverá ser resolvida através da ponderação.

A *adequação* existe quando, no mundo dos fatos, o meio escolhido se mostra apropriado para atingir o seu objetivo; a *necessidade* se justifica quando o meio utilizado se mostra como sendo o menos danoso a direitos fundamentais; e a *proporcionalidade em sentido estrito*, quando a restrição de direitos do indivíduo for proporcional com as finalidades pretendidas pelo legislador.

Os princípios são mandamentos de otimização, desta forma, são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida do possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas. Sobre o assunto, Wilson Steinmetz assim se pronuncia:

<sup>148</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 855. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 1º de julho de 1993. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 17/12/2007.

<sup>149</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, p. 91.

<sup>150</sup> Ibidem, p.92.

As possibilidades fáticas são determinadas pelas máximas da adequação e da necessidade e as possibilidades jurídicas, pela máxima da proporcionalidade em sentido estrito – esta última é o mandamento de ponderação propriamente dito.<sup>151</sup>

Para Wilson Steinmetz<sup>152</sup> o princípio da adequação é, também, denominado de princípio da idoneidade ou princípio da conformidade. Sobre o assunto, acrescenta esse autor que:

O princípio da adequação (*Grundsatz der Geeignetheit*) – por vezes também denominado princípio da idoneidade ou princípio da conformidade – ordena que se verifique, no caso concreto, se a decisão normativa restritiva (o meio, a medida) do direito fundamental oportuniza o alcance da finalidade perseguida. Trata-se de examinar se o meio é apto, idôneo ou apropriado para atingir ou promover o fim pretendido.<sup>153</sup>

Complementa Wilson Steinmetz no seguinte sentido: "O exame de adequação da relação meio-fim tem caráter empírico. Pergunta-se se o meio utilizado é adequado, empírica ou faticamente, para alcançar ou promover o objetivo pretendido"<sup>154</sup>.

Helenilson Cunha Pontes referindo-se ao aspecto da adequação enfatiza que: "O dever de adequação (utilidade ou aptidão) exige que o meio (medida ou instrumento), utilizado pelo Estado para alcançar a finalidade desejada, seja apropriado (a) ao alcance de tal desiderato"<sup>155</sup>.

A adequação, por se tratar de um aspecto que tem por finalidade a verificação da idoneidade do meio utilizado, pela norma, que visa a uma determinada finalidade, analisa a relação entre o meio e o fim, para ver se há ou não adequação da norma ao fim a que ela se propõe. Dessa forma, a adequação constitui, portanto, um juízo de idoneidade, de conformidade entre a medida estatal restritiva de direitos e finalidade por ela almejada.

A *necessidade* é outro princípio ou aspecto do princípio da proporcionalidade que merece ser analisado. Nas palavras de Wilson Steinmetz, verifica-se que:

<sup>151</sup> STEINMETZ, Wilson. *Op.cit.*, 2004, p. 210.

<sup>152</sup> *Ibidem*, p. 212.

<sup>153</sup> *Ibidem*.

<sup>154</sup> *Ibidem*, p. 213.

<sup>155</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Op. cit.*, p. 66.

O princípio da necessidade (*Grundsatz der Erforderlichkeit*) - também denominado princípio da exigibilidade e de princípio da indispensabilidade – ordena que se examine se, entre os meios de restrição disponíveis e igualmente eficazes para atingir ou promover o fim pretendido, o escolhido é o menos restritivo – isto é, menos prejudicial ou gravoso – ao(s) direito(s) fundamental(is) em questão. Assim, uma determinada restrição é necessária se não é possível escolher outra restrição igualmente efetiva que limite menos o(s) direito(s) fundamental (is) em questão.<sup>156</sup>

Com referência ao exame da *necessidade*, Suzana de Toledo Barros assim se posiciona:

A *necessidade* de uma medida restritiva, bem de ver, traduz-se por um juízo positivo, pois não basta afirmar que o meio escolhido pelo legislador não é o que menor lesividade causa. O juiz há de indicar qual o meio mais idôneo e por que objetivamente produziria menos conseqüências gravosas, entre os vários meios adequados ao fim colimado.<sup>157</sup>

Para Helenilson Cunha Pontes o princípio da necessidade ou, na denominação desse autor, o aspecto da necessidade significa o seguinte:

A necessidade (*Erforderlichkeit*), como aspecto do princípio da proporcionalidade, consubstancia a exigência da adoção do meio limitador mais suave, menos deletério para o interesse jurídico que teve o seu exercício limitado; a limitação ao exercício de bens jurídicos constitucionalmente tutelados, imposta por medida estatal, deve ser estritamente necessária ao alcance do interesse público buscado.<sup>158</sup>

O terceiro e último aspecto do princípio da proporcionalidade que deve ser analisado é o *princípio da proporcionalidade em sentido estrito*, o qual complementa os princípios da adequação e da necessidade. A importância do *princípio da proporcionalidade em sentido estrito* é para indicar se o meio utilizado é de razoável proporção com o fim perseguido.

A proporcionalidade em sentido estrito é assim entendida por Helenilson Cunha Pontes:

A proporcionalidade em sentido estrito representa a idéia nuclear do princípio da proporcionalidade em sentido amplo, porquanto consubstancia a concreta apreciação dos interesses em jogo, isto é, revela a necessidade de formulação de um juízo de sopesamento (*Abwägung*) entre o meio

<sup>156</sup> STEINMETZ, Wilson. *Op. cit.*, p. 213.

<sup>157</sup> BARROS, Suzana de Toledo. *Op. cit.*, p. 82.

<sup>158</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Op. cit.*, p. 68.

adotado pela autoridade (e o interesse público que o justifica) e a limitação sofrida pelo indivíduo em parcela da sua esfera juridicamente protegida.<sup>159</sup>

Assim, a proporcionalidade em sentido estrito transmite uma idéia de conformidade no processo de interpretação e aplicação do Direito, quando serão sopesados os princípios constitucionais em colisão visando a encontrar a melhor solução para o caso concreto.

A relação existente entre o princípio da proporcionalidade e o direito tributário revela-se mais importante quando se trata de norma jurídica sancionatória, pois esta encontra o seu limite no princípio da proporcionalidade. As sanções tributárias, visando a prevenir um dano ao Fisco, atuam de forma a intimidar o contribuinte com ameaças de penas pecuniárias ou de medidas restritivas de liberdade, em caso de descumprimento das normas tributárias. Ocorre que as sanções tributárias mostram-se, muitas vezes, extremamente elevadas, ou desproporcionais ao dever não cumprido. O princípio da proporcionalidade constitui-se em um importante instrumento constitucional que permite controlar os excessos praticados quer pelo legislador, quer pelas autoridades da administração pública.

A sanção tributária fundamenta-se no princípio da capacidade contributiva e o princípio da proporcionalidade consubstancia meio de concretização do princípio da individualização da pena, garantido pelo art. 5º, XLVI, da Constituição Federal.

Nesse sentido é a lição de Helenilson Cunha Pontes quando afirma que:

O princípio da individualização da pena aliado ao princípio da proporcionalidade impedem que uma sanção pecuniária que, a rigor, deveria somente constituir apenas uma ameaça no sentido de induzir os sujeitos passivos tributários ao recolhimento do tributo devido, termine por aniquilar completamente o direito de propriedade ou mesmo o princípio da livre iniciativa econômica, igualmente garantidos constitucionalmente.<sup>160</sup>

A jurisprudência tem se posicionado no sentido afastar as sanções tributárias em excesso, com base no princípio da proporcionalidade. Na ADIn 551-1, em seu voto, o Min. Gilmar Mendes assim se pronunciou:

---

<sup>159</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Op. cit.*, p. 70.

<sup>160</sup> *Ibidem*, p. 138.

[...] fica evidente quando se coloca que as multas, em conseqüência do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais, não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor, chegando a uma notória desproporção. Portanto, penso que se pode invocar o art. 150, IV, da Constituição Federal, e, obviamente, o princípio da proporcionalidade na acepção que este Tribunal tem lhe emprestado do devido processo legal no sentido substancial ou substantivo.<sup>161</sup>

Desta forma, as sanções devem ser controladas pelo *princípio da proporcionalidade*, e o Supremo Tribunal Federal tem decidido no sentido de afastar, por inconstitucionalidade, as sanções de caráter confiscatório.

## 2.5 Razoabilidade

A aplicação da razoabilidade e da proporcionalidade somente é possível no direito administrativo, quando se parte de uma perspectiva atual da Teoria do Direito, alinhada ao pós-positivismo, que abandonou a concepção formalista do fenômeno jurídico disseminada pelo positivismo<sup>162</sup>.

A razoabilidade tem sido tratada, com freqüência, como sinônimo da proporcionalidade, tanto pela doutrina como pela jurisprudência. José Afonso da Silva, manifesta-se neste sentido: "*Princípio da proporcionalidade razoável*, regra que veda utilizar tributo com efeito de confisco. Isso, na verdade, significa que o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte"<sup>163</sup>.

No que se refere à origem e ao desenvolvimento do princípio da razoabilidade, José Roberto Pimenta Oliveira afirma que:

A razoabilidade encontra utilização singular em sistemas da família da *common law*. É originária do direito inglês (*reasonableness*), bastante utilizada no direito norte-americano (na esteira do desenvolvimento da

<sup>161</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 24/10/2002, DJ 14/02/2003, Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 12/11/2007.

<sup>162</sup> OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 29.

<sup>163</sup> SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 17 ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 691.

*substantive due process clause*), e, por influência deste, está presente no direito argentino, no qual também se outorga à noção uma significação especial.<sup>164</sup>

No âmbito do STF verifica-se na ADIn nº 855 - PR que o tribunal determinou a suspensão da lei estadual impugnada, que determinava a pesagem de botijões de gás à vista do consumidor. Lê-se no voto do Relator Min. Sepúlveda Pertence, o seguinte:

Eis aí, pois, um outro fundamento igualmente suficiente para conduzir à invalidade da lei por ofensa ao princípio da razoabilidade, seja porque o órgão técnico já demonstrou a própria impraticabilidade da pesagem obrigatória nos caminhões de distribuição de GLP, seja porque as questionadas sobras de gás não locupletam as empresas distribuidoras de GLP, como se insinua, mas pelo método de amostragem, são levadas em conta na fixação dos preços pelo órgão competente, beneficiando, assim, toda a coletividade dos consumidores finais, os quais acabariam sendo onerados pelos aumentos de custos, caso viessem a ser adotadas as impraticáveis balanças exigidas pela lei paranaense.

[...]

De sua vez, os estabelecimentos de fato – particularmente a manifestação do Instituto Nacional de Metrologia, Normatização e Qualidade Industrial – INMETRO, do Ministério da Justiça, são de múltipla relevância para este julgamento liminar. Eles servem, de um lado, como proficientemente explorados na petição – não só para lastrear o questionamento da proporcionalidade ou da razoabilidade da disciplina legal impugnada, mas também para indicar a conveniência de sustar, ao menos, provisoriamente – as inovações por ela impostas, as quais, onerosas e de duvidosos efeitos úteis – acarretariam danos de incerta reparação para a economia do setor, na hipótese – que não é de afastar – de que se venha ao final a declarar a inconstitucionalidade da lei.<sup>165</sup>

Para Helenilson Cunha Pontes a razoabilidade tem o seguinte sentido no Direito Brasileiro:

[...] a razoabilidade constitui importante *princípio de interpretação* a nortear a atividade do intérprete do Direito, a fim de que sejam evitadas medidas arbitrárias, iníquas, insensatas ou socialmente inaceitáveis: tal diretriz assume fundamental importância sobretudo quando se verifica a validade de medidas estatais que tocam o exercício de direitos e liberdades individuais.<sup>166</sup>

<sup>164</sup> OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. *Op. cit.*, p. 39.

<sup>165</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 855. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 1º de julho de 1993. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 17/12/2007.

<sup>166</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Op. cit.*, p. 81.

De fato existem algumas semelhanças entre o princípio da proporcionalidade e o princípio da razoabilidade, pois ambos têm por objetivo impedir a concretização do arbítrio no exercício do poder. Os termos proporcionalidade e razoabilidade levam a um mesmo sentido, qual seja, a noção de que a melhor decisão é aquela que evita tomar posições extremas.

Nesse sentido é a lição de Helenilson Cunha Pontes quando assevera que:

A razoabilidade e a proporcionalidade como princípios de interpretação se assemelham, pois ao evitarem a consumação do ato socialmente iníquo e inaceitável, impõem a consideração de todas as nuances do caso concreto submetido à regulação; neste sentido, pode-se afirmar que ambas derivam da mesma raiz; todavia não se confundem, a permitir que uma noção possa ser reduzida à outra, isto é, a existência de pontos de contato entre aqueles dois princípios não significa que sejam fungíveis entre si.<sup>167</sup>

Muito embora existam semelhanças entre o princípio da proporcionalidade e o princípio da razoabilidade, existem entre eles várias diferenças que merecem uma análise mais aprofundada, conforme o critério adotado por Helenilson Cunha Pontes.<sup>168</sup> A primeira delas é que para se chegar a uma decisão com base no princípio da razoabilidade basta o afastamento do irracional, do inaceitável e do irrazoável. Para se obter uma decisão com base no princípio da proporcionalidade necessita-se de uma decisão com maior fundamentação e que se submeta aos aspectos da *adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito*.

A segunda delas é que o princípio da proporcionalidade é um juízo acerca da relação meio-fim, entre a medida tomada e o fim por ela buscado, ao passo que a razoabilidade exige apenas que a decisão jurídica seja racionalmente motivada.

A terceira diferença entre os princípios é que a razoabilidade é um princípio jurídico geral de interpretação que visa a impedir que o inaceitável socialmente, o irracional, o irrazoável se concretize, à medida que a proporcionalidade, além de princípio de interpretação consubstancia também em princípio que visa à afirmação de direitos fundamentais.

---

<sup>167</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Op. cit.*, p. 87.

<sup>168</sup> *Ibidem*, p. 88-90.

A quarta diferença é que a razoabilidade é norma jurídica com exclusiva função de bloqueio, ou seja, objetiva impedir a consumação de decisões socialmente inaceitáveis ou arbitrárias. Já o princípio da proporcionalidade, além da função de bloqueio, também tem a função de resguardo, isto é, de norma que assegura a concretização, na melhor maneira do possível, de interesses postos na Constituição.

Assim, o princípio do não-confisco, sob a ótica da razoabilidade, é a garantia que tem o contribuinte de que a lei tributária seja razoável, proporcional e justa, caso contrário, poderá submeter à apreciação do Poder Judiciário visando a corrigir eventual excesso do Poder Legislativo.

## 2.6 A obrigação acessória e o princípio do não-confisco

Inicialmente cabe frisar que o termo “obrigação acessória” tem sido alvo de diversas críticas pela doutrina. Autores como Paulo de Barros Carvalho preferem denominar as chamadas “obrigações acessórias” de *deveres instrumentais*. Nesta mesma linha doutrinária Cristiano Carvalho: “Deveres instrumentais são basicamente obrigações de fazer impostas pelo Estado fiscal, de modo a exercer seu poder de polícia sobre o particular, seja ele contribuinte, seja responsável tributário”<sup>169</sup>.

As críticas à expressão “obrigação acessória” justificam-se, pois o vocábulo *acessória*, na verdade, significa algo que depende do principal. As obrigações acessórias, via de regra, estão ligadas a uma obrigação principal, qual seja, o dever de pagar tributos. Ocorre, no entanto, que existem situações em que haverá a obrigação do administrado em cumprir com uma obrigação de fazer (v.g. declaração de imposto de renda de contribuinte isento) e, não haverá a obrigação de dar, qual seja, a obrigação principal do pagamento do tributo.

---

<sup>169</sup> CARVALHO, Cristiano. Deveres Instrumentais e Custos de Transação. In: SANTI, Eurico de (Coord.). *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 85.

Sobre essa impropriedade terminológica, Estevão Horvath assim se manifesta:

Ao estudar o tema, parte da doutrina aponta para a impropriedade de atribuir às obrigações acessórias este nome. Isto se deveria a dois fatores: primeiro, que tais 'obrigações' não têm cunho patrimonial, razão suficiente para que se enquadrem na moldura mais ampla de *deveres* e não de obrigações; segundo porque, muitas vezes, elas não seguem a principal e, por conseguinte não têm do que serem acessórias.<sup>170</sup>

Esse trata os *deveres instrumentais* como “deveres de colaboração”, pois tal colaboração ocorre entre os particulares e a Administração tributária<sup>171</sup>.

É evidente que a colaboração supra-referida não se trata de altruísmo, mas única e exclusivamente em face de uma determinação legal, sob pena de incidência das sanções pelo descumprimento dos deveres instrumentais.

O tema dos *deveres instrumentais* adquire cada vez mais relevância, na medida em que, com o passar do tempo, a Administração Tributária transferiu grande parte de seus deveres para os contribuintes, submetendo-os a pesadas sanções em caso de descumprimento dessas obrigações.

O Código Tributário Nacional, no art. 113, conceitua as obrigações tributárias, dividindo-as em principal e acessória.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

São exemplos de *deveres instrumentais*: a obrigação de emitir nota fiscal, preencher determinadas guias, manter livros à disposição da fiscalização, efetuar

---

<sup>170</sup> HORVATH, Estevão. Deveres Instrumentais e seus Limites. In: SANTI, Eurico de. (Coord.). *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 203.

<sup>171</sup> *Ibidem*, p. 206.

lançamentos nos livros fiscais e fazer declaração de imposto de renda, dentre vários outros.

Assim, as obrigações tributárias ditas principais têm como seu objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, ao passo que as obrigações tributárias denominadas de acessórias têm por finalidade as prestações no interesse da arrecadação ou da fiscalização.

É neste sentido a posição de Aliomar Baleeiro, quando se manifesta da seguinte forma: "Em sua sistemática, o CTN divide as obrigações tributárias em *principal* ou *acessória* (art. 113), a primeira objetivando o pagamento do tributo ou penalidades pecuniárias, e a segunda as prestações outras de fazer ou não fazer".<sup>172</sup>

O fato gerador da obrigação acessória é definido pelo art. 115 do CTN, que assim dispõe:

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Sacha Calmon Navarro Coelho, ao comentar o art. 115, do CTN, defende que:

O artigo não possui densidade. Vimos que as chamadas obrigações acessórias não possuem 'fato gerador'; decorrem de prescrições legislativas imperativas: 'emita notas fiscais', 'declare rendas e bens' etc. A impropriedade redacional é sem par. Diz-se que o fato gerador da obrigação acessória é 'qualquer situação' que, na forma de 'legislação aplicável' impõe a 'prática ou abstenção de ato'. Outra maneira de prescrever deveres de fazer e não-fazer por força de lei.<sup>173</sup>

Estabelecendo uma relação entre o princípio do não-confisco e as obrigações acessórias, é importante ressaltar que estas, para o seu cumprimento, envolvem um custo para o contribuinte. A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme às empresas e, ainda, causando a constante

<sup>172</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 709.

<sup>173</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 700.

insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco. Atualmente, há uma infinidade de obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para estar em dia com o fisco.

Dessa forma, as obrigações acessórias representam um *custo* para o contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica. O fato é que este custo poderá tornar-se excessivamente oneroso ao contribuinte, dependendo da quantidade de burocracia exigida do administrado, o que poderá tornar proibitivo o cumprimento dos deveres instrumentais, incentivando, assim, a informalidade e a evasão fiscal. Analisando a questão do custo da burocracia para o contribuinte atender as obrigações acessórias, Estevão Horvath assim se posiciona:

Daí resulta fácil de perceber que o custo, para as empresas, do cumprimento correto das “obrigações acessórias” é alto, podendo isso ser considerado, segundo penso, uma forma de expropriação patrimonial não consentida pela Constituição da República.<sup>174</sup>

Complementa Estevão Horvath com o seguinte:

[...] contribuinte *consente* em ser tributado, não em ser despojado de sua propriedade (mediante o aumento da carga “tributária” indireta) em situações que não foram por ele diretamente autorizadas, mas que acabam, por via reflexa, a afetar o seu patrimônio. É o que ocorre quando o patrimônio do cidadão-contribuinte se esvai em decorrência do custo de sua atividade de “colaboração” com o fisco.<sup>175</sup>

A questão que se impõe é se o princípio do não confisco abarca uma posição mais ampla, ou seja, se além dos tributos excessivos abrange, também, qualquer abuso do poder de polícia que tenha reflexos pecuniários para o administrado.

A esse respeito Fabio Brun Goldschmidt expressa a sua opinião da seguinte forma:

Nossa posição é no sentido de que a aplicação do princípio do não confisco restringe-se aos tributos. O fato, no entanto, é que, independente da forma como vem sendo abordada a questão, parece certo que exigências não tributárias, cujo caráter patrimonial seja apenas reflexo ou indireto, vêm sendo reconhecidas inconstitucionais sempre que se apresentem excessivas ou irrazoáveis, o que nos deixa confortáveis para dizer que

<sup>174</sup> HORVATH, Estevão. *Interpretação...*, p. 221.

<sup>175</sup> *Ibidem*, p. 221-22.

também o *reflexo econômico* das obrigações acessórias está protegido pela Constituição contra o excesso.<sup>176</sup>

Complementa ainda, sobre o mesmo tema, enfatizando:

Nesse sentido, sempre que, dentre as inúmeras formas de se atingir um mesmo interesse da arrecadação com igual grau de satisfatoriedade, a obrigação acessória venha a recair, injustificadamente, sobre aquela *destacadamente* mais onerosa, haverá desobediência à Constituição.<sup>177</sup>

Pode-se dizer, assim, que a fiscalização dos tributos tem como missão apurar o *quantum* de tributo é devido, não sendo permitido ir além, ou até mesmo, ficar aquém desse valor. Ocorre que para atingir este desiderato, a Administração Pública pode se valer de todos os meios disponíveis sem, contudo, ferir direitos fundamentais do contribuinte.

#### 2.6.1 Sanções tributárias

Como mencionado anteriormente, o tributo é uma norma de rejeição social, pois em não havendo sanção, poucos seriam aqueles que estariam dispostos a cumpri-la. Já, o direito à vida é uma norma de aceitação social, pois, mesmo em não existindo sanção, quase todos o respeitariam.

As sanções têm o caráter instrumental, ou seja, elas não constituem um fim em si mesma, são, na verdade, um instrumento que visa a atingir uma finalidade de interesse público baseada em uma norma jurídica. Assim, nas normas de rejeição social, a sanção é o único meio de assegurar o seu cumprimento, pois caso contrário a grande maioria da sociedade não cumpriria o comando normativo.

Sacha Calmon Navarro Coelho defende que:

Sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito violador de dever legal ou contratual. Por hipótese uma infração, por

<sup>176</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *Op. cit.*, p. 151.

<sup>177</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 151.

conseqüência uma restrição à vida, liberdade, ou direitos outros do homem.<sup>178</sup>

Paulo de Barros Carvalho, abordando o tema da sanção tributária, leciona que:

Assim como se denomina *obrigação tributária* ao liame jurídico que se estabelece entre dois sujeitos – pretensor e devedor – designa-se por *sanção tributária* à relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração.<sup>179</sup>

O tema das sanções tributárias mostra-se como de profundo interesse, uma vez que a Constituição não estabelece, expressamente, regras diretas no que se refere à aplicação de sanções. A sanção visa a punir o ilícito que é o descumprimento da lei impositiva.

Diante da ausência de norma constitucional sobre as sanções, não raro estas são impostas sem nenhum limite, atingindo, muitas vezes, valores abusivos, tornando-se, desta forma, um verdadeiro confisco. Assim, a falta de limite na imposição da sanção acarreta na restrição de direitos fundamentais como a liberdade, tornando inviáveis certos direitos, tais como o da livre iniciativa.

A ordem econômica delineada pela Constituição fundamenta-se na propriedade e na livre iniciativa, portanto a imposição de sanção não pode restringir esses direitos a ponto de inviabilizá-los. A Constituição somente permite o confisco da propriedade nos casos em que os bens são utilizados no plantio de entorpecentes e à sanção penal.

Desta forma, em matéria sancionatória não se permitem medidas que inviabilizem a propriedade, devendo, as sanções, ser razoáveis e, também, respeitar o núcleo dos direitos fundamentais.

---

<sup>178</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 19.

<sup>179</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 549.

Além da imposição de multas, o Fisco, visando ao cumprimento das obrigações tributárias, utiliza-se de medidas restritivas de direito, as chamadas sanções políticas. Estas são restrições impostas pela Administração contra o contribuinte, em virtude do inadimplemento tributário ou ainda, em face de outra pendência junto ao Fisco são ilícitas. Ocorre que as sanções políticas são inadmissíveis no ordenamento jurídico pátrio por violarem vários preceitos legais albergados pela Constituição Federal, tais como a livre iniciativa (art. 170, IV) e o exercício da atividade econômica (art. 170, parágrafo único). Um dos principais problemas relacionados às sanções políticas, e talvez o mais grave é o cerceamento do direito de defesa.

Qualquer infração à lei tributária, por mais grave que seja, não se justifica a aplicação das sanções políticas. Cabe ao Fisco, em sendo credor do contribuinte, exercer os seus direitos, de forma a buscar receber o seu crédito através de instrumento próprio, qual seja, a ação de execução fiscal. Assim, não pode o Fisco suspender, nem cassar a inscrição do contribuinte, ou ainda, não permitir a impressão de talão de notas fiscais, pois isto implica vedar ao contribuinte o seu direito do livre exercício de uma atividade lícita. As denominadas sanções políticas funcionam como forma indireta de execução fiscal, o que afronta os direitos e garantias fundamentais plasmados na atual Constituição.

Hugo de Brito Machado, abordando o tema das Sanções Políticas, assim se manifesta:

Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País. [...]

Não obstante inconstitucionais, as *sanções política*, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura de Vargas, vêm se tornando a cada dia mais numerosas e arbitrárias, consubstanciando as mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos, ou às vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais. [...]

A suspensão e o cancelamento da inscrição no cadastro fazendário implicam verdadeira proibição do exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Nada, portanto, justifica tal providência, posto que o art. 5º, inciso XIII, da CF/88, coloca no altiplano dos direitos fundamentais a liberdade profissional, a dizer que é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer, enquanto o art. 170, parágrafo único, da Lei Maior, diz que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica

independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei.<sup>180</sup>

O Supremo Tribunal Federal já sumulou a matéria das chamadas sanções políticas, como se verifica no exame das seguintes súmulas: Súmula nº 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributos”; Súmula nº 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

O Superior Tribunal Justiça e o Supremo Tribunal Federal têm jurisprudência que repudiam a aplicação das denominadas sanções políticas pela Administração Tributária. No entanto, as autoridades fazendárias insistem na utilização das sanções políticas como instrumento de cobrança.

Uma questão que merece ser analisada é se as sanções administrativas podem ter efeito de confisco. Este tema será objeto de análise no item seguinte.

## 2.6.2 Proibição de confisco e multa

O art. 3º do CTN dispõe sobre o conceito de tributo e, ao mesmo tempo, exclui as multas deste conceito, qualificando-as como sanção de ato ilícito. Diz o mencionado artigo o seguinte:

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

Em função disto, parte da doutrina entende que a vedação de utilizar tributo com efeito de confisco não se aplica às multas, porque estas não são tributos, na dicção do art. 3º do CTN e, a Constituição Federal somente proibiu utilizar *tributo* com efeito de confisco.

---

<sup>180</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas como Meio Coercitivo na Cobrança de Tributo. Incompatibilidade com as Garantias Constitucionais do Contribuinte. Efeito Suspensivo a Recurso Extraordinário. Requisitos da Medida Cautelar. São Paulo, *Revista Dialética* n. 150, p. 87, mar. 2008.

Sobre o assunto, Estevão Horvath se manifesta da seguinte forma:

É grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da não-confiscatoriedade. Contudo, o rigor científico que entendemos deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade.<sup>181</sup>

Complementa o autor dizendo que *tributo não é multa*, e o princípio da não-confiscatoriedade proclamado pelo art. 150, IV, da Constituição reporta-se àquele e não a esta<sup>182</sup>. No entanto, visando a encontrar uma solução para as multas excessivas, salienta Horvath que:

Isso não obstante, embora a situação ora em comento não se submeta ao art. 150, IV da Lei Maior, segundo pensamos, está ela ao abrigo do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado.<sup>183</sup>

Fabio Brun Goldschmidt também entende que as multas não estão ao abrigo do princípio do não-confisco, quando afirma que:

Pensamos, contudo, que a invocação do princípio inscrito no art. 150, IV, da Constituição deveria ficar restrita àquilo que o constituinte expressamente contemplou, ou seja, aos tributos, que em nada se confundem com as respectivas sanções pelo seu descumprimento.<sup>184</sup>

Corroborando o seu posicionamento com o seguinte:

Pensamos que o controle de constitucionalidade nesse ponto deve ser exigido não pelo princípio do não-confisco, mas pelo princípio da proporcionalidade/razoabilidade, inserto no seio da cláusula do devido processo legal (art.5º, LIV).<sup>185</sup>

No entanto, não é unânime o entendimento doutrinário de que não se aplica às multas o art. 150, IV, da CF/88. Para Luiz Felipe Silveira Difini o princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco aplica-se às multas ou penalidades<sup>186</sup>.

<sup>181</sup> HORVATH, Estevão. *O Princípio do...*, p. 114.

<sup>182</sup> *Ibidem*.

<sup>183</sup> *Ibidem*, p. 115.

<sup>184</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *Op. cit.*, p. 154.

<sup>185</sup> *Ibidem*, p. 154-55.

<sup>186</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributo com Efeito de Confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 238.

Complementa o autor desta forma: "É certo que multa não é tributo e que a própria definição de tributo do Código (art. 3º) expressa não constituir sanção de ato ilícito. Ocorre que o art. 113, § 1º, do CTN, dá o mesmo tratamento legal ao tributo e à multa, sendo ambos objeto da obrigação tributária"<sup>187</sup>.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho as multas excessivas estão sob a proteção do princípio que veda a tributação com efeito de confisco. Esclarece o autor que:

Uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco.<sup>188</sup>

Nessa mesma linha de pensamento, Paulo César Baria de Castilho afirma que:

Não é só o confisco tributário que está vedado por nosso ordenamento jurídico, mas qualquer forma de expropriação da propriedade sem justa indenização. E isso pode ocorrer por meio de multas tributárias com valores abusivos.<sup>189</sup>

Ives Gandra da Silva Martins também entende que se aplica o princípio do não-confisco às multas, quando assevera que:

O confisco abrange a obrigação tributária. Vale dizer, tributo e penalidade, sempre que a relação entre Fisco e Contribuinte ou Estado e Cidadão seja de natureza exclusivamente tributária, como ocorre na esmagadora maioria das hipóteses.<sup>190</sup>

Na concepção de Sampaio Dória, a multa tributária será confiscatória toda vez que não houver correlação lógica entre a penalidade imposta e a infração cometida ou quando a pena seja desproporcional ao delito ou infração tributários

<sup>187</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Op. cit.*, p. 238.

<sup>188</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 67.

<sup>189</sup> CASTILHO, Paulo César Baria de. *Op. cit.*, p.124.

<sup>190</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. Pesquisas Tributárias, São Paulo: Centro de Extensão Universitária. Revista dos Tribunais, *Nova Série*, n. 7, p. 57, 2001.

praticados<sup>191</sup>. Exemplifica o autor salientando que: não seria confiscatória a apreensão e venda em leilão de mercadoria contrabandeada, pois há inegável correlação entre a infração e a pena imposta<sup>192</sup>.

Os doutrinadores que defendem que as multas estão compreendidas pelo art. 150, IV, da Constituição, o fazem com base em uma interpretação abrangente de toda a obrigação tributária, fundamentando-se no art. 113, § 3º, do CTN (a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária).

Fabio Brun Goldschmidt, mostrando-se contrário ao entendimento de que as multas estão ao abrigo do princípio do não-confisco e da fundamentação utilizada para tal, afirma que: “não nos parece correto interpretar a Constituição pela Lei que lhe é subordinada (CTN)”<sup>193</sup>.

Paulo César Baria Castilho expressa a sua posição sobre o tema destacando que:

A proibição de multa tributária com efeito de confisco seria, portanto, uma das “outras garantias asseguradas ao contribuinte”, conforme previsto no *caput* do art. 150 e no § 2º do art. 5º da Constituição da República de 1988, além da observância obrigatória do art. 5º, inc. XXII, e art. 170, inc. II, ambos da Carta Política de 1988, que garantem o direito à propriedade privada.<sup>194</sup>

Importante ressaltar, no entanto, independentemente da corrente adotada, é que se o Sistema Constitucional Tributário vigente impõe limites à tributação e, se existem limites que protegem a propriedade privada, é certo, também, que exista no ordenamento jurídico pátrio um limite para as multas se estas se mostrarem excessivas, sejam estes limites explícitos ou implícitos.

Assim, pode-se concluir que embora a multa não seja tributo, por tratar-se de sanção de ato ilícito, conforme a definição do art. 3º do CTN, também pode vir a ser considerada confiscatória, seja por uma interpretação abrangente de toda a

<sup>191</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e due Process of Law*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 201.

<sup>192</sup> *Ibidem*, p. 202.

<sup>193</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *Op. cit.*, p. 154.

<sup>194</sup> CASTILHO, Paulo César Baria de. *Op., cit.*, p.129.

obrigação tributária, fundamentada no art. 113, § 3º, do CTN, ou seja, quando a multa ultrapassar os limites da razoabilidade desvirtuando-se, assim, da sua real finalidade.

### 2.6.3 O custo das obrigações acessórias

Além da elevada carga tributária que se paga hoje no País, também devem ser levados em consideração os chamados Custos de Conformidade à tributação, ou em inglês, *compliance costs of taxation*. Aldo Vincenzo Bertolucci e Diogo Toledo do Nascimento<sup>195</sup> abordam este tema relevante que já vem sendo estudado em vários países do mundo, e só recentemente no Brasil.

Os Custos de Conformidade à tributação correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes. Declarações relativas a impostos, informações ao fisco federal, estadual e municipal, inclusões e exclusões realizadas por determinações das normas tributárias, atendimento a fiscalizações, alterações da legislação, autuações e processos administrativos e judiciais, quanto custam os recursos que se dedicam a essas atividades nas empresas?

Os mencionados autores analisam os custos dos tributos através do que denominam de *custos operacionais tributários*. Estes se referem ao custo dos recursos empregados para operar o sistema tributário e que poderiam ser poupados se os tributos não existissem. Os *custos operacionais tributários* dividem-se em *custos administrativos* e em *custos de conformidade*. Os custos administrativos representam os recursos do poder público destinados a legislar (Poder Legislativo), arrecadar e controlar (Poder Executivo) e julgar (Poder Judiciário) as questões relativas a tributos. Em um País federativo como o Brasil, esses custos são multiplicados por 27 estados e mais de 5.000 municípios. Os custos de conformidade na tributação são os que abrangem as pessoas físicas e jurídicas que

---

<sup>195</sup> BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? *Revista de Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP*, n. 29, maio/ago. 2002, p. 56 e segs.

têm que cumprir as obrigações principais e acessórias definidas pelo Poder Público e que representam o sacrifício de recursos para atender às disposições legais.

Os principais motivos que levaram alguns governos, principalmente europeus, a se interessarem pelos Custos de Conformidade são: a) Os Custos de Conformidade são altos e poderiam gerar grandes economias, sendo que os altos Custos de Conformidade reduzem a competitividade internacional; b) Os Custos de Conformidade tem efeitos distributivos indesejáveis, são altamente regressivos e oneram severamente as pequenas empresas; c) Os Custos de Conformidade podem gerar ressentimentos prejudicando a obediência voluntária às normas tributárias.

Essa preocupação com os custos não é nova, embora somente agora sejam efetuados estudos, com mais freqüência, para se apurar os custos que envolvem as transações tributárias e, mais especificamente os *custos de conformidade*.

Ronald Coase<sup>196</sup>, ganhador do Prêmio Nobel de Economia em 1991, escreveu dois trabalhos paradigmáticos sobre os custos de transação, *The Nature of the Firm* (1937) e *The Problem of Social Cost* (1960), em que aborda os principais pontos para o desenvolvimento da Economia dos Custos de Transação e da moderna Análise Econômica do Direito e das Organizações. Os *custos de transação*<sup>197</sup> são aqueles em que se incorre para adquirir, proteger e transferir direitos de propriedade.

O conceito básico da Economia de Custos de Transação<sup>198</sup> é que existem problemas futuros potenciais nos contratos, problemas estes que podem decorrer do não cumprimento dos contratos ou até mesmo de lacunas existentes nos próprios contratos. O eventual rompimento ou cumprimento do contrato vai depender dos custos envolvidos, ou seja, os agentes abster-se-ão de quebrar os contratos se os custos de rompimento forem maiores do que os benefícios de cumpri-lo.

O presente trabalho preocupa-se com a tributação confiscatória, ocorre, no entanto, que além da elevada carga tributária, as empresas têm de arcar, também,

---

<sup>196</sup> ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. *Op. cit.*, p. 6.

<sup>197</sup> PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. *Op. cit.*, p. 73.

<sup>198</sup> ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. *Op. cit.*, p. 8-9.

com um elevado custo para o cumprimento das inúmeras obrigações acessórias. Assim, pode-se dizer que os custos de transação são custos de informação, de negociação, monitoramento e execução de obrigações.<sup>199</sup> Custos estes que estão presentes na relação entre o Fisco e o Contribuinte.

Portanto, um sistema tributário que tem um excesso de obrigações acessórias, exige gastos elevados para a Administração Pública tanto para gerar o sistema, quanto para fiscalizar os contribuintes. Uma das conseqüências de um sistema tributário complexo e com uma enorme quantidade de obrigações acessórias é que o Fisco acaba transferindo para o sujeito passivo da relação tributária obrigações de natureza administrativa, que originalmente seriam de sua responsabilidade.

O custo das obrigações acessórias embora existente, ainda não é completamente aferido e envolve tanto os *custos administrativos* que são aqueles arcados pelo poder público para legislar, arrecadar e julgar questões relativas à tributação, como também, os *custos de conformidade* que são os que os contribuintes têm de arcar para satisfazer as suas obrigações com o Fisco.

## 2.7 Tributos Extrafiscais

O tributo tem natureza *fiscal* quando o produto de sua arrecadação tem por finalidade abastecer os cofres públicos, para que o Estado cumpra as suas atribuições precípua. Por outro lado, diz-se que o tributo é de natureza *extrafiscal* quando, através da arrecadação se busca estimular ou desestimular determinadas atividades, ao invés de simplesmente saciar o apetite arrecadatário do Estado.

Sobre o exato significado dos termos *fiscal* e *extrafiscal*, Estevão Horvath esclarece que:

Sabemos que não é correta a qualificação de um tributo simplesmente como 'fiscal' ou 'extrafiscal', isso porque não existe uma exação que seja

<sup>199</sup> TIMM, Luciano Benetti. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia? In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. (Orgs.). *Direitos...*, p. 63.

puramente 'fiscal' ou 'extrafiscal'. O que se pode dizer é que um tributo é *predominantemente* fiscal ou extrafiscal, de acordo com a finalidade precípua que se pretende atingir com a sua cobrança, seja principalmente a de abastecer os cofres públicos, no primeiro caso, ou desestimular comportamentos, na segunda hipótese.<sup>200</sup>

O governo, visando a incrementar políticas econômicas, tem a possibilidade, através do imposto de importação, de ora estimular a importação de determinados produtos, como, também, a possibilidade de dificultar a entrada no País desses produtos, visando, neste último caso, a defender a indústria nacional e a manutenção do emprego. Desta forma, o imposto de importação pode assumir alíquotas extremamente elevadas, como 100% ou 200%, por exemplo. O que interessa saber é se esse patamar de alíquota do imposto de importação é ou não inconstitucional, ou seja, estará ou não abrigado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal.

Em se tratando da função extrafiscal dos tributos, cabe a lição de Aliomar Baleeiro:

Mas não ofendem à 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 etc.<sup>201</sup>

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que aos tributos extrafiscais é admitida a tributação sem a observância do princípio do não-confisco, quando leciona:

Em suma, a vedação do confisco há de se entender *cum modus in rebus*. O princípio tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros nos caso de taxas, como já lecionamos. O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, *mormente as expressamente previstas na Constituição*. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação de tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (*absorção do bem ou da renda*).

---

<sup>200</sup> HORVATH, Estevão. *Op. cit.*, p. 88.

<sup>201</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 567.

Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a *progressividade exacerbada* para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no *campo de fiscalidade* tão-somente e daí não sai, sob pena de *antagonismo normativo*, um absurdo lógico-jurídico.<sup>202</sup>

Em sentido contrário é o entendimento de Estevão Horvath, quando afirma que o princípio do não-confisco aplica-se, também, aos tributos extrafiscais, mas que há a necessidade de uma aplicação distinta do referido princípio aos tributos fiscais e extrafiscais. Leciona o mencionado autor o seguinte:

Não chegamos ao ponto de concluir, como faz o ilustrado professor de Minas Gerais, pela inaplicabilidade do princípio aos tributos extrafiscais, porquanto a Lei Maior não discriminou estes tributos, excepcionando-os da sujeição aos princípios constitucionais. O que buscamos demonstrar é a diferente elasticidade de sua aplicação às duas funções que a tributação pode exercer.<sup>203</sup>

No mesmo diapasão é o entendimento de Luiz Felipe Silveira Difini, quando esclarece que a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco aplica-se ao campo da extrafiscalidade, no entanto, com medida diferente daquela utilizada com o fim predominantemente fiscal. Diz o referido autor que:

O art. 150, IV, da Constituição não excepciona de sua incidência os tributos com finalidade extrafiscal e não haverá de bastar a mera alegação de extrafiscalidade para se admitir qualquer tributação até o ponto de impedir o exercício da atividade por consumir quase inteiramente a margem de lucro (após a incidência do imposto e sua traslação parcial ou total – aos consumidores).<sup>204</sup>

O princípio da capacidade contributiva é um dos pilares do princípio do não-confisco, no entanto, fica difícil compatibilizar ambos princípios com a finalidade extrafiscal dos tributos, assim, não deixa de assumir certa lógica a postura que questiona a sua adequação ao arcabouço do direito tributário<sup>205</sup>.

Fabio Brun Goldschmidt entende que a norma do art. 150, IV, da CF/88, aplica-se aos tributos que têm por finalidade a extrafiscalidade, mas que deve se aplicar em critérios diferentes para mensurar a confiscatoriedade nos tributos fiscais e nos extrafiscais, salientando que:

<sup>202</sup> COELHO Sacha Calmon Navarro. *Curso de...*, p. 278.

<sup>203</sup> HORVATH, Estevão. *O Princípio do...*, p. 92.

<sup>204</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Op. cit.*, p. 225.

<sup>205</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *Op. cit.* p. 189.

A tributação com finalidade extrafiscal – assim como ocorre com a multa desproporcional – evidentemente não pode ser regida pelos mesmos parâmetros que servem à aferição do efeito de confisco relativamente aos tributos com finalidades fiscais (embora, ao contrário das multas possa ser protegida pelo art. 150, IV, pois de tributo se trata). Isso porque, aqui, a equação que justifica a tributação se assenta sobre outros fundamentos e visa, igualmente, a outros objetivos.<sup>206</sup>

Assim, a tributação extrafiscal visando a atender políticas de ordem econômica pode, em determinados momentos, desestimular atividades lícitas, reduzindo a sua participação no cenário econômico, aplicando alíquotas exacerbadas. Não pode, no entanto, desestimular a ponto de impedir totalmente a atividade econômica, pois desta forma haveria lesão ao princípio da livre iniciativa, o que já não justificariam os fins pretendidos pela extrafiscalidade.

## 2.8 O princípio do não-confisco e a sua repercussão econômica

Assim como o direito tributário não pode ser visto de uma forma autônoma, ou seja, sem nenhuma relação com os demais ramos do direito, este, por sua vez, também não pode ser estudado sem que seja considerada a sua relação com outras áreas do conhecimento. Desta forma, cabe lembrar a lição de Alfredo Augusto Becker acerca da autonomia dos ramos do Direito, ao afirmar que:

A autonomia do Direito Tributário é um problema falso e falsa é a autonomia de qualquer outro ramo do direito positivo [...] pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a *autonomia* (no sentido de independência relativa) *de qualquer ramo do direito positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico [...]*. A evolução econômica e social da humanidade dentro do ritmo vertiginoso da aceleração da História, quebrou todos os ramos clássicos do direito, de modo que uma das grandes tarefas do jurista contemporâneo é estabelecer a nova e racional divisão ('autonomia') didática do direito.<sup>207</sup>

<sup>206</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *Op. cit.*, p. 192.

<sup>207</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 29-35.

Cristiano Carvalho expressa o entendimento que a visão integrada das áreas de direito e economia permite examinar melhor as conseqüências advindas das normas jurídicas, pois:

O Direito e Economia [...] é uma vertente que se preocupa com as conseqüências advindas das normas jurídicas no sistema econômico, que reflete, em boa parte, o sistema social como um todo. Essas conseqüências podem ser boas ou ruins, mas existem, uma vez que o Direito intervém na realidade social.<sup>208</sup>

É notório que as leis trazem repercussões econômicas e, sendo assim, o direito merece ser analisado em conjunto com a economia, possibilitando-se, desta forma, fazer uma relação de causa e efeito. Este é um sentimento que começa a brotar no meio acadêmico brasileiro, a ponto de Ives Gandra da Silva Martins<sup>209</sup> afirmar que um dos mais complexos problemas na interpretação do Direito no Brasil é o limitado conhecimento que os operadores da área jurídica têm dos fundamentos da economia.

Cabe observar, no entanto, que a abordagem das repercussões econômicas, que se pretende fazer com base no direito e na economia, em nada tem a ver com a doutrina alemã chamada de Interpretação Econômica do Direito Tributário. Esta doutrina, liderada por Enno Becker, busca a substância econômica, com o desprezo da forma jurídica. A doutrina que se utiliza para análise das repercussões econômicas é de inspiração norte-americana, portanto, totalmente diferente da doutrina alemã.

Arnoldo Wald manifesta a sua opinião sobre a necessidade de o direito e a economia serem interpretados de uma forma conjunta, quando assevera que:

Por longo tempo, os juristas puderam viver na sua torre de marfim e o direito, embora produto da sociedade, sobreviveu como disciplina isolada, sem que os seus cultores se dedicassem ao estudo de outras matérias. Foi uma situação que perdurou até o fim do século XIX, quando, aos poucos, os vínculos entre o direito e a sociologia foram estreitados na Europa. Já no início do século passado, Oliver Wendell Holmes afirmava que o jurista do futuro deveria também entender de estatística e de economia. Por sua vez, o saudoso ministro Aliomar Baleeiro, em decisão proferida há mais de 30 anos, lembrava que o nosso Supremo Tribunal Federal, cuja estrutura e

<sup>208</sup> CARVALHO, Cristiano; SANTI, Eurico de (Coord.). *Op. cit.*, p. 82-3.

<sup>209</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Economia e o Direito. São Paulo. *Gazeta Mercantil*, 10 jan./2007.

função se inspiram na Corte Suprema norte-americana, deveria ser, conforme o caso, “o freio e o acelerador do Poder Legislativo”, exercendo as funções de cientista político, legislador trabalhista, “elaborador de diretrizes políticas (*policy-maker*) e economista”. (ERE nº 75.504).<sup>210</sup>

Na luta para quebrar este paradigma de uma visão voltada unicamente para o Direito, Ives Gandra da Silva Martins assim se posiciona de forma incisiva:

Tenho propugnado, [...] pela quebra destes retrógrados padrões, que impedem a multiformação do operador de Direito, pois o mundo do século XXI já não permite mais a tranqüilidade olímpica dos intérpretes que se apegavam à norma pura, incapazes de penetrar as demais áreas do conhecimento econômico-social, por falta de formação e vontade.

E, nos últimos tempos, tenho a impressão de que parte da insegurança jurídica em que vivemos é decorrente desta incapacidade dos operadores de Direito de entender, por falta de formação e conhecimento, a realidade econômica-social do Brasil e do mundo, gerando, na Advocacia, no Ministério Público e no Poder Judiciário, além de nos dois outros Poderes da República (Legislativo e Executivo) as amarras que estão impedindo o país de crescer.

Creio que é hora de sairmos do século XIX e ingressarmos, como já fizeram os países desenvolvidos e estão fazendo os demais emergentes, no desafio do século XXI.<sup>211</sup>

Essa mesma preocupação é manifestada por Richard Posner<sup>212</sup> ao defender que a economia é uma ferramenta poderosa para analisar um vasto conjunto de questões legais, pois a maioria dos juristas e dos estudantes de direito têm dificuldades para relacionar os princípios econômicos com os problemas legais concretos.

Justifica ainda, Richard Posner<sup>213</sup>, que muitos advogados acreditam que a economia é o estudo da inflação, do desemprego, dos ciclos econômicos e de outros fenômenos macroeconômicos, distanciados dos interesses cotidianos do sistema legal. Para esse jurista norte-americano a economia é muito mais, é a ciência da escolha racional em um mundo (nosso mundo) onde os recursos são limitados em relação com as necessidades humanas. Assim, definida a economia dessa forma, cabe a tarefa de explorar as conseqüências da hipótese de o homem sempre buscar a maximização racional de suas satisfações pessoais ou interesses próprios.

<sup>210</sup> PINHEIRO, Armando Castelar. SADDI, Jairo. *Op. cit.*

<sup>211</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A Economia...*

<sup>212</sup> POSNER, Richard. *El Análisis Económico del Derecho*. México: Fondo de Cultura Económica, 1998, p. 11.

<sup>213</sup> *Ibidem.*

Complementa o autor dizendo que, o comportamento racional é quando se ajusta ao modelo de escolha racional, qualquer que seja o estado mental de quem faz a escolha.

Demonstrando que o direito causa interferência na economia, Armando Castelar Pinheiro e Jairo Saddi afirmam que:

[...] o Direito afeta de forma dramática a economia em face do desenho da política econômica, da determinação dos direitos de propriedade, do direito dos contratos e de sua aplicação pelo Poder Judiciário. Sem excluir outros fatores importantes, como a educação e a liberdade, é o Direito uma das instituições que mais influenciam a diferença de desempenho econômico entre países desenvolvidos e não desenvolvidos. Em especial, o respeito aos contratos e à propriedade privada beneficia em muito o eficiente funcionamento da economia. Este talvez seja o canal mais importante, não obstante não seja o único, a gerar no Direito um largo campo de trabalho para os economistas.<sup>214</sup>

Desta forma, para que o Estado possa tributar, primeiro se faz necessário que haja a propriedade privada a ser tributada. A questão que se coloca, neste trabalho, é até que ponto essa interferência da tributação no patrimônio privado é permitida, ou seja, até quando a tributação tem por finalidade atender as precípuas atividades do Estado e, a partir de que momento ela se torna excessiva ou até mesmo confiscatória?

O princípio constitucional do não-confisco estabelece que existe um limite, ou seja, ele funciona como um freio dentro do ordenamento jurídico, para que a tributação não avance além da medida necessária. Embora o princípio do não-confisco estabeleça que existe um limite na tributação, a questão tormentosa é aferir exatamente quando a tributação atingiu esse limite.

Cristiano Carvalho, analisando a sociedade através dos seus subsistemas, tais como: o direito, a economia, a ciência, a política, a religião e a moral, afirma que a tributação excessiva causará reflexos nos demais subsistemas sociais, ao evidenciar que:

[...] os subsistemas sociais são fechados operacionalmente, mas abertos às informações mútuas. Tal onerosidade fiscal acaba gerando uma resposta não só da economia, como também da moral, com vistas a justificar as

---

<sup>214</sup> PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. *Op. cit.*, p. 14-15.

condutas dos indivíduos. Destarte, o que era moralmente condenável, como por exemplo a sonegação, pode passar a ser vista como uma conduta correta, oposta à injustiça do sistema tributário.<sup>215</sup>

Assim, busca-se, nesta pesquisa, identificar quais os reflexos que as normas tributárias podem causar à sociedade e, mais especialmente àquelas normas tributárias que visem a expropriar do contribuinte além do que a sua condição econômica permite. Desta forma, uma vez analisados os reflexos econômicos decorrentes da tributação excessiva, será possível identificar, também, em que momento a tributação passou a ter o *efeito de confisco*, o qual é vedado pela Constituição Federal.

Fabio Giambiagi, analisando o pífio crescimento da economia brasileira e, dentre os vários motivos que levam o Brasil a crescer menos que a média mundial, destaca como um dos fatores a política alicerçada no assistencialismo, quando afirma o seguinte:

Enquanto o resto do mundo, cada vez mais, se volta para o desafio da criação de riquezas, o Brasil persiste no desenvolvimento de um modelo distributivista em essência, fortemente baseado no intervencionismo estatal e, em alguns casos, com um acentuado viés anticapitalista. Estamos virando uma economia com mentalidade de funcionários públicos, no que isso em geral é associado a certo espírito de acomodação e de dependência do Estado.<sup>216</sup>

Essa dependência do Estado, pelo brasileiro, é muito bem analisada por Alberto Carlos Almeida<sup>217</sup> que traça um perfil do brasileiro a partir do resultado obtido na Pesquisa Social Brasileira (PESB), empreendida na Universidade Federal Fluminense. Esclarece o referido autor que o brasileiro é antiliberal em muitos aspectos da vida econômica. Um percentual bastante elevado, 85%, acha que o governo deve controlar o preço de todos os serviços básicos; 70% consideram que ele deve manter o controle de preços de todos os produtos vendidos no Brasil; e pouco mais da metade considera que o controle governamental deve se estender aos níveis salariais.

---

<sup>215</sup> CARVALHO, Cristiano. Tributação e economia. In: TIMM, Luciano Benetti (Coord.). *Direito e Economia*. São Paulo: IOB Thomson, 2005, p. 104-05.

<sup>216</sup> GIAMBIAGI, Fabio. *Brasil, raízes do atraso: paternalismo x produtividade*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 5.

<sup>217</sup> ALMEIDA, Alberto Carlos. *A Cabeça do Brasileiro*. Rio de Janeiro: Record, 2007, p. 201-05.

Assim, o desejo da população brasileira, de acordo com a supramencionada pesquisa, é ver o Estado regulando toda a atividade econômica, pois o antiliberalismo é muito forte e enraizado na população. Desta forma, a pesquisa mostra que o pensamento de parte importante da população do País está em desacordo com o que diz a Constituição brasileira, pois os princípios da liberdade de expressão e de livre-iniciativa não seduzem o brasileiro.

A necessidade de uma mudança na mentalidade vigente no País para que sejam adotados novos modelos de desenvolvimento baseados na redução do papel do assistencialismo, na criação de riquezas, na redução da carga tributária e no aumento do investimento, são abordadas por Fabio Giambiagi quando assim menciona:

Os melhores exemplos de países que crescem hoje em dia a um ritmo acelerado combinam, em maior ou menor grau, uma tributação benigna, um elevado investimento público e um firme apoio à educação, com ênfase na criação de riquezas e no apoio à inovação. Isso pouco tem a ver com o nosso modelo de atuação estatal em que o Governo transfere renda para um número crescente de pessoas, ficando, em compensação, quase sem recursos para expandir as atividades de infra-estrutura.<sup>218</sup>

O que se tem constatado na realidade fiscal dos últimos anos, no País, é que o Estado arrecada cada vez mais, gasta muito e gasta mal. Não é um gasto voltado para o crescimento do País. Muito se tem falado sobre Reforma Tributária, como sendo a grande solução para os problemas que impedem o País de crescer. Inicialmente, no entanto, deve-se ver qual o enfoque que é dado à Reforma Tributária. Na ótica dos governos estaduais, a Reforma Tributária deve promover uma melhor distribuição dos recursos provenientes da arrecadação tributária, os quais hoje estão extremamente concentrados nas mãos da União. Esta por sua vez, pretende compensar as perdas sofridas com fim da CPMF (Contribuição Provisória de Movimentação Financeira). O Contribuinte, ao seu turno, pretende uma redução na carga tributária. Essa sim é a verdadeira Reforma Tributária de que o País necessita.

Assim, mais importante que a Reforma Tributária, no momento, é uma Reforma Administrativa que tenha por finalidade promover uma racionalização dos

---

<sup>218</sup> GIAMBIAGI, Fabio. *Op. cit.*, p. 11.

gastos públicos, pois à medida que o governo gasta muito e gasta mal não está sendo desenvolvida uma política tributária, mas sim uma política de arrecadação.

Recente estudo realizado pelo Banco Mundial<sup>219</sup>, intitulado “Paying Taxes 2008”, revela que as empresas brasileiras são as que mais tempo dedicam para ficar em dia com as obrigações tributárias, em um universo de 178 países.

O referido estudo considera, em sua análise, o custo que os tributos representam, a quantidade de tributos e o tempo gasto com a burocracia, para uma empresa estar em dia com o fisco.

O padrão utilizado, nos 178 países, foi de uma empresa com 60 funcionários e a partir deste padrão, o estudo verifica o grau de complexidade dos sistemas tributários. No *ranking* geral, o Brasil ocupa a 137ª posição que classifica os países de acordo com a complexidade de seu sistema tributário.

O estudo revela, ainda, que a pessoa jurídica brasileira gasta 2.600 horas (108,3 dias) por ano e utiliza dois funcionários para cumprir com as suas obrigações tributárias. Geralmente, uma empresa com 60 funcionários, não tem condições de alocar dois funcionários somente para atender às exigências tributárias. Na média mundial, uma empresa dedica dois meses (56 dias) por ano para atender à legislação tributária. Desta forma, a empresa brasileira gasta o dobro do tempo dos outros países para satisfazer as suas obrigações com o Fisco.

O “Paying Taxes 2008” revelou que os 10 primeiros colocados na classificação geral foram: República das Maldivas, Cingapura, Hong Kong, Emirados Árabes Unidos, Oman, Irlanda, Arábia Saudita, Kuwait, Nova Zelândia e Kiribati. De outro lado, os países que apresentaram os sistemas tributários mais complexos foram: Panamá, Jamaica, Mauritânia, Bolívia, Gâmbia, Venezuela, República Centro-africana, República do Congo, Ucrânia e Bielo-Rússia.

É importante ressaltar, ainda, que o diálogo entre economistas e juristas tem especial relevância atualmente, pois visa à retomada do crescimento econômico do

---

<sup>219</sup> WORLD BANK. *Paying Taxes 2008*. Disponível em <[www.doingbusiness.org](http://www.doingbusiness.org)>. Acesso em: 18/03/2008.

País. Tem-se que as bases teóricas da economia estão centradas no conceito da *eficiência*, ao passo que as bases teóricas do direito estão centradas no conceito de *justiça*. Desta forma, o sistema jurídico e, em especial ao que interessa neste trabalho, o sistema tributário tem que ser *eficiente*, ou seja, significa que ele deve ter uma legislação simples e objetiva, que o custo da arrecadação e controle de tributos, de legislar e de julgar processos administrativos e judiciais deve ser razoável. Por outro lado, o sistema tributário será *justo* se puder extrair do contribuinte somente aquilo que efetivamente é devido ao Estado, para que este possa cumprir as suas obrigações precípua, sem, contudo, onerar excessivamente o contribuinte com exações, com obrigações acessórias e com sanções.

Vale lembrar que a *eficiência* além da importância que tem para a economia é, também, um princípio constitucional. Embora esse princípio sempre tenha sido um princípio implícito ou decorrente dos demais princípios, foi introduzido no direito administrativo brasileiro através da EC 19/1998 que alterou a redação do *caput* do art. 37 da CF/88.

Sobre o surgimento do princípio da eficiência como princípio jurídico, Ricardo Lobo Torres diz que: "A eficiência surge no pensamento ocidental como princípio econômico. Só recentemente, com a emergência da globalização e o renascimento do liberalismo, é que ganha a conotação de princípio jurídico"<sup>220</sup>.

Não há como se falar em *eficiência*, sem, no entanto, mencionar o economista Pareto que foi o responsável pela formulação do princípio, conhecido como o "ótimo de Pareto". Verifica-se o ótimo de Pareto na seguinte situação: "Considera-se que um determinado estado social atingiu um ótimo de Pareto se e somente se for impossível aumentar a utilidade de uma pessoa sem reduzir a utilidade de alguma outra pessoa"<sup>221</sup>.

---

<sup>220</sup> TORRES, Ricardo Lobo. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: RT editora, 2006, p. 70.

<sup>221</sup> SEN, Amartya. *Sobre Ética e Economia*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999, p. 47.

Outro conceito de *eficiência*<sup>222</sup> é o chamado *eficiência de Kaldor-Hicks*, segundo o qual a vitória de *A* excede os prejuízos sofridos na derrota de *B*, aumentando, portanto, o excedente total.

O conceito de *eficiência* para Rachel Sztajn é o seguinte: "Eficiência significa a aptidão para obter o máximo ou o melhor resultado ou rendimento, como a menor perda ou o menor dispêndio de esforços; associa-se à noção de rendimento, de produtividade; de adequação à função"<sup>223</sup>.

A *eficiência* é de extrema importância para a Análise Econômica do Direito. Sobre este movimento, que tem em Richard Posner um de seus maiores expoentes, Armando Castelar Pinheiro e Jairo Saddi salientam que:

A análise econômica se divide em duas grandes abordagens: uma positiva e outra normativa. Aplicada ao direito, a primeira prediz os efeitos das várias regras legais; por exemplo, sobre como os agentes econômicos vão reagir a mudanças nas leis e na sua aplicação. [...] Já a corrente normativa vai adiante e procura estabelecer recomendações de política e de regras legais baseadas nas suas conseqüências econômicas, caso sejam adotadas. Não por outra razão, esta corrente estabelece como princípio o uso da expressão "eficiência".<sup>224</sup>

Para Ives Gandra da Silva Martins, o princípio da eficiência em matéria tributária deve ser examinado da seguinte forma:

Em matéria tributária, o princípio da eficiência deve ser examinado à luz de três aspectos: 1) capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados a bem da comunidade; 2) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; 3) justo combate à sonegação, para que não gere descompetitividade.<sup>225</sup>

A questão da eficiência na implementação de políticas públicas é tratada por Leonel Pires Ohlweiler, quando afirma que:

<sup>222</sup> PINHEIRO, Armando Castelar. SADDI, Jairo. *Op. cit.*, p. 88.

<sup>223</sup> SZTAJN, Rachel. *Law and Economics*. In: ZYLBERSZTAJN, Decio. SZTAJN, Rachel. *Op. cit.*, p. 83.

<sup>224</sup> PINHEIRO, Armando Castelar. SADDI, Jairo. *Op. cit.*, p. 88.

<sup>225</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 31.

As principais instâncias estratégicas dos governos, responsáveis pela elaboração das políticas públicas, vale mencionar, são preenchidas ao alvedrio dos administradores públicos, resultado de alianças partidárias e olvidando a questão da eficiência. Portanto, há um alto grau de interesses espúrios a alimentar a tomada de decisões, sequer articulando-se uma espécie de unidade de sentido administrativo para a elaboração dos planos de governo.

Tal estado de coisas somente poderá ser superado com a construção de uma *cultura de planificação*, uma concepção na qual as ações administrativas sejam fruto do planejamento ponderado, bem como dotadas de força normativa.<sup>226</sup>

Luciano Benetti Timm<sup>227</sup> diz que a questão da eficiência é de extrema importância em uma perspectiva do Direito e Economia, pois os recursos orçamentários obtidos através da tributação são escassos e as necessidades humanas a satisfazer são ilimitadas. Em função disso, os recursos arrecadados através da tributação devem ter uma aplicação eficiente, de forma que se possa atingir o maior número de necessidades com os mesmos recursos.

O Sistema Tributário Brasileiro é extremamente complexo, seja pela quantidade de leis existentes, pela difícil interpretação das mesmas, pela quantidade de tributos ou ainda em função das diversas obrigações acessórias a que o contribuinte está submetido. Para que o País tenha uma política tributária eficiente é necessário que a eficiência esteja presente tanto no sistema de arrecadação de tributos quanto no gerenciamento dos gastos públicos, pois se houver eficiência na arrecadação e ineficiência nos gastos públicos, a política tributária será ineficiente, pois inexiste a eficiência parcial.

Assim, o princípio da eficiência, em matéria tributária, pode ser entendido como aquele que adota uma política tributária que visa a proporcionar o desenvolvimento econômico e social, retirando o mínimo possível do patrimônio do contribuinte a título de tributos. Desta forma, a eficiência tributária estará presente quando houver uma relação eqüitativa entre o total arrecadado em tributos e a contrapartida em serviços públicos de qualidade.

---

<sup>226</sup> OHLWEILER, Leonel Pires. Políticas públicas e controle jurisdicional: uma análise hermenêutica à luz do Estado Democrático de Direito. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. (Orgs.). *Direitos ...*, p. 335.

<sup>227</sup> TIMM, Luciano Benetti. Qual a maneira mais eficiente de prover direitos fundamentais: uma perspectiva de direito e economia? In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. (Orgs.) *Direitos...*, p. 56-57.

Para que ocorra esse equilíbrio é necessário que seja feito um planejamento sério, como afirma Luciano Benetti Timm<sup>228</sup>, que envolva profissionais da área de administração, economia e contabilidade possibilitando-se, assim, conseguir eficiência na gestão dos recursos públicos.

Diante das considerações realizadas de que as normas jurídicas trazem reflexos na economia e da constante preocupação, ao longo deste trabalho, no sentido de se buscar efetividade ao direito fundamental da vedação de tributo confiscatório, algumas questões merecem ser levantadas, tais como: Qual é o limite do suportável? Já atingimos o efeito de confisco a que o Supremo Tribunal Federal se referiu na ADIn 2.010-2/DF?

No entanto, antes de se responder aos questionamentos, será necessária uma reflexão sobre algumas repercussões econômicas decorrentes de normas tributárias.

Como se pôde observar ao longo deste trabalho, as normas jurídicas, e especialmente as normas tributárias, causam reflexos na economia, assim como nos demais subsistemas sociais. Para que se possa identificar o efeito de confisco, necessário se faz, primeiro, uma análise na história recente, de como as leis tributárias causaram interferência na sociedade. Para tanto, partir-se-á da análise da evolução da carga tributária brasileira. Antes da atual Carta Constitucional convivia-se, no Brasil, com uma carga tributária<sup>229</sup> de 20% sobre o PIB (Produto Interno Bruto), verifica-se, no entanto, que ao longo desses quase vinte anos de vigência da Constituição Federal de 1988 houve um aumento constante e significativo da carga tributária, independentemente de quem estivesse no poder, chegando a ponto de atingir 36% do Produto Interno Bruto em 2007. Essa carga é o dobro da tributação dos países emergentes.

Ao longo dos últimos anos houve uma verdadeira avalanche legislativa, o que fez com que o sistema tributário brasileiro passasse por sucessivas reformas. Modificações que criaram novos tributos, ampliaram a base de cálculo e

---

<sup>228</sup> TIMM, Luciano Benetti. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. *Direitos ...*, p. 64.

<sup>229</sup> AMARAL, Gilberto *et. al.* *Carga Tributária 2007*. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Estudos Tributários. Disponível em <[www.ibpt.com.br](http://www.ibpt.com.br)>. Acesso em: 23/03/2008.

aumentaram alíquotas já existentes, e, ainda, reduziram o conjunto de direitos dos cidadãos e empresas pagadoras de tributos.

Salienta-se que o poder de tributar não é um campo sem fronteiras. A Constituição impõe limites, garantias, mas, com toda a proteção constitucional, o contribuinte viu os seus direitos serem suprimidos ao longo destes anos.

Passa-se agora, a responder as questões que foram levantadas. Vale lembrar que as questões formuladas eram as seguintes: Qual é o limite do suportável? Já atingimos o efeito de confisco a que o Supremo Tribunal Federal se referiu na ADIn 2.010-2/DF?

A Curva de Laffer<sup>230</sup> responde à primeira pergunta. O economista americano Arthur Laffer mostra a relação existente entre as alíquotas do imposto e o total da arrecadação tributária de modo que nem sempre o aumento da tributação gera um aumento de arrecadação, se a atividade econômica decresce. Esse economista apresentou seu estudo ao Presidente Ronald Reagan, para convencê-lo de que reduzir as alíquotas dos impostos poderia resultar em maior arrecadação para o governo. A Curva de Laffer que é em forma de sino, procura demonstrar matematicamente que a partir de um determinado limite do suportável, todo o aumento na carga tributária representa uma diminuição no total arrecadado. Esse limite do suportável seguramente se aproxima conceitualmente da noção econômica do efeito de confisco, marcando o ponto a partir do qual a tributação é sentida pela sociedade como excessiva ou de alguma forma não justificável ou não compensatória.

Assim, a Curva de Laffer indica a existência de um limite para as receitas fiscais, pois a tributação excessiva tende a desestimular a atividade econômica. O excessivo dimensionamento do setor público pode desacelerar a atividade econômica, pois retira recursos do setor privado (produtivo) para o setor público (improdutivo).

---

<sup>230</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *Op. cit.*, p. 58.

Desta forma, uma redução na carga tributária, embora possa, no curto prazo, gerar uma perda nas receitas fiscais, no longo prazo essa redução nos tributos irá acelerar o crescimento econômico, permitindo assim, um novo aumento nas receitas fiscais, mas, como consequência do crescimento econômico e não de uma tributação excessiva.

Não faltaram críticas a essa teoria, no entanto, o tempo veio a demonstrar que os críticos estavam enganados. Após a redução na tributação, os Estados Unidos passaram a crescer em níveis surpreendentes. Contudo, essa teoria, que já foi utilizada com êxito em outros países, continua desconhecida pelos administradores tributários brasileiros.

Para responder à segunda pergunta, necessário se faz, primeiro, analisar algumas repercussões econômicas decorrentes da tributação. Em meados dos anos 90, a carga tributária brasileira<sup>231</sup>, média, girava em torno de 25% sobre o Produto Interno Bruto. No entanto, no final dos anos 90, mais especificamente no ano de 1999 a carga tributária média do País já atingia 28,63% do PIB. Ocorre que com o aumento significativo da carga tributária, acabou por asfixiar o contribuinte, tanto pessoa física como jurídica. Estas por sua vez declaravam as suas receitas, no entanto, não pagavam os tributos por não possuírem recursos para tal. Essa situação ocorreu com uma quantidade expressiva de empresas, formando-se, assim, um enorme contingente de inadimplentes junto ao Fisco. Diante de tal situação foi instituído um programa de recuperação fiscal, que veio a ser denominado de REFIS. Este programa foi criado através da Medida Provisória nº 2.004-3-3 de 14/12/1999, objetivando a regularização dos créditos tributários da União. Semelhante ao que ocorreu no âmbito federal, com a instituição do Programa de Recuperação Fiscal, não demorou muito para vir a ocorrer com vários estados da federação. O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que reúne o ministro da Fazenda e os Secretários Estaduais da Fazenda celebraram os Convênios ICMS nº 31, 32 e 33/2000, tendo em vista a instituição de programas de recuperação fiscal a serem implementados no âmbito estadual. As prefeituras, por sua vez, também instituíram programas semelhantes para recuperar os créditos tributários decorrentes do inadimplemento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

---

<sup>231</sup> AMARAL, Gilberto *et. al.* *Carga Tributária 2007*.

Outro episódio que merece ser analisado é o que se refere à Medida Provisória 232/04, editada em 30 de dezembro de 2004, em edição extraordinária, que veio a circular em 2005, que dentre as alterações introduzidas a principal delas era a elevação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Imposto de Renda de 32% para 40%, das empresas prestadoras de serviço tributadas pelo lucro presumido. A repercussão econômica que traria, caso a MP fosse convertida em lei, aos prestadores de serviço seria enorme, motivo pelo qual foi criado um movimento denominado Frente Brasileira contra a MP 232, formado por diversas entidades da sociedade civil que representavam os mais variados prestadores de serviços. Essas entidades traçaram estratégias de guerra contra a MP 232. Houve uma verdadeira mobilização nacional, sendo que diversos atos públicos foram realizados nas principais capitais do País, um site exclusivo foi criado para que outras entidades viessem a aderir ao movimento. Essa mobilização culminou com a entrega ao Presidente do Senado e ao Presidente do Congresso Nacional de um abaixo-assinado com mais de 1500 entidades de todo o País, que pediam pela não aprovação da referida Medida Provisória. A pressão da sociedade foi tão grande junto à classe política, que a malfadada MP 232 não foi convertida em lei.

Constata-se assim, que a elevação da carga tributária média, de um patamar de 25% para aproximadamente 30%, fez com que se criasse um contingente de contribuintes inadimplentes, necessitando a criação de programas de recuperação fiscal. Ocorre que esses programas não foram a solução do problema da inadimplência do contribuinte. Este, além de ter a obrigação de pagar os tributos vencidos, tinha, também, a obrigação de pagar os vincendos. Ocorre que a carga tributária continuou a crescer, impedindo assim, que muitos contribuintes conseguissem honrar os seus compromissos junto ao Fisco.

Portanto, a conjugação de fatores da elevação da carga tributária acima de um limite suportável e a necessidade de se criarem programas de recuperação fiscal denotam que a capacidade contributiva tinha se exaurido. Vale ressaltar que não se pretende estipular, neste trabalho, um limite objetivo para identificar quando ocorre o *efeito de confisco*, pois ao longo deste estudo ficou claro que a determinação de um

limite objetivo para identificar o confisco não é a melhor solução. Busca-se tão-somente, mostrar os dados recentes da história, ou seja, que quando a tributação média estava em um patamar de 25% não era necessário o *socorro* dos governos da União, Estados e Municípios através dos planos de recuperação fiscal, nem havia movimentos pacíficos e organizados da sociedade civil contra o aumento na tributação.

Assim, diante dos níveis de tributação com que o País convive atualmente e, pelo fato de ser esse o principal motivo que impede o desenvolvimento do Brasil, pode-se afirmar que já existem elementos suficientes para comprovar a existência do efeito de confisco.

## CONCLUSÕES

A partir da pesquisa realizada, podem ser apontadas algumas conclusões sobre a proibição de tributo com efeito de confisco disposta no art. 150, IV, da CF/88. Antes, contudo, é importante ressaltar que o tema é pouco explorado pela doutrina e é escassa a jurisprudência sobre tributo confiscatório. Havendo, no entanto, uma vasta jurisprudência sobre a multa confiscatória, que embora não sendo tributo, na acepção técnica do termo, os tribunais vêm estendendo a proibição de tributo com efeito de confisco às multas.

O princípio que veda a tributação com efeito confiscatório, embora não conste expressamente do catálogo de direitos fundamentais, pode-se dizer que, com base no art. 5º, § 2º, da Constituição Federal é, por derivação, um direito fundamental de primeira dimensão, pois visa a uma não intervenção por parte do Estado na esfera da liberdade e da propriedade privada.

O princípio objeto da presente pesquisa consta na Constituição Federal entre aqueles que configuram como “Limitações do Poder de Tributar” (Seção II, art. 150). A norma que veda a tributação confiscatória está direcionada principalmente ao legislador, o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar.

Não existe na Constituição de 1988 um limite objetivo para identificar a partir de que momento o tributo ou a carga tributária se torna confiscatória. O legislador preocupou-se em estabelecer um limite a partir do *efeito de confisco*.

A propriedade privada é a essência do sistema capitalista. O direito à propriedade está expressamente garantido no art. 5º, XXII e no art. 170, II, da Constituição Federal. A disposição contida no art. 150, IV, da CF/88 é um limite ao poder de tributar, mas visando à proteção da propriedade privada contra abusos por parte do Poder Público. A limitação ao poder de tributar tem por finalidade evitar que o Estado se utilize da tributação para atingir outros objetivos, que não aqueles próprios da arrecadação tributária, quais sejam os da realização da justiça social,

promovendo uma vida digna aos seus cidadãos. A finalidade do princípio do não-confisco é a defesa do direito da propriedade privada e da liberdade.

A vedação à tributação com efeito de confisco pode assumir tanto características de um princípio, quanto de uma regra, dependendo da forma como estiver inserida no sistema. No ordenamento jurídico pátrio não há nenhum critério objetivo para se identificar quando, ou a partir de qual patamar ocorre o efeito de confisco através da tributação. Sendo assim, conclui-se que a norma da proibição de tributo com efeito de confisco não se amolda às características de uma regra jurídica, sendo portanto, classificada como um princípio.

A Constituição, ao inserir o princípio da não-confiscatoriedade no âmbito das limitações ao poder de tributar, visa tanto à não ocorrência de tributos isoladamente com efeito de confisco, quanto à não ocorrência de um sistema tributário confiscatório.

Uma política tributária visa à correta aplicação dos recursos obtidos através da arrecadação tributária. Assim, os recursos arrecadados dos contribuintes têm de ser aqueles estritamente necessários para que o Estado possa prestar serviços públicos de qualidade e, que possa, também, investir recursos em infra-estrutura, pois é um dever do Estado promover as condições necessárias para o desenvolvimento do País.

No momento em que o Estado não cumpre a sua obrigação em criar condições ao desenvolvimento, que não presta serviços públicos adequados, que cria um sistema tributário complexo, caro e repleto de obrigações acessórias, isto evidencia que a gestão dos recursos públicos está sendo ineficiente. Assim, tomando-se por base a Curva de Laffer, podemos afirmar que uma das formas de identificarmos o *limite do suportável*, ou seja, o limite a partir do qual a tributação se tornou confiscatória, é quando a gestão dos recursos públicos deixa de ser eficiente para se tornar ineficiente.

Desta forma, a partir do momento em que as regras tributárias se tornarem ineficientes, quer com aumentos dos custos da arrecadação, com diminuição da

receita, com o alto nível de inadimplência, com a desaceleração da economia ou ainda, com movimentos sociais contrários às regras tributárias, estas por consequência, tornar-se-ão confiscatórias, pois o patrimônio estará rendendo menos do que poderia para fins fiscais e as regras estão passando do seu limite.

Diante do tema ora em estudo, conclui-se que o princípio constitucional do não-confisco é um direito fundamental de primeira geração e, como tal merece aplicação imediata. Verifica-se, no entanto, que o referido princípio tem pouca efetividade, seja pelo fato de a doutrina explorar pouco o assunto ou pelo fato de existir escassa jurisprudência sobre tributos confiscatórios. Pretende-se com este trabalho trazer uma colaboração ao debate desse assunto, no entanto, cabe ao Poder Judiciário, especialmente ao Supremo Tribunal Federal, o importante papel de dar efetividade a esse direito fundamental, embasando as suas decisões tanto nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, dignidade da pessoa humana, quanto em uma visão mais atual, qual seja, a de considerar, também, os nefastos reflexos econômicos que podem advir da não observância desse importante princípio constitucional.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. 3ª reimpr. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ALMEIDA, Alberto Carlos. *A Cabeça do Brasileiro*. Rio de Janeiro: Record, 2007.

AMARAL, Gilberto *et al.* *Carga Tributária 2007*. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – Estudos Tributários. Disponível em <[www.ibpt.com.br](http://www.ibpt.com.br)> Acesso em 25/03/2008.

AMARAL, Gustavo. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos Fundamentais orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

\_\_\_\_\_. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARRETO, Aires F. Vedação ao efeito de confisco. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 64, p. 96-106, 1994.

BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, São Paulo: Saraiva, 1990. t.I, v. 6.

\_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2004. v. 2.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto Custa Pagar Tributos? *Revista de Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP*, n. 29, p. 55-67, maio/ago., 2002.

BILAC PINTO, Finanças e Direito – A crise da Ciência das Finanças – Os limites do poder fiscal de Estado – Uma nova doutrina sobre inconstitucionalidade das leis fiscais. *Revista Forense*, v. 82, p. 547–62, 1940.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. 2ª reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CALIENDO, Paulo. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos Fundamentais orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARVALHO, Cristiano. SANTI, Eurico de (Coord.). *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTILHO, Paulo César Baria de. *Confisco Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CEZNE, Andrea Nárriman. A teoria dos direitos fundamentais: uma análise comparativa das perspectivas de Ronald Dworkin e Robert Alexy. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 52, p. 51 e 67, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1992.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COOTER, Robert. ULEN, Thomas. *Derecho y Economía*. México: Fondo de Cultura Econômica, 1999.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

DERZI, Misabel Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3 de 1993. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 62, p. 78, 1993.

\_\_\_\_\_. Nota em BALEEIRO, *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributo com Efeito de Confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e due Process of Law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GIAMBIAGI, Fabio. *Brasil, raízes do atraso: paternalismo x produtividade*. 2ª reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

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

GROSSI, Paolo. *História da Propriedade e outros ensaios*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. (Coord.) Eurico de Santi. *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006.

LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas como Meio Coercitivo na Cobrança de Tributo. Incompatibilidade com as Garantias Constitucionais do Contribuinte. Efeito Suspensivo a Recurso Extraordinário. Requisitos da Medida Cautelar. São Paulo: *Revista Dialética*, n 150, p. 84-101, mar. 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas tributárias. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: *Revista dos Tribunais, Nova Série*, n. 6, 2000.

\_\_\_\_\_. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: *Revista dos Tribunais, Nova Série*, n. 12, 2006.

\_\_\_\_\_. A Economia e o Direito. *Gazeta Mercantil*. São Paulo, 10 jan. 2007. Caderno A, p. 10.

MELO, José Eduardo Soares de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2000.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2006.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. *Direito, Economia e Mercados*. 2ª reimpr. Rio de Janeiro: Elviesier, 2005.

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

POSNER, Richard. *El Análisis Económico del Derecho*. México: Fondo de Cultura Económica, 1998.

SARLET, Ingo. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

\_\_\_\_\_. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SARLET, Ingo; TIMM, Luciano. (Orgs.). *Direitos Fundamentais orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SEN, Amartya. *Sobre Ética e Economia*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

STEINMETZ, Wilson. *A Vinculação dos Particulares a Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

TIMM, Luciano Benetti. (Coord.). *Direito e Economia*. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

\_\_\_\_\_. *O Novo Direito Civil ensaios sobre o mercado, a reprivatização do direito civil e privatização do direito público*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v.III.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: Direitos Reais*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. v. 5.

WORLD BANK. *Paying Taxes 2008*. Disponível em <[www.doingbusiness.org](http://www.doingbusiness.org)>. Acesso em: 18/03/2008.

YAMASHITA, Douglas. Confisco como efeito tributário e sua proibição constitucional. São Paulo, *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 10, 2000.

ZYLBERSZTAJN, Decio. SZTAJN, Rachel. *Direito & Economia Análise Econômica do Direito e das Organizações*. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

## JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551-1/RJ. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgado em 24/10/2002, DJ: 14/02/2003. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 12/11/2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 2.010-2/ DF. Relator Ministro Celso de Mello. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 15/10/2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 855. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 1º de julho de 1993. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 17/12/2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.720/ SP. Relator Ministro Nelson Hungria. Julgado em 27/10/1952. Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 07/09/2007.

## LEGISLAÇÃO

BRASIL. Código Civil (1916). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12/07/2007.

BRASIL. Constituição (1824). <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21/01/2008.

BRASIL. Constituição (1891). <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21/01/2008.

BRASIL. Constituição (1934). <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21/01/2008.

BRASIL. Constituição (1937). <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21/01/2008.

BRASIL. Constituição (1946). <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21/01/2008.

BRASIL. Constituição (1967). <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 21/01/2008.

BRASIL. Constituição (1988). <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 21/01/2008.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar n. 168/89.  
<<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 16/12/2007.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)