



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO**

MARCELLO SOUZA OLIVEIRA

O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO

SALVADOR – BA

2019

MARCELLO SOUZA OLIVEIRA

O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, na linha de pesquisa: “Constituição, Estado e Direitos Fundamentais”, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.

SALVADOR – BA

2019

O48

Oliveira, Marcello Souza,
O princípio da vedação ao efeito confiscatório / por Marcello Souza
Oliveira. – 2018.
115 f.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de
Direito, 2018.

1. Direito tributário. 2. Capacidade contributiva (Direito tributário).
I. Universidade Federal da Bahia. II. Título

CDD- 343.04

MARCELLO SOUZA OLIVEIRA

O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, na linha de pesquisa: “Constituição, Estado e Direitos Fundamentais”, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

BANCA EXAMINADORA:

Orientador Prof. Dr. Edvaldo Pereira Brito.

Professor Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta.

Professor convidado: Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa.

Agradeço a Deus, meus familiares e amigos que contribuíram para realização deste trabalho. Em especial, ao Dr. Edvaldo Brito, a Fundação Casal Edvaldo Brito e seus colaboradores, e a minha esposa Mariana Oliveira.

RESUMO

A presente dissertação trata do princípio constitucional da vedação ao efeito confiscatório, elencado no artigo 150, inciso IV, da CF-88. Discorre sobre o confisco, o confisco tributário e o efeito confiscatório. E aborda os princípios da isonomia e capacidade contributiva como fundamento da proibição ao efeito de confisco na tributação. O estudo tem como objetivo explicar o alcance da referida norma constitucional. Propor elementos teóricos, jurídicos e legais do princípio da vedação ao confisco. Dissertar acerca dos influxos da isonomia, da capacidade contributiva e da proporcionalidade sobre o não-confisco. Em função disso, a pesquisa foi desenvolvida sob o método descritivo, e abordagem dedutiva, com levantamento bibliográfico e jurisprudencial. Nesse contexto, não envolve a coleta, organização e análise de dados, por serem incompatíveis com o tema. Mesmo diante da indefinição conceitual, a vedação ao efeito confiscatório mostra-se como garantia fundamental do contribuinte contra o arbítrio Estatal na instituição e majoração de tributos. O efeito de confisco acaba por repousar na isonomia, na capacidade contributiva e na proporcionalidade, uma vez que sua não configuração está atrelada ao respeito aos princípios citados. A tributação deve ser justa, não excessiva e razoável para não infringir a vedação ao efeito confiscatório. Defende-se aqui a aplicação da vedação ao confisco em seus aspectos quantitativo e qualitativo em todas as espécies tributárias.

Palavras-chaves: Limitação ao poder de tributar; Vedação ao efeito confiscatório; Isonomia; Capacidade contributiva.

ABSTRACT

The present dissertation deals of the constitutional principle of the prohibition to confiscatory effect, listed in article 150, subsection IV, CF-88. It discusses the confiscation, the tax confiscation and the confiscatory effect. And it addresses the principles of isonomy and ability to pay as the basis of the prohibition of the confiscatory effect on taxation. The study aims to explain the range of said constitutional norm. To propose theoretic and legal elements of the principle of prohibition to confiscation. To discourse about the inflows of isonomy, ability pay and proportionality on the non-confiscation. In fuction of this, the research was developed under the descriptive method, and deductive approach, with a bibliographical and jurisprudential survey. In this context, it doesn't involve the collect, organization and analysis of data, because they are incompatible with the objective of the research. Even in face of the conceptual indefinition, the prohibition to the confiscatory effect shows himself as a fundamental guarantee of taxpayer against the state arbitrage in the institution and the increase of tributes. The confiscatory effect ends up resting on isonomy, ability to contribute and proportionality, since its non-configuration is linked to respect for the above principles. The taxation should be fair, not excessive and reasonable for not to infringe the prohibition of confiscation. It is defended the application of ptohibition of confiscatory effect in their quantitative and qualitative aspect in all tributary kinds.

Keywords: Limitation to the power tax; Prohibition of confiscatory effect; Isonomy; Ability to pay.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade.

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade.

CF-88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

CTN – Código Tributário Nacional.

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Telecomunicações.

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

IR – Imposto de Renda.

ITR – Imposto Territorial Rural.

STJ – Superior Tribunal de Justiça.

STF – Supremo Tribunal Federal.

TRF – Tribunal Regional Federal.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 CONFISCO, CONFISCO TRIBUTÁRIO E EFEITO CONFISCATÓRIO.....	14
2.1 Confisco.....	15
2.2 Confisco tributário.....	18
2.3 Efeito confiscatório.....	22
2.4 Impostos excessivos, proibitivos e confiscatórios.....	27
3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	31
3.1 Conceito.....	33
3.2 O princípio da isonomia na Constituição de 1988.....	35
3.3 Progressividade e proporcionalidade.....	39
3.4 Isonomia e efeito confiscatório.....	42
4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	45
4.1 Conceito.....	46
4.2 O princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1988.....	49
4.3 Capacidade contributiva e os tributos.....	52
4.4 Os destinatários do princípio da capacidade contributiva.....	55
4.5 Eficácia do princípio da capacidade contributiva.....	57
5 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO.....	61
5.1 Histórico constitucional da vedação ao efeito confiscatório.....	63
5.2 Vedação ao confisco e o direito à propriedade privada.....	68
5.3 Uma limitação constitucional ao poder de tributar.....	72
5.4 Um direito fundamental do contribuinte.....	75
5.5 Regra matriz de incidência e o efeito confiscatório.....	78
5.6 A extrafiscalidade e a vedação ao efeito confiscatório.....	84
5.7 O alcance do efeito de confisco nos impostos diretos e indiretos.....	89
5.8 As taxas.....	93
5.9 A contribuição de melhoria.....	95
5.10 Contribuições e empréstimos compulsórios.....	98
5.11 As multas tributárias e o efeito de confisco.....	101
CONCLUSÃO.....	105
REFERÊNCIAS.....	110

1 INTRODUÇÃO

O poder de tributar tem respaldo na soberania do Estado e na sua necessidade de angariar recursos para financiar suas atividades na consecução do interesse público. Para tanto, o Estado lança mão do tributo, verdadeiro instrumento do poder de constrição do Estado sobre o patrimônio do particular.

Sob a perspectiva do estado democrático de direito e justiça social, o poder de tributar é constitucionalmente atribuído e controlado. Nesse sentido, o ordenamento constitucional atribui competências para a instituição de tributos, ao passo que, estabelece limites para que o fisco não viole direitos dos contribuintes.

A Constituição Federal de 1988 repartiu a competência tributária entre os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), consagrando o princípio do federalismo. Com isso, cada ente é responsável por instituir e cobrar os tributos que lhes foram imputados.

Muito embora a CF-88 confira o poder de tributar aos entes federados, ela também estabelece limites à competência tributária atribuída. Entende-se por limitação ao poder de tributar qualquer restrição feita pelo ordenamento constitucional às entidades federativas titulares deste poder.

A legalidade, a isonomia, a irretroatividade, a anterioridade, a proibição ao confisco, a liberdade de tráfego, as imunidades, entre outros limites ao poder de tributar, estão elencados nos artigos 150, 151 e 152 da CF-88 e dão supedâneo normativo a relevantes princípios constitucionais tributários. Os princípios citados e as imunidades integram o Estatuto do Contribuinte, o qual direciona e limita a atuação dos sujeitos, desde a instituição do tributo, até a resolução da relação jurídica tributária.

Dito isso, destaca-se o artigo 150, inciso IV, da CF-88 que dispõe sobre a vedação ao efeito de confisco, objeto desta dissertação. Tal norma restringe a incidência de uma exação que possa comprometer parte significativa do patrimônio ou da renda produzida pelo contribuinte.

Diferente do que ocorre com as outras limitações ao poder de tributar supracitadas, a vedação ao efeito de confisco não possui ressalva. Isso implica dizer, *a priori*, que deve ser observada em toda e qualquer relação tributária.

Entretanto, para se atribuir a acepção confiscatória a um tributo deve-se considerar, principalmente, a violação ao direito de propriedade e a capacidade contributiva.

Destaca-se ainda que, o princípio da não-confiscatoriedade é expresso em cláusula geral e detém conceito jurídico indeterminado, cabendo aos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, no exercício de suas competências, conferir eficácia ao princípio e garantir sua aplicabilidade. Nesse aspecto, ressalta-se o papel da jurisprudência na construção do entendimento sobre efeito confiscatório.

A vedação a tributação confiscatória enfrenta a celeuma de seu alcance sobre as espécies tributárias. Usualmente, o efeito confiscatório é identificado pelo intérprete tendo em vista o *quantum* desproporcional da exação face a capacidade contributiva. Entretanto, a *ratio essendi* do confisco não leva em consideração apenas o valor do bem arrebatado, mas, também, o ato de apreender ou adjudicar ao fisco um bem, ou parte dele, que pertence ao contribuinte, sob um viés qualitativo, independente de qual seja seu valor.

O estudo aprofundado sobre o princípio da vedação ao confisco é de suma importância na proteção dos direitos e garantias dos contribuintes. Como se sabe, a exploração em demasia da competência tributária resulta por vezes em ilegalidades ou em elevada carga tributária. Um dos reflexos do transbordamento dessa competência é o efeito de confisco através da tributação.

Por ser um tema omissos na legislação e pouco explorado pela doutrina, é imperioso o estudo sobre a vedação ao confisco no que tange seus aspectos teóricos, jurídicos e legais. No mesmo sentido, estabelecer o alcance da vedação ao confisco evitar-se-ia arbítrios do Estado e a supressão ilegal do patrimônio do contribuinte.

Diante do exposto, indaga-se qual o alcance do princípio da vedação ao efeito confiscatório? Sob qual análise, quantitativa ou qualitativa, o efeito de confisco deve ser observado?

Esta dissertação está inserida na linha de pesquisa Constituição, Estado e Direitos Fundamentais, e tem como objeto as limitações ao poder de tributar, em especial, o princípio da vedação ao efeito confiscatório.

O objetivo geral da pesquisa é explanar sobre o alcance do princípio da vedação ao efeito confiscatório. Conceituar e diferenciar confisco, confisco tributário,

e vedação ao efeito confiscatório. Analisar tal limitação ao poder de tributar em seu sentido qualitativo e quantitativo.

Os objetivos específicos são: propor elementos teóricos, jurídicos e legais do princípio da vedação ao confisco; dissertar sobre os influxos da isonomia, da capacidade contributiva e da proporcionalidade sob a vedação ao confisco; discutir sobre os aspectos qualitativo e quantitativo do efeito confiscatório; refletir sobre o efeito de confisco na tributação e na indução de comportamento dos contribuintes.

Este trabalho traz elementos da teoria geral do direito e tem como referência maior a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Utiliza também estudos da doutrina nacional, estrangeira e decisões do Supremo Tribunal Federal para desenvolver seus argumentos.

A vedação ao efeito confiscatório é abordada nas perspectivas quantitativa e qualitativa, sob os auspícios dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

A pesquisa é desenvolvida sob o método descritivo, e abordagem dedutiva, com levantamento bibliográfico e jurisprudencial. Nesse contexto, não envolve a coleta, organização e análise de dados, por serem incompatíveis com o tema. Aprofunda o estudo sobre o tema proposto, traz conceitos e características sobre a vedação ao efeito confiscatório, tendo por base a pesquisa bibliográfica e a legislação.

Para tanto, esta dissertação está dividida em cinco capítulos sobre os principais pontos a serem explorados, atinentes às limitações ao poder de tributar e ao princípio da vedação ao confisco.

O primeiro capítulo traz a introdução da dissertação, apresentando o problema, as hipóteses, bem como os objetivos do trabalho. O segundo capítulo preocupa-se em diferenciar confisco, confisco tributário e efeito confiscatório, bem como os tributos proibitivos, excessivos e confiscatórios, de modo a sanar equívocos e introduzir o tema em estudo.

Os capítulos terceiro e quarto tratam dos influxos dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva na formação do princípio da vedação ao efeito confiscatório. Então, foram apresentados conceitos, abordagem constitucional e os desdobramentos dos referidos princípios.

A diante, o quinto capítulo adentra no conteúdo do princípio da vedação ao efeito confiscatório, inerente ao Estatuto do Contribuinte, como garantia ao direito de propriedade, e efeito da isonomia e da capacidade contributiva. Aborda-se ainda sobre o alcance do referido princípio na tributação, face a natureza constitucional, a regra matriz de incidência, a extrafiscalidade e as espécies tributárias, além de defendê-lo enquanto direito fundamental do contribuinte. Por fim, retrata a eficácia do referido princípio e traz o entendimento da jurisprudência dos tribunais superiores.

Na conclusão, foram expostos os principais argumentos e proposições defendidas sobre o princípio da vedação ao efeito confiscatório, de modo a cumprir os objetivos deste trabalho. Nesta dissertação defendeu-se, principalmente, a aplicação da não-confiscatoriedade como princípio consectário da isonomia tributária, da capacidade contributiva e do direito a propriedade.

2 CONFISCO, CONFISCO TRIBUTÁRIO E EFEITO CONFISCATÓRIO

O artigo 150, IV da Constituição Federal de 1988 dispõe que é vedada a utilização de tributos com efeito de confisco. A referida norma dá supedâneo legal ao princípio da vedação ao efeito confiscatório e estabelece limitação a competência tributária dos entes federados, proibindo a imposição de ônus pecuniário que gere efeito confiscatório aos contribuintes. Contudo, o constituinte ao tratar do tema não delimitou o conceito de efeito confiscatório, mencionando-o em cláusula geral, sem consequência jurídica determinada.

O emprego de cláusulas gerais pelo legislador confere ao ordenamento janelas abertas, que serão preenchidas pelo operador do direito. Isso porque, essa técnica legislativa aplica intencionalmente no texto de lei termos vagos ou expressões abertas, com conceito jurídico indeterminado¹, o que potencializa a necessidade do intérprete na formação do entendimento sobre o assunto. É o que ocorre com a não-confiscatoriedade.

Além da indefinição conceitual, a vedação ao efeito de confisco guarda relação direta com outras categorias jurídicas – confisco e confisco tributário, pelo menos no que tange a formação de seu conceito, o que aguça ainda mais a confusão sobre o tema, revelando a importância do seu estudo.

Num primeiro momento, a amplitude do conceito da vedação ao confisco revela uma fragilidade na eficácia e na aplicabilidade da norma. Contudo, a previsão constitucional através de cláusula geral confere ao tema terreno propício para o formação e amadurecimento da categoria em estudo. Até porque, um conceito cerrado ou um alcance da norma previsto em rol taxativo enrijeceria a produção acadêmica e jurisprudencial sobre a garantia constitucional a uma tributação não confiscatória.

O “confisco”, o “confisco tributário” e o “efeito de confisco”, embora possuam semelhanças, devem ser tratados de modo diverso. As produções doutrinárias e jurisprudenciais destacam-se na formação do entendimento da matéria, seja na construção do conceito ou no alcance da vedação efeito confiscatório,

¹ BRANCO, Gerson Luiz Carlos e MARTINS-COSTA, Judith. *Diretrizes teóricas do novo Código Civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 118.

proporcionando diferentes ilações sobre o efeito confiscatório na tributação e garantindo máxima proteção aos direitos dos contribuintes.

A diante, cumpre diferenciar rapidamente as citadas categorias no intuito de introduzi-las ao trabalho, para só então aprofundar seus estudos.

Nas lições de Koogan e Houaiss, confiscar é um ato de transferir para o Estado todos ou parte dos bens de um particular em consequência de crime, contravenção ou prevaricação². Cumpre apontar que a CF-88 garante o direito propriedade privada e, em regra, rechaça a utilização confisco, abarcando apenas duas exceções em seu texto, mas sempre relacionados a matéria penal (art. 5º, XLV e XLVI e o art. 243).

Por outro lado, o confisco tributário consiste na utilização da tributação como instrumento sancionador, que transfere a propriedade ou a renda do contribuinte para o Estado, em consequência de ato ilícito. Cinge-se que o confisco tributário é espécie do gênero “confisco”, além disso, tal categoria é totalmente proibida pelo ordenamento, seja pela falta de previsão constitucional para tanto, seja pelo conceito legal de tributo, estatuído no artigo 3º Código Tributário Nacional (CTN), que não admite a instituição ou cobrança do tributo como instrumento de sanção.

Por fim, efeito confiscatório refere-se às consequências patrimoniais oriundas do confisco, que se resumem na subtração do patrimônio do particular em prol do Estado. A vedação ao efeito de confisco na tributação, entabulada no art. 150, IV da CF-88, almeja de forma precípua afastar os efeitos deletérios da tributação que reduza substancialmente o patrimônio do contribuinte.

É oportuno que se aprofunde o estudo das citadas categorias com o fito de dirimir eventuais equívocos e consolidar conceitos correlatos ao assunto em estudo. Aponta-se, a seguir, conceitos e definições sobre confisco, confisco tributário, e efeito confiscatório.

2.1 Confisco

Desde o Direito Romano, o confisco é utilizado como ferramenta estatal de adjudicação dos bens dos particulares. Durante a idade média, além do Estado, a

² KOOGAN, Abrahão e HOUAISS, Antônio. *Enciclopédia e dicionário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Seifer, 1998, p.422.

Igreja também fazia uso do confisco para subtrair bens dos hereges e dos bárbaros. Vislumbra-se, de logo, um pressuposto lógico para o confisco, a existência da propriedade privada.

Cumpre salientar que, somente no século XVIII, com a ruptura ideológica trazida pela Revolução Francesa e com a ascensão da burguesia, se passou a discutir sobre a justiça e a aplicabilidade do confisco face aos direitos do cidadão. Muito embora o confisco tenha sido utilizado em diversos contextos históricos, com respaldo ou não nos ideais de justiça, tal ato sempre consistiu em ação estatal de subtrair o patrimônio dos particulares³.

Atualmente, o confisco é medida sancionatória, dotada de excepcionalidade, para reprimenda de cometimento de ilícito, que tem por objetivo transferir compulsoriamente o patrimônio do particular em favor do Estado. Tal medida, por se tratar de sanção, deve respeito ao princípio da legalidade e da anterioridade. Isso porque uma ação punitiva do Estado pressupõe previsão e autorização legislativa para tanto.

De Plácido e Silva define confisco como ação estatal pela qual se apreende e se adjudica ao fisco bens dos particulares, por ato administrativo ou por sentença judiciária, conforme a lei⁴.

Na mesma esteira, Goldschmidt ensina que confisco é o ato de apreender a propriedade em prol do fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. De tal modo, apresenta o caráter de pena tendo em vista a prática de ato contrário a lei⁵.

Da análise das definições, torna-se nítido o núcleo essencial – a ideia – do conceito de confisco, sendo este uma ação estatal de apreender o patrimônio do particular, como consequência de ato ilícito ou de um comando legal ou judicial. Assim, o confisco tem como resultado a redução do patrimônio do cidadão e apresenta-se como sanção estatal contra uma ação ilícita do particular, baseada na privação de seus bens em prol do Estado.

Nesses termos, observa-se no confisco, uma relação de império, com a presença de pelo menos dois sujeitos, o estado como agente e o particular como

³GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 35.

⁴ DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, vol. 1, p. 505.

⁵ GOLDSCHMIDT. *Op. cit.*, p. 46.

paciente, na qual o primeiro relativiza o direito à propriedade do segundo, transferindo-lhe o seu patrimônio, compulsoriamente, no todo ou em parte, como consequência jurídica de ato ilícito do particular.

Sacha Calmon observa o conceito clássico de confisco estatal como a apropriação alheia da propriedade sem a devida contraprestação, pela expropriação indireta ou pela tributação⁶. Sob outro prisma, Dória aponta o confisco como a absorção da propriedade do particular pelo Estado sem justa indenização⁷.

Como se depreende, a doutrina possui diferentes conceitos ou definições atinentes ao confisco. Ora apresenta-se como apropriação de bem particular sem contraprestação, ora como sanção contra ato ilícito, ou até mesmo como transferência excessiva de bens do particular em favor do Estado.

Enquanto ação relativizadora do direito de propriedade, o confisco constitui medida excepcional dentro do ordenamento jurídico pátrio, devendo existir previsão legislativa para sua implementação.

Pontua-se que o confisco é muito comum na seara penal como efeito da sentença condenatória, na qual se determina o perdimento de instrumentos ou produtos do crime ou ainda bens de valor equivalente quando aqueles não forem achados (artigo 91 do Código Penal).

Do mesmo modo, a Constituição Federal em seu artigo 243 prevê ainda a possibilidade de confisco de propriedades rurais e urbanas onde são cultivadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou onde exista exploração de trabalho escravo. Por fim, o Decreto-Lei n. 1455/1976 também autoriza o perdimento de mercadorias estrangeiras apreendidas, no intuito de reduzir o dano ao erário causado pelas infrações previstas no decreto.

Roger Leal afirma que o confisco constitui penalidade excepcional de privação da propriedade privada sem pagamento de indenização, que somente pode ser aplicada mediante previsão em lei⁸.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p.332.

⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípio constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: Revista do Tribunais, 1964, p 258.

⁸ LEAL, Roger Stiefelmann. *A propriedade como direito fundamental*. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 49, n. 194, p. 53-64, abril 2012. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496577>>. Acesso em: 12 de novembro de 2018.

Pelo exposto, infere-se que o confisco se traduz em medida estatal sancionatória decorrente de ato administrativo ou sentença judicial fundamentados em lei, que reduz o patrimônio do cidadão em favor do Estado. Adverte-se ainda que, o confisco é dotado de excepcionalidade e pressupõe ilegalidade de conduta do administrado.

Baltazar e Machado pontuam que o confisco sem amparo no ordenamento jurídico é medida arbitrária e contrária ao direito⁹. Mesmo porque a administração pública deve sempre pautar sua atuação no princípio da legalidade. Confiscar sem o arrimo da lei é abusar do poder e violar a legalidade.

De tal modo, o confisco pode ser analisado sobre duas perspectivas, como limitação do direito de propriedade ou como medida sancionatória. No primeiro caso, o Estado impõe a redução do patrimônio do particular, mediante ato administrativo ou sentença judicial, ambos fundamentados em lei. No último, o cidadão será punido pelo cometimento de ilícito com o perdimento de bens e sem direito a indenização. Independente sobre qual prisma será analisado, o efeito do confisco será o mesmo, redução substancial do patrimônio do cidadão.

Muito embora constitua, em regra, sanção penal, seja dotado de excepcionalidade e pressuponha a ilicitude na conduta do administrado, o confisco pode ser visualizado em outros ramos do direito, como já mencionado. É imperioso o estudo do confisco em matéria tributária para se deixar claro a incompatibilidade dentro da legislação nacional vigente, principalmente com o conceito legal de tributo. Entretanto, a rigorosidade terminológica clama pela diferenciação do confisco tributário e do efeito confiscatório na tributação.

2.2 Confisco tributário

É comum na doutrina a utilização da expressão “confisco tributário” como sinônimo de “efeito de confisco na tributação”. Entretanto, o intérprete tem o dever de rigor terminológico para a devida exegese das categorias em estudo. Talvez, a falta de empenho na definição e delimitação de determinadas categorias jurídicas

⁹ BALTAZAR, U. C.; MACHADO, C. H. *A vedação à utilização de tributos com efeito e confisco como instrumento de proteção do contribuinte*. Prisma Jurídico, São Paulo. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/html/934/93426910007/>>. Acesso em: 30 de out. 2018.

desvendem a imprecisão conceitual que se visualiza na vedação constitucional ao efeito de confisco.

Nesse contexto, encontra-se o confisco tributário. Este deve ser estudado como espécie do gênero confisco, e consiste na ação estatal de adjudicar todo ou parte do patrimônio do contribuinte através da tributação. Aqui, o fisco lança mão do tributo como instrumento sancionador de modo a forçar a transferência de bens do cidadão para o Estado.

O confisco tributário tem origem na antiguidade clássica, momento histórico no qual os governos retiravam, através da exigência de tributos, os bens dos contribuintes em favor do fisco, sem nenhuma preocupação com excessividade do ônus tributário. Com o desenrolar da história, tornou-se comum em governos totalitários apreender bens dos administrados não apenas através das espécies tributárias, mas também por todo aparato estatal.¹⁰

Castilho ensina que o confisco em matéria tributária é uma ação pela qual se determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte ao fisco, em razão de uma obrigação fiscal.¹¹ Ele considera a transferência patrimonial injusta tendo em vista o montante do tributo, ou sua falta de fundamento jurídico.

Atualmente, a tributação confiscatória é repudiada pela legislação nacional e, em primeiro momento, o tributo não possui qualquer relação com o confisco. Isso porque inexistente qualquer previsão constitucional que autorize a instituição e cobrança de tributo como instrumento de sanção confiscatória. Do mesmo modo, a definição legal de tributo previsto na Lei 5172/66 (CTN), recepcionada pela CF-88, afasta a natureza de pena do tributo.

É o artigo 3º do CTN¹² que dispõe sobre a citada definição. O dispositivo pontua, expressamente, que a referida prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção por ato ilícito. Assim, a legislação brasileira veda também a utilização do tributo como instrumento sancionador do contribuinte.

Baleeiro afirma que, tecnicamente, confisco e tributo não se confundem. Contudo, o artigo 150, inciso IV, da CF-88, veda a utilização do tributo de modo que

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. ver. e atual. São Paulo: LTR, 1998, p. 238-239.

¹¹ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 39.

¹² Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

este crie efeitos econômicos que possam gerar o confisco¹³. O referido autor estabelece em sua assertiva um distanciamento entre confisco e o direito tributário, por razões técnicas, abordadas anteriormente. Entretanto, apresenta a proibição constitucional ao efeito do confisco, que em nada se confunde com o confisco e o confisco tributário.

Muito se discute sobre a diferença entre a vedação ao confisco tributário e a vedação ao efeito do confisco na tributação. O confisco tributário é visualizado na utilização do tributo como instrumento penalizador do contribuinte em situação de ilicitude. Sua proibição tem respaldo na falta de previsão legal para tanto e na natureza não sancionatória do tributo. Já a vedação ao efeito de confisco, disciplinada pelo artigo 150, inciso IV da CF-88, deve ser entendida como proibição a uma elevada carga tributária que comprometa parte significativa ou totalidade da renda ou patrimônio do contribuinte, estando este em situação de licitude. A vedação ao efeito de confisco proíbe a tributação excessiva ao contribuinte, ao contrário da vedação ao confisco tributário, que impede a tributação tendente a penalizar o contribuinte.

Como mencionado, o artigo 150, inciso IV, da CF-88, veda a utilização do tributo com tal efeito. O constituinte proíbe o ente federativo, no exercício da competência tributária, de instituir tributo que gere a produção de efeitos econômicos tendente a desnaturar a capacidade contributiva, o direito a propriedade privada e a renda do cidadão.

Inicialmente, e por dedução, Dória afirma que todo tributo é confiscatório, até que o Estado cumpra sua função de prover necessidades públicas. Nesse sentido, ele pontua que quando o Estado toma de um indivíduo além do que lhes dá em troca, verifica-se o desvirtuamento do tributo em confisco, por ultrapassar a linha divisória entre as desapropriações, que são justas e indenizadas, diferente da cobrança de impostos que não possui idêntica contraprestação econômica. Contudo, após desenvolver o estudo, ele refuta a posição apresentada ao concluir que o

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 573.

poder tributário se legitima pela prestação de serviços públicos de interesse coletivo, de natureza mediata, e inequivalentes¹⁴.

Infere-se, então, que o tributo enquanto instrumento estatal compulsório de arrecadação, nada mais é do que um ato de “apreender” parte do patrimônio do particular, relativizando seu direito de propriedade. Se o Estado não efetua sua contraprestação, vinculada ou não a natureza do tributo, não estará oferecendo nenhuma compensação ao contribuinte. Tal fato não caracteriza o confisco ou efeito de confisco. Sabe-se da importância do tributo na manutenção do Estado e no provimento das necessidades coletivas. Nem sempre os serviços estatais serão prestados a contento de todos, o que não retira a legitimidade do tributo.

Enfim, deve-se ter em mente que confisco é medida sancionatória, que transfere compulsoriamente a propriedade do particular para o fisco, sem a devida compensação. Por sua vez, a tributação é a transferência compulsória do patrimônio do particular para o Estado, sem justa compensação e que não representa sanção por ato ilícito. Assim, a diferença do confisco para a tributação situa-se, principalmente, no caráter sancionatório do confisco.

Klaus Tipke amparado nas lições de Otfried Hoffe afirma que sem impostos e contribuintes não se pode construir nenhum Estado, nem o Estado de Direito, nem, desde logo, o Estado Social. Atribui-se, então, aos tributos e aos contribuintes, fundamental relevância na construção do Estado democrático de direito e justiça social¹⁵.

Não obstante a relevância do tributo na formação do Estado de Direito, não pode o ônus tributário ser de sobremaneira excessivo a ponto de comprometer direitos assegurados e a estrutura do próprio Estado. Saliencia-se que Constituição Federal estatui a propriedade privada como um direito fundamental e como princípio geral da ordem econômica. A vista disso, Hugo Machado aponta a vedação ao efeito de confisco como uma garantia ao direito de propriedade¹⁶.

¹⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípio constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p.259-260.

¹⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributária del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und steuermoral)*. Traduzido por Pedro H. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 27.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais dos contribuinte e efetivação da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009, p.136.

O direito de propriedade é assegurado pelo artigo 5º, XXII, da CF-88, e está elencado como direito individual no rol dos direitos fundamentais. Entretanto, não pode ser tomado de forma absoluta. Atualmente, tal direito é relativizado frente a função social da propriedade, e excepcionado por algumas medidas confiscatórias. Nesse âmbito, está inserido a vedação a tributação com efeito confiscatório.

Horvath¹⁷ explica sobre a coexistência do direito de propriedade e a vedação ao efeito confiscatório, ambos princípios constitucionais expressos na CF-88. Ele leciona que a vedação ao efeito confiscatório é um desdobramento da proibição ao confisco, sendo que este está inserido no princípio da propriedade privada. Assim, observa que a vedação ao efeito confiscatório proíbe não só a tributação onerosa, mas também o tributo não autorizado pelos mandamentos constitucionais.

A não-confiscatoriedade é um princípio constitucional estabelecido no rol das limitações ao poder de tributar. Ela baliza o exercício da competência tributária, no intuito do tributo não transbordar a capacidade contributiva, e não comprometer a renda e o patrimônio do contribuinte. Tal limitação, de modo indireto, garante o exercício do direito de propriedade e a manutenção justa do patrimônio do contribuinte. Mas, para isso, é necessário que se entenda do que se trata o efeito de confisco.

2.3 O efeito confiscatório

Mas, o que verdadeiramente quer dizer “efeito de confisco”?

Aires Barreto ao iniciar seus ensinamentos sobre a medida do efeito de confisco afirma que “tormentoso, entre os tormentosos, é o tema sobre a medida do confisco. Destriçar o limite jurídico além do qual o tributo será confiscatório é tarefa das mais árduas”¹⁸.

A vedação ao efeito de confisco trazido pelo artigo 150, IV, da CF-88¹⁹ foi estabelecido em cláusula geral e possui conceito jurídico indeterminado, o que

¹⁷ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40.

¹⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípio constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1986, p. 108.

¹⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

problematiza a matéria no que tange sua definição e aplicação nas relações jurídico-tributárias.

Cumpre esclarecer que uma cláusula geral, de início, não traz significado claro ou consequência jurídica explícita. É uma técnica legislativa que consiste, de modo geral, em utilizar termos vagos ou de significação diversa no intuito de conferir ao operador do direito a tarefa de interpretar a norma.

Fredie Didier Jr. define cláusula geral como uma espécie normativa, composta por uma hipótese fática (antecedente) formada por termos vagos e com efeito jurídico (consequente) indeterminado²⁰. Ou seja, ele atribui à cláusula geral um enunciado normativo com termos sem precisão jurídica, e sem consequência jurídica preestabelecida.

Como se observa do art. 150, IV da CF-88, o constituinte, através de cláusula geral, estabeleceu norma proibitiva que veda os entes federativos instituírem tributos com efeito de confisco. Nesse passo, o termo “efeito de confisco”, integrante da hipótese fática da cláusula geral, foi disposto de maneira imprecisa, sem significação clara e sem consequência jurídica determinada.

Mesmo diante da indefinição conceitual, a vedação ao efeito confiscatório mostra-se como importante garantia do contribuinte contra o arbítrio Estatal na instituição e majoração de tributos. Nesse sentido, a sua conceituação é o primeiro passo para se estabelecer o alcance da norma em estudo.

No plano da significação, efeito é tudo aquilo que é produzido por um resultado, ou um fim, uma finalidade. Logo, efeito deve ser entendido como o resultado de uma ação²¹. Nesse contexto, a ação em estudo é o confisco. Como já abordado, o resultado ou a finalidade do confisco resume-se na transferência compulsória do patrimônio do cidadão em prol do Estado.

A vedação ao efeito/resultado do confisco na tributação é uma proibição destinada aos entes federados, dotados de competência tributária, para que não utilizem tributos como meio de transferir substancialmente os bens ou a renda do particular em seu favor. Veda-se, portanto a instituição ou majoração do tributo de forma a consumir excessivamente o patrimônio do contribuinte.

²⁰ DIDIER JR. Fredie. *Curso de direito processual civil*. 13. Ed. Salvador: Juspodivm, 2011, v.1, p.36.

²¹ KOOGAN, Abrahão e HOUAISS, Antônio. *Enciclopédia e dicionário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Seifer, 1998, p.557.

Fábio Goldschmidt²² aborda o tributo com efeito confiscatório como sendo um aviltamento a sua própria natureza, como se observa:

O tributo com efeito de confisco é aquele que afronta a sua própria natureza jurídica e converte a hipótese de incidência em mero pretexto para a tomada do patrimônio do contribuinte, sem indenização e sem que ao mesmo seja imputado qualquer ilícito.

Aqui, a utilização do tributo transcende sua finalidade constitucionalmente atribuída e invade o direito de propriedade do contribuinte, reduzindo-o de modo desproporcional, ou sem a observância dos ditames legais.

A vedação ao efeito do confisco proíbe a utilização do tributo de modo a privar ou reduzir (subtrair) o patrimônio do contribuinte. Evidencia-se aí um tributo desproporcional, ilegal, e que dilacera o direito constitucional a propriedade privada.

Ives Gandra Martins²³ destaca a dificuldade em definir o que seja ou não efeito de confisco, mas entende que este sempre retira a capacidade do contribuinte de se sustentar e se desenvolver.

Na visão de Cassiano Menke²⁴, o efeito de confisco é constatado quando uma norma tributária provoca restrição capaz de atingir um direito fundamental em seu conteúdo essencial, causando a eliminação dos bens que nele se encontram. Ele acrescenta ainda que a vedação ao efeito de confisco é a aplicação específica do postulado normativo da proibição do excesso na tributação.

De conteúdo mais amplo, a posição apresentada defende o efeito confiscatório como qualquer imissão a um direito fundamental através da tributação. Nesse aspecto, a imposição confiscatória não se resume apenas ao desrespeito ao direito de propriedade, por exemplo. Ela abrange também qualquer infringência a direitos fundamentais tendo como fundamento a proibição do excesso.

Sobre o referido postulado, Ávila explica que a proibição do excesso é um limite a atuação do Estado, pois garante que a realização de uma norma constitucional não implique na restrição de um direito fundamental. Ele exemplifica dizendo que o poder de tributar não pode aniquilar a livre iniciativa²⁵. Nesse mesmo

²² GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 49.

²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 140.

²⁴ MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 79.

²⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 97.

contexto, a proibição do excesso veda que a tributação exorbite a capacidade contributiva ou estirpe o direito de propriedade.

Sob outra perspectiva, Aliomar Baleeiro²⁶ afirma que tributo com efeito confiscatório é aquele que absorve todo o valor da propriedade, aniquila a empresa e impede o exercício da atividade lícita e moral. Edvaldo Brito²⁷ observa o efeito confiscatório quando há iniquidade dos tributos por serem exorbitantes, extorsivos ou gravosos ao patrimônio do contribuinte. No mesmo sentido, Torres²⁸ reconhece o tributo confiscatório quando este aniquila a propriedade privada e atinge a sua substância e essência.

Logo se vê que as afirmações acima elencadas posicionam o efeito confiscatório como uma infringência ao direito à propriedade privada, tendo em vista o resultado gerado por uma tributação confiscatória. Isso porque é o patrimônio do contribuinte que sofre a constrição estatal, reflexo da tributação com efeito de confisco.

Em outra análise, Goldschmidt estuda o efeito confiscatório sobre o enfoque da capacidade contributiva. Para o autor, a aplicação do princípio da capacidade contributiva respeita a garantia constitucional da vedação a tributação confiscatória. Nesse sentido, ele afirma que qualquer gravame tributário que exorbite a capacidade contributiva comprometerá o mínimo existencial ou o direito de propriedade do contribuinte²⁹.

Do exposto, extrai-se que o efeito de confisco também está atrelado ao cumprimento do princípio da capacidade contributiva. O confisco na tributação é observado na violação da capacidade contributiva por excesso. O referido princípio será tratado em capítulo adiante.

Por fim, cumpre destacar as perspectivas quantitativas e qualitativas do efeito de confisco. Até aqui o efeito de confisco foi apresentado como reflexo da proteção da propriedade privada, como transbordamento da capacidade contributiva, ou como aviltamento de direito fundamental. Contudo, é oportuno que seja

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 159.

²⁷ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 88.

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p.170.

²⁹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 162-163.

apresentado hipóteses de configuração do confisco, seja sobre o viés quantitativo ou qualitativo.

Não se pode negar que uma base de cálculo superestimada, uma alíquota exorbitante ou um valor desproporcional do tributo que absorva o patrimônio do contribuinte tenha efeito confiscatório. Logo se percebe que o *quantum* do ônus tributário é de suma importância para a configuração do efeito confiscatório. Isso porque, o montante patrimonial do contribuinte é estipulado sobre determinado valor/preço, e a exação ou carga tributária será analisada sobre essa perspectiva, o que justifica a relevância do valor do tributo na configuração do efeito de confisco. Inclusive, a perspectiva quantitativa do confisco fundamenta a classificação dos impostos em proibitivos, excessivos e confiscatórios, tendo em vista seus reflexos no patrimônio do contribuinte.

Paulo Carvalho³⁰ relativiza o efeito de confisco de acordo as condições do sujeito passivo da relação tributária, e aponta o que tem efeito confiscatório para um, para outro apresenta-se como uma exigência tributária normal. Conclui que, evidentemente, “qualquer excesso impositivo acarretará em cada um de nós a sensação de confisco. Porém, o difícil é detectarmos o limite. Haverá sempre uma zona nebulosa, dentro da qual as soluções resvalarão para o subjetivismo”.

Visualizar o efeito confiscatório como excesso na imposição tributária relativiza o princípio em estudo em face da capacidade contributiva do sujeito passivo. Por isso, é fundamental a elucidação de alguns aspectos do efeito confiscatório.

Muito se discute sobre a subtração do patrimônio em prol do fisco sem justa compensação e a caracterização do efeito confiscatório. Nesse caso, pouco importa o valor da exação tributária. Aqui, questiona-se sobre o efeito confiscatório na instituição ou majoração do tributo em desacordo com mandamentos constitucionais e infraconstitucionais. Essa perspectiva qualitativa leva em conta a subtração do patrimônio do contribuinte tendo em vista uma ilegalidade na instituição ou cobrança do tributo, não sendo determinante uma violação a capacidade contributiva ou ao direito de propriedade, por exemplo.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 177-78.

A dificuldade que se tem em reconhecer o efeito de confisco na tributação reside na limitação do fisco em tributar respeitando propriedade privada e a razoabilidade. Soma-se a isso a complexidade de respeitar a condição econômica dos contribuintes e suas individualidades.

O efeito de confisco acaba por repousar na isonomia e na capacidade contributiva uma vez que sua não configuração está atrelada ao respeito aos princípios citados. A tributação deve ser justa, não excessiva e razoável ao que se almeja com a sua instituição.

O conteúdo do efeito confiscatório revela-se diverso, conforme os entendimentos expostos até aqui. Ora atrelado a transferência compulsória da propriedade privada, ora ao desrespeito a direitos fundamentais, ora a violação da capacidade contributiva. Tal cenário é reflexo da previsão constitucional da vedação ao efeito de confisco em cláusula geral, que maximiza as possibilidades jurídicas de configuração do princípio em estudo.

2.4 Impostos excessivos, proibitivos e confiscatórios

A análise quantitativa do tributo deu azo a uma classificação elencada por Dória em impostos excessivos, proibitivos e confiscatórios³¹. Tal segmentação toma por base a extensão e a repercussão da carga tributária no patrimônio do contribuinte. Contudo, não se pode esquecer que tal nomenclatura foi empenhada muito antes da previsão constitucional da vedação ao efeito confiscatório dos tributos na CF-88 e sempre que visualizada deve ser tomada com cautela.

Diz-se tributo proibitivo aquele que por sua onerosidade, acaba por impossibilitar o exercício de um direito ou profissão, de modo a produzir embaraços ao contribuinte, desestimulando o seu empreendedorismo. Tais tributos incidem normalmente em atividades lícitas que o Estado procura desprestigiar, como drogas lícitas e venda de armamento. A justificativa da tributação proibitiva reside na intolerância e prejudicialidade de atividades ou consumo.

³¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípio constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 247.

Em menor grau, os tributos excessivos dificultam ou desencorajam o exercício de determinada atividade³², entretanto, não têm o condão de destruir a empresa, ou impedir o exercício da profissão, apenas se tornam mais onerosos por discricionariedade política. Nesse sentido, possuem elevada carga tributária, mas são permitidos e legítimos.

Em outro turno, o tributo confiscatório possui ônus tributário tão elevado que se desnatura em confisco, e termina por absorver parte substancial ou a totalidade do patrimônio ou da renda do contribuinte.

Dória³³ é enfático ao defender a inconstitucionalidade de tributos proibitivos, ressaltando apenas o caso de tributação para o uso do poder de polícia. Para tanto, utiliza como supedâneo a decisão prolatada pelo Juiz da Suprema Corte estadunidense, John Marshall, na qual defende que o poder de tributar envolve também o poder de destruir.

Do mesmo modo, o autor³⁴ não distingue os impostos proibitivos dos impostos confiscatórios levando em conta o grau ou o valor do tributo, mas a classificação de impostos em diretos e indiretos. Destarte, a expressão proibitiva é utilizada para designar impostos de natureza indireta e, por sua vez, o termo confiscatório para designar os impostos de natureza direta, visto que:

Daí ser preferível a designação de imposto confiscatório para qualificar o desfiguramento dos impostos diretos, que atuem imediatamente sobre a renda ou o patrimônio, e excepcionalmente sobre a circulação forçada das riquezas. No conceito de imposto proibitivo se poderiam reunir os ônus impeditivos de atividades lícitas, que, embora não revestindo o caráter absorvente de rendas e patrimônios, desencorajam ou asfixiam a atividade ou a empresa pelo peso do custo de seus produtos.

A par disto, a denominação confiscatória deve estar atrelada a onerosidade excessiva dos impostos diretos, haja vista o aspecto material de sua hipótese ser vinculada a um signo de riqueza decorrente do patrimônio ou da renda.

Por outro lado, os impostos indiretos incidem sobre o consumo de bens e serviços, logo, sua onerosidade influenciará no consumo de produtos, não tendo reflexo imediato no direito de propriedade privada, inviabilizando o efeito de confisco.

³² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípio constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 247.

³³ *Ibid.*, p. 249.

³⁴ *Ibid.*, 265.

Castilho³⁵ considera a classificação em estudo como produto do Estado intervencionista na busca da limitação de determinadas atividades lícitas de acordo com o interesse da coletividade, incentivando condutas prestigiadas no texto constitucional e onerando atividades prejudiciais à população, e conseqüentemente ao próprio Estado.

Tendo em vista o viés intervencionista da classificação em estudo, vislumbra-se a relevância da discricionariedade política na instituição dos tributos proibitivos e excessivos. É a atuação legislativa, pautada no interesse coletivo, que direciona a instituição e majoração de tributos a níveis que exorbitam a capacidade contributiva, quase sempre por motivos extrafiscais.

Em rápida síntese, classifica-se como fiscal o tributo instituído com finalidade arrecadatória, e em extrafiscal aquele com fim intervencionista do Estado.

É de fácil sentir que a tributação para desencorajar o consumo de uma mercadoria (imposto proibitivo), ou asfixiar o exercício de uma profissão (imposto excessivo), é caracterizada como extrafiscal, haja vista a nítida intenção estatal de intervir no domínio econômico.

Por outro lado, o imposto confiscatório, seja ele de natureza fiscal ou extrafiscal, está indexado a garantia do exercício do direito à propriedade privada. A finalidade do tributo não é característica inerente ao imposto confiscatório. Nesse caso, preza-se pelo *quantum* tributário e seu reflexo no direito de propriedade e na capacidade contributiva.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a vedação ao tributo com efeito de confisco foi entabulada de forma expressa e, por conseguinte, a classificação trazida por Dória foi posta à prova, em razão de sua utilidade.

Goldschmidt³⁶ acentua que qualquer tributo proibitivo, excessivo ou confiscatório tem o condão de aniquilar o patrimônio ou a renda do contribuinte, e corromper o seu direito de propriedade. Por isso, defende que a classificação perdeu sua razão de ser, pois passou a designar tributos nitidamente inconstitucionais, haja vista a vedação ao efeito confiscatório na tributação.

³⁵ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 119.

³⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 201.

Com a devida vênia ao entendimento apresentado, a proibição constitucional ao efeito de confisco ressaltou ainda mais a importância da classificação ora em estudo. Além de subsidiar arcabouço teórico e conceitual, insere a discussão sobre o alcance e o limite do efeito de confisco frente aos impostos indiretos, ao uso do poder de polícia e nos casos de extrafiscalidade.

Como se demonstrará adiante, nesses casos a constituição autoriza a tributação exacerbada em prol do interesse coletivo, flexibilizando o limite da exação tributária, no intuito de preservar a unidade do texto constitucional.

Por fim, é oportuno dizer que independente de a tributação ser proibitiva, excessiva ou confiscatória, em regra, a vedação constitucional ao confisco proíbe a instituição e a majoração de tributos tendentes a reduzir o patrimônio ou a renda do contribuinte, pois desconsidera os limites da capacidade contributiva e obsta o exercício do direito à propriedade.

3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia constitui-se peça elementar do ideal republicano e do estado democrático de direito, e remonta o ideal de justiça social. E por assim dizer, fundamenta também os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao efeito confiscatório, objeto deste trabalho.

A cláusula da igualdade perante a lei se destaca dentre os direitos e garantias fundamentais assegurados pela CF-88, e talvez por isso, o constituinte inicia as tratativas e disposições dos direitos fundamentais assegurando a igualdade.

É oportuno observar que isonomia e igualdade não são palavras sinônimas, apesar de serem tratadas como tal. As etimologias dos termos desvendam que a isonomia decorre da ideia de igualdade. Contudo, no âmbito jurídico, é comum que princípio da isonomia e princípio da igualdade sejam tomados como expressões sinônimas.

Ferraz Jr.³⁷ enquadra a igualdade como um princípio da justiça, como um código identificador do equilíbrio na distribuição de bens na relação social. Para ele, ou há ou não há igualdade. Assim, não existe o mais ou o menos igual, apenas a posição de igualdade.

No Brasil, a igualdade jurídica, ou a isonomia, tem posição de princípio fundante do Estado Democrático de Direito e da República. Além disso, constitui-se garantia individual e limitação ao poder de tributar, sendo disposta explícita e implicitamente no texto constitucional. No âmbito tributário, a isonomia além de garantir a aplicação da lei tributária a todos, assegura o tratamento isonômico àqueles que se encontrem em condição de igualdade, diferenciando-os dos desiguais. Tal assertiva desvenda as facetas da igualdade formal e material.

A aplicação isonômica perante a lei tributária confere eficácia geral de seus termos em face dos administrados, conforme os ditames da igualdade formal. Por outro lado, o tratamento isonômico tendente a reduzir desigualdades, efetiva os ideais de igualdade material. Então, surgem para o Estado o dever de não distinguir e o dever de discriminar, ambos ínsitos a isonomia.

³⁷ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2008, p. 327-328.

É nítido o cuidado do constituinte em dispor sobre igualdade formal ou subjetiva sempre calcada no tratamento outorgado pela lei a todos, considerando ou não as características de determinado grupo. Por outro lado, a igualdade material ou distributiva confere tratamento desigual aos desiguais, no sentido de reduzir desigualdades existentes entre os indivíduos.

Dória³⁸ estabelece a importância do estudo da isonomia no âmbito da configuração do efeito confiscatório, contextualizando uma tributação de grupos igualmente situados. Assim, imagina um indivíduo ou um grupo de indivíduos tributado de forma a absorver totalidade de seus patrimônios, enquanto a mesma tributação não possui efeito confiscatório em outro grupo de pessoas igualmente classificadas, evidenciando a infringência ao princípio em estudo.

Perceba que a tributação direcionada a um grupo de contribuintes pode ter efeitos diversos. Isso porque a disposição de pessoas em determinado grupo de iguais, não necessariamente condiz com sua realidade econômica. Daí decorre a necessidade de analisar o impacto da carga tributária sobre o patrimônio ou a renda do contribuinte para se verificar o efeito confiscatório.

É imperioso que se aborde a vedação ao confisco com esteio na isonomia tributária, no desiderato de garantir justiça tributária e igualdade na tributação. Mas, para tanto, o legislador deve ter como parâmetros a capacidade contributiva e a repercussão da tributação no patrimônio dos contribuintes.

Lembra Sacha Calmon que o princípio da igualdade na tributação impõe ao legislador o dever de discriminar adequadamente os desiguais e não discriminar entre os iguais, tudo isto respeitando a capacidade contributiva de pessoa natural e jurídica. Entretanto, em situações de extrafiscalidade e exercício do poder de polícia, o legislador está autorizado a tratar desigualmente os iguais³⁹.

Observa-se que a relativização da isonomia em situações de intervenção no domínio econômico e social, sendo na extrafiscalidade ou uso do poder de polícia constitucionalmente autorizadas, surte efeitos nos institutos que lhes são correlatos, seja na capacidade contributiva, na progressividade, ou também na não-confiscatoriedade.

³⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípio constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 270.

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p.328.

É imperioso que o estudo da isonomia e de seus reflexos na proibição a tributação com efeito confiscatório seja direcionado a busca pelo ideal de justiça tributária, seja na aplicação uniforme da lei fiscal ou na discriminação do contribuinte conforme sua capacidade econômica.

3.1 Conceito

O princípio da isonomia está imbuído em grande parte do texto constitucional, seja na forma explícita ou implícita, principalmente, no título “Dos direitos e garantias fundamentais”. O princípio tem relação direta com os ideais de justiça e grande espectro no ordenamento jurídico, o que justifica a dificuldade em conceituá-lo.

A etimologia da palavra “isonomia” vem do grego “*isos*” (igual) e “*nomos*” (norma), significando a igualdade dos cidadãos perante as normas estabelecidas. Assim, todos devem receber tratamento igualitário, sem diferenciação. O termo igualdade deriva do latim, e pressupõe identidade de condições dos cidadãos.

Koogan e Houaiss⁴⁰ definem a igualdade como uma qualidade das coisas iguais; como um princípio pelo qual todos os cidadãos podem invocar o mesmo direito. Já isonomia denota o estado dos que são governados pelas mesmas leis; igualdade civil ou política; ou ainda igualdade perante a lei.

Deve-se ter em mente que, o conceito de igualdade, ou isonomia, tem como ponto fulcral a efetivação da justiça. Isso porque, historicamente, o ideário de justiça sempre foi calcado no tratamento isonômico na luta das classes e na justiça social.

Aristóteles, na Grécia Antiga, foi precursor nas lições de igualdade e justiça sobre os padrões da época. Para ele, o fundamento da justiça residia na aplicação da igualdade sob os aspectos distributivo e corretivo⁴¹. Em resumo, a justiça distributiva tem por objetivo reconhecer o mérito dos cidadãos na distribuição de bens, honras e cargos na *polis* grega. A justiça corretiva busca corrigir os desequilíbrios, de modo a reduzir desigualdades.

⁴⁰ KOOGAN, Abrahão e HOUAISS, Antônio. *Enciclopédia e dicionário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Seifer, 1998, p. 890.

⁴¹ NUNES, Cláudio Pedro. *O conceito de justiça em Aristóteles*. 2000. Monografia (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

Foi inspirado nas lições aristotélicas que Rui Barbosa⁴² fez oportuna alusão ao ideal de isonomia da seguinte maneira:

Não há, no universo, duas coisas iguais. Muitas se parecem umas com as outras. Mas todas entre si diversificam. Os ramos de uma só árvore, as folhas da mesma planta, os traços da polpa de um dedo humano, as gotas do mesmo fluído [...].

A regra da igualdade consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. [...]. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualmente flagrante, e não igualdade real.

Tal posição trouxe consigo as noções de isonomia formal e isonomia material, que muito embora tenham conceitos diferentes, integram a axiologia do princípio da igualdade. Enquanto a formal coloca todos os cidadãos em posição de igualdade perante o sentido e a aplicação da lei, a igualdade material atua para minimizar as desigualdades existentes entre as pessoas.

Não há que se tratar de modo igual cidadãos que se encontrem em posição de desigualdade. No mesmo sentido, não há que tratar com desigualdade, pessoas que se põem em situação de igualdade. Entretanto, todas elas se submetem a aplicação da lei.

Celso Antônio Bandeira de Melo⁴³ ensina que

O princípio da igualdade interdita o tratamento desuniforme às pessoas. Sem embargo, consoante se observou, o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais. Isto é, as normas legais nada mais fazem que discriminar situações à moda que as pessoas compreendidas em umas ou em outras vêm a ser colhidas por regimes diferentes. Donde a algumas são deferidos determinados direitos e obrigações que não assistem a outras, por abrigadas em diversa categoria, regulada por diferente plexo de obrigações e direitos.

De todo modo, o princípio da isonomia impõe ao Estado o dever de não distinguir e o dever de discriminar, ao mesmo tempo. Mas não foi sempre assim. Ao longo da história, desde a Grécia Antiga, passando pelo marco da Revolução Francesa até os dias atuais, o conceito de isonomia passou por diversas formas e reformas, tendo por base mutações de origem social, econômica e cultural. Nesse sentir, o conceito de isonomia não deve ser tomado de forma absoluta, isso por estar atrelado a um contexto de ordem.

⁴² BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro. Edições Casa de Rui Barbosa, 2003, p. 31.

⁴³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *A conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 12.

Eros Roberto Grau⁴⁴ considera inconsistente o princípio da igualdade face o enunciado – todos são iguais perante a lei – sob o argumento de que a lei é uma abstração, e ao mesmo tempo as relações sociais são reais.

Tal entendimento reflete o cuidado na hermenêutica do referido princípio, que não deve ser interpretado de forma puramente gramatical, mas sim de modo sistêmico e teleológico, considerando-o parte integrante de um ordenamento, e com finalidade de promover igualdade e reduzir desigualdades, tendo por base as relações sociais.

A ideia de igualdade sempre estará relacionada aos preceitos de justiça. A justiça enquanto valor essencial do direito deve sempre nortear as relações jurídicas, inclusive as tributárias. Se a lei cumpre os mandamentos da isonomia, essa lei é justa. Se a lei é contrária à isonomia, o critério de discriminação é injusto. O tratamento isonômico é um direito fundamental do contribuinte oponível ao Estado, que deve satisfazê-lo no exercício de seus poderes.

Klaus Tipke considera o princípio da isonomia como garantia de justiça no ordenamento jurídico. Do mesmo modo, cita que, no âmbito do direito tributário, a igualdade garante uma repartição justa da carga tributária⁴⁵. Nesse sentido, pode-se concluir que uma tributação isonômica é uma tributação justa, não excessiva, que considere a capacidade contributiva dos administrados e que não possua efeito confiscatório. Do contrário, o Estado assumiria o papel de promotor de injustiças.

3.2 O princípio da isonomia na Constituição de 1988

Por ser um princípio fundante do Estado Democrático de Direito, a Constituição Federal do 1988 carrega a igualdade em grande parte do seu texto, seja no preâmbulo (mesmo sem força normativa, mas com conteúdo político), nos fundamentos da República, nos objetivos fundamentais, ou no sistema tributário nacional.

A abordagem parte sempre de uma percepção de garantia de igualdade ou de redução de desigualdade, de forma implícita ou explícita. Contudo, apresenta-se

⁴⁴ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 18. ed. ver. atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 20.

⁴⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributária del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und steuermoral)*. Traduzido por Pedro H. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002 p. 30.

de forma mais enfática no Título II, Dos direitos e garantias fundamentais, no *caput* do artigo 5º e no inciso I, nos seguintes termos:

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

I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

Do texto constitucional observa-se claramente a acepção formal de isonomia, ao estabelecer que “todos” se encontram em posição de igualdade perante o sentido e a aplicação da lei, sem qualquer distinção. Do mesmo modo, brasileiros e estrangeiros, homens e mulheres, são postos em igualdade de direitos e deveres.

No artigo 3º, inciso IV, o constituinte elencou como objetivo fundamental do Estado promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. No artigo 7º elencou diversas normas proibitivas de tratamento desigual relacionados ao trabalhador, seu salário e local de trabalho. No artigo 12, § 2º, vedou a distinção entre brasileiros natos e naturalizados, salvo os casos previstos na Constituição.

Na seara do direito tributário, o constituinte consagrou expressamente o princípio da igualdade nos artigos 150, II, 151, I, e 152 da CF-88.

O artigo 150, inciso II, vedou a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, pelos membros da federação.

Vislumbra-se do referido artigo, a preocupação do legislador em erigir as acepções formal e material da isonomia na tributação. Desse modo, exigiu tratamento igual aos contribuintes que se encontrem em situação de equivalência (acepção formal), e deixou de modo tácito a necessidade de tratamento desigual para os que se encontrem em posição de desigualdade.

A norma constante no artigo 151, inciso I, proíbe que a União institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou Município, em detrimento do outro.

Nesse caso, o princípio da isonomia protege os demais entes federativos da tributação. Então, destaca-se a isonomia na atuação da União face aos outros membros federados, com intuito de evitar desigualdades e predileções na tributação.

O artigo 152 impede que os entes federativos estabeleçam diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

No entender de Sacha Calmon⁴⁶,

[...] o princípio é salutar, evita privilégios, contém o legislador, ativa a crítica e a vigilância sociais e entrega ao Poder Judiciário a missão de sedimentá-lo ao longo da *praxis* que se seguirá ao texto constitucional. A sua materialização genérica é impossível. Topicamente, assistiremos a polêmicas doutrinárias e possivelmente questões judiciais ao propósito da aplicação do princípio às várias situações fáticas que irão se fazer presentes.

Hugo Machado⁴⁷ afirma que o tratamento isonômico é um direito fundamental do contribuinte oponível ao Estado e deve ser atendido no exercício do poder legislativo, executivo e judiciário. E, assim, conclui

No exercício da legislação, deve o Estado produzir regras de tributação obedientes ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva [...]. No exercício da administração, deve o Estado obedecer aos mesmos princípios, em todas as suas atividades como sujeito ativo da relação tributária [...]. E no exercício da jurisdição deve o Estado desenvolver sua atividade obedecendo, também, aos mencionados princípios, especialmente evitando decisões diferentes em face de situações idênticas às quais são aplicáveis as mesmas regras, sejam de direito material atinentes a tributação, sejam de direito processual atinentes aos atos do processo no qual há de ser solucionada a lide.

O princípio da isonomia assegura o tratamento isonômico entre os contribuintes e a observância da capacidade contributiva na atuação legislativa e executiva do Estado. Em sequência, afiança a atuação do poder judiciário em suas decisões, seja de conteúdo material ou processual. O legislativo, o executivo e o judiciário devem trabalhar sempre pautados na isonomia, seja em suas funções típicas ou atípicas, visando assegurar a harmonia entre as instituições, bem como minimizando desigualdades.

⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 330.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais dos contribuinte e efetivação da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 86.

Contudo, não se pode olvidar das asperezas trazidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, que está longe de ser o mais isonômico. Apesar dos exemplos elencados acima conotarem uma abrangência significativa da isonomia frente aos administrados e contribuintes, a legislação traz também posições jurídicas de desrespeito a isonomia que paradoxalmente coexistem com o princípio da igualdade ora tratado.

Apresenta-se como exemplo a tributação pelo sistema integrado de pagamentos de microempresas e empresas de pequeno porte, também conhecido como Simples Nacional, disposto pela Lei Complementar 123/2006.

O programa institui tratamento tributário diferenciado e simplificado a empresas com determinada faixa de faturamento bruto anual, entretanto, exclui tipos societários e atividades econômicas da abrangência do referido programa. A exclusão desrespeita a isonomia ao atribuir tratamento tributário desigual a empresas que se encontram em situação de igualdade, no que tange o parâmetro estabelecido pela lei complementar, que foi o faturamento bruto anual.

Não se quer aqui discutir a constitucionalidade da referida lei, mas apenas deixar claro que na legislação nacional encontram-se situações conflitantes ao princípio da isonomia, muito embora o texto constitucional tenha sido balizado pelo referido princípio, seja de modo explícito ou implícito.

Cumprir destacar que o princípio da isonomia tem em sua natureza elevado grau de abstração e hipótese jurídicas de aplicação. Sua eficácia jurídica na maioria das vezes é subordinada a edição de outras normas que buscam implementar o ideal de justiça e igualdade. Nesses termos, é correto afirmar que, em regra, as normas que tratam sobre a isonomia carecem de eficácia técnica, haja vista que necessitam de outras normas para que produzam efeitos.

Nesses termos, o constituinte e o legislador infraconstitucional, visando conferir eficácia técnica às normas que dispõem sobre a igualdade no ordenamento, produziram diversas normas jurídicas no intuito de promover a execução da isonomia na atuação estatal. No âmbito da tributação, a progressividade e a vedação ao efeito confiscatório conferem eficácia técnica ao princípio da isonomia.

Sem adentrar na discussão sobre a natureza jurídica e efeitos da progressividade, tal ferramenta erigida pelo constituinte proporciona à administração tributária a faculdade/dever de graduar os tributos conforme a capacidade

econômica do contribuinte. A progressividade possibilita a implementação da igualdade e justiça tributária através da imposição isonômica de carga tributária aos contribuintes.

Do mesmo modo, o princípio da vedação ao efeito de confisco proíbe a utilização dos tributos que possuam efeitos confiscatórios, ou seja, que transborde a capacidade econômica do contribuinte e subtraia substancialmente seu patrimônio. Salienta-se que uma tributação isonômica é sinônimo de carga tributária justa não confiscatória.

3.3 Progressividade e proporcionalidade

A isonomia tributária, com o fito de concretizar os ideais de justiça social e igualdade na tributação (seja ela, formal ou material), utiliza a progressividade e a proporcionalidade para graduar o valor do tributo, conforme a capacidade econômica do contribuinte ou seu interesse de intervenção no domínio econômico.

Edvaldo Brito⁴⁸ ensina que, ontologicamente, a progressividade é uma técnica, mas que sob o enfoque jurídico constitucional é um princípio, pois veicula um critério básico de organização da situação jurídica. Assim, diante do regramento constitucional, dispõe que a progressividade é estabelecida sobre três aspectos: de forma geral; de modo específico a alguns impostos; e como sanção.

A Constituição de 1988 autorizou a progressividade de modo geral em seu artigo 3º, ao propor a construção de uma sociedade livre justa e igualitária, bem como no artigo 145, §1º, ao impor a graduação dos impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte.

De outra maneira, listou a progressividade especificamente nos regramentos dos seguintes impostos: IR, ITR, IPTU, IPI e ICMS. Como norma indutora, estipulou alíquota progressiva do IPTU como forma de estimular a realização da função social da propriedade, conforme o artigo 182 da CF-88.

A progressividade tem o condão de tributar mais aquele que mais onera o Estado. Quem possui maior potencial de riqueza, como propriedades e renda,

⁴⁸ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 991.

consome maiores serviços e proteção, e dessa forma utiliza em maior quantidade o aparato estatal.

Basta pensar na situação de dois contribuintes. O primeiro com vários imóveis de luxo em área nobre de determinada cidade. E o segundo como um pequeno casebre em área marginalizada, longe do atendimento de vários serviços públicos. É justo e isonômico que o primeiro contribuinte tenha maior carga tributária, tendo em vista sua maior capacidade econômica, bem como sua utilização efetiva de serviços públicos, em comparação ao segundo contribuinte.

A graduação de alíquotas para que os contribuintes sejam cobrados conforme sua capacidade contributiva, ou conforme interesse do Estado de intervenção no domínio econômico é o principal efeito da progressividade na tributação. A graduação da carga tributária inibe a criação de impostos fixos, considerados inconstitucionais por infringirem os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao efeito de confisco.

Nesse espeque, Roque Carraza defende a progressividade dos impostos dizendo que a alíquota fixa perpetua as injustiças fiscais, haja vista o tratamento idêntico de sujeitos que se encontram em situação de desigualdade⁴⁹.

Soares de Melo ratifica a posição de inconstitucionalidade dos tributos fixos, tendo em vista a inexistência, no ordenamento jurídico, de lugar para aplicação de tributos estranhos à quantificação das materialidades tributárias e sem correlação com o princípio da capacidade contributiva. Para ele, os tributos fixos ou são exagerados ou totalmente inexpressivos⁵⁰.

São patentes os possíveis efeitos oriundos da instituição de tributo fixo, seja pelo desrespeito a isonomia tributária ou a capacidade contributiva, seja pela fixação de tributo com efeito confiscatório. De certo que a progressividade desponta junto com a proporcionalidade como ferramentas da justiça tributária.

Também, Thomas Piketty⁵¹ destaca a importância da progressividade como elemento social mitigador das desigualdades:

⁴⁹ CARRAZA, Roque Antonio. *A progressividade na ordem tributária*. RDT, São Paulo: Malheiros, 1994, p.44.

⁵⁰ SOARES DE MELO, José E. Em face do princípio da capacidade contributiva, é possível criar tributo fixo? In: _____. ATALIBA, Geraldo e DORIA, A. R. S. (Coord). *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: IDEPE, 1991, p. 145.

⁵¹ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 484.

Por essas diferentes razões, o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado Social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir a sua viabilidade no século XXI.

Não obstante a posição apresentada, Goldschmidt⁵² sustenta que “a progressividade não se justifica pela igualdade. Pelo contrário, conflita, e quando admitida, excepciona o princípio isonômico”. E argumenta que com a progressividade nega-se absolutamente um tratamento isonômico, em razão da carga tributária desigual.

Com a devida vênia, não se pode confundir a finalidade da progressividade com as decisões políticas dos legisladores e seus reflexos. A progressividade deve ser utilizada de modo a mitigar a desigualdade na tributação e promover a redistribuição de renda. A exação deve ser proporcional a capacidade econômica do contribuinte e a progressividade das alíquotas deve ser utilizada como verdadeiro instrumento de realização da isonomia material.

A utilização imprecisa da técnica da progressividade dentro do ordenamento jurídico pode sim ressaltar o sentimento de desigualdade e deturpar a graduação conforme a capacidade contributiva. É o que acontece no Brasil. A progressividade não consegue atingir as classes mais abastadas, em contrapartida, atinge sobremaneira os menos favorecidos.

Porém, não se pode negar a progressividade enquanto técnica apta a concretizar a isonomia na tributação. Repise-se que, o sentimento de desigualdade ou injustiça social diante da progressividade é oriundo de uma discricionariedade política do legislador ao estabelecer as faixas desproporcionais na progressividade.

Bruyn Jr.⁵³, amparado nas lições de Karl Larenz, afirma que a aplicação da proporcionalidade, quando pretendida a concreção da igualdade, é necessária a discriminação dos sujeitos para que seja auferida a desigualdade dos envolvidos, a fim de que se possa neutralizar tal distinção.

Robert Alexy ao tratar sobre a discricionariedade do legislador em sopesar medidas defendeu a aplicação da máxima da proporcionalidade aos direitos

⁵² GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 176.

⁵³ BRUYN JUNIOR. Herbert Cornélio Pieter de. *O princípio do não-confisco*. São Paulo: Novas Conquistas, 2001, p. 62.

fundamentais, o que inclui a igualdade tributária e a vedação ao confisco. Para o autor, a proporcionalidade abrange a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito da medida tomada. Assim, para que uma ação seja proporcional, ela deve ser adequada às possibilidades fáticas, necessária e não excessiva ao fim almejado⁵⁴.

Nessa esteira, a tributação que atenda os preceitos da isonomia deve discriminar os sujeitos desiguais e utilizar a proporcionalidade para reduzir ou neutralizar as diferenças existentes entre os contribuintes. Sendo assim, a instituição de tributos graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, com respaldo na adequação, necessidade e proporcionalidade da carga tributária, apresenta-se como melhor caminho a consecução da isonomia e da vedação ao efeito de confisco na tributação.

Enfim, enquanto a progressividade garante a redistribuição de renda e a gradação da carga tributária conforme a capacidade do contribuinte na consecução da igualdade material. A proporcionalidade atua na proibição do excesso diante da adequação e necessidade da progressividade. Uma imposição desproporcional transborda a competência tributária e configura o efeito confiscatório.

3.4 Isonomia e efeito confiscatório

A igualdade, elencada no texto constitucional como direito fundamental, deve ser aplicada em todas as relações jurídicas, inclusive na tributação. Desde os objetivos da República, até as normas atinentes ao sistema tributário nacional, o referido princípio norteia os anseios estatais e subsidia diversos corolários na consecução dos ideais de igualdade e justiça social.

Tipke⁵⁵ assevera que a justiça é garantida, principalmente, através da igualdade perante a lei. Contudo, no direito tributário é assegurada mediante a igualdade na repartição da carga tributária.

Nesse sentido, a repartição isonômica da carga tributária prescinde da igualdade formal e conclama um tratamento igual para os iguais e desigual para os

⁵⁴ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 587.

⁵⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributária del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und steuermoral)*. Traduzido por Pedro H. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 30.

desiguais, com base no ideal de igualdade material. Isso porque uma divisão de carga tributária nos termos da igualdade formal seria estabelecer tributação uniforme a todos os contribuintes, sem observar a capacidade econômica, fato que ensejaria injustiça, desigualdade e efeito de confisco na tributação.

Dória⁵⁶ afirma que a faculdade de discriminar é essencial ao poder tributário, pois se na taxação desigual já se observa uma dose de injustiça, muito mais iníquo seria um regime tributário único e uniforme para os cidadãos.

Os conceitos de igualdade formal e material, juntamente com o princípio da capacidade contributiva e a progressividade, dão suporte à busca pela isonomia na tributação. A igualdade formal enfatiza a posição de igualdade dos administrados em face da aplicação da lei tributária. Já a material busca reduzir as desigualdades entre os administrados.

A capacidade contributiva e a progressividade minimizam as desigualdades existentes entre os contribuintes, tendo em vista o mandamento da igualdade material. Nesse sentido, tributo isonômico é aquele que respeita a igualdade material, a capacidade contributiva, e não viola direitos constitucionalmente garantidos.

Britto Neto⁵⁷ aborda que o princípio do não-confisco integra o sistema constitucional tributário, e de tal modo, se relaciona com os demais princípios na ordem constitucional, na qual destacam-se os objetivos de justiça, solidariedade e liberdade. Nesta senda, a vedação ao confisco deve proteção máxima a esses valores.

O efeito confiscatório na imposição ofende princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, como a isonomia, o republicanismo, a capacidade contributiva, a propriedade privada, e a proporcionalidade. A proibição ao confisco é, senão, um mandamento de justiça tributária, vez que endossa, precipuamente, a isonomia, a capacidade contributiva e o direito de propriedade.

⁵⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípio constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p.183.

⁵⁷ BRITTO NETO, José Gomes de. O Efeito não confiscatório e seus limites na ordem constitucional vigente. In: WERNECK, L. A e IGLESIAS, M. B.(Org.) *Situações jurídicas tributárias: estudos em homenagem ao prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta*. Belo Horizonte: Arraes, 2018, p. 82.

Por outra linha, Goldschmidt⁵⁸ ensina que para saber se um tributo tem efeito confiscatório, faz-se necessário uma comparação com um tributo não excessivo. Assim, o sentimento de sanção vislumbrado no tributo com efeito confiscatório, deriva da noção de igualdade e da comparação da tributação entre iguais e desiguais.

Explica-se. A partir de uma situação comparativa, chega-se a uma conclusão. De início, para afirmar que um tributo é confiscatório, é primordial conhecer um tributo razoável, não confiscatório. A não-confiscatoriedade veda a tributação excessiva, tendente liquidar a renda ou o patrimônio do contribuinte. Mas, para que seja reconhecida como tal é necessária uma comparação com aquele tributo pago em situação de proporcionalidade.

De modo mais simples, basta pensar no valor pago do IPTU em dois exercícios. No primeiro a quantia cobrada foi no valor de R\$500,00, no segundo no valor de R\$5.000,00. O sentimento do contribuinte no que tange a excessividade do tributo será tomada em comparação com um tributo que pagou e considerou razoável.

Tal entendimento deve ser incorporado pelos destinatários dos princípios em estudo. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, devem pautar suas atuações típicas e atípicas na isonomia, e, por conseguinte, na vedação ao confisco, no intuito garantir ao cidadão, tratamento justo e isonômico e que a tributação não atinja de forma confiscatória seu patrimônio.

⁵⁸ GOLDSHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 207.

4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O tributo enquanto instrumento de captação de recurso para o Estado, ao longo da história, sempre utilizou um parâmetro, um signo presuntivo de riqueza, para estabelecer o valor que seria cobrado, como por exemplo, o patrimônio, a despesa, a renda ou até por indivíduo. Nesse sentido, o fisco sempre analisou a capacidade econômica do contribuinte para só então impor uma determinada exação.

Assim, a noção de capacidade contributiva remonta à origem do próprio tributo. Desde o antigo Egito, onde os tributos eram pagos conforme o tamanho da riqueza do contribuinte até as Constituições atuais, a capacidade contributiva é aferida através de um signo de riqueza, tendo por base a carga tributária suportada pelo contribuinte.

Entretanto, cumpre advertir que a capacidade econômica e a capacidade contributiva mencionadas anteriormente, embora guardem relação direta, possuem também diferença conceitual que se faz importante destacar. Enquanto a capacidade econômica corresponde a real possibilidade de diminuição patrimonial que pode ser suportada pelo contribuinte, a capacidade contributiva é a aptidão para o administrado suportar a carga tributária sem o perecimento do signo presuntivo de riqueza que deu azo à tributação.

A teoria da capacidade contributiva teve origem no século XIX, como ramificação da Ciência das Finanças. Somente no século XX, e passou a ser objeto de estudo da Ciência Jurídica, com os ensinamentos de Benvenuto Griziotti, na Escola de Pávia.

Becker⁵⁹ critica a “juridicização” do princípio da capacidade contributiva, em razão dos efeitos de constrição sofridos diante da sua formulação como regra jurídica constitucional. Ele afirma que tal previsão reduz a certeza e a praticabilidade do conteúdo do princípio, tornando-o simples e com eficácia restrita.

A crítica realizada muito se relaciona com posicionamentos doutrinários sobre a natureza programática da capacidade contributiva. Atualmente, é pacífico o

⁵⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 496.

entendimento de que tal instituto é um princípio constitucional tributário, integrante do Estatuto do Contribuinte e, portanto, direito fundamental do contribuinte.

São inegáveis a amplitude e a valência do tema em questão. Neumark⁶⁰ assevera que “*la capacidad tributaria, o la capacidad de pago a efectos tributarios*” é um princípio reitor da tributação, contudo, não possui conceito preciso, motivo pelo qual necessita de justificação em seu conteúdo e sua aplicação.

Desta feita, o conceito e as delimitações da capacidade contributiva se tornam imprescindíveis para a detecção de seus influxos na proibição ao efeito confiscatório na tributação.

4.1 Conceito

A palavra ‘capacidade’ é facilmente entendida como a qualidade de quem é capaz, ou a aptidão para fazer determinada tarefa. Nesse sentido, capacidade contributiva pode ser entendida como a aptidão para contribuir com as finanças públicas. A contribuição para as finanças públicas concretiza-se com o pagamento do tributo. Logo, possui capacidade contributiva quem é capaz de pagar tributo.

Conforme Moschetti, a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, contudo, alerta que ambas não coincidem. No conceito de capacidade contributiva tem implícito um elemento de juízo, uma avaliação, uma estimativa de adequação para o contribuinte concorrer com as finanças públicas⁶¹.

Segundo Horvath, a capacidade contributiva constitui-se “na exigência de que a tributação seja modulada de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes”⁶². Assim, deve ser utilizada de forma a adaptar a carga tributária conforme a capacidade para pagar tributos do cidadão.

Para melhor entendimento da matéria, é preciso destacar a distinção existente entre capacidade econômica e capacidade contributiva. A primeira diz respeito ao poder econômico do contribuinte, ou seja, a disponibilidade de renda e bens. A segunda refere-se a aptidão para pagar tributos. Como visto, para pagar

⁶⁰ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposicion*. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1974, p 165.

⁶¹ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio dela capacità contributiva*. Pádua, CEDAM, 1973, p. 236.

⁶² HORVATH, Estevão. *O principio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 69.

tributos pressupõe-se a disponibilidade de signos de riqueza. Contudo, sem capacidade econômica não haverá capacidade contributiva.

Edvaldo Brito afirma que capacidade contributiva é a possibilidade que tem cada indivíduo de participar dos gastos públicos com uma parcela que não represente para si um sacrifício tal que afete a sua vida com dignidade⁶³. Isso porque, se a tributação representa decréscimo substancial do patrimônio, verificar-se-ia tributo com efeito de confisco, situação vedada pelo ordenamento constitucional.

Também Regina Helena Costa considera a capacidade contributiva, em seu sentido jurídico positivo, como um critério para a graduação do imposto, bem como um limite a tributação, com o fito de manter o mínimo vital e impedir o confisco⁶⁴. Para a autora, a capacidade contributiva confere suporte jurídico para a progressividade e para a vedação ao efeito de confisco na tributação.

Infere-se que o princípio da capacidade contributiva se apresenta como verdadeiro instrumento de justiça tributária, impondo ao sujeito passivo da obrigação uma exação adequada a sua capacidade contributiva, e conseqüentemente a sua capacidade econômica.

Quando a tributação não considera a possibilidade do contribuinte em arcar com o ônus do tributo, e impõe uma exação desproporcional a sua capacidade, ou que viole o mínimo vital, desvenda-se a tributação com efeito de confisco.

Luciano Amaro acrescenta que o princípio em estudo se avizinha ao princípio da isonomia ao adequar o tributo a capacidade dos contribuintes, de modo a tratar com igualdade os iguais, e desigualdade os desiguais, nos moldes da capacidade contributiva⁶⁵.

Deveras, a capacidade contributiva é um consectário do princípio da isonomia tributária. Através dela e de técnicas tributárias, como a progressividade e a seletividade, busca-se conferir a efetividade a justiça tributária e a proibição ao confisco.

⁶³ BRITO, Edvaldo. *Reflexos Jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico*. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 70.

⁶⁴ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 31.

⁶⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 139.

Sacha Coelho⁶⁶ eleva a capacidade contributiva ao nível de princípio geral do direito inerente a “constituição real dos povos medianamente cultos”. E por assim dizer, afirma que tal princípio é a possibilidade econômica de pagar tributos, sendo subjetivo quando se leva em consideração a pessoa em sua individualidade, e objetivo quando se leva em conta as manifestações de riqueza da pessoa. A capacidade contributiva subjetiva é entendida como a capacidade econômica real. Por outro lado, na capacidade contributiva objetiva, observa-se signos presuntivos de capacidade contributiva.

A capacidade contributiva classificada acima como subjetiva ou objetiva, toma por parâmetro ou a pessoa ou manifestações de patrimônio do contribuinte. Sendo a subjetiva, considera-se a sua individualidade e sua real capacidade de econômica. No caso da objetiva, busca-se manifestações de riqueza como parâmetros para auferir a capacidade contributiva.

Pela leitura do artigo 145, §1º da CF-88, o constituinte elegeu a capacidade econômica real do contribuinte para medir a aptidão para pagar tributos. Nesses termos, o legislador e o intérprete devem respeito à capacidade contributiva subjetiva, conforme apresentada por Sacha Coelho logo acima.

Por outro ângulo, Carvalho⁶⁷ indica a possibilidade de encarar a capacidade contributiva em dois momentos. Primeiro, o momento pré-jurídico, no qual encontra-se a capacidade contributiva objetiva, consubstanciado na faculdade do legislador utilizar signos de riqueza para integrar a hipótese de incidência tributária. E o segundo momento, o princípio da capacidade contributiva subjetiva, quando o legislador dimensiona a exação com base na real condição econômica do contribuinte.

Nesse ínterim, as duas perspectivas (objetiva e subjetiva) são analisadas tendo em vista o signo presuntivo de riqueza que ensejou a tributação e o reflexo da carga tributária sobre o patrimônio do contribuinte, levando em conta sua real capacidade econômica. Tal posição apresenta-se como meio mais sensato para análise da capacidade contributiva na tributação, vez que leva em conta as duas perspectivas da capacidade contributiva.

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 90.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 178 - 79.

No que tange a vedação ao efeito confiscatório, tal categoria está intimamente relacionada com o princípio da capacidade contributiva. No momento em que um tributo transborda a capacidade contributiva e subtrai parte expressiva do signo de riqueza (patrimônio) ou de sua real condição econômica (renda) verifica-se o efeito confiscatório na tributação.

Aqui, não importa a classificação de capacidade contributiva empenhada. Seja ela qual for, diante de uma exação irrazoável, desproporcional, haverá efeito de confisco e ofensa à capacidade contributiva. Por exemplo, um imposto sobre a propriedade que representar perda substancial do valor do bem terá efeito confiscatório. Do mesmo modo, um tributo cuja exação transborde a real capacidade econômica do contribuinte em pagá-lo, também será considerado de efeito confiscatório.

4.2 A capacidade contributiva na Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 145, §1º, o princípio da capacidade contributiva da seguinte forma:

Art. 145, § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A interpretação literal do referido dispositivo induz ao entendimento de que a norma constitucional não possui aplicação obrigatória pelo legislador e operadores, e sua eficácia é limitada ao âmbito dos impostos.

Edvaldo Brito⁶⁸ diz ser de fácil conclusão que a análise do dispositivo o decompõe em três princípios consorciados, a personalização dos tributos, a progressividade e a capacidade contributiva. Tal ilação tem fundamento nas expressões “terão caráter pessoal”, “serão graduados” e “segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

⁶⁸ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 84.

A obrigação de que os impostos tenham caráter pessoal compele o legislador a instituir o tributo levando em consideração circunstâncias pessoais dos contribuintes. Desse modo, atende-se a justiça tributária e a capacidade contributiva.

Do mesmo modo, da graduação do tributo conforme a capacidade contributiva extrai-se a possibilidade da progressividade de suas alíquotas. Como já mencionado neste trabalho, a graduação de alíquotas para que os contribuintes sejam cobrados conforme sua capacidade contributiva ou conforme interesse do Estado de intervenção no domínio econômico ou social é a principal finalidade da progressividade na tributação.

Por último, a capacidade econômica do contribuinte, que não deve ser confundida com a capacidade contributiva. Aquela diz respeito a potencialidade financeira do cidadão, vislumbrada pelos signos de riqueza que possui. A última é a aptidão do contribuinte de arcar com a obrigação tributária.

Cobrar tributo de quem não possui capacidade econômica para tanto é subtrair o patrimônio do contribuinte. Em outras palavras, cobrar tributo sem levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte é confiscar bens do contribuinte através da tributação. Do mesmo modo, tributar de modo a exorbitar a capacidade contributiva é desrespeitar a regra estatuída no artigo 145, § 1º, e, portanto, violar a vedação ao efeito confiscatório.

Destacam-se ainda mais três expressões de ampla discussão e de fundamental elucidação para entendimento da capacidade contributiva, nos termos do texto constitucional. As expressões: 1) sempre que possível; 2) facultado a administração tributária; 3) imposto.

A expressão “sempre que possível” transcrita no dispositivo acima deve ser interpretada de forma cautelosa, pois pode parecer discricionariedade política do legislador a observância do princípio. Entretanto, o princípio da capacidade contributiva é parâmetro de observância obrigatória na atuação legislativa.

Soares de Melo explica que a cláusula do “sempre que possível” impõe ao legislador o exaustivo esforço para disciplinar o ônus tributário com maior segurança

e menor margem de erro, para que contribua com as necessidades coletivas com suportável parcela do seu patrimônio⁶⁹.

Tipke e Yamashita⁷⁰ ao tratar da cláusula do “sempre que possível” afirmam que esta não se trata de uma simples recomendação ao legislador, mas sim, uma obrigação de elaborar leis justas, isonômicas e condizentes com os princípios do Estado de Direito. Nesse sentido, mencionam as conclusões do XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário de que a referida expressão, contida no artigo 145, §1º da Constituição Federal, significa que os impostos deverão ter, obrigatoriamente, caráter pessoal, e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, salvo se por natureza isso for impossível. Do mesmo modo, concluíram que o desrespeito ao caráter pessoal ou a capacidade contributiva enseja medidas judiciais, haja vista a eficácia da norma constitucional.

Nesse sentido, a expressão sempre que possível deve ser entendida como mandamento constitucional obrigatório aos destinatários do princípio da capacidade contributiva. Assim, os impostos/tributos deverão ter, obrigatoriamente, caráter pessoal e serem graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, desde que suas naturezas sejam compatíveis com a norma constitucional.

O termo “facultado a administração pública”, empreendido no artigo supracitado, não faz referência a graduação do tributo conforme capacidade econômica do contribuinte. A faculdade estabelecida autoriza o fisco a avaliar o patrimônio do contribuinte, respeitando é claro, os direitos e garantias individuais.

Edvaldo Brito estuda tal expressão como uma outorga à administração para que a administração fazendária identifique o patrimônio do contribuinte, seus rendimentos e atividades, e dessa forma possa auferir a capacidade de pagar do contribuinte⁷¹.

Essa autorização possibilita a Fazenda Pública auferir de modo mais eficiente os sinais de riqueza do contribuinte e, assim, graduar a imposição tributária respeitando a capacidade contributiva e a isonomia tributária.

⁶⁹ SOARES DE MELO, José E. Em face do princípio da capacidade contributiva, é possível criar tributo fixo? In: _____. ATALIBA, Geraldo e DORIA, A. R. S. (Coord). *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: IDEPE, 1991, p. 142.

⁷⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p.27-28.

⁷¹ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 86

Carraza afirma que a expressão não se refere ao princípio da capacidade contributiva, mas sim a uma autorização ao fisco para avaliar signos presuntivos de riqueza do contribuinte, para só então avaliar a real capacidade econômico do contribuinte para participar da divisão dos gastos públicos⁷².

Por último, o termo “imposto” em que a interpretação literal do dispositivo, leva a uma conclusão de que a capacidade contributiva e a progressividade só podem ser aplicadas a essa espécie tributária. Um equívoco.

Machado⁷³ aponta que muito embora a Constituição Federal de 1988 tenha indicado apenas os impostos, a capacidade contributiva diz respeito a todos os tributos. Nesse aspecto, tal princípio justifica as faixas de isenção na instituição das taxas e contribuições de melhoria (situações que em tese não se admite capacidade contributiva, por se tratar de contraprestação a atuação estatal). Dizer que o princípio se aplica apenas aos impostos é rebaixá-lo a nível de regra infraconstitucional.

Regina Costa⁷⁴ rechaça a tese de observância da capacidade contributiva em todas as espécies de tributo. Para ela, aplica-se apenas aos tributos não vinculados a uma atuação estatal, ou seja, aos impostos. A autora defende também a aplicação da capacidade contributiva nos casos das contribuições sociais e dos empréstimos compulsórios quando a materialidade de suas hipóteses de incidência assumir a feição dos impostos.

Contudo, deve-se ter em mente que o princípio da capacidade contributiva, enquanto princípio constitucional tributário, consectário do princípio da isonomia e da justiça tributária, possui observância obrigatória e aplica-se a todas as espécies de tributo, de acordo com sua natureza jurídica, como se discutirá adiante.

4.3 Capacidade contributiva e os tributos

A utilização da palavra “impostos” no art. 145, § 1º da CF-88 trouxe à baila importante embate doutrinário sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva a outras espécies tributárias.

⁷² CARRAZA, Roque Antônio. *A progressividade na ordem tributária*. RDT, São Paulo: Malheiros, 1994, p.86.

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 39.

⁷⁴ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 108.

Edvaldo Brito⁷⁵ disserta que o *caput* do dispositivo é *ipsis litteris* o texto adotado pela Subcomissão de Rendas da Constituinte de 1946, com apenas a alteração da palavra “tributos” para a palavra “impostos”, o que fomentou ainda mais a discussão.

Atualmente, existem três entendimentos sobre a aplicação compulsória da capacidade contributiva na seara das espécies tributárias. A aplicação do princípio apenas aos impostos, a aplicação a todos os tributos, e a aplicação obrigatória aos impostos e facultativa às demais espécies tributárias.

Regina Costa, adepta da primeira corrente, assegura que a capacidade contributiva deve ser aplicada apenas aos tributos não vinculados a uma atuação estatal (impostos) e, assim, afasta a aplicação do princípio aos tributos vinculados⁷⁶. Defende também a aplicação do princípio no empréstimo compulsório e na contribuição social quando o aspecto material da hipótese de incidência for compatível com a dos impostos.

Sacha Calmon e Hugo Machado, comungam da segunda corrente, e defendem a aplicação da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias. Calmon⁷⁷ ensina que a capacidade contributiva enquanto princípio/fundamento constitucional anima a produção e a aplicação das leis tributárias para se efetivar os ideais de justiça fiscal e isonomia.

Machado⁷⁸ ratifica que a capacidade contributiva se refere a todos os tributos em geral, e não apenas aos impostos. Argumenta não ser razoável que o legislador tenha liberdade na aplicação do princípio, pois assim não haveria supremacia constitucional do princípio.

Na terceira vertente, destoa Roque Carraza⁷⁹ ao defender a obrigatoriedade da aplicação capacidade contributiva nos impostos e a faculdade na observância nos demais tributos. No seu entendimento, a literalidade do artigo 145, §1º, CF-88 tornou compulsória a aplicação da capacidade contributiva somente aos impostos.

⁷⁵ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 83.

⁷⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 109.

⁷⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 94

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 39.

⁷⁹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 86.

Em análise, não há dúvida quanto a aplicação do princípio da capacidade contributiva no que tange os impostos diretos. Por outro lado, é certo que os impostos indiretos, as taxas, as contribuições de melhorias e as contribuições possuem nuances em suas naturezas que podem dificultar a aplicação do referido princípio. O que não quer dizer, que o tributo tenha sido instituído sem a observação da capacidade contributiva.

Por exemplo, a situação do ICMS. Trata-se de imposto indireto que incide sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, no qual se aplica a técnica da substituição tributária, cuja responsabilidade de pagar o tributo é imputado a terceiro que não praticou o fato gerador.

Nesse caso, a imposição é estabelecida sem ao menos se conhecer o contribuinte e incluída no preço do produto/serviço. Trata-se, pois, de um imposto incidente no consumo, e por sua natureza, é quase impossível ter como parâmetro a capacidade contributiva para estabelecer a exação. Contudo, no preço do serviço estará incluído o imposto e o consumo tratará da regulação do preço final.

No caso citado, a natureza do tributo impossibilita a verificação do princípio da capacidade contributiva na incidência da exação. Contudo, isso não significa que a capacidade contributiva não participe da instituição do tributo. Isso quer dizer que, de um modo geral, mesmo que a natureza do tributo impossibilite a aplicação do princípio da capacidade contributiva na exação do tributo, o legislador deve buscar a instituição do tributo de modo a respeitar o referido princípio.

Repise-se a capacidade contributiva, enquanto princípio constitucional, deve ser entendida como instrumento de justiça social. E mesmo que a natureza do tributo impossibilite a análise da capacidade contributiva no momento da obrigação tributária, é certo que em sua instituição o referido princípio norteou a atuação do legislador.

Por fim, é preciso lembrar da aplicação do princípio da capacidade contributiva nos casos de extrafiscalidade e multas tributárias. Nesses casos, a atuação estatal atenua a aplicação da capacidade contributiva em função da conservação de interesses do próprio Estado, em detrimento de condutas ilícitas ou prejudiciais à sua manutenção.

Emilio Giardina defende que a tributação extrafiscal sempre deverá orientar-se em relação à riqueza do contribuinte e salvaguardar o mínimo indispensável⁸⁰. Tal entendimento observa a extrafiscalidade na tributação com alicerce na capacidade econômica e no mínimo vital para o contribuinte, de modo que a tributação (extrafiscal) não desrespeite direitos e garantias fundamentais.

No caso da observância da capacidade contributiva na fixação da multa tributária, precisa-se de maior cautela. Por se tratar de sanção de natureza pecuniária, a multa não guarda relação com os tributos. Pelo contrário, sua natureza e finalidade são divergentes quando comparadas aos tributos, de modo geral. Assim, mostra-se dissonante a aplicação da capacidade contributiva às multas tributárias. Entretanto, não há que se admitir a instituição de multas tributárias confiscatórias ou que extrapolem o mínimo vital. Tal garantia deve ter respaldo na falta de previsão legal na imposição da medida, ou mesmo na proteção da propriedade privada e do mínimo existencial.

4.4 Os destinatários do princípio da capacidade contributiva

Enquanto norma constitucional que norteia o sistema tributário nacional, o princípio da capacidade contributiva tem como seu principal destinatário o legislador infraconstitucional. Como visto, a capacidade contributiva tem como objetivo graduar o tributo conforme a capacidade econômica do contribuinte, de modo a realizar justiça fiscal e isonomia tributária. É o legislador diante de sua discricionariedade política quem estabelece critérios e técnicas na aplicação da capacidade contributiva na instituição do tributo.

Ruti Nakagaki reconhece o legislador infraconstitucional como destinatário exclusivo do princípio em comento. Ela argumenta ser o legislador o real destinatário em razão de ser ele o responsável pela instituição do tributo⁸¹.

Entretanto, reconhecer monopólio sobre a aplicação do princípio a um único destinatário seria minimizar seu alcance e até mesmo negar sua natureza

⁸⁰ GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão, Dott. A. Giuffrè Editore, 1961, p.152.

⁸¹ NAKAGAKI, Ruti K. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. 2010. Dissertação. Mestrado em Direito. PUC – SP. P. 118.

principiológica. Uma visão mais apurada da capacidade contributiva e da sua previsão normativa revelam outros alvos da norma em comento.

O artigo 145, § 1º da CF-88 também traz como destinatário do referido princípio a administração fazendária. Aqui, a referida norma autorizou o fisco a identificar sinais de riqueza para tributar, de forma isonômica, contribuintes que se encontram em posição de igualdade ou desigualdade.

Vislumbra-se, de logo, mais dois destinatários da referida norma, o legislador e a administração fazendária. Não por acaso, os sujeitos que legisla, institui e administra os tributos. São eles os responsáveis pela aplicação do princípio em estudo, e a não observância da diretriz constitucional pode revelar novos destinatários da norma.

Na instituição *in abstracto* do tributo, como já mencionado aqui, deve-se respeitar o princípio da capacidade contributiva, sempre de acordo a natureza do tributo em questão. Se, no caso concreto, a obrigação tributária revelar-se em dissonância com a referida norma constitucional, ela pode ser objeto de controle judicial.

Regina Helena Costa⁸² defende a atuação do Judiciário da seguinte forma:

Acreditamos ser permitido ao Poder Judiciário examinar *in concreto* o excesso de carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte. Admitida a noção de capacidade contributiva relativa ou subjetiva, traduzida na aptidão específica de dado contribuinte em face de um fato jurídico tributário, lógico reconhecer-se ao juiz a possibilidade de apreciar se a mesma foi respeitada, à vista de pedido formulado neste sentido.

Por sua vez, Becker⁸³ afirma que o juiz pode declarar a inconstitucionalidade da lei tributária exclusivamente sob o ângulo do legislador ordinário, mas nunca sob um ângulo de um determinado indivíduo.

Enfim, o Judiciário torna-se destinatário da referida norma constitucional quando o legislador ou a administração não atendem ou exorbitam o critério da capacidade contributiva estatuída no art. 145, §1º da CF-88. Cabe ao contribuinte ou a seus representantes buscar provimento jurisdicional face ao desrespeito a capacidade contributiva.

⁸² COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 82.

⁸³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 489.

Defende-se nesta dissertação que além do legislador e da administração fazendária, o Poder Judiciário também é destinatário do princípio da capacidade contributiva, seja na análise abstrata da instituição do tributo, ou no caso concreto de determinado contribuinte.

4.5 Eficácia do princípio da capacidade contributiva

Toda norma é elaborada e colocada no ordenamento jurídico para que surta seus efeitos na sociedade. É finalidade da norma jurídica a produção dos efeitos pelo motivo que foi criada. Nesse contexto, a eficácia é a aptidão para que determinada norma jurídica produza seus efeitos. Cumpre agora apresentar a eficácia do princípio da capacidade contributiva.

Kelsen⁸⁴, em estudo sobre a validade e a eficácia, entende a última como o fato real da norma ser efetivamente aplicada e observada pelos indivíduos em sociedade.

Já Paulo Carvalho⁸⁵ explica a eficácia como a aptidão da norma jurídica para desencadear as consequências jurídicas adequadas, de acordo com o fato que lhes deu origem, e informa que a eficácia pode ser estudada por três perspectivas: jurídica, técnica e social.

A eficácia social é a mesma proposta por Kelsen. Consiste na aplicação e obediência às normas. A eficácia jurídica diz respeito a aptidão da norma para produzir seus efeitos jurídicos diante dos fatos. Por último, a eficácia técnica corresponde a aptidão da norma irradiar seus efeitos e promover a consequência jurídica necessária a resolução da demanda social.

No âmbito do Direito, interessa o estudo da eficácia jurídica, ou seja, a aptidão da norma ser aplicada a determinada relação concreta. Primordialmente, tal análise passa pelas normas constitucionais, que possuem posição de destaque no ordenamento.

Como já abordado, o princípio da capacidade contributiva tem previsão em norma constitucional e sua eficácia deve ser estudada neste sentido.

⁸⁴ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 11.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 99-100.

José Afonso da Silva⁸⁶ sustenta que todas as normas constitucionais possuem, pelo menos, um mínimo de eficácia jurídica. Contudo, nem todas estão aptas a irradiarem seus efeitos na plenitude pretendida pelo constituinte enquanto não houver outra norma que regule sua aplicação. Assim, partindo das lições de Vezio Crisafulli, Silva⁸⁷ classifica as normas constitucionais quanto a sua eficácia, em normas de eficácia plena, eficácia contida e de eficácia limitada ou reduzida.

As normas de eficácia plena são aquelas contidas no texto constitucional, que no momento de sua entrada no ordenamento estão aptas a produzir efeitos. Tais normas possuem aplicação direta, imediata e integral, uma vez que não necessitam de outra norma para sua aplicação e podem ser opostas de forma integral e imediata.

Por outro lado, as normas constitucionais de eficácia contida, embora tenham condições de produzir seus efeitos desde a sua vigência, podem sofrer limitações por norma infraconstitucional. Nesse sentido, sua aplicabilidade é direta e imediata, contudo, existe a possibilidade de não ser integral.

Já a norma constitucional de eficácia limitada é aquela que no momento de sua vigência não está apta para produzir efeitos jurídicos, e necessita de uma norma infraconstitucional integradora. Assim, sua aplicabilidade é mediata e reduzida.

De modo diverso, Paulo Pimenta⁸⁸ classifica a eficácia das normas constitucionais, dividindo-as em normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, normas constitucionais de eficácia contida, de aplicabilidade direta, porém não integral e normas constitucionais de eficácia limitada e aplicabilidade reduzida.

Essas normas são divididas em dois subgrupos chamados de normas de princípio institutivo e normas de princípio programático. As normas de princípio institutivo possuem proposições de estruturação de instituições, órgãos e entidades de formação estatal. São normas pelas quais o constituinte traça linhas gerais em determinada estruturação para que o legislador infraconstitucional organize em definitivo.

⁸⁶ SILVA, Jose Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 82-85.

⁸⁷ *Ibid*, p. 85.

⁸⁸ PIMENTA, Paulo R. L. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 159.

Por outro lado, as normas de princípio programático, segundo Silva⁸⁹, são:

Normas constitucionais através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado.

Infere-se que as normas constitucionais programáticas elencam objetivos a serem realizados pelo Estado, através de um planejamento. E, nesse sentido, tal norma vincula a atuação de todo o aparato estatal.

Paulo Pimenta⁹⁰ ensina que normas programáticas são normas inseridas na Constituição que representam uma tentativa do constituinte em conciliar interesses de grupos sociais opostos, tendo conteúdo econômico e social, e função de programa, que vinculam os órgãos de atuação política do Estado, através da instituição de princípios que devem ser cumpridos.

O princípio da capacidade contributiva possui natureza jurídica de norma constitucional de eficácia limitada, ou ainda, de eficácia limitada e aplicabilidade reduzida. Isso porque quase sempre precisará da atuação do legislador infraconstitucional para fornecer-lhe normatividade suficiente para que surta seus efeitos.

A norma constitucional que versa sobre a capacidade contributiva carece de eficácia técnica, muito embora possua eficácia jurídica, motivo pelo qual a impede que surta efeitos imediatos. Com a atuação do legislador ordinário fornecendo-lhe mecanismos para a adaptação da tributação no esteio da capacidade contributiva, a norma passa a gozar de eficácia plena.

Afirma-se ainda que a capacidade contributiva não possui conteúdo programático haja vista seu conteúdo imperativo e imediatista na tributação, o que afasta o caráter conciliatório e de programa da referida norma.

Por outra análise, Humberto Ávila⁹¹ afirma que os princípios possuem eficácia interna e externa. Assim, na eficácia interna os princípios atuam sobre outras normas jurídicas, imprimindo-lhes valores e sentido. Na externa, o princípio atua sobre a interpretação de fatos.

⁸⁹ SILVA, Jose Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.138.

⁹⁰ PIMENTA, Paulo R. L. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.137.

⁹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 97-98.

Nessa perspectiva, o princípio da capacidade contributiva possui primordialmente eficácia interna, pois atua na compreensão e valoração de outras normas constitucionais. Como por exemplo, o princípio da vedação ao efeito confiscatório.

Como é sabido, observa-se o tributo com efeito de confisco quando a exação excede a capacidade contributiva. Por isso, entende-se que a vedação ao efeito confiscatório complementa a compreensão e a valoração de outra norma constitucional – o princípio da capacidade contributiva, e a recíproca é válida.

5 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO

O direito positivo é um conjunto de normas jurídicas válidas em determinado território, dispostas de forma sistêmica, que regula condutas no meio social. Ele deve ser tomado como um subsistema do sistema social, tal qual se apresenta o direito tributário em relação ao Direito.

As normas jurídicas são elementos integrantes do direito positivo e são classificadas em regras e princípios. Tais normas encontram fundamento de validade na norma hipotética fundamental⁹², que também legitima a Constituição.

É a Constituição, enquanto lei fundamental, que submete os poderes instituídos e seus cidadãos ao ordenamento jurídico estabelecido. Esse conjunto de normas jurídicas organizam e regem a atuação do Estado, por meio de regras e princípios.

Ferraz Jr.⁹³ ensina que o direito se apresenta como um conjunto compacto de normas, instituições e decisões que lhe compete sistematizar, interpretar e direcionar, tendo como finalidade a solução de conflitos em sociedade. Nesse sentido, conceitua norma jurídica como um diretivo vinculante, coercivo, que estatui uma hipótese normativa e imputa uma consequência jurídica, sendo também critério para tomada de decisão.

Mas, partindo do pressuposto de que nenhuma norma jurídica indica sua condição de regra ou de princípio, o que faz de uma norma jurídica um princípio?

A vedação ao efeito confiscatório apresenta-se como norma constitucional proibitiva que baliza a competência tributária, limitando o exercício do poder de tributar dos entes federados. Mas isso não faz dela uma regra ou um princípio.

Conforme Robert Alexy⁹⁴, há diferentes formas de se diferenciar regras e princípios, porém, o critério da generalidade é o mais utilizado. Assim, princípios são normas de maior grau de abstração, diferente das regras detentoras de baixo grau. Alexy aponta os princípios como “normas que ordenam que algo seja realizado na

⁹² Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁹³ Ferraz Jr., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2008, p. 68.

⁹⁴ Alexy, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87-89.

maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”, e os chamou de mandamentos de otimização.

Destarte, a generalidade e a amplitude indicam a espécie de norma jurídica que se estuda. Sabe-se também que os princípios agregam maiores possibilidades interpretativas diante das situações jurídicas, diferente do que ocorre com as regras, por possuírem baixo grau de abstração.

Ronald Dworkin⁹⁵ distingue regras e princípios através da aplicabilidade e conflito das normas. Para ele, as regras são aplicadas na maneira do “tudo ou nada”, uma regra é válida ou não. Já os princípios devem ser aplicados e ponderados. Diante de um conflito de regras, apenas uma é válida. Diante de um conflito de princípios, ambos coexistem e devem ser ponderados.

Princípios são normas fundantes e de grande relevância para um ordenamento jurídico, pois orientam a atuação do Estado em seus três poderes, na atuação legislativa principalmente, e garantem um sistema jurídico coerente e harmônico. Eles agregam ao ordenamento todo conteúdo axiológico derivado da história, da cultura e da política de uma sociedade.

Em suma, os princípios derivam de um valor social, que por opção política, social e cultural são inseridos no ordenamento. Possuem grande relevância para o direito positivo; apresentam alto grau de generalidade e abstração; aplicam-se a diversas possibilidades jurídicas; e devem ser ponderados diante de conflito aparente.

O constituinte ao estabelecer a vedação ao efeito confiscatório na tributação, em seu art. 150, IV, CF-88, por óbvio, estabeleceu essencialmente um valor fundante para o ordenamento, de alto grau de abstração e possibilidades jurídicas. O que leva a concluir a vedação ao efeito de confisco ao status de princípio constitucional, integrante do Estatuto do Contribuinte, que garante ao cidadão não ter seus bens subtraídos pelo fisco através da tributação.

Contudo, deve-se observar que a norma jurídica citada também constitui limitação objetiva a atuação do Estado. Nesse sentido, a vedação ao efeito de confisco é apontada como norma limitadora da atuação do fisco, a depender da

⁹⁵ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39-42.

perspectiva sobre a qual se apresenta, fato que não afasta seu conteúdo principiológico.

Estevão Horvath⁹⁶ informa que comumente o princípio inibidor da tributação confiscatória é observado como projeção dos princípios da capacidade contributiva, e da justiça tributária. Contudo, o autor expande a amplitude da referida norma, ao mostrá-la como decorrência do princípio da isonomia, ou ainda como componente da justiça tributária, ou, por fim, como um limite a progressividade.

Observa-se o alto grau de abstração e a diversidade de situações jurídicas as quais podem ser submetidas a vedação ao efeito confiscatório, o que ratifica a sua posição enquanto princípio constitucional.

Historicamente, o princípio da vedação ao efeito confiscatório apenas apresentou-se de modo explícito na Constituição de 1988. Entretanto, desde a Constituição do Império em 1824 até a presente, o constituinte protegeu o direito à propriedade privada ou vedou a utilização do confisco de forma geral em situação de ilicitude.

É conveniente que se faça uma abordagem sobre histórico constitucional e a vedação ao confisco, no intuito de que se mostre sua presença implícita no decorrer do desenvolvimento político do país, até sua consagração enquanto princípio constitucional explícito.

5.1 Histórico constitucional e a vedação ao efeito confiscatório.

Em toda a história constitucional brasileira sempre houve vedação a tributação com efeito confiscatório, seja de forma implícita ou explícita. Contudo, somente a CF-88 destacou a importância de tal princípio no rol das limitações ao poder de tributar, integrando o Estatuto do Contribuinte.

Diante da importância da constituição na formação Estado, a previsão constitucional sobre a matéria alavanca a proteção ao patrimônio do cidadão contra o arbítrio estatal, garantindo o direito à propriedade privada e consagrando os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

⁹⁶ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 31-32.

Na Constituição de 1824⁹⁷, o Império do Brasil dispôs sobre a inviolabilidade de direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros em seu artigo 179, inciso XX, da seguinte maneira:

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 seguinte maneira:

[...]

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

Vê-se a disposição, desde a primeira constituição brasileira, ainda no Império, sobre a proteção à propriedade privada e a vedação ao confisco de bens – em situação de ilicitude.

Está certo que o confisco ali mencionado faz alusão a sanção criminal, entretanto, se em situação de ilicitude o Estado proibia o confisco de bens, infere-se que na situação de licitude seria algo abominável. Ratifica-se ainda a posição constitucional no que tange a proteção expressa ao direito de propriedade. Nesta constituição não se tratou do efeito confiscatório de modo expresso, como se percebe.

Do mesmo modo, a Constituição Republicana em 1891 não foi taxativa na prescrição proibitiva do confisco na tributação. Contudo, também assegurou aos brasileiros e estrangeiros, direitos e garantias individuais que vedavam de forma implícita o confisco.

Em seu artigo 72, § 17, na seção das declarações de direitos, a Constituição de 1891⁹⁸ garantiu o direito à propriedade privada em toda a sua plenitude, como se observa:

Art. 72, §17 - **O direito de propriedade mantém-se em toda a sua plenitude**, salva a desapropriação por necessidade, ou utilidade pública, mediante indenização prévia. As minas pertencem aos proprietários do solo, salvas as limitações que forem estabelecidas por lei a bem da exploração deste ramo de indústria. **(Grifos nossos).**

O artigo supramencionado elencou ainda princípios como: da legalidade (§1º), da igualdade (§2º), individualização da pena (§19), da legalidade tributária

⁹⁷BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil outorgada em 25 de março de 1824*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 10 de julho de 2018.

⁹⁸BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1981*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 10 de julho de 2018.

(§30) entre outros postulados republicanos que só reafirmam a vedação ao confisco de maneira tácita.

Com a promulgação da Constituição de 1934⁹⁹, logo após a crise econômica de 1929, e sob forte influência da Constituição de Weimar da Alemanha em 1919, o constituinte utilizou novamente de maneira expressa a vedação a pena de confisco, e a proteção à propriedade privada.

Em seu artigo 113, garantia a brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade aos direitos de liberdade, subsistência, segurança individual e a propriedade. Novamente, como era de se esperar de um Estado capitalista, o constituinte preocupou-se com a proteção ao princípio da propriedade privada, elencando-o no rol de direitos e garantias individuais.

O item 29 do mencionado artigo foi enfático ao dispor que “não haverá pena de banimento, morte, confisco, ou de caráter perpétuo, ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar em tempos de guerra com país estrangeiro”.

Ainda sem abordar o confisco na seara tributária, o constituinte de 1934 vedou a utilização do confisco enquanto sanção penal. Entrementes, trouxe importante contribuição ao limitar a alterabilidade dos impostos, em seu artigo 135 ao dispor que “nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”¹⁰⁰.

Vislumbra-se a primeira menção do constituinte brasileiro a limitar a majoração de imposto a um percentual específico.

Em 1937 houve a outorga da Constituição de 1937¹⁰¹. Tal diploma deu início a conhecida “Era Vargas”, marcada por um Estado totalitarista e fascista, que fechou o parlamento, dominou o judiciário e reduziu sobremaneira os direitos e garantias individuais.

Muito embora tenha de forma expressa em seu texto a proteção ao direito de propriedade, em seu artigo 122, item 14, a Constituição de 1937 não fez qualquer menção a proibição do confisco, como se verifica:

⁹⁹BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 11 de julho de 2018.

¹⁰⁰ Idem.

¹⁰¹BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 10 de novembro de 1937*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 11 de julho de 2018.

Art. 122. A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no país o direito á liberdade, á segurança individual e á 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.

A Constituição de 1946¹⁰² em seu art. 141, §31, e a Constituição de 1967, em seu art. 150, §11 elencaram de forma expressa a proibição ao confisco. Contudo, tal vedação ainda não adentrou de forma expressa na matéria tributária.

Foi na Constituição de 1946 que se abordou pela primeira vez sobre o caráter pessoal dos tributos e sobre a sua graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Assim, além da proteção à propriedade privada e da vedação ao confisco, a Constituição de 1946 trouxe ao ordenamento o instrumento da progressividade conforme a capacidade econômica do contribuinte.

No ano de 1964 instaurou-se a ditadura militar no Brasil. A partir daí até a outorga da Constituição de 1967, o país foi governado por meio de atos institucionais. Com a vigência da Constituição de 1967, sobrevieram algumas emendas ao texto que trataram sobre a permissão do confisco, sob o argumento de manutenção da ordem. Cita-se, principalmente, a emenda n. 1/69, na qual previu-se a possibilidade do confisco em caso de guerra psicológica, revolucionária ou subversiva.

Com a promulgação Constituição de 1988, o constituinte assegurou o direito a propriedade privada; estabeleceu como regra a vedação ao confisco, levantando algumas exceções constitucionais; e dispôs de modo expresse, no rol das limitações ao poder de tributar, a proibição da utilização do tributo com efeito confiscatório.

O princípio é tomado como garantia constitucional do contribuinte que baliza a atuação do legislador e do fisco, no sentido de vedar a tributação que subtraia, no todo ou em parte substancial, o patrimônio do contribuinte.

O artigo 150, IV da CF-88 é claro ao vedar a União, Estados, Distrito Federal e Municípios a utilização do tributo com efeito de confisco. Tal proibição tem por

¹⁰²BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 11 de julho de 2018.

desiderato impedir que norma jurídico-tributária atinja de forma excessiva o patrimônio do contribuinte.

Não há que se pensar em exclusividade do princípio da vedação ao confisco ao sistema tributário nacional. Espanha, Argentina e Estados Unidos são exemplos de países que amplamente discutem o confisco através da tributação, e que influenciaram o estudo do tema.

O Direito argentino também veda a utilização da tributação com efeito confiscatório, seja na jurisprudência, seja na doutrina, ambos com supedâneo legal na Constituição Argentina.

Sampaio Dória pontua que a jurisprudência da Suprema Corte Argentina firmou entendimento de que o tributo se torna confiscatório quando atinge significativamente o patrimônio, ou renda de vários anos, até que se absorva 33% do imóvel explorado¹⁰³.

A Constituição Espanhola traz em seu artigo 31, de modo expreso a vedação ao confisco na senda tributária. A norma constitucional dispõe que todos os cidadãos contribuirão com o financiamento dos gastos públicos, mediante um sistema tributário justo, tendo por base os princípios da igualdade e da progressividade, e que em nenhum caso, haverá alcance confiscatório.

Aliomar Baleeiro¹⁰⁴ cita decisão de John Marshall sobre o confisco e o sistema constitucional norte americano. O *Chief de Justice* vinculava o poder de tributar à discricionariedade do legislador, ainda que o imposto destruísse uma empresa. Tal entendimento foi outrora modificada, quando se analisou a tributação diante do poder de tributar e do poder de polícia.

Como já afirmado anteriormente, o constitucionalismo é verdadeira manifestação da soberania popular, é a lei constitucional que vincula a atuação e a organização do Estado. A vedação ao confisco tributário, enquanto conquista histórica do contribuinte, aos poucos vem sendo inserida no direito positivo.

No Brasil, como visto, desde a inexistência de previsão constitucional, passou-se a proteção ao direito de propriedade e a vedação ao confisco de modo geral, enquanto sanção. Logo em seguida, a previsão da progressividade em função

¹⁰³DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípio constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 261.

¹⁰⁴BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997 p. 567.

da capacidade econômica do contribuinte até a Constituição de 1988 e a disposição do princípio de forma expressa, no rol das limitações ao poder de tributar.

5.2 Vedação ao confisco e o direito à propriedade privada

A propriedade privada é tema que antecede a própria formação do Estado, contudo, seu estudo passou a ter maior relevância após o advento da Revolução Francesa, em meados do século XVIII, com a ascensão da burguesia e a conquista do direito à propriedade como um dos fundamentos do movimento revolucionário.

Após o referido período histórico, a proteção à propriedade disseminou-se juntamente com o constitucionalismo, o que lhe conferiu posição de destaque e maior eficácia face a ingerência estatal.

Nessa perspectiva, a Constituição Federal de 1988 elencou a propriedade privada no rol expresso de direitos e garantias fundamentais (artigo 5º, inciso XXIII) como princípio geral da atividade econômica (no artigo 170) e ainda excepcionou a utilização do confisco, de modo a superestimar a garantia da propriedade na formação do estado brasileiro. Contudo, não se pode negar a relativização desse direito frente o Estado Social e a proteção a função social da propriedade.

Segundo o texto constitucional, cumprir a função social é atender as exigências fundamentais de ordenação das cidades expressas no plano diretor, no que tange a propriedade urbana (artigo 182, §2º, CF-88) ou ainda, quando a propriedade rural for aproveitada de forma racional e adequada, preservar o meio ambiente e observar as disposições que regulam o trabalho, visando o bem-estar dos proprietários e trabalhadores (artigo 186 da CF-88).

Nas lições de Orlando Gomes¹⁰⁵, aquele que possui diretamente um bem é atingido na sua renda e no seu patrimônio por ônus a que o Estado submete a propriedade, configurados na forma de impostos, taxas ou contribuições, assim como pagavam foros, rendas e/ou prestações ao senhorio direto, os que tinham de fato a propriedade de bens.

¹⁰⁵ GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.120.

Eros Grau¹⁰⁶ enfatiza que a função social impõe ao proprietário o dever de exercer a propriedade em benefício da coletividade, sendo, então, fonte de imposições de comportamentos positivos. Pontua ainda que é justamente a função social que justifica e legitima o direito de propriedade. Nesse espeque, o cumprimento da função social alinha o direito de propriedade com os ditames da justiça social, ao passo que confere legitimidade ao exercício desse direito.

Horvath¹⁰⁷ ensina que a tributação é uma forma de apropriação da propriedade do contribuinte, e o Estado só pode fazê-la mediante autorização legislativa, dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos.

Destarte, o tributo revela-se como forma de relativização do direito de propriedade, pois transfere a riqueza do particular para o estado, no intuito de cobrir seus gastos, atender necessidades coletivas e reduzir desigualdades. Entretanto, a relativização de um direito não significa seu sufocamento ou extinção. Dessa maneira, o legislador instituiu mecanismos para mitigar a atuação estatal e promover a manutenção do direito, para que a tributação não subtraia a propriedade privada.

Vale apontar, ainda que a tributação, enquanto atividade estatal, contribui para a manutenção e preservação do direito à propriedade, na medida que o ônus tributário justo e necessário contribua para a garantia e proteção de um direito assegurado pelo Estado.

A Constituição Federal de 1988 congratulou um repositório de normas-princípios que garantem ao contribuinte a segurança jurídica e a certeza de direitos frente a atuação do fisco. Edvaldo Brito¹⁰⁸ intitula esse conjunto de direitos e garantias como Estatuto do Contribuinte. Inseridas no referido estatuto, encontram-se as limitações ao poder de tributar e, por sua vez, o princípio da vedação ao efeito confiscatório como limite ao ônus tributário inculcido pelo Estado.

O princípio da vedação ao efeito confiscatório constitui-se norma de natureza proibitiva e impede que o ônus excessivo da tributação obste o exercício do direito fundamental a propriedade privada. Nesse sentido, tal vedação é considerada como desdobramento da proteção constitucional a propriedade resguardando tal direito sobre os efeitos deletérios da imposição excessiva e desproporcional.

¹⁰⁶ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 18. ed. ver. atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 243-244.

¹⁰⁷ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 43.

¹⁰⁸ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 305.

Por outro lado, Paulo Castilho¹⁰⁹ não considera o princípio da vedação ao confisco como decorrência da proteção ao direito de propriedade. Para ele, o referido princípio tem como objetivo principal a limitação do poder de tributar, o que indiretamente, confere proteção ao direito de propriedade. Entretanto, é preciso ponderar a posição apresentada e interpretar as normas constitucionais de modo a lhes integrar.

Como visto, o confisco tem como efeito a subtração da renda ou patrimônio do cidadão pelo Estado. Já as limitações ao poder de tributar impedem o exercício arbitrário da competência tributária e seus reflexos no patrimônio do contribuinte. A vedação constitucional ao efeito de confisco além de impedir a subtração de bens do contribuinte via tributação, proíbe também a instituição e majoração de tributos que transbordem a capacidade contributiva.

Observa-se que o princípio assume tanto o caráter de limitação ao poder tributar, quanto de garantia ao direito propriedade face o ônus tributário, vez que limita a competência tributária e assegura o patrimônio do contribuinte contra tributos confiscatórios.

Segundo Neumark, a tributação deve seguir o princípio da neutralidade distributiva, ou seja, deve trazer como mandamento carga tributária que não interfira na situação econômica financeira do contribuinte. Isso indica que o fisco não deve comprometer significativamente a renda ou o patrimônio do contribuinte, sob pena de ferir princípio fundante da tributação¹¹⁰. Contudo, o autor supracitado condiciona a aplicabilidade do referido princípio à finalidade da tributação. Para ele, essa tem por escopo preponderante financiar a atividade estatal ou promover a redistribuição de renda. Assim, a amplitude da neutralidade distributiva está condicionada a finalidade fiscal ou extrafiscal da imposição tributária.

Nesta linha, a tributação, seja ela fiscal ou extrafiscal, limita o direito de propriedade do contribuinte e surte efeitos pecuniários negativos sobre seu patrimônio. Entretanto, quando predomina no tributo finalidade arrecadatória (fiscal) o ônus tributário deve ser dotado de neutralidade distributiva, e não influenciar na capacidade econômica do contribuinte. Por outro lado, quanto o tributo possui finalidade diversa da arrecadatória (extrafiscal), ou seja, finalidade intervencionista, a

¹⁰⁹ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 97.

¹¹⁰ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposicion*. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1974, p. 63.

neutralidade distributiva deve ser mitigada, de modo a direcionar o comportamento do contribuinte.

Entende-se, contudo, que a tributação extrafiscal não possui o condão de liquidar a propriedade privada, mas apenas de induzir o comportamento do contribuinte conforme os interesses do Estado. Deve-se ter em mente que a extrafiscalidade, em equilíbrio com o princípio da capacidade contributiva, respeita a vedação ao efeito confiscatório.

A utilização do tributo extrafiscal sem qualquer parâmetro ou como instrumento de punição do contribuinte, em sentido contrário as limitações ao poder de tributar, é uma afronta ao texto constitucional e deve ser considerada ilegal e desprovida de razoabilidade.

No que tange a confiscatoriedade do tributo face o direito de propriedade, Cassiano Menke¹¹¹, embasado nas lições de Paul Kirchhof, defende que a excessividade do imposto sobre a propriedade não deve ser medida ao valor e características do signo presuntivo de riqueza. Porém, a abusividade deve ser aferida em conjunto com a renda, ou do acréscimo patrimonial que o sujeito aferiu para fruição. Assim, divide a renda em três zonas. A primeira protege os direitos relacionados a manutenção da dignidade da pessoa humana. A segunda diz respeito a parcela do patrimônio a ser reservada absolutamente pelo titular do direito. Por último a terceira zona, sobre a qual devem incidir as normas tributárias de natureza pecuniária.

A divisão da renda trazida por Menke induz ao entendimento de que a tributação não pode refletir negativamente sobre o âmbito de preservação do direito de propriedade, e muito menos sobre a manutenção da dignidade da pessoa humana. Restando apenas uma terceira “zona” para o alcance das normas tributárias. Dessa maneira, se a cobrança de um tributo limita ou elimina bens direitos relacionados a dignidade ou a manutenção da propriedade, evidencia-se o efeito confiscatório.

O efeito confiscatório não se resume apenas a subtração, parcial ou total, da renda ou do patrimônio do contribuinte. Acrescenta-se ainda a dimensão da

¹¹¹ MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 125.

dignidade humana, representada na citação acima pela primeira zona, cujo escopo obsta a tributação tendente a ofender a existência digna do contribuinte.

O princípio da vedação ao efeito confiscatório frente ao estudo do direito de propriedade e função social apresenta-se como instrumento de garantia com múltiplas faces. Seja limitando o poder de tributar, desde a atividade legislativa até a atividade administrativa, seja assegurando o exercício do direito de propriedade.

5.3 Uma limitação constitucional ao poder de tributar

“É preciso limitar o poder em prol da cidadania”¹¹². Foram essas as palavras propedêuticas de Sacha Calmon para iniciar o estudo sobre as limitações ao poder de tributar. Na oportunidade, afirmou que essas limitações são de diversas índoles, atingindo o Legislativo e o Executivo, sendo algumas genéricas, outras específicas. Assim, as limitações visam proteger a federação, o contribuinte, valores sociais, econômicos e culturais.

Nessa perspectiva, Edvaldo Brito¹¹³ denomina poder de tributar como a grandeza da competência tributária. Inference-se da afirmação que, o poder de tributar nada mais é do que a medida de poder atribuída ao ente federativo para o exercício do poder tributário na instituição de tributos.

A CF-88 confere o poder de tributar a seus entes federativos, e estabelece também limites à suas competências tributárias. Entende-se nesta pesquisa por limitação ao poder de tributar toda restrição realizada pelo ordenamento constitucional a quem detém competência tributária – Municípios, Estados, Distrito Federal e União.

A República Federativa do Brasil, enquanto estado democrático de direito, pauta a sua atuação estatal nos termos do princípio da legalidade. Dessa maneira, a administração deve agir conforme previsão legislativa, editando normas que disciplinem sua atuação e estabeleçam direitos e garantias que protejam os administrados contra o arbítrio estatal.

¹¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 268.

¹¹³ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 81.

Com efeito, as limitações ao poder de tributar cuidam exatamente de introduzir um núcleo essencial e incoercível de direitos individuais a serem preservados face a atuação do Estado.

Aliomar Baleeiro¹¹⁴ afirma que as limitações ao poder de tributar são especiais manifestações dos direitos e garantias fundamentais do cidadão – contribuinte, e apresentam-se como princípios e regras de ordem política, que possuem eficácia jurídica.

Algumas normas constitucionais tributárias são consideradas como o núcleo essencial das limitações constitucionais ao poder de tributar. São eles: a legalidade, a igualdade, a anterioridade, a capacidade contributiva, a vedação ao efeito confiscatório e as imunidades.

O artigo 150, inciso I, da CF-88 dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”¹¹⁵. Tal princípio busca limitar o arbítrio do poder executivo e legislativo na seara econômica do contribuinte, garantindo previsibilidade e segurança jurídica.

Observa-se que a legalidade tributária implica não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta da lei, de modo a evitar que a Administração Pública, ao arrecadar e fiscalizar tributos que superem ou afrontem, por vias indiretas e obscuras, o art. 150, I, CF-88, com a edição de normas secundárias, que acabem por decidir se o tributo é ou não devido, ou em qual medida é devido¹¹⁶.

Na seara tributária, o princípio da igualdade é corolário do princípio da isonomia jurídica, que garante tratamento uniforme, pela entidade tributante, aos que se encontrem em condições de igualdade.

Nesta senda, é vedado ao ente federativo instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo proibida também qualquer distinção por motivo de ocupação profissional, nos termos do inciso II, do artigo constitucional supracitado.

¹¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 35-36.

¹¹⁵ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 5 e outubro de 1988*. Atualizada até a Emenda Constitucional n. 93, de 08 de setembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15/05/2018.

¹¹⁶ FISCHER, Octavio Campos. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: breves considerações*. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direitos da UFC. Fortaleza: v. 30 n. 1, 2010.

Via de regra, o legislador lança mão da progressividade e da proporcionalidade para efetivar o princípio da igualdade tributária. A tributação isonômica depende de uma análise da capacidade econômica do contribuinte, de modo que a progressividade das alíquotas estabeleça exação proporcional aos contribuintes que se encontrem em desigualdade.

A CF-88 elenca também em seu art. 150, VI as imunidades tributárias. Nelas o constituinte afastou a possibilidade da instituição impostos sobre determinadas pessoas e objetos. O rol é taxativo e afasta o exercício da competência tributária, no que diz respeito a instituição de impostos.

Por fim, apresenta-se o princípio da vedação ao efeito confiscatório, objeto de estudo desta dissertação. O artigo 150, inciso IV, da CF-88 traz consigo a norma jurídica que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, restringe a incidência de uma imposição que possa reduzir ou inviabilizar o exercício do direito à propriedade privada ou da renda produzida pelo contribuinte.

Paulo Castilho¹¹⁷ conceitua o confisco tributário como ação estatal empreendida com a utilização de tributo, a qual retira totalidade ou uma parcela considerável da propriedade do contribuinte, sem a devida retribuição do Estado.

Sacha Calmon¹¹⁸ entende de que o princípio da vedação ao efeito confiscatório nada mais é do que o princípio da razoabilidade na tributação. Para ele, razoável é algo nitidamente relativo, chegando a afirmar que “o que é razoável hoje, não o será amanhã”.

É oportuno chamar a atenção de que a aplicação da vedação ao efeito confiscatório é também um reflexo da proporcionalidade na tributação, mas não se pode minimizar a aplicação do referido princípio apenas nesse âmbito, como se verá adiante.

Nesse sentido, o Ministro Celso de Melo se posicionou sobre o tema no julgamento pelo Tribunal Pleno do STF de uma ADC em 1999¹¹⁹ ao afirmar que na

¹¹⁷ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 37.

¹¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 253.

¹¹⁹ A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante **verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte** - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a **aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira**(...). Resulta configurado o caráter confiscatório

identificação do efeito confiscatório deve ser levado em conta a capacidade do contribuinte, o grau de insuportabilidade econômica da exação e o princípio da razoabilidade em função da totalidade da carga tributária suportada.

Do mesmo modo, não se pode reduzir o efeito da tributação confiscatória meramente a uma constrição significativa do patrimônio ou da renda do contribuinte. Basta se pensar numa incidência tributária não amparada pelo princípio da legalidade ou da anterioridade, por exemplo. Por menor que seja o valor do tributo, a exação ilegal, sem a observância dos princípios supracitados, refletirá em efeito de confisco no patrimônio do contribuinte.

O aprofundamento do estudo da limitação da tributação com efeito de confisco se revela cada vez mais esclarecedor à medida que o intérprete abre mão da visão quantitativa do confisco e passa a entender também a visão qualitativa do referido princípio.

5.4 Um direito fundamental do contribuinte.

Após o fenômeno da constitucionalização dos direitos, vive-se hoje o momento de fundamentalização, com o intuito de lhes garantir maior proteção e eficácia, seja no sentido formal ou material.

A consolidação dos direitos fundamentais é fruto do desenvolvimento político, econômico e social dos Estados, e teve como principal consequência o surgimento do estado democrático de direito e justiça social.

Nesse contexto, os direitos fundamentais permeiam as relações jurídicas de modo a limitar a atuação estatal e assegurar aos cidadãos direitos e garantias na consecução da dignidade da pessoa humana.

Os direitos fundamentais, na acepção formal, são aqueles expressamente previstos no texto constitucional. Na CF-88 estão dispostos no Título II, do art. 5º ao 17. Em seu sentido material, são aqueles que embora excluídos do rol exposto

de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois **a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade**". BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Ação Declaratória de Constitucionalidade. ADC – MC 8/DF, Min. Relator Celso de Melo. Data de julgamento: 04.04.2003. Tribunal Pleno. Data da Publicação: 24/05/2004.

constitucional, podem ser equiparados, em razão de seu conteúdo e relevância, aos direitos formalmente fundamentais.

É inquestionável a existência de outras garantias de conteúdo fundamental fora do referido título. Nesse âmbito, situam-se os direitos fundamentais do contribuinte – materialmente fundamentais.

Cunha Junior¹²⁰ traz outras definições dos direitos materialmente fundamentais. Ele aponta a existência de três tipos de fundamentalidade material: os direitos fundamentalmente implícitos, que são subentendidos das normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais previstas na CF-88; os direitos fundamentais decorrentes, são aqueles oriundos do regime e dos princípios que a constituição adota; e por fim, os direitos fundamentais previsto na Constituição, mas fora do catálogo e em tratados internacionais, que decorrem de tratados internacionais dos quais a República Federativa do Brasil faça parte.

Ter um direito fundamental pressupõe a existência de norma que garante tal direito¹²¹. O §2º, do art. 5º da CF-88 possibilita a existência de normas de conteúdo fundamental, decorrentes dos princípios adotados pelo ordenamento constitucional ou de tratados internacionais dos quais o Brasil seja signatário. Deste modo, a fundamentalidade material deve ser tomada pelo ponto de vista interno ou externo, respectivamente.

Gilmar Mendes aduz “que os direitos e garantias fundamentais, em sentido material, são pretensões que, em cada momento histórico, se descobrem a partir do valor da dignidade humana”¹²².

Ter um direito fundamental pressupõe a existência de uma norma que garante tal direito. Os direitos fundamentais dos contribuintes são reconhecidos como direitos de fundamentalidade material interna, em razão de sua relevância e substância, sendo assim equiparados aos direitos fundamentais formais, como se observa no julgamento da ADI 939-7 pelo STF¹²³.

¹²⁰ CUNHA JR., Dirley da. *Temas de teoria da constituição e direitos fundamentais*. Salvador: JusPodivm, 2007, p. 118.

¹²¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 50.

¹²² MENDES, Gilmar Ferreira. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p.116.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade*. ADI: 939 DF, Min. Relator: Sydney Sanches. Data de julgamento: 15/12/2013. Tribunal Pleno. Data da Publicação: DJ 18/03/1994.

A Constituição de 1988 foi pioneira ao sistematizar normas constitucionais protetoras do contribuinte¹²⁴. Não se quer dizer aqui que em ordenamentos anteriores não foi tratado sobre a tributação, pelo contrário, a matéria era extensamente disposta. Contudo, apenas na CF-88 reservou-se um título para dispor sobre a tributação e o orçamento, incluindo ali uma seção sobre as limitações ao poder de tributar.

Um direito fundamental, em sua essência, tende a efetivar, direta ou indiretamente, o princípio da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, as limitações constitucionais ao poder de tributar são verdadeiras ferramentas contra o arbítrio do legislador, balizando o poder de império do Estado na esfera econômica do contribuinte, garantindo justiça fiscal e efetividade do princípio da dignidade da pessoa humana.

Hugo Machado¹²⁵ lembra que na tributação é o Estado que corporifica o poder, e como todo titular de poder tende a dele abusar, é necessário que se destaquem direitos fundamentais para proteção dos contribuintes.

As limitações constitucionais à tributação são os principais direitos e garantias trazidas, especificamente, aos contribuintes. Nesta seção encontram-se os chamados direitos fundamentais dos contribuintes. Eles se encontram dispostos nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal, possuem elevado conteúdo axiológico e limitam a atuação estatal na tributação.

Essas limitações representam no ordenamento constitucional, instrumentos na consecução da efetividade dos princípios constitucionais da liberdade, da igualdade, da segurança jurídica, da propriedade, e por fim, da dignidade da pessoa humana.

As limitações constitucionais ao poder de tributar constituem direitos fundamentais dos contribuintes sob o aspecto material e assumem posição de destaque no ordenamento jurídico ao efetivar princípios constitucionais nas relações tributárias, garantindo proteção em relação à ingerência estatal. Além disso, tais direitos não podem ser abolidos por emenda constitucional e vinculam a atuação estatal.

¹²⁴ FISCHER, Octavio Campos. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: breves considerações*. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direitos da UFC. Fortaleza: v. 30 n. 1, 2010.

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais dos contribuinte e efetivação da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 34.

Neste rol insere-se o princípio da vedação ao efeito confiscatório, que proíbe a tributação exacerbada, sem razoabilidade, que subtrai substancialmente o patrimônio do contribuinte, desrespeitando a capacidade contributiva e a proporcionalidade.

Baleeiro¹²⁶ revela a necessária relação entre a capacidade contributiva e a vedação ao efeito confiscatório ao indicar que os tributos não podem exceder a força econômica do contribuinte. Nesse sentido, as prestações pecuniárias devem possuir compatibilidade com o sinal de riqueza, disposto na regra matriz de incidência.

O reconhecimento do princípio em estudo como direito fundamental do contribuinte assegura tratamento diferenciado no que tange sua proteção e aplicabilidade.

Nessa perspectiva, a vedação ao efeito confiscatório assume posição de destaque no ordenamento jurídico, efetiva princípios constitucionais fundantes, e garante aos contribuintes proteção face ao arbítrio estatal. Do mesmo modo, não pode ser abolida por emenda constitucional, vincula a atuação da administração, e desfruta de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

5.5 Regra matriz de incidência e o efeito confiscatório.

No estudo da norma jurídica tributária e da imposição fiscal ao sujeito passivo, a análise da regra matriz de incidência se mostra relevante para a identificação e entendimento do efeito confiscatório de determinado tributo.

Edvaldo Brito¹²⁷ aponta que a regra matriz, enquanto procedimento da tributação, é uma técnica de tipicidade, e consiste na individualização de elementos que constituem a hipótese do fato gerador de um tributo.

Paulo Carvalho¹²⁸ diz ser a regra matriz de incidência tributária uma norma de conduta para disciplinar a relação do Estado com o contribuinte, haja vista as contribuições pecuniárias. Nela se insere os fatos descritivos da hipótese tributária e a obrigação tributária como consequência. O estudo da regra matriz de incidência é dividido em duas fases, a hipótese (ou antecedente) e o prescritor (ou consequente).

¹²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 574.

¹²⁷ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 77.

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 247 e ss.

O ponto nodal que separa as duas partes é a constituição da obrigação tributária. Nesse momento, a hipótese passa a ser fato jurídico gerador da obrigação tributária.

Tanto a hipótese quanto o prescritor são compostos por critérios caracterizadores da relação tributária, elencados pela discricionariedade política da atuação legislativa. Tais critérios identificam e dão suporte ao nascimento da obrigação tributária.

Carvalho¹²⁹ aduz que

A proposição antecedente funcionará como descritora de um evento de possível ocorrência no campo da experiência social, sem que isso importe submetê-la ao critério de verificação empírica, assumindo os valores “verdadeiro” e “falso”, pois não se trata, absolutamente, de uma proposição cognoscente do real, apenas de proposição tipificadora de um conjunto de eventos.

O antecedente, enquanto proposição descritiva da hipótese (evento de possível ocorrência) de incidência, deriva da tipicidade e da anterioridade tributária. Dele extrai-se os critérios material, espacial e temporal.

O critério material diz respeito a uma conduta ou um fato jurídico do sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, designa um comportamento ou estado do cidadão, que na conjectura de sua concretude haverá incidência tributária, não obstante os outros critérios. Geralmente, é expresso na norma tributária por um verbo no infinitivo, e. g., ser proprietário, ou, importar produtos, entre outros.

O critério espacial refere-se ao local para ocorrência da hipótese tributária. Já o critério temporal alude o momento no qual surge a obrigação tributária. Esses critérios não necessariamente coincidem no mesmo local ou no mesmo momento. Por exemplo, o imposto sobre a importação tem como aspecto temporal a data de registro da declaração de importação para o desembaraço da mercadoria. Entretanto, possui como critério espacial a entrada do produto estrangeiro no território nacional.

Veja que o critério temporal pode ocorrer antes mesmo da mercadoria sair do país estrangeiro, basta que seja feita a declaração de importação. Por outro lado,

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma jurídica à regra matriz de incidência tributária*. IBET, 2017. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>>. Acesso em: 07 de ago. de 2018.

o critério material só estará cumprido com a entrada do produto no espaço geográfico brasileiro.

Até aqui, o antecedente não possui nenhuma influência direta sobre o patrimônio ou a renda do cidadão. Do mesmo modo, a hipótese da norma tributária não tem reflexo sobre a capacidade econômica do contribuinte, vez que apenas se levantou a hipótese de incidência e definiu critérios para a origem e constituição da obrigação tributária.

Nesse sentido, a hipótese e seus critérios, na regra matriz de incidência, não têm o condão de influenciar diretamente na configuração do efeito confiscatório do tributo. Nesse momento, não há análise subjetiva do contribuinte e, muito menos, designação de base de cálculo ou alíquota que possa repercutir em seu patrimônio.

Diferente pensa Goldschmidt¹³⁰ ao defender que a ofensa ao princípio do não confisco pode ocorrer em todos os critérios e fases da regra matriz de incidência, inclusive no antecedente. O autor traz exemplos para subsidiar sua tese e aponta:

Assim, podemos verificar, *v.g.*, a ofensa ao princípio do não-confisco no âmbito do critério material, quando o imposto de renda recair sobre algo que não corresponda à renda no sentido jurídico do termo [...].

O aspecto espacial [...]. O exemplo claro de exação com efeito de confisco por ofensa a esse critério é o caso de legislação do IPTU que faz incidir imposto sobre propriedade que não esteja localizada nos limites territoriais do Município tributante.

No que diz respeito, finalmente, ao critério temporal, cremos que estaria caracterizada ofensa ao princípio do não-confisco em hipóteses como, *v.g.*, a redução da periodicidade anual de impostos como IPVA ou IPTU, para fazer com que o fato gerador de tais exações passasse a se realizar mais de uma vez no ano [...] com vistas a possibilitar o aumento de arrecadação.

Com a devida vênia, o efeito de confisco só pode ser vislumbrado diante da repercussão da incidência tributária no direito de propriedade, na capacidade contributiva e na proporcionalidade. A hipótese tributária é determinada pela discricionariedade legislativa na distribuição constitucional de competência e na instituição do tributo mediante lei específica. Nesse sentir, antes da constituição da obrigação tributária cabe apenas o exame da constitucionalidade e da legalidade do tributo.

¹³⁰ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 127.

Se lei ordinária imputar exação de imposto de renda sobre algo que não é juridicamente renda, tal lei tem vício de legalidade e deve ser atacada. Se a Fazenda Municipal cobrar IPTU em área não urbana, ou que não pertença ao seu limite geográfico, tal exação carece de constitucionalidade.

Após análise da hipótese (antecedente), é oportuno que se faça o estudo do conseqüente da norma tributária e seus critérios. É com a subsunção do antecedente e seus critérios que a hipótese de incidência se constitui fato tributário, e surge a obrigação.

O conseqüente da regra matriz de incidência prescreve direitos e deveres dos sujeitos envolvidos na relação tributária e indica valor pecuniário da exação. Ele possui dois critérios, o pessoal e o quantitativo¹³¹.

O critério pessoal elenca os sujeitos ativo e passivo da relação impositiva. O ativo é aquele que possui o direito de exigir o tributo. O passivo é a pessoa da qual se exige o adimplemento da obrigação.

A sujeição passiva pode se dar de forma direta, quando o contribuinte possui relação direta com a ocorrência da hipótese; ou de forma indireta quando sua condição de contribuinte surgir em virtude de lei, mesmo não possuindo relação direta com a ocorrência da hipótese. Surge, então, a sujeição passiva por transferência (solidariedade, sucessão e responsabilidade), ou por substituição (progressiva ou regressiva).

Sacha Calmon, com base nos estudos de Paulo Carvalho, reconhece os critérios como aspectos e diz que o aspecto pessoal emerge na hipótese quando o legislador utiliza a sujeição passiva por substituição¹³².

Dessa forma, nos casos de sujeição passiva indireta por substituição, o critério pessoal deve ser elencado no momento da hipótese, visto que a legislador elenca ainda na descrição da norma tributária o responsável pelo ônus pecuniário, mesmo ciente de que o fato gerador foi concretizado por outra pessoa. A técnica da substituição tributária é utilizada para facilitar a atividade arrecadatória do fisco.

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.337.

¹³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 17.

É o sujeito passivo que se submete a análise de sua capacidade econômica, para só então se mensurar sua aptidão para contribuir com as despesas públicas – capacidade contributiva.

Convém mencionar, que a capacidade tributária do sujeito passivo independe da capacidade civil, da legalidade e da regularidade de sua atividade, nos termos do artigo 126 do CTN. É ele que arcará com o ônus da obrigação, a imposição pecuniária

O critério quantitativo do consequente que determina o *quantum* da exação ao sujeito passivo. Ele é composto pela combinação da base de cálculo e da alíquota. Neste critério da regra matriz de incidência que se afere a magnitude do tributo, e conseqüentemente, investiga-se sobre sua a confiscatoriedade¹³³.

Edvaldo Brito¹³⁴ conceitua base de cálculo como a “mensuração do objeto tributável, ou seja, o dimensionamento do todo ou parte da matéria escolhida pelo legislador para ser tributada”. Infere-se que a base de cálculo é a grandeza pela qual a regra matriz de incidência toma como parâmetro para estipular a imposição pecuniária, juntamente com a alíquota.

Alíquota, por sua vez, é um componente matemático que compõe o aspecto quantitativo da regra-matriz. Segundo Furlan¹³⁵, ela tem a função de graduar o montante devido, proporcionalmente a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Em regra, a alíquota apresenta-se como um percentual da base de cálculo ou uma unidade fiscal de referência e após o seu cômputo chega-se ao *quantum debeat*.

Ocasionalmente, alguns tributos não possuem nem base de cálculo nem alíquota, visto que sua instituição predetermina uma cobrança de valor fixo, é o caso por vezes das taxas. O valor fixo do tributo fomenta a discussão sobre a tributação e a aplicabilidade da capacidade contributiva.

Como já mencionado, com o acontecimento da hipótese, vislumbra-se o consequente, que por sua vez determina o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota da relação tributária.

¹³³ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 39.

¹³⁴ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2015, p.80.

¹³⁵ FURLAN, Valéria. *IPTU*. 2.ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 110.

A determinação do montante da imposição e do sujeito que arcará com o ônus pecuniário, torna possível a análise da interferência da exação no direito de propriedade, na capacidade contributiva e na proporcionalidade da cobrança. Dessa maneira, é no conseqüente da regra matriz de incidência que se verifica ou não o efeito confiscatório do tributo.

Edvaldo Brito¹³⁶ assevera que, o princípio do não-confisco determina que seja dimensionado o valor do bem jurídico que servirá como base de cálculo à tributação. Nesse sentido, a base de cálculo, enquanto “subelemento” do critério material, tem a função jurídica de dimensionar o ônus tributário, evitando o confisco. Do mesmo modo, a alíquota é utilizada como unidade de medida aplicada à base de cálculo para mensurar a tributação.

A avaliação desproporcional e a atualização excessiva da base de cálculo são exemplos de medidas que podem tornar um tributo, em situação de licitude, com efeito confiscatório. Cumpre lembrar que o efeito de confisco se apresenta somente em tributos validamente constituídos.

Ainda no critério quantitativo, o aumento da alíquota também poderá caracterizar o efeito confiscatório. Basta se pensar na possibilidade de aumento arbitrário do percentual da alíquota ou no aumento da unidade fiscal de referência, sem levar em consideração a capacidade econômico do contribuinte.

Sacha Calmon defende que o aspecto quantitativo do conseqüente não se resume à base de cálculo e à alíquota instituída. A lei pode estabelecer ainda outros elementos para quantificar o débito tributário¹³⁷

É na progressividade da alíquota que se encontra uma das principais ferramentas para realização da justiça fiscal e efetivação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. A progressividade, conforme a capacidade econômica no contribuinte ou conforme interesse do Estado na intervenção no domínio econômico, é o principal efeito da graduação das alíquotas na regra matriz.

A progressividade possibilita a tributação proporcional, através da graduação de alíquotas, conforme a capacidade econômica do contribuinte. Tributa-se mais a quem mais onera o Estado. Quem possui mais propriedades e renda, deve concorrer

¹³⁶ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 132.

¹³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 20 -21.

em maior parte para os gastos públicos, de modo a concretizar a isonomia tributária e a justiça fiscal.

O ato administrativo que individualiza o tributo e constitui a obrigação tributária é o lançamento. Nesse sentido, lançar é aplicar a norma jurídica tributária ao fato gerador do tributo. A individualização e a quantificação do tributo ocorrem respectivamente na ocorrência da hipótese e na mensuração do consequente.

Com base no exposto, defende-se que o efeito confiscatório de um tributo é visualizado no consequente da regra matriz de incidência tributária. Nesse momento, com a identificação do sujeito passivo e a determinação do ônus tributário, observa-se então o transbordamento da capacidade contributiva e o desrespeito a propriedade privada, haja vista a instituição e cobrança de tributo desproporcional e excessivo. Qualquer irregularidade existente na hipótese da norma tributária deve ser analisada sobre o critério da inconstitucionalidade ou da ilegalidade, uma vez que o valor do tributo ainda não foi mensurado.

5.6 A extrafiscalidade e a vedação ao efeito confiscatório

Edvaldo Brito¹³⁸ aponta que para se prover as necessidades coletivas é necessário organizar o Estado com um complexo instrumental visando cumprir o bem-estar e o desenvolvimento da sociedade. Nesse contexto surge o tributo como instrumento de promoção das necessidades coletivas, no intuito de angariar recursos e subsidiar a atuação estatal frente aos administrados.

A partir do século XX, com a transição do Estado Liberal para o Estado Intervencionista, o tributo passou a ser utilizado não apenas para arrecadar recursos, mas também como aparato de intervenção no domínio econômico e social, servindo ao Estado na indução de comportamentos dos administrados, em fins diversos aos arrecadatários.

Assim, a função do tributo tomou posição de destaque no direito tributário, seja para cumprir fins arrecadatários, seja para o estado intervir no comportamento dos contribuintes.

¹³⁸BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 27.

Hugo Machado¹³⁹ classifica os tributos quanto a sua função em fiscal, extrafiscal ou parafiscal. Os tributos fiscais têm como principal objetivo a arrecadação de verbas aos cofres públicos. Parafiscal tem no desiderato a arrecadação de recursos para custeio de atividades que não são próprias do Estado, mas que esse as exerce através de outras entidades. E por fim, chama-se de extrafiscal o tributo cujo objetivo primordial é a intervenção do domínio econômico e tem a arrecadação de recursos como efeito secundário.

Cuidando das funções fiscal e extrafiscal, mais importantes para o desenvolvimento deste trabalho, é oportuno que se apresente a coexistência destas funções nas prestações tributárias.

Horvath¹⁴⁰ critica a classificação cerrada da função do tributo sob a justificativa de que não existe imposição que seja exclusivamente fiscal ou extrafiscal. Nesse sentido, afirma que tal classificação deve estar de acordo com a finalidade precípua do tributo, seja a de abastecer os cofres público (fiscal), seja de estimular ou desestimular comportamentos (extrafiscal).

A crítica perpetrada é pertinente em todo o seu conteúdo. Sendo assim, sob a perspectiva da fiscalidade ou extrafiscalidade do tributo, deve-se considerar a função que prepondera em sua instituição.

Usa-se como exemplo o caso do IPTU. Trata-se de imposto de competência municipal e tem como aspecto material da hipótese, a posse, o domínio ou a propriedade predial e territorial urbana. Comumente, ele é instituído com a finalidade fiscal, para angariar recursos à fazenda municipal, e só assim, prover necessidades públicas. De forma secundária, o IPTU (fiscal) possui progressividade que termina por concretizar os princípios de justiça social, isonomia e capacidade contributiva (fins extrafiscais).

Por outro lado, a CF-88, em seu artigo 182, elencou a possibilidade da instituição do IPTU extrafiscal, progressivo no tempo, como medida indutora aos possuidores e proprietários de imóveis urbanos, para fazerem cumprir a função social da propriedade. O Estatuto das Cidades regulou a referida norma constitucional, e fixou em seu artigo 8º a alíquota máxima de 15% do IPTU extrafiscal. Nota-se que o constituinte autorizou o uso da extrafiscalidade para a

¹³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 69.

¹⁴⁰ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 88.

consecução de um princípio constitucional, a função social da propriedade, entretanto, de modo secundário, tal imposição acaba por arrecadar recursos aos cofres públicos.

Então, a extrafiscalidade consiste em um objetivo estatal diverso da obtenção de receitas mediante tributação. Tal instituto coaduna-se a valores constitucionais e pode decorrer de variadas formas, por exemplo, através de isenções, progressividade de alíquotas, benefícios fiscais, seletividade, entre outras.

A ideia de Paulo Carvalho¹⁴¹ sobre extrafiscalidade é mais objetiva, e apresenta-se da seguinte maneira:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria [...].

Inferre-se que a extrafiscalidade deve ser entendida como uma característica tributária inerente a imposições que extrapolam a finalidade arrecadatória do tributo. Trata-se de instrumento de obtenção de metas que se sobrepõe à finalidade arrecadatória, disciplinada pelo direito tributário, e por isso deve ser pautada nos princípios constitucionais que norteiam e limitam as relações tributárias. Chama-se de extrafiscal a prestação pecuniária compulsória instituída pelo estado com a finalidade precípua de atender mandamentos constitucionalmente atribuídos.

Geraldo Ataliba¹⁴² diz que a extrafiscalidade consiste no uso de instrumentos tributários com finalidade não arrecadatória, mas fins estimulantes, indutores ou coibidores de comportamentos, visando a efetivação de valores constitucionais garantidos.

A extrafiscalidade induz um comportamento do contribuinte. Ela se materializa com a diminuição ou a elevação da carga tributária, de modo a coibir ou estimular o contribuinte para que aja conforme o interesse estatal intervencionista. E,

¹⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016p. 238.

¹⁴² ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 233.

por isso, Furlan¹⁴³ classifica os tributos extrafiscais em repressores ou favorecedores.

A extrafiscalidade favorecedora diminui a carga tributária e favorece o desenvolvimento de determinada atividade; a repressora tem o condão de elevar o ônus tributário e, por isso, pode ferir princípios constitucionais, dentre eles, a vedação ao efeito confiscatório.

Goldschmidt¹⁴⁴ diz que o uso da tributação extrafiscal é de difícil, ou de impossível, compatibilização com o princípio da capacidade contributiva, da igualdade e da generalidade, e que nessa circunstância são excepcionados. Assim, acredita que a extrafiscalidade deva receber concepção restritiva no direito tributário, e sua aplicação deve respeitar as previsões constitucionais explícitas e implícitas, como por exemplo a seletividade do ICMS, a progressividade no tempo do IPTU, e a natureza de determinados tributos enquanto instrumentos de política econômica.

A questão reside na possibilidade do desrespeito da vedação ao efeito confiscatório por um tributo instituído ou majorado excessivamente, com esteio na extrafiscalidade constitucionalmente atribuída. Depara-se, então, numa querela na qual duas normas constitucionais conflitam de forma aparente. Por um lado, a extrafiscalidade protegendo ou concretizando um princípio constitucional, e de outro um direito fundamental do contribuinte, também com *status* de princípio constitucional.

Como já mencionado, o conflito aparente de princípios deve ser solucionado pela técnica da ponderação. Um princípio não deve se sobrepor ao outro, mas, seguindo interpretação sistêmica e teleológica da constituição, ambos devem coexistir e buscar a melhor solução para o caso.

Quando a constituição autoriza o uso da extrafiscalidade, ela flexibiliza outros princípios que possam, de forma aparente, obstar a instituição do tributo extrafiscal. Assim, a técnica extrafiscal utilizada, seja majoração de alíquota, progressividade, seletividade, ou qualquer outra, ameniza os reflexos da capacidade contributiva ou da vedação ao efeito de confisco naquele tributo. Isso não quer dizer que a capacidade contributiva e a proibição do confisco deixarão de ser

¹⁴³ FURLAN, Valéria. *IPTU*. 2.ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 152-153.

¹⁴⁴ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 189.

considerados, até porque, a tributação, tenha ela qualquer de suas funções, não pode ferir, por exemplo, a dignidade da pessoa humana.

Sacha Calmon¹⁴⁵ tem posição parcialmente divergente da apresentada, pois assevera que o princípio da vedação ao efeito do confisco deve ser excepcionado por razões extrafiscais e em decorrência do poder de polícia. Afirma também que onde o constituinte autorizou a tributação extrafiscal, conseqüentemente, vedou a arguição do princípio do não confisco, ressalvando os casos em que a exação absorva a totalidade do bem ou da renda do contribuinte.

Aliomar Baleeiro¹⁴⁶ afirma que tributos exacerbados que obedecem a função extrafiscal, e que foram instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes, não ofendem a Constituição. E justificou sua posição no caráter destrutivo e agressivo inerente a tributação extrafiscal.

De forma mais branda, defende-se aqui que a previsão constitucional da extrafiscalidade tributária autoriza a flexibilização da capacidade contributiva, contudo, a vedação ao confisco continuará limitando a atuação do legislador, de modo a conservar o exercício de direitos e garantias fundamentais.

No mesmo sentido, Emilio Giardina¹⁴⁷ aduz que a tributação extrafiscal deve ser orientada em relação a riqueza do contribuinte, mas sempre resguardando o mínimo indispensável.

Cinge-se também que os princípios constitucionais impositivos devem nortear todas relações tributárias, garantindo os direitos dos contribuintes e limitando a atuação do Poder Público. É quase ilógica a excepcionalidade de uma limitação do poder de tributar – vedação ao efeito do confisco – como fundamento de uma tributação extrafiscal.

Berti defende, acertadamente, que a vedação ao efeito confiscatório não deve ser interpretada de forma tão rígida na tributação dotada de extrafiscalidade, haja vista a presença de metas extrafiscais como pano de fundo¹⁴⁸.

¹⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 330.

¹⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 162.

¹⁴⁷ GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio dela capacità contributiva*. Milão, Dott. A. Giuffrè Editore, 1961, p. 150-154.

¹⁴⁸ BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não confisco*. 3. ed. Curitiba: Jaruá, 2009, p. 158.

Pensar no efeito de confisco como instrumento-meio de uma tributação extrafiscal, é suportar uma violação a um direito fundamental do contribuinte, pois a CF-88 é clara e sem ressalvas, em dispor que é vedada à tributação com efeito de confisco.

Contudo, pode-se admitir uma flexibilização da capacidade contributiva e da vedação ao efeito de confisco como instrumento de promoção de interesses coletivos, ressalvados os casos nos quais a tributação extrafiscal absorva todo o patrimônio ou renda do contribuinte, ou nos casos de desrespeito ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Nesse contexto, flexibilizar assume o sentido de autorizar o legislador a instituir ou majorar tributos de forma exacerbada, sem que desrespeite o direito de propriedade, a vedação ao confisco e outros direitos e garantias fundamentais.

5.7 O alcance do efeito de confisco nos impostos diretos e indiretos

Seguramente, é no imposto que se verifica maior possibilidade de confiscatoriedade, seja pelo grande número de impostos constitucionalmente previstos, seja pela amplitude da competência tributária dos entes federativos.

Não obstante o conceito de tributo já entoadado neste trabalho, cumpre agora apresentar o conceito legal de imposto, estabelecido no artigo 16 do CTN, sendo essa uma espécie tributária “cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

É fácil concluir que os impostos terão efeito confiscatório quando sua alíquota for superestimada ou quando a base de cálculo for majorada excessivamente, e assim, onerar em demasia o patrimônio, a renda e o consumo, sem a devida observância do princípio da capacidade contributiva ou, até mesmo, infringindo direitos constitucionalmente assegurados.

Em interpretação estrita do artigo 150, IV, da CF-88, tem-se que o texto constitucional vedou o efeito confiscatório a todas as espécies tributárias comportadas pelo ordenamento. A análise incauta do dispositivo debela uma amplitude que por vezes não faz sentido imediato, entretanto, incentiva uma interpretação extensa do dispositivo, como se demonstrará.

A assertiva tem respaldo empírico quando se investiga a hipótese de cobrança exacerbada do IPTU, do IR e do ICMS. Nos casos do IPTU e do IR, tributos que gravam o patrimônio e a renda, respectivamente, o ônus tributário absurdo, liquida o direito de propriedade, desrespeita a capacidade contributiva e até mesmo a dignidade do contribuinte, ao reduzir sua capacidade econômica, ou inviabilizar a manutenção do bem que enseja a tributação.

De outro lado, a incidência exacerbada do ICMS não atinge de forma direta a renda ou o direito de propriedade, tendo em vista que se trata de imposto sobre o consumo (circulação de renda). Nesse caso, o débito fiscal grava o produto ou serviço ofertado, que será repassado no preço final ao consumidor.

Regina Helena Costa¹⁴⁹ classifica os impostos em diretos e indiretos, levando em consideração o impacto econômico provocado. Os impostos diretos incidem sobre a pessoa que pratica o aspecto material da norma matriz de incidência e, assim, ela deve suportar o ônus tributário. Nos indiretos, são os consumidores que arcam com o impacto econômico do tributo, muito embora o fato gerador tenha sido cometido por outra pessoa.

Na classificação apresentada toma-se como primordial o estado ou a ação do contribuinte em face do aspecto material da hipótese da regra matriz de incidência, e o sujeito que arcará com o ônus pecuniário da relação tributária.

Nos impostos diretos, é o sujeito passivo da obrigação tributária quem pratica o fato gerador e, em regra, também assume o ônus pecuniário. Por exemplo, quem for o proprietário de veículo automotor em determinado exercício, arcará com o ônus tributário do IPVA. Diferente do que ocorre com os impostos indiretos. Aqui a incidência tributária referente ao imposto é repassada pelo sujeito passivo no valor agregado do produto ao consumidor, o contribuinte de fato, como acontece no ICMS.

Tendo por base os conceitos apresentados, é de difícil percepção o efeito confiscatório nos tributos indiretos, isso porque o ônus fiscal não recai especificamente sobre o contribuinte de direito, mas sim sobre o consumidor. Em outro turno, é facilmente identificado o efeito de confisco nos tributos que gravam a

¹⁴⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 113.

propriedade ou a renda. Mesmo porque a tributação exacerbada nesses signos presuntivos é o fator preponderante para a identificação do efeito confiscatório.

Pelo exposto, não se pode negar a existência de impostos sobre o patrimônio, a renda e o consumo. Em regra, os primeiros gravam diretamente um direito de propriedade ou a renda auferida do contribuinte e recaem sobre o sujeito que praticou o fato gerador da obrigação tributária, sendo assim, impostos diretos. E o último, incide sobre a circulação da renda, e o ônus tributário é repassado para o adquirente ou consumidor, embutido no preço do produto.

Nos impostos sobre o patrimônio é nitidamente onde mais fica claro a tributação de modo a ensejar o confisco, haja vista o seu efeito de liquidar o exercício do direito de propriedade. Não obstante, os impostos sobre renda também devem ser analisados sobre o enfoque da vedação ao efeito confiscatório. Mesmo porque, qualquer signo presuntivo de riqueza alvo do poder de tributar, deriva da produção, acumulação e circulação de renda.

Em nova inferência, os impostos indiretos gravam o consumo e oneram o custo do produto ou serviço, nesse sentido, a exacerbação do *quantum* do tributo reflete tanto na atividade empresarial, quanto no comportamento do contribuinte. Supondo que a cobrança elevada de ICMS eleve em 100% o preço de um produto, a ponto de comprometer a sua procura e a atividade empresarial, conseqüentemente, tal imposto terá efeito confiscatório?

Segundo Dória¹⁵⁰, nos impostos indiretos, o ônus fiscal é transladado ao adquirente no preço do produto, onerando a circulação da renda acumulada. Assim, uma carga fiscal elevada desencoraja ou aniquila qualquer atividade, por ser antieconômica. Sendo assim, classifica tal imposto como proibitivo, uma vez que não tem efeito de absorver a renda ou o patrimônio do contribuinte. Pelo menos não de forma imediata como no confisco, através da tributação.

Diante de uma elevada carga tributária de impostos indiretos que gravam a circulação de riqueza, os impostos são chamados de proibitivos, vez que sua onerosidade dificultam ou impossibilitam o exercício de determinada atividade.

Em outro turno, os chamados impostos confiscatórios são visualizados na ocasião da incidência de impostos diretos, que absorvem a renda e o patrimônio do

¹⁵⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípio constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: Revista do Tribunais, 1964, p. 265.

contribuinte, inviabilizando o exercício do direito à propriedade e desrespeitando a máxima da capacidade contributiva.

Horvath¹⁵¹ defende a aplicação do princípio da não-confiscatoriedade diante dos impostos indiretos, sob o argumento de que o ônus fiscal e a confiscatoriedade devem ser analisadas sob a ótica do contribuinte de fato (adquirente ou consumidor) que arcará com um tributo exacerbado, reduzindo seu patrimônio. Observa ainda que, se o comerciante vender um produto em prejuízo, sem repassar o tributo ao contribuinte de fato, visando manter a atividade comercial, este estaria reduzindo seu próprio patrimônio em detrimento da atividade, evidenciando o efeito de confisco.

Sendo direta ou indireta, a tributação terá efeito sobre o patrimônio ou a renda do contribuinte de forma imediata ou mediata. Nessa perspectiva, qualquer tributo que viole o direito de propriedade ou liquide a atividade empresarial deve ser tomado como confiscatório.

A terminologia apresentada por Dória sobre impostos proibitivos e confiscatórios alimenta a discussão doutrinária sobre o alcance do efeito de confisco. Observa-se que nos impostos proibitivos, o ônus tributário, imediatamente, obsta o exercício da atividade empresarial, e de forma mediata absorve a renda e o patrimônio do contribuinte, seja ele de direito ou de fato. No caso dos impostos confiscatórios, o ônus tributário de forma imediata grava o patrimônio do contribuinte e impossibilita o exercício de direitos constitucionalmente assegurados.

Cumprido salientar que a classificação apresentada tem sua origem antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988, que trouxe de modo expreso a proibição da utilização do tributo com efeito confiscatório, como limitação ao poder de tributar. Fato este que não reduz a importância da classificação de impostos proibitivos e confiscatórios.

Nesses termos, enfatiza-se que um imposto proibitivo sempre será confiscatório, mas a recíproca não é verdadeira. De qualquer modo, vislumbra-se a inconstitucionalidade tanto dos impostos proibitivos, quanto dos confiscatórios.

¹⁵¹ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 130-131.

5.8 As taxas

Conforme já apontado, a norma constitucional que veda o efeito de confisco abrange todas as espécies tributárias. Nesse sentido, as leis que instituem ou majoram as taxas também devem ressoar sob o crivo da não-confiscatoriedade, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

A taxa, consoante a artigo 145, inciso II, da CF-88, é tributo de competência comum a todos os entes federativos, que podem instituí-las em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos divisíveis prestados ao cidadão ou colocados à sua disposição. Nota-se que a instituição da taxa pressupõe uma atuação estatal, sendo, portanto, tributo de natureza vinculada.

Edvaldo Brito¹⁵² estuda as taxas tendo por base duas peculiaridades que lhes são inerentes: a existência de sinalagma na relação jurídico tributária e a comutatividade. Isso porque a legitimidade deste tributo está atrelada a existência de prestações correspondentes e recíprocas entre o sujeito passivo e ativo da hipótese. Enquanto o estado presta serviço público ou exerce o poder de polícia, o contribuinte paga compulsoriamente o preço correspondente.

A natureza sinalagmática decorre da existência de obrigações interdependentes para ambos sujeitos da relação tributária. No mesmo espeque diz-se comutativo pois as prestações advindas de tal relação são equivalentes.

Em que pese a atuação do Estado seja efetiva ou potencial, ou ainda oriunda do exercício de poder de polícia, não se pode negar a preexistência de uma atuação estatal ao contribuinte. Logo se vê a existência de dois tipos de taxa. A taxa de serviço e a taxa de polícia. A distinção entre elas é visualizada nos artigos 77, 78 e 79 do CTN. Enquanto a taxa de polícia pressupõe para sua instituição atuação estatal que limita e disciplina direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público, a taxa de serviço recai sobre a utilização específica ou potencial de serviço público específico ou divisível prestado ao contribuinte.

A existência de duas espécies de taxa apresenta o estudo de duas hipóteses de incidência com apenas algumas dessemelhanças nos critérios/aspectos material

¹⁵² BRITO, Edvaldo. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 76-77.

e quantitativo. O aspecto material diz respeito ao tipo de atuação estatal predeterminada para instituição da taxa, seja de serviço ou de polícia. Já o aspecto quantitativo define através da base de cálculo e alíquota o valor da dívida tributária.

A taxa por ser tributo vinculado a uma atuação estatal, terá como base de cálculo forçosamente a medida de intensidade da participação do Estado no serviço prestado¹⁵³. Assim, o critério material da regra matriz influenciará de forma direta no ônus fiscal atribuído ao sujeito passivo.

A dissonância entre o ônus pecuniário cobrado (aspecto quantitativo) e a atuação estatal desempenhada (aspecto material) enseja a caracterização do efeito de confisco. O limite quantitativo para a cobrança da taxa será o custo da atividade exercida pelo poder público. Dessa maneira, quando a instituição ou a majoração da taxa revela uma tredestinação do valor arrecadado, ou então, um valor que não expressa o real custo pelo serviço prestado, vislumbra-se o efeito de confisco na imposição da taxa.

Goldschmidt¹⁵⁴ defende a ocorrência de efeito de confisco em sentido amplo no âmbito das taxas. Para ele o efeito confiscatório pode ser apresentado em sentido amplo ou em sentido estrito. O primeiro ocorre quando o tributo é instituído em desobediência a materialidade constitucional do tributo, em desacordo com as normas gerais de direito tributário. O efeito de confisco em sentido estrito, por sua vez, apresenta-se quando o tributo é instituído de forma legítima, entretanto, o ônus pecuniário é destrutivo. Nesta senda, o referido autor vislumbra o efeito de confisco nas taxas quando o Estado invade o patrimônio do contribuinte com a instituição do tributo e não lhe oferece a devida contraprestação vinculada. Assim, o fisco subtrai o patrimônio do contribuinte sem uma devida contraprestação estatal.

Horvath¹⁵⁵ também aponta a confiscatoriedade das taxas tendo em vista a atuação estatal e o custo efetivo desta atuação. E assim pontua:

[...] Em outras palavras, em desejando, pode o estado prestar serviços públicos graciosamente, ou fazer-se remunerar por quantia abaixo do custo efetivo, total, da atividade desempenhada; o que jamais poderá fazer é pretender cobrar do beneficiário da sua atuação valor que, compartilhadamente entre o universo de sujeitos obrigados, ultrapasse o

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 62.

¹⁵⁴ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 256.

¹⁵⁵ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 132.

custo do serviço. Este limite que nos parece evidente e indiscutível, representa o ponto a partir do qual se poderá falar de confisco, isto é, todo e qualquer importe impingido ao sujeito passivo de uma taxa, que, comprovadamente sobrepassar o limite que lhe corresponde individualmente, depois de efetuada a repartição (a divisão), é flagrantemente confisco e, neste caso, facilmente identificável, também, com a utilização de tributo com efeito de confisco a que se refere nossa Lei Magna.

Não se pode negar que a dissonância entre o ônus pecuniário cobrado (aspecto quantitativo) e a atuação estatal desempenhada (aspecto material) enseja a caracterização do efeito de confisco. O limite quantitativo para a cobrança da taxa será o custo da atividade exercida pelo poder público. Dessa maneira, quando a instituição ou a majoração da taxa apresentar um valor que não expresse o real custo do serviço prestado ou revele uma trestinação do valor arrecadado, vislumbra-se o efeito de confisco na imposição.

De certo, por ser tributo de natureza vinculada, a ingerência da taxa no patrimônio do contribuinte, sem a devida contraprestação estatal, inerente ao sinalagma existente na relação tributária em questão, vislumbra-se o efeito de confisco.

Contudo, outra questão deve ser abordada. A taxa pode exceder a capacidade contributiva do sujeito passivo e revelar o efeito de confisco?

Segundo Sacha Calmon¹⁵⁶, a capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos. Ela é subjetiva quando leva em conta a capacidade econômica real da pessoa. E objetiva quando toma as manifestações de riqueza da pessoa. Enquanto norma-princípio, a capacidade contributiva, assim como a isonomia e o direito adquirido, é um princípio geral do direito.

Não obstante a literalidade do texto constitucional do artigo 145, §2º da CF-88 e a aplicação capacidade contributiva aos impostos, o referido princípio deve alcançar todos os tributos, desde que a estrutura da hipótese de incidência seja compatível com sua utilização. Isso quer dizer que, se a regra matriz de incidência for compatível com a natureza da taxa, a capacidade contributiva deve ser aplicada.

Corolário do princípio da isonomia, a capacidade contributiva garante ao contribuinte imposição tributária condizente com o ideário da igualdade material, tratando os iguais com igualdade e os desiguais na medida de suas desigualdades.

¹⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 90.

Por acaso, a igualdade é esculpida no artigo 3º da CF-88, e deve nortear a atuação do Estado.

Edvaldo Brito¹⁵⁷ ensina que a capacidade contributiva deve ser caracterizada no bojo do sistema jurídico positivo, sem sacrifício dos seus elementos constitutivos. Sendo um princípio que sustenta a tributação e compondo o Estatuto do Contribuinte, a capacidade contributiva integra a isonomia e o não-confisco. Afirma ainda, que apesar da literalidade do artigo 145, §1º da CF-88 se referir apenas aos impostos, a capacidade contributiva deve ser aplicada a todos os tributos por interpretação integrativa com o resto do sistema.

Dessa forma, a instituição ou majoração de taxa que evidencie o transbordamento da capacidade contributiva e a dilapidação do patrimônio do contribuinte configura o efeito de confisco.

5.9 A contribuição de melhoria

O artigo 145, inciso III, da CF-88 autoriza os entes federativos a instituírem contribuição de melhoria quando decorrente de obra pública. A contribuição de melhoria, assim como a taxa, é tributo vinculado, de natureza sinalagmática e tem como aspecto material da hipótese a valorização de imóvel decorrente de obra pública.

Hugo Machado¹⁵⁸ define a espécie tributária como um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, por causa da realização de uma obra pública. Assevera ainda que a contribuição de melhoria é destinada a minimizar a injustiça na repartição dos benefícios oriundos dos investimentos públicos.

Destarte, para o ente federado instituir e cobrar a referida contribuição, é necessário que a obra realizada acarrete melhoria no imóvel do contribuinte. Por melhoria, entende-se valorização imobiliária auferida, que será também a base de cálculo para a determinação do *quantum* do tributo. A instituição de alíquota é facultada a liberdade política do legislador em cobrar um percentual da valorização auferida.

¹⁵⁷ BRITO, Edvaldo. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 127-128.

¹⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 448.

No que tange a ocorrência do efeito de confisco no âmbito da instituição e cobrança da contribuição de melhoria, deve-se ter em mente a ocorrência da melhoria e o gravame tributário imputado.

Horvath¹⁵⁹ condiciona a ocorrência do efeito de confisco ao importe cobrado pelo fisco. Para ele, se o ônus tributário ultrapassar a valorização imobiliária correspondente, haverá o efeito de confisco.

Em verdade, o efeito de confisco é patente quando o valor da contribuição de melhoria excede a valorização imobiliária ocasionada pela obra pública, e passa a reduzir o valor do patrimônio do contribuinte. Se o referido tributo se caracteriza por ser vinculado e pela existência de sinalagma e comutatividade, o gravame fiscal cobrado deve ser correspondente a valorização atribuída ao imóvel.

Paulo Castilho¹⁶⁰ diz que toda vez que a alíquota da contribuição de melhoria exceder 100% do montante da valorização do imóvel, haverá efeito de confisco.

A referida afirmação tem o mesmo sentido em relação ao descompasso entre o valor da exação e a melhoria imobiliária, entretanto, é realizada sob a ótica do critério quantitativo do consequente, mais especificamente, a alíquota.

Sob outra perspectiva, Goldschmidt¹⁶¹ entende inadmissível o efeito de confisco na correlação exata entre a valorização a melhoria e o valor da exação sob o argumento de que não é possível exigir exatidão matemática desses valores. Contudo, considera perfeitamente possível o efeito de confisco pela quebra do princípio isonômico na tributação. Nesse sentido, afirma que se a hipótese de incidência decorre de obra pública, ela deve abranger sujeitos passivos de todos os imóveis beneficiados. Assim, sempre que a tributação “deixar de fora” algum proprietário, ela terá efeito de confisco para aqueles que foram abrangidos pela exação.

Percebe-se desse apontamento que o autor desconsidera a aplicação da capacidade contributiva na seara da contribuição de melhoria, e assim, conclui que a quebra do princípio isonômico com a exclusão de determinados proprietários do alcance da contribuição, acarretaria efeito de confisco para os que foram cobrados.

¹⁵⁹ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 135.

¹⁶⁰ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 107.

¹⁶¹ GOLDSCHMIDT Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 271.

Como já abordado, a capacidade contributiva deve compor a tributação abrangendo todos os tributos, desde que compatível com a regra matriz. Nessa esteira, é inteligível que determinada contribuição de melhoria atinja determinados proprietários e outros não. Deve-se ter em mente que o gravame tributário não recai no bem sobre o qual se exerce o domínio, mas sim sobre o sujeito que exerce os direitos inerente a propriedade. Dessa maneira, os elementos constitutivos da capacidade contributiva devem ser levados em conta na instituição do tributo, de modo a respeitar capacidade econômica do contribuinte.

A ideia de justiça na tributação é facilmente percebida na análise de situação hipotética a seguir. Uma suposta obra pública para construção de uma praça irá gerar valorização imobiliária no percentual de 20% sob o valor venal do imóvel. No universo de 20 casas diretamente beneficiadas, 17 delas são de propriedade de pessoas de classe média. E as outras 3 são de propriedade de pessoas beneficiárias do programa assistencialista. Pergunta-se: levando em conta os ideais de justiça fiscal e o princípio da isonomia, é justo que lei institua exação que trasborde a capacidade econômica dos 20 beneficiados? Do mesmo modo, atende a isonomia cobrar o mesmo valor para todos os beneficiados? E por fim, é razoável isentar do referido tributo os beneficiários do programa assistencial?

Por serem perguntas retóricas, não carecem de resposta nesta ocasião, apenas uma breve reflexão sobre a aplicação da capacidade contributiva no âmbito das contribuições de melhoria.

Enfim, defende-se, portanto, a ocorrência de efeito confiscatório na contribuição de melhoria tanto na cobrança que ultrapasse a valorização imobiliária, quanto na exação que não leve em conta a capacidade contributiva e os ideais de justiça fiscal.

5.10 Contribuições e empréstimos compulsórios

O estudo em único tópico sobre as contribuições e os empréstimos compulsórios tem razão de ser, e reside na natureza não tributária das referidas prestações pecuniárias.

Tendo em vista a literalidade do artigo 150, IV, CF-88, o princípio da vedação ao efeito de confisco somente é aplicável aos tributos. O não

reconhecimento do caráter tributário às contribuições e aos empréstimos compulsórios elimina-os do alcance da referida limitação ao poder de tributar.

Edvaldo Brito¹⁶² define empréstimo compulsório como uma “prestação coativa não tributária, temporária, reembolsável acrescida de um ganho, instituída por lei complementar nas hipóteses constitucionalmente previstas”.

A natureza não tributária do empréstimo compulsório se justifica em suas características da temporariedade, do reembolso e da compulsoriedade¹⁶³, o que muito destoa do conceito legal de tributo e do regime constitucional tributário.

A excepcionalidade da hipótese de instituição da contribuição de melhoria, atrelada ao fato de que a União reembolsa o cidadão com acréscimo devido dão supedâneo jurídico a natureza não tributária desta prestação compulsória.

Ao contrário dos tributos em geral, que possuem periodicidade eventual e constituem fonte de receita para o ente instituidor, o empréstimo compulsório é dotado de excepcionalidade, ou seja, só pode ser instituído para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência, ou ainda no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional), e representa fonte de despesa para o ente instituidor, que deverá reembolsar o sujeito passivo com juros.

Sob essa perspectiva, não há que se falar em efeito de confisco haja vista a natureza não tributária do empréstimo compulsório.

No mesmo sentido, as contribuições, sejam elas as sociais ou as econômicas, não possuem natureza tributária. As primeiras são prestações pecuniárias compulsórias que operam a redistribuição forçada de renda, para formação de fundo destinado a suprir as necessidades da seguridade social¹⁶⁴. As últimas correspondem à atuação da União no domínio econômico.

A natureza não tributária das contribuições se fundamenta na submissão destas prestações a regime próprio, desde a origem constitucional até a sua exação. Nesse sentido, não há o que se falar da aplicação do art. 150, IV, CF-88, no que se refere as contribuições. A não-confiscatoriedade restringe-se aos tributos, o que não é o caso das contribuições sociais e econômicas.

¹⁶² BRITO, Edvaldo. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 215.

¹⁶³ *Ibid.*, p. 213.

¹⁶⁴ *Ibid.*, p. 169.

Há quem entenda sobre a natureza tributária dos empréstimos compulsórios e das referidas contribuições, e, por isso, defendem a aplicabilidade da vedação ao efeito confiscatório nas citadas prestações pecuniárias.

Paulo Castilho¹⁶⁵, de forma objetiva, afirma que as contribuições sociais poderão ser confiscatórias na medida em que desrespeitem a progressividade, a capacidade contributiva e a razoabilidade. No que tange os empréstimos compulsórios, defende que a falta de previsão para sua restituição na lei criadora do ônus pecuniário, ou a não devolução aprazada tem o condão de transformar a exação em medida confiscatória.

Horvath¹⁶⁶ assevera que os empréstimos compulsórios serão confiscatórios quando o produto de sua arrecadação não for aplicado ao aspecto material constitucionalmente previsto que ensejou sua instituição, ou ainda quando o valor arrecadado extrapole o valor do investimento excepcional que ensejou a sua instituição.

Goldschmidt¹⁶⁷ revela que terá efeito de confisco a contribuição que não possua referibilidade entre a atuação estatal, o contribuinte e seu grupo. No que se refere os empréstimos compulsórios, recomenda que o montante arrecadado guarde relação de proporcionalidade com o gasto será realizado e o seu devido destino, caso contrário, restará evidente o efeito confiscatório.

Não obstante a posição favorável sobre a aplicação do princípio da vedação ao efeito confiscatório nas contribuições e no empréstimo compulsório, os autores mencionam a discussão sobre a natureza tributária ou não destas prestações, citando inclusive a súmula 418 do STF, que reconhecia a natureza não tributária do empréstimo compulsório. Por reconhecerem a natureza tributária das exações, são favoráveis a aplicação da limitação ao poder de tributar insculpida no art. 150, IV, CF-88.

Entretanto, pelos motivos já expostos, não se atribuí neste trabalho a natureza tributária as contribuições e aos empréstimos compulsórios, razão pela qual a referida norma constitucional não alcança tais prestações.

¹⁶⁵ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.108.

¹⁶⁶ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 136.

¹⁶⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 275.

Mesmo assim, não se admite que o ônus pecuniário, instituído por estas prestações, exorbitem aos princípios constitucionais da propriedade privada, a proporcionalidade e da igualdade, razão pela qual, o ordenamento não autoriza a instituição de exação que viole tais imperativos.

5.11 As multas tributárias e o efeito de confisco

Outro tema de grande repercussão na doutrina e na jurisprudência nacional é o alcance do princípio da vedação ao efeito confiscatório sobre as multas tributárias. Isso porque a literalidade do artigo 150, IV, CF-88 conduz a aplicação do referido princípio apenas aos tributos, não englobando outras prestações pecuniárias compulsórias, como a multa, por exemplo.

Como já abordado neste trabalho, as multas não são tributos. Nesse sentido, suas naturezas são conflitantes tendo em vista o tipo de conduta que lhes dão causa. Enquanto o tributo, nos termos do art. 3º do CTN, é toda prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção por ato ilícito, as multas são penalidades estipuladas em lei como reprimenda a ilícito cometido.

A multa tributária pode ser definida como uma espécie de sanção, oriunda de ação ou omissão do contribuinte que descumpra obrigação tributária, seja principal ou acessória. Ela tem natureza pecuniária e sua imposição dá origem a uma obrigação de dar quantia certa ao Estado e, portanto, tem reflexo direto no patrimônio do infrator. A cominação exacerbada de multa sem a análise adequada da carga tributária sobre os bens do contribuinte infrator faz surgir a discussão sobre o alcance do princípio da vedação ao efeito confiscatório nas multas tributárias.

Os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a aplicação do princípio da não-confiscatoriedade na seara das multas tributárias resumem-se em duas posições. A primeira, apegada a literalidade do art. 150, IV, da CF-88, defende que o referido princípio é aplicável somente aos tributos. Por outro lado, a segunda posição defende a aplicação do princípio à toda obrigação tributária, incluindo as penalidades pecuniárias, inclusive as decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, nos termos do artigo 113 do CTN.

Torres¹⁶⁸ entende que a vedação ao confisco abrange a obrigação tributária como um todo, desse modo, as multas e as penalidades fiscais também estão sujeitas ao referido princípio.

Coelho¹⁶⁹ também se filia a segunda corrente ao afirmar que uma multa exacerbada, que excede os limites da razoabilidade, é confiscatória, e, portanto, é inconstitucional. Para ele, a aplicação de uma medida confiscatória é algo diverso da aplicação de uma multa. Quando esta agride violentamente o patrimônio do contribuinte, caracteriza-se confisco indireto, e por isso, é inconstitucional. No mesmo cenário, Dória¹⁷⁰ afirma que a multa tributária será confiscatória toda vez que não houver correlação lógica entre a penalidade imposta e infração cometida, ou ainda, quando a pena seja desproporcional ao delito ou infração tributária praticada.

A jurisprudência nacional tem entendimento pela aplicação do princípio da vedação ao efeito confiscatório às multas tributárias. Em regra, o Judiciário ao se deparar com um caso de cominação de multa com efeito confiscatório, suas decisões reduzem o valor da multa a patamar considerado proporcional.

Nesse âmbito, os entendimentos jurisprudenciais variam conforme a classificação da multa em moratória e por sonegação.

Segundo Paulo Castilho, multa moratória é sanção tributária decorrente do atraso do pagamento. Já a multa por sonegação tem origem com a omissão deliberada ou ação fraudulenta para não pagar tributos devidos¹⁷¹.

Quando a multa moratória ultrapassa o limite de 30% do valor do tributo exigido, a jurisprudência nacional, em diversos julgados, entendeu que a multa assume feição confiscatória.

A 2ª Turma do STF, em julgamento do Recurso Extraordinário 91.707 – MG, o relator Ministro Moreira Alves admitiu a redução da multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcional, feição confiscatória¹⁷².

¹⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 173.

¹⁶⁹ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 64.

¹⁷⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípio constitucionais tributários e a cláusula due process of law*. São Paulo: Revista do Tribunais, 1964, p. 201.

¹⁷¹ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 126.

¹⁷² BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário n.91.707-MG. Relator: Min. Moreira Alves. Data do julgamento: 11/02/1979. Data da publicação: 29/02/1980. Disponível em:

O TRF da 3ª Região, por sua 5ª turma, nos autos da Apelação Cível 94.03.076566-6, decidiu que a multa fixada em 60 % do valor do débito assume feição confiscatória, eis que seu valor se torna desproporcional ao momento do débito. Na oportunidade, o Tribunal reduziu o montante da multa moratória ao patamar de 30%¹⁷³.

Em decisão mais recente, o STF julgou o RE 557452 RS, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, e decidiu pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de multa arbitrada ao patamar de 100% ou superior, tendo em vista a inobservância ao artigo 150, IV da CF-88. Em seu voto, o relator ressaltou a jurisprudência do Tribunal no sentido de reconhecer a abrangência do princípio da proibição ao efeito de confisco sobre as multas tributárias e citou outras decisões do tribunal no mesmo sentido¹⁷⁴.

Logo se observa o entendimento da jurisprudência em reconhecer o alcance do princípio da vedação ao efeito de confisco sobre as multas, e do mesmo modo, admitir a redução da multa moratória ao patamar de 30% do valor do tributo devido. Isso porque, na análise do caso concreto verificou-se que a multa acima deste patamar se revelou confiscatória.

No caso das multas cominadas por sonegação do contribuinte, a jurisprudência STF entende que o quantum da sanção deve respeitar os limites da proporcionalidade.

O ministro Ilmar Galvão, em julgamento da ADIn 5511/600, entendeu que a multa prevista no percentual de 200% para caso de não recolhimento e 500% para os casos de sonegação extravasam o campo da multa tributária e alcançaram o patamar confiscatório. No caso, o Tribunal reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos de 2º, 3º e 57 da ADCT do Estado do Rio de Janeiro, por entender que o percentual da multa por sonegação alcançou os limites do confisco.

<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/697499/recurso-extraordinario-re-91707-mg/inteiro-teor-100416039>. Acesso em: 15/12/2018.

¹⁷³ BRASIL. *Tribunal Regional Federal - 3ª Região*. Apelação Cível n. 94.03.076566-6. Relator: Juíza Ramza Tartuce. Data do Julgamento: 01/04/1996. Data de Publicação: 07/08/1996. Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2063209/apelacao-civil-ac-76566-sp-9403076566-6?ref=juris-tabs>. Acesso em: 15 de dezembro de 2018.

¹⁷⁴ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário n. 557452 RS. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 23/02/2010. Data da Publicação: 04/03/2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7537081/recurso-extraordinario-re-557452-rs-stf>. Acesso em: 15/12/2018.

Em oposição, Goldschmidt¹⁷⁵ defende a literalidade do artigo 150, IV, CF-88, ou seja, defende que o princípio em estudo só deve ser aplicado aos tributos, que em nada se confundem com as sanções fiscais oriundas do cometimento de ato ilícito. Fundamenta sua posição com o argumento de que não se deve interpretar a Constituição tendo por base uma lei que lhe é “subordinada”, o CTN. Assim, o autor sustenta que as multas confiscatórias são eivadas de inconstitucionalidade tendo em vista a infringência ao direito à propriedade privada ou da proporcionalidade, e não por desrespeito ao art. 150, IV da CF-88.

O referido autor apela para a clareza do dispositivo constitucional ao atribuir o alcance da vedação ao efeito confiscatório somente aos tributos, tendo em vista a razão de ser do princípio constitucional.

Esta dissertação defende a não aplicação do princípio da vedação ao efeito confiscatório às multas tributárias, em razão da literalidade do artigo 150, IV, CF-88. Tal posição não significa uma autorização a cominação de multas tributárias confiscatórias.

Como visto, tanto a multa tributária quanto o confisco possuem natureza jurídica sancionatória. Nesse sentido, existindo previsão constitucional ou infraconstitucional que autorize a cominação de multa, sua confiscatoriedade deve ser analisada com base na carga tributária sobre o patrimônio do contribuinte, e repelida com base na proteção da propriedade privada.

Não se pode olvidar que a vedação ao ‘efeito’ de confisco diz respeito apenas aos tributos que transbordem a capacidade contributiva ou violem o direito à propriedade privada.

¹⁷⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 154.

CONCLUSÃO

Muito embora tenha sido expresso em cláusula aberta e sem conceito jurídico determinado, o princípio da vedação ao efeito confiscatório constitui-se importante garantia constitucional do contribuinte contra a ingerência estatal no direito de propriedade. A indefinição conceitual amplia a relevância da doutrina e da jurisprudência na construção da significação do efeito de confisco.

É importante que se tenha em mente a distinção existente entre confisco, confisco tributário e efeito de confisco, de modo que o estudo dessas categorias não seja deturpado. A licitude ou ilicitude da conduta do agente e o conceito de tributo balizam a configuração das referidas categorias.

O tributo com efeito de confisco é aquele que transcende sua finalidade constitucionalmente atribuída, invade o direito de propriedade, desrespeita a capacidade contributiva, a isonomia e viola direitos fundamentais.

Não se pode olvidar que, impostos excessivos, proibitivos e confiscatórios, embora tenha definições semelhantes, possuem tratamento jurídico diferente. Enquanto a onerosidade dos impostos excessivos se justifica por política fiscal, os proibitivos e os confiscatórios são eivados de inconstitucionalidade, e se diferenciam pelo alcance aos impostos indiretos e diretos, respectivamente.

Cumprir apontar ainda que a vedação ao efeito confiscatório é corolário dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva e, por assim dizer, deve proteção máxima aos valores da igualdade e justiça fiscal.

A CF-88 aborda o princípio da igualdade na tributação tanto em sua acepção formal quanto em sua acepção material. Na primeira garante a aplicação da lei tributária perante todos os cidadãos. Na acepção material, corrige as desigualdades existentes no âmbito social, conferindo tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais, na medida de suas desigualdades.

A isonomia tributária tem como ferramenta para consecução da justiça fiscal a progressividade. Ela tem o condão de graduar o valor do tributo conforme a capacidade econômica do contribuinte ou interesse de intervenção estatal. A isonomia e a progressividade garantem a redistribuição de renda e a igualdade material na tributação. A seu turno, a proporcionalidade limita a progressividade diante da adequação e necessidade do ônus tributário. A imposição desproporcional

transborda a competência tributária, desrespeita a capacidade contributiva e configura o efeito de confisco.

Do mesmo modo, o princípio da capacidade contributiva apresenta-se como instrumento de justiça social, que integra o ordenamento jurídico brasileiro e deve ser aplicado a todas as espécies tributárias. Possui capacidade contributiva aquele que pode pagar impostos. Não se deve confundir capacidade econômica e capacidade contributiva. A segunda pressupõe a primeira, entretanto, a recíproca não é verdadeira. Só pode pagar tributo quem tem condição econômica para tanto.

A capacidade contributiva, enquanto princípio constitucional tributário, é consectário da isonomia e sua observância é obrigatória a todas as espécies tributárias. Assim, a referida norma deve pautar a atuação do Legislativo e do Executivo na instituição e cobrança de tributos e, sem caso de violação, o Judiciário deve garantir provimento ao direito do contribuinte.

A capacidade contributiva tem natureza jurídica de norma constitucional de eficácia limitada e aplicabilidade reduzida. Isso porque quase sempre precisará da atuação do legislador infraconstitucional para lhe fornecer normatividade suficiente para que surta seus efeitos. Nesse sentido, ela possui eficácia jurídica, mas lhe falta eficácia técnica.

A capacidade contributiva possui estreita relação com a vedação ao efeito de confisco. O transbordamento da capacidade contributiva subjetiva configura o efeito de confisco na tributação. Assim, infere-se que o efeito de confisco complementa a compreensão e a valoração do princípio da capacidade contributiva.

O princípio da vedação ao confisco está disposto no artigo 150, IV, da CF-88, e constitui limitação objetiva a atuação do Estado na tributação. Não há o que se discutir sobre a natureza principiológica da vedação ao efeito confiscatório. Isso porque ela possui amplo grau de abstração e abrange diversas possibilidades jurídicas. Do mesmo modo, é norma fundante de valor social, histórico, cultural e está inserida no ordenamento constitucional.

No Brasil, foi a Constituição Federal de 1988 o primeiro diploma que fez referência expressa a vedação ao efeito de confisco na tributação. Contudo, desde a Constituição do Império de 1824 até hoje, o ordenamento constitucional vigente garantia implicitamente a vedação ao confisco. Seja na proteção do direito à propriedade privada, seja na vedação ao confisco enquanto pena.

O princípio da vedação ao efeito de confisco frente o estudo do direito de propriedade apresenta-se como garantia de múltiplas facetas. Seja como limitação ao poder de tributar, seja assegurando o exercício do direito de propriedade.

Cumpre salientar que a vedação ao efeito de confisco está inserida no rol constitucional das limitações ao poder de tributar, e por isso restringe o exercício da competência tributária tendente a impor ônus fiscal que possa reduzir ou inviabilizar o direito de propriedade ou desrespeitar a capacidade contributiva.

Apesar de não constar de forma expressa no Título II da CF-88 que dispõe sobre os direitos fundamentais em sentido formal, a vedação ao efeito confiscatório é um direito fundamental do contribuinte, sob a acepção material. O §2º do art. 5º da CF-88 possibilita a existência de normas de conteúdo fundamental, decorrentes de princípios adotados pelo ordenamento constitucional ou tratados internacionais, sendo este o caso.

Por ser um direito fundamental do contribuinte, a vedação ao efeito do confisco na tributação assume posição de destaque no ordenamento, efetiva princípios constitucionais, garante aos contribuintes face a ingerência estatal, não pode ser abolida por emenda constitucional, vincula a atuação da administração e desfruta de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

No âmbito da regra matriz de incidência, defende-se que o efeito confiscatório de um tributo só pode ser visualizado no conseqüente da regra matriz. Nesse momento, com a identificação do sujeito passivo e a determinação do ônus tributário, através da base de cálculo e alíquota, é possível ser observado o transbordamento da capacidade contributiva ou a redução do patrimônio do contribuinte, haja vista a instituição ou cobrança de um tributo confiscatório.

Nesse âmbito, a extrafiscalidade apresenta-se como instituto que relativiza os limites da capacidade contributiva e da vedação ao confisco em prol da unidade constitucional. A extrafiscalidade é uma característica tributária inerente a tributação que extrapole a finalidade arrecadatória do tributo e induz um comportamento do contribuinte, conforme o interesse intervencionista estatal.

A existência de um conflito aparente entre uma norma constitucional extrafiscal que autoriza a elevação da carga tributária em prol de interesse coletivo e a vedação ao efeito confiscatório deve ser resolvido através da ponderação. Assim,

entende-se que o constituinte autoriza a majoração exacerbada do tributo extrafiscal, contudo, sem que viole o direito de propriedade e outras garantias fundamentais.

No que tange o alcance do princípio da vedação ao efeito confiscatório da tributação, cumpre observar os impostos diretos e indiretos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios.

No estudo dos impostos diretos e indiretos, a incidência do ônus pecuniário sob o contribuinte de fato ou de direito debela uma análise sobre a possibilidade de efeito de confisco do tributo em questão.

Nos impostos diretos, a incidência atinge o contribuinte diretamente, sendo possível então, a configuração imediata do confisco através da tributação. Nos impostos indiretos, o ônus pecuniário é repassado ao consumidor ou ao adquirente do produto sob o qual incide o imposto. Dessa forma, o tributo é repassado no preço do produto ou serviço. Nesse caso, a excessividade do valor do tributo influenciará imediatamente no consumo, podendo surtir efeito mediato no patrimônio do contribuinte. Os impostos de elevada carga tributária que gravam a circulação de riqueza, e desestimulam a atividade empresarial são chamados de proibitivos.

No que se refere as taxas, a natureza sinalagmática e comutativa que lhes são peculiares impõe ao fisco obrigações interdependentes e equivalentes. Nessa esteira, por ser tributo vinculado a uma atuação estatal, sua base cálculo será a medida de participação do Estado no serviço prestado. Assim, a dissonância entre o ônus cobrado e o serviço público prestado enseja a caracterização do efeito de confisco no âmbito das taxas.

Não se pode olvidar ainda, que a instituição e majoração das taxas devem respeito ao princípio da capacidade contributiva, sob pena de configurar efeito de confisco, em razão do transbordamento da capacidade econômica do contribuinte ou a dilapidação de seu patrimônio.

De modo semelhante, na seara das contribuições de melhoria evidencia-se o confisco quando o *quantum* da contribuição excede a valorização imobiliária ocasionada pela obra pública, ou ainda quando o tributo não respeitar os ditames da capacidade contributiva.

No que se refere as contribuições e os empréstimos compulsórios, em virtude do não reconhecimento do caráter tributário dessas prestações pecuniárias compulsórias, defende-se a não aplicação do princípio da vedação ao efeito de

confisco neste âmbito. Contudo, não se admite que o ônus pecuniário instituído viole os princípios constitucionais da propriedade privada e da proporcionalidade.

Outro ponto a ser firmado diz respeito ao não aplicação do princípio da vedação ao efeito de confisco às multas tributárias. A confiscatoriedade das multas deve analisada com base na carga tributária sobre o patrimônio do contribuinte, e repelida com base na proteção geral à da propriedade privada. *A contrario sensu*, a vedação ao efeito de confisco diz respeito apenas aos tributos.

Em última análise, cumpre apontar que a vedação constitucional ao efeito confiscatório na tributação deriva da proteção ao direito de propriedade e da capacidade contributiva. Atribui-se ainda a não-confiscatoriedade a natureza de direito fundamental integrante do Estatuto do Contribuinte, posição que lhe confere eficácia plena e aplicabilidade imediata. Por se tratar de limitação ao poder de tributar tem como principal destinatário o legislador. Entretanto, o referido princípio deve pautar toda a atuação administrativa. No mesmo sentido, o Judiciário deve garantir provimento jurisdicional para defender os direitos do contribuinte, seja de forma abstrata ou no caso concreto.

Não é razoável fixar um percentual determinado para configuração do efeito confiscatório. A utilização da proporcionalidade e o respeito aos princípios da isonomia, capacidade contributiva e propriedade privada emergem como os caminhos para uma tributação justa e não confiscatória.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BALTAZAR, U. C.; MACHADO, C. H. *A vedação à utilização de tributos com efeito e confisco como instrumento de proteção do contribuinte*. Prisma Jurídico, São Paulo. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/html/934/93426910007/>>. Acesso em: 30 de outubro de 2018.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Edições Casa de Rui Barbosa, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não confisco*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009.
- BRANCO, Gerson Luiz Carlsso e MARTINS-COSTA, Judith. *Diretrizes teóricas do novo Código Civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição*. São Paulo: Atlas, 2016.
- _____, Edvaldo. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2015.
- _____, Edvaldo. *Reflexos Jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico*. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRITTO NETO, José Gomes de. O Efeito não confiscatório e seus limites na ordem constitucional vigente. In: WERNECK, L. A e IGLESIAS, M. B.(Org.) *Situações jurídicas tributárias: estudos em homenagem ao prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta*. Belo Horizonte: Arraes, 2018.

BRUYN JUNIOR. Herbert Cornélio Pieter de. *O princípio do não-confisco*. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1981*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 10 de julho de 2018.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 11 de julho de 2018.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 10 de novembro de 1937*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 11 de julho de 2018.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 11 de julho de 2018.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 5 e outubro de 1988*. Atualizada até a Emenda Constitucional n. 93, de 08 de setembro de 2016.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 de maio de 2018.

_____. *Constituição Política do Império do Brasil outorgada em 25 de março de 1824*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 10 de julho de 2018.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Ação Declaratória de Constitucionalidade. ADC – MC 8/DF, Min. Relator Celso de Melo. Data de julgamento: 04.04.2003. Tribunal Pleno. Data da Publicação: 24 de maio de 2004.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI: 939 DF, Min. Relator: Sydney Sanches. Data de julgamento: 15/12/2013. Tribunal Pleno. Data da Publicação: 18 de março de 1994.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário n.91.707-MG. Relator: Min. Moreira Alves. Data do julgamento: 11/02/1979. Data da publicação: 29/02/1980. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/697499/recurso-extraordinario-re-91707-mg/inteiro-teor-100416039>. Acesso em: 15/12/2018.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Recurso Extraordinário n. 557.452 RS. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 23/02/2010. Data da Publicação: 04/03/2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7537081/recurso-extraordinario-re-557452-rs-stf>. Acesso em: 15/12/2018.

_____. *Tribunal Regional Federal - 3ª Região*. Apelação Cível n. 94.03.076566-6. Relator: Juíza Ramza Tartuce. Data do Julgamento: 01/04/1996. Data de Publicação: 07/08/1996. Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2063209/apelacao-civel-ac-76566-sp-9403076566-6?ref=juris-tabs>. Acesso em: 15 de dezembro de 2018.

CARRAZA, Roque Antônio. *A progressividade na ordem tributária*. RDT, São Paulo: Malheiros, 1994.

_____, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____, Paulo de Barros. *Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma jurídica à regra matriz de incidência tributária*. IBET, 2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a->

regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 07 de agosto de 2018.

_____, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – Sistema tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CUNHA JR., Dirley da. *Temas de teoria da constituição e direitos fundamentais*. Salvador: JusPodivm, 2007.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, vol. 1.

DIDIER JR, Fredie. *Curso de direito processual civil*. 13. Ed. Salvador: Juspodivm, 2011.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário: due process of law*. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2008.

FISCHER, Octavio Campos. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: breves considerações*. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direitos da UFC. Fortaleza: v. 30 n. 1, 2010.

FURLAN, Valéria. *IPTU*. 2.ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão, Dott. A. Giuffrè Editore, 1961.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 18. ed. ver. atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KOOGAN, Abrahão e HOUAISS, Antonio. *Enciclopédia e dicionário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Seifer, 1998.

LEAL, Roger Stiefelmann. *A propriedade como direito fundamental*. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 49, n. 194, p. 53-64, abril 2012. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496577>>. Acesso em: 12 de novembro de 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais dos contribuinte e efetivação da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. ver. e atual. São Paulo: LTR, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua, CEDAM, 1973.

NAKAGAKI, Ruti K. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. 2010. Dissertação. Mestrado em Direito. PUC – SP.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposicion*. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1974.

NUNES, Cláudio Pedro. *O conceito de justiça em Aristóteles*. 2000. Monografia (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIMENTA, Paulo Roberto L. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SILVA, Jose Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SOARES DE MELO, José E. Em face do princípio da capacidade contributiva, é possível criar tributo fixo? In: _____. ATALIBA, Geraldo e DORIA, Antônio R. S. (Coord). *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: IDEPE, 1991.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária del Estado y de los contribuyentes* (Besteuerungsmoral und steuermoral). Traduzido por Pedro H. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

_____, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.