



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

RENATA FIGUEIRÊDO BRANDÃO

VEDAÇÃO AO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

Salvador
2007

RENATA FIGUEIRÊDO BRANDÃO

VEDAÇÃO AO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado da Universidade Federal da Bahia como exigência parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr.º Saulo José Casali Bahia

Salvador
2007

RENATA FIGUEIRÊDO BRANDÃO

VEDAÇÃO AO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado da Universidade Federal da Bahia
como exigência parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito, pela comissão
formada pelos professores doutores:

BANCA EXAMINADORA

SAULO JOSÉ CASALI BAHIA

Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia

Professor do curso de Graduação e de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia.

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia

Professor do curso de Graduação e de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia.

ESTEVÃO HORVATH

Doutor em Direito pela Universidade Autônoma de Madri

Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Livre-Docente em Direito pela Universidade de São Paulo

Professor do curso de Graduação e de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de São Paulo e Professor Associado do Departamento de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, acima de tudo, pelo amor e confiança que eles enraizaram em nossa relação. O apoio e incentivo nas minhas escolhas e o exemplo de perseverança e generosidade que transmitem diariamente tornam meu caminhar no mundo muito menos tormentoso.

Pela compreensão de toda minha família, em especial, de meus avós, que contribuíram muito para que eu acreditasse neste sonho.

A meu irmão, André, pelos seus abraços e sorrisos que me transmitem energia para continuar seguindo em frente.

A meu amor, Fernando, pela intensa alegria com que tem preenchido a minha vida.

É difícil traduzir em palavras o agradecimento ao meu tão querido orientador, professor Saulo José Casali Bahia, que desde a graduação, tem sido meu guia, surpreendendo-me sempre com sua impressionante inteligência e capacidade de executar inúmeras tarefas, todas com muita seriedade e competência. Ao longo de todos esses anos tenho encontrado nele a significação do que seja um verdadeiro mestre e de como os mestres, com muita sabedoria, têm o dom de transmitir seus conhecimentos, fomentando a capacidade de superação das pessoas.

Não poderia deixar de agradecer a outro grande mestre que muito me ensinou e incentivou, o professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta, que tanto nas aulas do mestrado, quanto no grupo de pesquisa por ele formado, Justiça Tributária, confirmou minha identificação com o Direito Tributário, estimulando o aprofundamento do seu estudo.

Wilson Alves de Souza, Calmon de Passos, Arx Tourinho (*in memoriam*), Fernando Santana, Lidivaldo Reachi Raimundo Britto, Edivaldo Boaventura, Mônica Aguiar e Marília Muricy são também exemplos de profissionais com que tive contato, e me marcaram. Agradeço a todos eles por cada nova perspectiva que me fizeram enxergar em relação ao Direito e à própria vida.

Devo agradecimento a todos os meus amigos, fazendo expressa menção a alguns, sem os quais este trabalho jamais se concretizaria: Wagner Alves de Souza, Artur Ferrari, Fernando César Veloso Borges, Cecília de Moura Barbosa, Luciana Santos, Fernanda Fontes, Carolina Landim, Laurício Pedrosa, Pedro Caimmy, André Batista Neves e Juliana Brandão.

Na pessoa de Dr. Manoel Mota Fonseca, agradeço a toda família do Escritório Mota Fonseca e Advogados, que proporciona um ambiente de trabalho baseado não só na técnica, mas também em princípios éticos, formando um grupo coeso, que impede que as realizações sejam individuais.

*Ao positivismo e niilismo fiscal – ainda não
superados por completo – deve opor-se uma
ética fiscal do Estado e dos contribuintes.*

Klaus Tipke

RESUMO

A presente dissertação tem como objeto a análise da norma constitucional que veda “a utilização de tributo com efeito de confisco”, plasmada no art. 150, IV da Constituição Federal brasileira de 1988. Partindo-se do estudo dos elementos componentes do dispositivo constitucional em foco, a saber, “tributo”, “confisco” e “efeito de confisco”, busca-se a identificação de um núcleo de significação mínimo do mencionado comando, para, em seguida, se constatar que a identificação do sentido da expressão indeterminada “efeito de confisco”, no contexto de um Estado Social e Democrático de Direito contemporâneo, somente é possível através do manejo do princípio da proporcionalidade. A proporcionalidade será tida, no âmbito tributário, como responsável por conformar os princípios jurídicos que orbitam em torno da imposição fiscal, servindo à identificação do momento em que a intervenção nos direitos individuais por ela atingidos, torna-se, concretamente, excessiva. Assim, com base em tal diretriz, é encontrado o limite quantitativo, após o qual o tributo passa a constituir uma tomada injustificada de bens, produtor do efeito de confisco de que trata o art. 150, IV da CF de 1988. Deveras, a norma em questão é concebida como uma garantia inserida no rol das “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” que proíbe a instituição de qualquer imposição fiscal desproporcional no seu aspecto quantitativo, com vistas a salvaguardar os interesses particulares frente ao interesse público de arrecadar tributos. Tal limitação, portanto, é tida como resultado de uma ponderação realizada pelo Constituinte Originário, que determina que as liberdades individuais, em especial a propriedade, a livre iniciativa, a liberdade profissional e até a sobrevivência dos contribuintes devem prevalecer num eventual choque com uma imposição fiscal excessiva. Muito embora se entenda que as multas quantitativamente desproporcionais também produzem efeito de confisco, a investigação ora implementada restringe-se ao exame de tal efeito em relação aos tributos. Nesse compasso, pretende-se demonstrar que o comando constitucional em tela consubstancia verdadeiro escudo jurídico protetor dos direitos individuais, contra leis que instituem ou majoram tributos sem a preocupação com os prejuízos concretos que irão causar nestes ou com a real necessidade de limitá-los. Assim, busca-se, em última análise, a concretização da Lei Maior. Espera-se que sua força normativa possa influenciar de modo mais contundente a realidade fática, disseminando-se normas e decisões que materializem, inclusive, os dispositivos que se encontram “adormecidos” no seu texto.

Palavras-chave: Efeito de confisco; proporcionalidade; tributo; carga tributária; regra; princípio.

ABSTRACT

This dissertation aims at analysing the constitutional norm that prevents the “utilization of taxable with confiscation effect”, provisioned in Art. # 150 - IV of 1988 Brazilian Federal Constitution. At first, with the intention to identify a central point of basic understanding related to that provision, every single component of the constitutional act is assessed, i.e.: “taxable”, “confiscation” and “confiscation effect”. Further, in context with a contemporary *de Jure Social and Democratic State*, it is required to verify the vague sense of the words: “confiscation effect”, which is only possible by means of dealing with the *reasonables principle*. Within the taxation range, the *reasonables* will be responsible for establishing the legal fundamentals that orbitate around the fiscal obligations, thus providing required identification in case the rights of affected individuals are excessively intervened. Therefore, based on those guidelines, a quantifiable limit can be established, beyond which the taxable becomes an unjustified seizure of assets and the generator of the confiscation effect referred to in Art. # 150-IV of 1988 Federal Constitution. In fact, the norm in focus has been conceived as a warrant listed in the “Constitutional Limitations on Taxation Power”, in which it is prohibited to perform any kind of qualitatively disproportional fiscal demand, aiming at protecting private interest before the public intention to collect taxes. Therefore the limitation concerns the result of a judicious examination performed by the Original Constituent, which establishes that the individual freedom, mainly the property, free enterprise, professional freedom and even taxpayers’ survival prevail on eventual dispute involving excessive fiscal burden. It is understood that, in spite of the fact that quantitatively disproportional fines are also able to generate confiscation effect, the assessment herein is restricted to the analysis of that effect in connection with taxable.

The proposal of the dissertation is to demonstrate that the related constitutional provision substantiates the actual legal shield to protect the individual rights against laws that establish or increase tax provisions with no concern associated with the generation of concrete losses or the actual need to provide correlated limits. In conclusion, it is expected to substantiate the Constitution in order to provide more effective influence in the factual reality, making available norms and decisions to address the provisions that are hidden within the context successfully.

Key words: confiscation effect; *reasonables*; taxable; tax load; rule; principle

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
CF/1988	Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988
DJ	Diário da Justiça
D.O.U.	Diário Oficial da União
DPVAT	Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Via Terrestres
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
ISSQN	Imposto sobre serviço de qualquer natureza
RT	Revista dos Tribunais
STF	Supremo Tribunal Federal
TRF 3	Tribunal Regional Federal da Terceira Região
UFBA	Universidade Federal da Bahia

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE	15
2.1	PRINCÍPIOS JURÍDICOS E SUA NORMATIZAÇÃO	15
2.2	DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS	20
2.2.1	Modelo de Regras e Modelo de Princípios	20
2.2.2	Distinção entre Regras e Princípios na Doutrina	23
2.2.2.1	Distinção entre Regras e Princípios em Dworkin	23
2.2.2.2	Distinção entre Regras e Princípios em Robert Alexy	26
2.2.2.3	Distinção entre Regras e Princípios em J.J. Gomes Canotilho	28
2.2.2.4	Distinção entre Regras e Princípios em Humberto Ávila	30
2.2.3	Concepção Adotada acerca da Diferenciação entre Regras e Princípios	32
2.3	DEVER DE PROPORCIONALIDADE NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO CONTEMPORÂNEO	42
2.4	ESTRUTURA TRÍPLICE DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE	50
2.4.1	Adequação	51
2.4.2	Necessidade	51
2.4.3	Proporcionalidade em Sentido Estrito	52
3	ELEMENTOS COMPONENTES DA NORMA QUE VEDA O TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO	55
3.1	TRIBUTO E SUAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS	55
3.2	TRIBUTO E PROPORCIONALIDADE	59
3.3	CONCEITO DE CONFISCO	67
3.3.1	Confisco como Apropriação de Bem Particular sem Indenização	68
3.3.2	Confisco como Sanção a Ato Ilícito	73
3.3.3	Confisco como Transferência Excessiva de Bens Particulares ao Estado	77
3.4	ACEPÇÃO DE TRIBUTO COM “EFEITO DE CONFISCO”	83
3.4.1	Alcance da Expressão Efeito de Confisco	83
3.4.2	Identificação do Tributo com Efeito de Confisco	86
3.4.2.1	Efeito de Confisco no Âmbito da Fiscalidade	86

3.4.2.2	Efeito de Confisco no Âmbito da Extrafiscalidade	89
3.4.3	Efeito de Confisco Global	91
3.4.4	Acepção Ampla do Efeito de Confisco	93
3.4.5	Critérios Doutrinários e Jurisprudenciais para Aferição do Tributo com Efeito de Confisco	96
3.4.6	Necessidade do Manejo do Princípio da Proporcionalidade para Aferição do Efeito de Confisco	101
4	ASPECTOS DA NORMA QUE VEDA A UTILIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO	109
4.1	VEDAÇÃO AO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO COMO UMA LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR	109
4.2	CLASSIFICAÇÃO NORMATIVA DA VEDAÇÃO AO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO	112
4.2.1	Posição Majoritária acerca da Classificação da Norma que Veda o Tributo com Efeito de Confisco	117
4.3	RELAÇÃO DA VEDAÇÃO AO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO COM OUTRAS NORMAS CONSTITUCIONAIS	122
4.3.1	Capacidade Contributiva	123
4.3.1.1	Possibilidade de Ocorrência do Confisco e não Ocorrência da Violação à Capacidade Contributiva	126
4.3.2	Progressividade	129
4.3.3	Imunidade	132
5	APLICAÇÃO JUDICIAL DA PROIBIÇÃO AO CONFISCO TRIBUTÁRIO	137
5.1	NECESSIDADE DE ANÁLISE, CASO A CASO, DA VEDAÇÃO AO CONFISCO TRIBUTÁRIO	137
5.2	ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA APLICAÇÃO DO CONFISCO NO BRASIL	141
6	CONCLUSÃO	149
	REFERÊNCIAS	155

1 INTRODUÇÃO

A denominada Constituição cidadã, promulgada em 1988, introduziu no rol das normas constitucionais tributárias que restringem o poder de tributar do Estado a vedação expressa ao tributo com efeito de confisco:

Seção II
DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR
Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada a utilização à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
IV – Utilizar tributo com efeito de confisco;

Ocorre, todavia, que tal proibição, diferentemente das outras normas que limitam o poder de tributar do Estado, tem sido pouco aplicada, em face da obscuridade de seu conteúdo.

Diante da falta de discussão sobre o tema e da escassez de parâmetros para se aferir a tributação confiscatória no país e no exterior, muitos doutrinadores limitam-se a constatar que tal norma possui caráter indeterminado, situando a questão na chamada “zona cinzenta”, de difícil delimitação.

A acentuada vagueza e abertura da norma em apreço contribuem para que se considere árdua a identificação de seu conteúdo e alcance, sendo ressaltado, inúmeras vezes, seu alto grau de subjetividade e o caráter político da elevação da carga tributária de um país, o que acaba por inibir a investigação jurídica do tema por ela tratado.

Contudo a dificuldade que orbita em torno da investigação do conteúdo e alcance da norma constitucional que veda o confisco tributário, longe de constituir um desestímulo ao presente trabalho, afigura-se verdadeiro desafio a ser enfrentado, tendo em vista que cumpre à ciência do Direito fornecer balizas para uma aplicação mais racional do Direito, independente da aridez do problema posto.

Com efeito, por se tratar de investigação que visa elucidar os limites de norma da Lei Maior que não se encontra muito explorada, pretende-se que o presente estudo contribua, ainda que de forma limitada, para que o comando em voga seja manejado com base em critérios

intersubjetivamente controláveis, o que, gize-se, é imprescindível no âmbito do Estado Democrático de Direito.

Visa-se, portanto, clarificar a aplicação da norma constitucional que proíbe o tributo com efeito de confisco, angariando fundamentos que permitam que esta ocorra de forma harmonizada com os ditames do Estado Democrático de Direito.

Nessa perspectiva, inicia-se a presente dissertação com a exposição dos princípios jurídicos e sua normatização no Estado contemporâneo, que se intitula pós-positivista, por voltar-se para concretização da justiça material, estando aberto a valores juridicamente tutelados.

Aprofundando-se no referido tema, os princípios e regras são analisados como espécies do gênero norma jurídica, colhendo-se na doutrina nacional e estrangeira critérios capazes de distinguir, qualitativamente, tais espécies normativas.

Em seguida, o fato de existir num Estado Democrático de Direito diversos princípios e regras que apontam para direções e soluções divergentes irá demandar a análise, pormenorizada, de mecanismo que equacione tais colisões.

Nesse passo, será investigada a atuação da proporcionalidade como um princípio hermenêutico implícito na Constituição de 1988, ordenador dos princípios jurídicos que, concretamente, se entrecrocaram.

No Capítulo 3, os elementos relacionados à norma que veda a utilização de tributo com efeito de confisco começam a ser categorizados, construindo-se, pouco a pouco, os contornos da referida proibição.

São fincadas, inicialmente, as fronteiras dos principais conceitos componentes da norma em questão – tributo, confisco, efeito de confisco –, buscando-se evitar que o uso inadvertido deles torne a compreensão do ditame constitucional sob análise ainda mais controvertido.

Por meio da categorização dos elementos que compõem a norma que proíbe o tributo confiscatório, persegue-se a construção de um entendimento preliminar de tal vedação constitucional.

Encontrado um núcleo de significação satisfatório dos termos componentes da norma examinada, passa-se a uma análise mais aprofundada da expressão indeterminada “efeito de confisco” de que trata o art. 150, IV da Lei Maior, para, enfim, poder tentar ajustá-la, por completo, à ordem jurídica posta pelo Constituinte de 1988.

Nesse sentido, passa-se à análise de algumas questões que envolvem a compreensão do mencionado efeito dentro do cenário constitucional. Investiga-se se este se refere apenas a tributos que retiram toda a renda ou patrimônio do particular, ou se abrange também aqueles que se afiguram quantitativamente exagerados, por invadir excessivamente a eficácia dos direitos individuais e/ou por atingi-los de forma desnecessária.

Em seqüência, examina-se a ocorrência do efeito de confisco no âmbito fiscal e extrafiscal, bem como a possibilidade de se identificar tal efeito diante das várias incidências a que um indivíduo está sujeito.

Outrossim, avalia-se a coerência, face aos demais comandos constitucionais, de se interpretar a expressão efeito de confisco de forma a abranger todo o tributo sem respaldo jurídico.

Em seguida, são trazidas as balizas postas pela doutrina e jurisprudência nacional e estrangeira para aferição do efeito de confisco, sendo analisada a forma pela qual estas podem ser aplicadas concretamente.

No Capítulo 4, dedicado à análise dos aspectos da norma constitucional que veda o tributo com efeito de confisco, expõem-se, de início, as implicações de tal comando figurar no Sistema Constitucional Tributário como uma “Limitação Constitucional ao Poder de Tributar”.

Seu conteúdo normativo é comparado com o das outras limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo firmada a eficácia e aplicabilidade de tal norma, os sujeitos a que se destina, bem como o grau de fundamentalidade que representa para o sistema.

Logo após, é investigada em qual espécie normativa (princípio ou regra) tal comando é classificado, sendo apresentados os mais diversos aspectos que são considerados pela doutrina para realizar tal enquadramento.

Ademais, são evidenciados os vários consensos a que chega a doutrina acerca do conteúdo de tal norma, mesmo havendo dissenso quanto à classificação, quanto à espécie normativa a que ela pertence.

Neste Capítulo, mostra-se como o princípio da proporcionalidade (e seus princípios parciais da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito) é manejado, fazendo incidir a proibição insculpida no art. 150, IV da Lei Maior.

Em seguida, a vedação ao confisco tributário é confrontada com outras normas constitucionais com as quais resguarda semelhança, mas não se confunde, a saber, capacidade contributiva, progressividade e imunidade, sendo criticada a equiparação que muitas vezes é feita entre estas.

Finalmente, no capítulo 5, debruça-se sobre as vantagens da aplicação judicial da norma que veda o confisco e desvantagens de se fixar um percentual legal apriorístico, após o qual o tributo passa a produzir efeito de confisco, tendo em vista as constantes transformações sociais, econômicas e políticas que refletem na quantificação da imposição fiscal.

Por fim, os principais julgamentos pátrios que tratam da norma em destaque são estudados, extraíndo-se destes os critérios postos pela jurisprudência nacional para a configuração do tributo confiscatório.

2 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

2.1 PRINCÍPIOS JURÍDICOS E SUA NORMATIZAÇÃO

A tragédia vivenciada na Segunda Guerra Mundial criou ambiente propício para que fosse cunhada uma nova concepção de Estado de Direito, marcada pelo declínio da exacerbada vinculação à lei e a conseqüente inserção da Constituição e dos princípios por ela contemplados no núcleo de todo o processo de interpretação e aplicação do Direito.

Com efeito, erigiu-se um Estado que restou conhecido como pós-positivista¹, por buscar a superação de uma interpretação jurídica apartada da realidade fática e dos juízos valorativos - capaz de legitimar decisões iníquas, obtidas através do método positivista lógico dedutivo² -, inaugurando-se um interpretar mais consentâneo com os valores enunciados pelos princípios constitucionais³ e com a idéia de justiça.

¹ Segundo Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos: “A superação histórica do jusnaturalismo e o fracasso político do positivismo abriram caminho para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do direito, sua função social e sua interpretação. O pós-positivismo é a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores princípios e regras, aspectos da chamada nova hermenêutica constitucional e a teoria dos direitos fundamentais, edificada sobre os fundamento da dignidade humana. A valorização dos princípios, sua incorporação, explícita ou implícita, pelos textos constitucionais e o reconhecimento pela ordem jurídica de sua normatividade fazem parte desse ambiente de reaproximação entre direito e ética”. (BARROSO, Luís Roberto Barroso; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Coord.). *Interpretação Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 278-279).

² Sobre os alicerces do positivismo jurídico ver: KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.; BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução e notas Márcio Puglesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995. BARZOTTO, Luis Fernando. *O positivismo jurídico contemporâneo: uma introdução a Kelsen, Ross e Hart*. São Leopoldo: Unisinos, 1999.

³ Ao referir-se a princípios jurídicos positivados pela constituição, o presente trabalho não afasta a juridicidade dos princípios implícitos e gerais de direito que podem ser “descobertos” na própria ordem jurídica, como

A superação do positivismo jurídico permitiu que a interpretação jurídica não se limitasse à análise de validade (decretação de acordo com a ordem) e eficácia das normas, admitindo-se também que se investigasse a correção dessas quanto ao seu conteúdo⁴.

Assim, a idéia positiva Kelseniana segundo a qual: “cada conteúdo pode ser direito”, foi cedendo espaço para um entendimento mais voltado à justiça material, traduzida na fórmula de Radbruch, cunhada em 1945, que sustenta que a “antijuricidade extrema não é direito”, logrando fincar limites, ainda que apenas em casos extremos, à certeza jurídica⁵.

Deveras, a opção por “enxergar” o direito sob o prisma material acabou por atrair a atenção dos intérpretes - antes atados às regras jurídicas - para a Constituição e respectivos princípios

portadores de valores pertinentes ao respectivo ordenamento jurídico. Faz-se tal generalização, tendo em vista que as constituições atuais acabaram por abarcar no seu texto (expressa ou implicitamente) princípios que contemplam a quase totalidade dos valores pertencentes ao ordenamento jurídicos que elas estatuem.

Sobre a existência de princípios implícitos, são válidas as considerações do professor Eros Roberto Grau: “Define-se o direito, enquanto sistema, como uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais (CANARIS, 1989, p. 77).

Cumpra a esta altura, indagar, portanto, quais princípios compõem essa ordem.

De início, evidentemente, teremos os princípios explícitos, reconhecidos no texto da Constituição ou da lei.

Além desses, também compõem aquela ordem os princípios implícitos, inferidos como resultado da análise de um ou mais preceitos constitucionais ou de uma lei ou conjunto de textos normativos da legislação infraconstitucional. Aí teremos, por exemplo, o princípio da motivação do ato administrativo (art. 93, X, parágrafo único, e 5º, solucionado através da atribuição de maior peso a uma das regras colidentes, da Constituição).

Por fim, a compõem ainda os princípios gerais do direito, também implícitos, coletados no direito pressuposto, qual o da vedação do enriquecimento sem causa.” O Referido professor desenvolve a diferenciação entre o Direito posto e o Direito pressuposto em tese jurídica (GRAU, Eros. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002). Em apertada síntese acerca desse assunto, Eros Grau aduz que: “O Estado põe o direito – direito que dele emana – que até então era uma relação jurídica interior à sociedade civil. Mas essa relação jurídica que preexistia, como direito pressuposto, quando o Estado põe a lei torna-se direito posto (direito positivo). Assim, o direito pressuposto brota da (na) sociedade, à margem da vontade individual dos homens, mas a prática jurídica modifica as condições que o geram. Em outros termos o legislador não é livre para criar qualquer direito posto (direito positivo), mas este mesmo direito transforma sua (dele) própria base. O direito pressuposto condiciona a elaboração do direito posto, mas este modifica o direito pressuposto. O direito que o legislador não pode criar arbitrariamente – insisto – é o direito positivo. O direito pressuposto condiciona a produção do direito posto (positivo). Mas o direito posto transforma sua (dele) própria base.” (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 137).

De outra parte, cabe salientar que os princípios constitucionalizados não fogem à estrutura da categoria geral denominada de “princípios”. Apenas a eficácia dos princípios constitucionais é diversa da eficácia dos princípios não extraídos da Lei Maior, consoante ensina André Ramos Tavares. “Elementos para uma teoria geral dos princípios na perspectiva constitucional”. (LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 24).

⁴ ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Tradução. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 31-33.

⁵ *Ibid.*

jurídicos constitucionais, veículos fixadores das pautas valorativas das respectivas ordens jurídicas, consoante preceitua André Ramos Tavares⁶:

As constituições são o receptáculo natural das idéias de valores dominantes na sociedade. Ademais, os valores são positivados, em geral, por meio dos denominados “princípios constitucionais”. São, pois, os princípios constitucionalmente adotados que apresentam a carga axiológica incorporada pelo ordenamento jurídico.

Com efeito, a inserção nas constituições contemporâneas de princípios, que traduzem quase que exaustivamente os interesses da sociedade, estimulou sobremaneira o seu estudo, vez que tais normas, apesar de figurarem nos textos constitucionais desde as primeiras constituições⁷, por não possuírem a extensão e o destaque na aplicação do Direito que desfrutam atualmente, eram tratadas de forma imprecisa pela doutrina e jurisprudência.

Portanto a análise dos princípios, bem como sua distinção das regras jurídicas, foram questões que se puseram na ordem do dia no chamado Segundo Estado de Direito.

Nesse passo, inúmeras monografias, artigos, dissertações, seminários debruçaram-se em torno dos princípios, muito se tendo discutido, atualmente, a respeito de uma dimensão, aplicabilidade, fundamentação e grau de abstração que lhes sejam próprios.

Apesar de haver um consenso acerca da normatividade dos princípios, esta nem sempre foi reconhecida. Gomes Canotilho⁸ salienta que a metodologia jurídica tradicional fazia a distinção entre normas e princípios, e não entre princípios e regras.

A resistência quanto à aceitação dos princípios como normas jurídicas é evidenciada por Walter Claudius Rothenburg:⁹

⁶ TAVARES, André Ramos. Elementos para uma teoria geral dos princípios na perspectiva constitucional. In: LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 24.

⁷ O professor baiano Arx da Costa Tourinho, adverte que a principiologia, que é o estudo sistemático de princípios, é recente na vida do direito constitucional, embora tais normas remontem às primeiras constituições. (TOURINHO, Arx da Costa. *Temas de direito*. Brasília: OAB, 2006. p. 34).

⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1160.

⁹ ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999. p. 13.

Uma primeira abordagem negava o caráter de autênticas normas jurídicas aos princípios. Por força de sua natureza “transcendente”, ou em razão de seu conteúdo e vagueza, bem como pela formulação através de dispositivos destituídos de sanção (imediata), eram os princípios qualificados como meras exortações, preceitos de ordem moral ou política, mas não verdadeiros comandos de Direito. E porque a própria constituição seria, justamente, aquele momento limdeiro entre o social (a moral, o político e etc.) e o jurídico, ou seja, porque a própria constituição não representaria um corpo estritamente jurídico, aparecia ela como um repositório natural dos princípios assim considerados (desprovidos de natureza eminentemente jurídica)¹⁰.

Antes de assinalar aspectos que evidenciam a autonomia conceitual dos princípios jurídicos, indicada pela doutrina atual, cabe indicar características que eles têm em comum com as regras jurídicas, tais como: serem espécies de um mesmo gênero “normas jurídicas”, indicarem o que deve ser (apontam para um juízo de dever-ser) e “poderem ser formulados com ajuda das expressões deônticas básicas do mandamento, da permissão e da proibição”¹¹.

O professor Paulo de Barros Carvalho¹², após alertar para farta variedade conotativa que envolve o signo princípio, define-o, no âmbito jurídico, como norma introdutora de valores para o sistema:

[...] portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema positivo. Advirta-se, entretanto, que ao aludirmos a “valores” estamos indicando somente aqueles depositados pelo legislador (consciente ou inconscientemente) na linguagem do direito posto.

Por sua vez, Ruy Samuel Espíndola¹³ assevera que, depois da sua incorporação constitucional, “as aspirações políticas, as utopias, os sonhos, as concepções filosóficas ou éticas, assentes no teor dos princípios, assumem fundamental e determinante função normativa na ordem jurídica de um Estado-Nação”.

¹⁰A moderna doutrina da interpretação das normas Constitucionais não mais admite a existência de normas constitucionais que constituam meras exortações ou conselhos, pacificando que toda norma constitucional é dotada de eficácia. O professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta assinala que os estudos do italiano Vezio Crisafuli acerca das normas constitucionais programáticas contribuíram muito para que a doutrina moderna pacificasse o entendimento de que todos os comandos constitucionais são dotados de normatividade. Para tanto, o referido publicista italiano tomou como premissa fundamental o fato de a Constituição ser um ato normativo, sustentando, por conseguinte, que todas as suas disposições devem ser consideradas normativas, aptas a afastar qualquer contradição interna do ordenamento por figurar norma superior. (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Eficácia e aplicabilidade das normas programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 150-1541).

¹¹ ROTHENBURG, 1999, p. 16.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; JATOBÁ, Marcelo (Org.). *Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 41.

¹³ Princípios constitucionais e atividade jurídico-administrativa: anotações em torno de questões contemporâneas. (LEITE, 2003, p. 259).

Quanto ao âmbito de atuação dos princípios, tal autor esclarece que os princípios jurídicos veiculam, normativamente, tanto a prática de atos jurídico-públicos: leis, sentenças e atos administrativos, quanto as ações dos Poderes Públicos (Executivo, Legislativo e Judiciário, Federais, Estaduais e Municipais) e privados¹⁴.

Segundo ele, as referidas normas restam concretizadas através do processo legislativo, administrativo e judicial, bem como por meio da interpretação/aplicação efetuada na esfera privada, vez que em todas essas situações seus imperativos devem ser atendidos¹⁵.

Ressaltando a importância dos princípios constitucionais na interpretação jurídica, Geraldo Ataliba¹⁶, assim, prelecionou:

[...] o grande valor prático dos princípios da Constituição, dos princípios fundamentais, é que eles nos dão orientação para interpretar os outros princípios e para interpretar as regras da própria Constituição. Então, o princípio é uma diretriz para o intérprete. Diretriz aponta para um rumo. [...] Princípio é um começo de caminhada, mas é um rumo claríssimo para todos os intérpretes, a partir do primeiro intérprete da Constituição que é o legislador; e o último é o juiz. Pois bem, todos os intérpretes, desde o primeiro até os intermediários que somos nós ou a administração pública, até o juiz que é o último, têm que interpretar seguindo o rumo apontado pelos princípios.

De sua parte, Lênio Streck¹⁷ aduz que o princípio é um elemento instituidor de regras, o qual pressupõe uma espécie de ponto de partida e um processo compreensivo, não operado através de dados ou quantidades objetiváveis, nem tampouco por meio de comparação entre elementos em que um é causa e o outro é efeito, tal como verificados nas regras.

O mencionado autor sustenta que o novo paradigma de Direito instituído com o Estado Democrático de Direito é incompatível com a teoria positivista, fundada exclusivamente num “mundo de regras que, metafisicamente, pretendem abarcar a realidade”, explicando-a numa relação causa e efeito, somente sendo viável, superando tal concepção, através de uma perspectiva principiológica da aplicação jurídica.

¹⁴ LEITE, 2003, p. 255.

¹⁵ *Ibid.*, p. 256.

¹⁶ ATALIBA *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2005. p. 837.

¹⁷ STRECK, Lênio. Luiz. *Da interpretação de textos à concretização de direitos: a incidibilidade entre interpretar e aplicar a partir da diferença ontológica (ontologische differenz) entre texto e norma*. (STRECK, Lênio *et al.* *Constituição, sistemas e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2006).

Do quanto até aqui investigado, é possível inferir que os princípios, por se tratarem de um juízo de dever-ser, são espécies do gênero “norma”, os quais apontam os valores albergados por determinada ordem jurídica, encontrando-se plasmados, quase que de forma exaustiva, nas constituições contemporâneas, norteando toda a aplicação do Direito.

Ademais, por não disporem, na sua estrutura aberta, de um comando pré-fixado (contendo uma relação de causa e efeito), tais veículos podem adquirir conformações diversas à luz da situação concreta, o que permite uma aplicação mais ajustada à realidade do que as regras jurídicas em geral.

A despeito de ter sido analisado até aqui aspectos importantes acerca dos princípios jurídicos, ainda não se logrou esclarecer algumas questões fundamentais à aplicação de tal norma.

Com efeito, ainda não foi demonstrado como é possível identificar qual o rumo que deve ser adotado no caso concreto, tendo em vista a coexistência nas Constituições contemporâneas de vários princípios e regras que indicam diversos caminhos possíveis a ser seguidos.

Portanto encontra-se sem resposta a questão de como o intérprete deve proceder diante de dois princípios contrapostos, de regras contrapostas ou, ainda, diante de um princípio que conflita com uma regra.

Tal problemática é enfrentada com mais clareza após o exame pormenorizado das características qualitativas dos princípios e regras jurídicas, razão pela qual, em seqüência, passa-se à análise comparativa entre tais normas.

2.2 DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS

2.2.1 Modelo de Regras e Modelo de Princípios

O fato de os princípios jurídicos estarem presentes desde as primeiras constituições jurídicas existentes e enunciarem, quase que exaustivamente, nas constituições contemporâneas, os

valores que são caros à determinada sociedade, participando de forma decisiva na interpretação do Direito, torna muito distante a idéia de uma ordem jurídica composta exclusivamente por regras.

Dessa maneira, antes de adentrar ao estudo comparativo entre princípios e regras, mister se faz analisar de forma panorâmica, como se sustenta uma ordem jurídica lastreada exclusivamente em regras, contrastando-a com uma ordem jurídica formada por princípios e regras.

Nessa perspectiva, examinar-se-ão os pilares da Teoria pura do Direito, elaborada pelo maior teórico da corrente Positivista, Hans Kelsen, que elaborou uma teoria científica acerca do Direito¹⁸, baseando-se, apenas, num modelo de regras¹⁹ e, em seguida, a proposta de Ronald Dworkin²⁰, que se contrapôs a tal teoria, formulando um modelo de princípios.

A denominada Teoria Pura do Direito logrou criar, pela primeira vez, um conceito autônomo do Direito, a partir da definição desta ciência como *sistema normativo*, tendo seu objeto sido reduzido a norma jurídica (lei).

Na ótica Kelseniana, o que caracterizaria tal ciência seria a presença de critérios regulativos em relação aos quais se poderia decidir face a qualquer norma se pertence ou não ao sistema. De tal modo, seria jurídica a norma que pertencesse ao sistema jurídico.

Destarte, ao conceber a norma jurídica como norma válida – sendo a validade determinada pelo próprio ordenamento –, Kelsen acreditava ter logrado excluir do mundo jurídico a moral (justiça, valores) e a política (eficácia, poder), libertando tal fenômeno dos juízos de valor mundanos e transcendentais, bem como dos arbítrios do poder²¹.

Entretanto, ao debruçar-se sobre a interpretação jurídica, Kelsen deparou-se com plurivocidade das normas, com a existência de casos não regulados pelo Direito e com a

¹⁸ KELSEN, 1998; BOBBIO, 1995; COELHO, Fábio Ulhoa. *Para entender Kelsen*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001; GRAU, 2003; BARZOTTO, 1999.

¹⁹ Em verdade, Kelsen dedicou todo um capítulo de uma de suas obras, *Teoria Geral das Normas*, à crítica da exposição de Esser, o qual defendia a normatividade dos princípios.

²⁰ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução e notas Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

²¹ BARZOTTO, *op. cit.*, p. 58.

possibilidade de conflito entre leis, o que levou tal jurista, fiel ao raciocínio lógico-dedutivo, a concluir pela inexistência de um método jurídico válido que indicasse, dentre várias, a solução correta ao aplicador do Direito²².

O modelo de regras Kelseniano, pautado na pureza do direito, não podendo fornecer um método jurídico capaz de apontar para a única decisão correta, optou por conceber a interpretação jurídica como um mero ato de vontade competente, desprovido de valoração e fundamentação racional, facultando ao interprete a utilização de elementos extrajurídicos na tomada da decisão.

Assim, a irrestrita liberdade conferida por Kelsen às autoridades aplicadoras do Direito na eleição da solução a ser dada no caso concreto, tornou prescindível recorrer-se a axiomas do próprio sistema para lastrear tais decisões, já que estas poderiam arrimar-se no livre-arbítrio dos intérpretes autorizados.

Em outras palavras: os aplicadores do Direito não precisavam recorrer aos princípios para decidir questões em que as regras afiguravam-se insuficientes, já que poderiam utilizar-se de qualquer elemento, inclusive estranhos ao Direito.

Nesse sentido, pode-se afirmar que tal modelo, tido como “de regras”, somente recorre às regras até certo ponto, após o qual todo e qualquer elemento pode servir de fundamento para a decisão jurídica, concebida como ato de vontade do intérprete autorizado.

Contraopondo-se a esse modelo de regras, que reputou limitado, e buscando encontrar um método que apontasse para uma única resposta jurídica correta, o professor da Universidade de Oxford, Ronald Dworkin, propôs um modelo de princípios.

O modelo de princípios seria composto por regras e por princípios, sendo estes últimos responsáveis por encontrar a única resposta correta quando as regras não lograssem determiná-la.

²² ALEXY, Robert. *Sistema jurídico, princípios jurídicos e razón práctica*. Disponível em: <http://www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12471730982570739687891/cuaderno5/Doxa5_07.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2006. p. 3.

Apesar de o referido autor ter chegado à conclusão de que é humanamente impossível, mesmo se utilizando de princípios jurídicos, se aferir a única solução jurídica correta – somente um juiz ideal (denominado por ele de Juiz Hécules) encontraria tal resposta, podendo os demais apenas aproximar-se dela –, ele desenvolveu profunda reflexão acerca dos princípios jurídicos.

Assim, ao repudiar a saída positivista de se considerar discricionária a decisão judicial proferida nos casos mais complexos, o mencionado autor trouxe substancial contribuição à discussão atual sobre os princípios jurídicos e sua diferenciação das regras jurídicas.

2.2.2 Distinção entre Regras e Princípios na Doutrina

2.2.2.1 Distinção entre Regras e Princípios em Dworkin

Como premissa para atacar o modelo positivista (*general attack on Positivism*), Ronald Dworkin sustenta que as regras jurídicas são insuficientes para apontar uma resposta jurídica nos casos difíceis, “hard cases”, nos quais os aplicadores do Direito são obrigados a se valer de padrões que não funcionam como regras, mas operam como princípios, políticas e outros tipos de padrões.

Segundo ele, o positivismo é um modelo de e para um sistema de regras e que sua vinculação incondicional à regra forçaria os intérpretes a ignorar os papéis importantes desempenhados pelos demais padrões como a política e os princípios.²³

²³ Dworkin classifica como padrão normativo a política e o princípio e define tais categorias da seguinte forma: “Denomino “política” aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade (ainda que certos objetivos sejam negativos pelo fato de estipularem que algum estado atual deve ser protegido contra mudanças adversas). Denomino “princípio” um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou de equidade ou alguma outra dimensão da moralidade. Assim, o padrão que estabelece que os acidentes automobilísticos devem ser reduzidos é uma política e o padrão segundo o qual nenhum homem deve beneficiar-se de seus próprios delitos é um princípio”. (DWORKIN, 2002, p. 36).

Tal teórico define as regras jurídicas como padrões que pretendem estabelecer condições que tornem sua aplicação necessária, aptas a solucionar todas as situações que envolvem o conteúdo por elas preenchido.

Nesse passo, as regras jurídicas seriam aptas a resolver os casos mais simples, a exemplo, de verificar se é ilícito ou não dirigir a setenta quilômetros por hora, quando há uma regra disciplinando o limite máximo de velocidade permitida.

Assim, se a regra diz: “A máxima velocidade legalmente permitida na auto estrada é noventa quilômetros por hora”, será lícito dirigir a setenta quilômetros por hora. Se há uma regra que diz “Um testamento é inválido a menos que assinado por três testemunhas”, será inválido o testamento assinado por uma testemunha.

Em relação aos princípios jurídicos, indica Dworkin que eles não pretendem prevalecer sempre, mas enunciam uma razão que conduz o argumento em uma certa direção.

Na visão de tal autor, a direção apontada pelo princípio irá necessitar de uma decisão particular determinando sua aplicação, vez que, ao contrário das regras, os princípios não apresentam conseqüências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas, carecendo de uma escolha prévia.

Nesse sentido, um determinado princípio pode não prevalecer, mas isso não irá significar que ele não é um princípio albergado pelo sistema jurídico a que pertence, haja vista que em outra situação poderá ser considerado o princípio mais importante, de maior força, podendo ser uma razão que incline o aplicador do Direito para a direção por ele determinada.

Tais normas prestam-se, segundo o mencionado jurista, a equacionar os casos mais complexos. Assim, por exemplo, seria solucionada, através de princípios, a difícil questão de se permitir a transmissão da herança a um neto, que por lei deveria ser o herdeiro do avô falecido, mas que foi responsável pela sua morte.

Neste caso, relata o autor que o Tribunal americano afastou a regra que indicava a ordem de sucessão, aplicando o seguinte princípio: “A ninguém será permitido lucrar com sua própria fraude, beneficiar-se com seus próprios atos ilícitos”.

Para Dworkin, o cerne da diferenciação entre tais padrões normativos tem natureza lógica, vez que, embora ambos apontem para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, eles se distinguem quanto ao tipo de orientação que oferecem²⁴.

Com efeito, as normas são aplicáveis à maneira do tudo ou nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela oferece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão²⁵.

Segundo Dworkin, é possível em tese se verificar todas as exceções que uma regra comporta. Neste sentido, havendo a constatação da existência de regras com disposições opostas, estar-se-á diante de um conflito de regras, que deverá ser solucionado através da exclusão de uma das regras.

A decisão que aponta qual é a regra válida e qual deve ser abandonada ou reformulada é tomada recorrendo-se a outras regras (interpretação) que regulam tal embate – ex.: precedência de regras elaboradas por grau superior, promulgação mais recente, regramento mais específico e entre outras disposições. Portanto um conflito de normas implica numa questão de validade.

Por seu turno, os princípios teriam uma dimensão que as regras não possuem, qual seja, a dimensão de peso (*dimension of weight*).

Quando os princípios se colidem, a solução leva em conta a força relativa de cada um. Pergunta-se que peso tal princípio tem ou quão importante ele é naquela situação, passando-se ao largo da questão da validade de tal norma.

Em suma, o mencionado autor sustenta que os princípios são padrões jurídicos que se diferenciam das normas jurídicas por não pretender estabelecer, de forma direta, condições para sua aplicação, mas, tão somente, indicar uma direção, que pode ser escolhida pelo aplicador do Direito no caso concreto, se esses se apresentem como norma de maior importância na situação analisada.

²⁴ DWORKIN, 2002, p. 42.

²⁵ *Ibid.*, p.42-43.

Por carecer de uma decisão prévia que indique sua prevalência numa colisão entre princípios, Dworkin assentou que tais padrões possuem uma dimensão de peso, podendo ser afastados em determinadas circunstâncias, sem que isto implique na sua exclusão do ordenamento jurídico.

Tal dimensão dos princípios diferencia-se da dimensão das regras que são aplicadas da forma tudo ou nada (*all or nothing*), ou seja, num conflito direto entre duas normas uma suplanta a outra que é afastada.

Vale salientar que o referido jurista reconhece que algumas construções de regras podem assemelhar-se, e muito, a um princípio e vice-versa, pelo que admite que a estrutura da norma em si não seria capaz de sinalizar com segurança qual a espécie da categoria normativa investigada, em especial, se as regras contemplam termos extremamente vagos, tais como: “razoável”, “negligente”, “injusto” e “significativo”.

Segundo Dworkin²⁶, a inclusão de tais termos indeterminados nas regras não as transformam em princípios, mas exigem que sua aplicação busque, em alguma medida, princípios e políticas que extrapolam a própria regra.

2.2.2.2 Distinção entre Regras e Princípios em Robert Alexy

O Jurista alemão, Robert Alexy reconhece a grande relevância da contribuição de Dworkin, na medida em que ela conferiu elementos para que a discussão acerca da diferenciação entre princípios e regras não fosse reduzida à diferença quantitativa, ou seja, à diferença de grau entre tais normas²⁷.

Para Alexy, é equivocada a conclusão de que a diferença entre os princípios e as regras seria meramente de grau, considerando-se o princípio jurídico norma dotada de maior generalidade

²⁶ DWORKIN, 2002, p.45.

²⁷ ALEXY, 2006.

e a regra norma mais específica, sendo mais acertado promover-se tal separação com base em aspectos qualitativos das referidas normas²⁸.

Partindo da diferenciação qualitativa desenvolvida por Dworkin, Alexy se propôs a dar maior enfoque aos fundamentos pelos quais os princípios, diferentemente das regras, não são aplicados na forma tudo ou nada e possuem a chamada dimensão de peso.

Segundo ele, o ponto decisivo para fundamentar tal distinção qualitativa seria o fato de os princípios serem normas que ordenam a realização de um comando na maior medida possível, dentro das condições jurídicas e fáticas do caso concreto, agindo, assim, como verdadeiros *mandamentos de otimização*²⁹.

Com efeito, os princípios teriam como característica a possibilidade de serem cumpridos em diversos graus, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas subjacentes, sendo o campo de possibilidades jurídicas determinado por regras e, essencialmente, princípios que contém disposições em sentido contrário³⁰.

Já as regras não poderiam ser aplicadas de forma gradual, ou seriam cumpridas ou não-cumpridas.

As regras conteriam fixações, as quais devem ser aplicadas integralmente, se assim o permitir a situação fática e jurídica subjacente, ou seja, seu comando definitivo é aplicado dentro das possibilidades fáticas e jurídicas do caso concreto.

Nesse sentido, dispõe que os princípios são mandamentos *prima-facie*, aplicados através da ponderação, enquanto as regras seriam mandamentos definitivos, aplicadas através da subsunção, nos seguintes termos³¹:

O procedimento para a solução de colisões de princípios é a ponderação. Princípios e ponderações seriam os dois lados da mesma moeda. Um é do tipo teórico-normativo, o outro, metodológico. Quem efetua ponderações no direito pressupõe que as normas, entre as quais é ponderado, têm a estrutura de princípios e quem

²⁸ ALEXY, 2006.

²⁹ *Ibid.*

³⁰ *Ibid.*

³¹ *Ibid.*, p. 64.

classifica normas como princípios deve chegar a ponderações. O litígio sobre a teoria dos princípios é, com isso, essencialmente um litígio de ponderação.

Completamente de outra forma são as coisas nas regras. Regras são normas que, sempre, só ou podem ser cumpridas ou não cumpridas. Se uma regra vale, é preciso fazer rigorosamente aquilo que ela pede, não mais e não menos. Regras contêm, com isso, fixações no espaço do fático e juridicamente possível. Elas são, por conseguinte, *mandamentos definitivos*.³² A forma de aplicação de regras não é a ponderação, mas a subsunção.

Através da concepção de princípios como mandamentos *prima-facie* e regras como mandamentos definitivos, Alexy acabou por desenvolver com mais profundidade a questão da colisão entre tais normas, sustentando que a dimensão de peso e característica de mandamento de otimização dos princípios requerem que os embates entre eles se resolvam segundo um processo específico, qual seja um processo de ponderação, no qual serão balanceados os pesos dos princípios concretamente colidentes. Enquanto que o conflito entre regras seria resolvido através da verificação da validade das normas contrapostas, sendo tais normas aplicadas, concretamente, após o exame fático e jurídico, pelo método da subsunção.

2.2.2.3 Distinção entre Regras e Princípios em J.J. Gomes Canotilho

Outrossim, o professor português José Joaquim Gomes Canotilho reputa a missão de distinguir regras e princípios uma tarefa muito complexa, sugerindo alguns critérios³³:

- a) Grau de abstracção: os princípios são normas com um grau de abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstracção relativamente reduzida.
- b) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz), enquanto as regras são susceptíveis de aplicação directa.
- c) Carácter de fundamentalidade no sistema das fontes do direito: os princípios são normas de natureza estruturante ou com papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de Direito).
- d) <Proximidade> da ideia de direito: os princípios são <standards> juridicamente vinculantes radicados nas exigências de <justiça> (Dworkin) ou na <ideia de direito> (Larenz); as regras podem ser vinculativas com um conteúdo meramente funcional.
- e) Natureza normogenética: os princípios são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a ratio de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundante.

³² Em itálico no original.

³³ CANOTILHO, 2003, p. 1161.

Na senda do raciocínio desenvolvido por Alexy, Canotilho sustenta que a diferença entre regras e princípios é qualitativa e não meramente de grau. Ele considera que os princípios são normas que impõem otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante as condicionantes fáticas e jurídicas (reserva do possível fática e jurídica)³⁴, enquanto que as regras são normas que prescrevem de forma impositiva uma exigência que é ou não cumprida (aplicação do tipo tudo ou nada)³⁵.

Nesse passo, também sustenta que os princípios jurídicos impõem exigências (*prima facie*) que em tese devem ser realizadas - após a ponderação e harmonização é que se decide acerca da prevalência do princípio no caso concreto -, enquanto as regras contêm fixações normativas definitivas, sendo insustentável a validade de regras contraditórias³⁶.

Vale ressaltar que Canotilho não inclui na referida caracterização dos princípios jurídicos, os denominados princípios hermenêuticos, que, segundo ele, são espécie de princípio que desempenha outra função, qual seja, a função argumentativa, que irá auxiliar a interpretação jurídica³⁷.

Os princípios hermenêuticos, possibilitariam, assim, a identificação da *ratio legis* de uma disposição ou “revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo, possibilitando aos juristas, sobretudo aos juízes, o desenvolvimento, integração e complementação do direito”.³⁸

Nessa perspectiva, cita como exemplo, os seguintes, princípios (cânones) da interpretação: concordância prática, unidade da constituição, interpretação conforme princípio da máxima eficácia das normas constitucionais, etc.³⁹

³⁴ CANOTILHO, 2003, p. 1255.

³⁵ *Ibid.*, p. 1161-1162.

³⁶ *Ibid.*, p. 1162.

³⁷ *Ibid.*

³⁸ *Ibid.*

³⁹ *Ibid.*, p. 1223-1226.

2.2.2.4 Distinção entre Regras e Princípios em Humberto Ávila

Humberto Ávila na sua obra *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, após analisar as várias definições e diferenciações de princípios jurídicos e de regras jurídicas, tece algumas críticas às concepções adotadas e sugere uma definição própria acerca das espécies normativas em foco.

Tal doutrinador volta-se, primeiramente, contra a idéia de ser possível verificar, a partir da estrutura da norma, se se trata de regra ou princípio, haja vista que a formulação lingüística da hipótese de incidência pode ser manipulada de modo a transformá-la tanto num princípio quanto numa regra.

Ressalta, ainda, que a afirmação de que um princípio mostra um primeiro passo para a solução, enquanto a regra fornece o último passo, também se mostra imprecisa, já que “o último passo não é dado nem pelo dispositivo nem pelo significado preliminar da norma, mas pela decisão interpretativa”⁴⁰.

Segundo ele, a relação entre as normas constitucionais e os fins e os valores para cuja realização elas servem de instrumento não está encerrada antes da interpretação, muito menos incorporada ao próprio texto constitucional antes do ato interpretativo, sustentando que tudo irá depender das conexões valorativas que, por meio da argumentação, o intérprete intensifica ou deixa de intensificar e da finalidade que entenda deva ser alcançada⁴¹.

Com efeito, partindo da premissa de que as normas são fruto de uma construção interpretativa, Humberto Ávila propõe um critério para distinção entre normas e princípios que privilegia o valor heurístico, na medida em que o critério sugerido se volta para um modelo ou hipótese provisória de trabalho para uma posterior reconstrução de conteúdos normativos, sem, no entanto assegurar qualquer procedimento estritamente dedutivo de fundamentação ou de decisão a respeito desses conteúdos.

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: 2003, p. 32.

⁴¹ *Ibid.*, p. 33.

Ávila admite a coexistência num mesmo dispositivo de espécies normativas diferentes, já que os dispositivos, por servirem de pontos de partida, permitem que se brotem tanto regras, quanto princípios, bastando que, para isso, o enfoque do intérprete seja direcionado ou para o aspecto comportamental ou para o aspecto valorativo da norma.

Assim, caso o aplicador privilegie o caráter comportamental do dispositivo em detrimento da finalidade que lhe dá suporte, ele estará construindo uma regra jurídica.

Por outro lado, se enfatizar o aspecto valorativo, autonomizando-o para que este alcance também outros comportamentos, ele estará promovendo a fundamentação de um princípio.

Com efeito, o mencionado jurista aponta para uma dissociação entre regras e princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. Segundo ele, enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, estabelecendo obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada – caráter deôntico-deontológico –, os princípios são normas imediatamente finalísticas, voltando-se para a determinação de um estado de coisas, que demandam para sua realização, a adoção de determinados comportamentos – caráter deôntico-teleológico.

Outro critério dissociativo por ele proposto seria o da natureza da justificação exigida, já que a aplicação das regras exige que o intérprete avalie a correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte e pautar sua argumentação a partir dessa correspondência ou não entre o substrato normativo e o fático.

Já a aplicação dos princípios requer do intérprete o exame da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária, ou seja, a argumentação a ser construída pelo aplicador do Direito deverá ser lastreada no caráter finalístico que os princípios possuem, buscando demonstrar que a conduta a ser adotada deve corresponder à realização do estado de coisas exigido por tal norma.

Nesse contexto, aduz que as regras assumem o caráter retrospectivo, na medida em que descrevem uma situação de fato conhecida pelo legislador, enquanto que os princípios possuem caráter prospectivo, vez que apontam para um estado de coisas a ser construído.

Outrossim, aponta que as regras, diferentemente dos princípios, contribuem de forma diversa para a decisão. Isto porque as regras consistem em normas preliminarmente decisivas e abarcentes, que aspiram gerar uma solução específica para o conflito entre razões, enquanto que os princípios consistem em normas primariamente complementares e preliminarmente parciais, já que visam tão somente contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão.

Alertando para as devidas reservas que o interprete deverá levar em consideração, tal jurista propõe a seguinte conceituação para regras e princípios:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com a pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado das coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

2.2.3 Concepção Adotada acerca da Diferenciação entre Regras e Princípios

Deveras, com arrimo nas lições colhidas da doutrina, em especial dos juristas supra indicados, chega-se à seguinte concepção acerca da distinção entre os princípios e regras, abaixo, exposta.

Partindo do pressuposto que direito é linguagem e de que a norma jurídica não traz na sua estrutura qualquer definição do seu conteúdo, tem-se que somente é possível afirmar, com segurança, se uma norma jurídica é regra ou princípio após o ato interpretativo, como bem assevera Humberto Ávila.

Nesse compasso, os critérios distintivos entre tais normas lingüísticas não conduzem a uma resposta unívoca acerca da questão, sendo muitas vezes discutível a classificação de uma norma como regra ou princípio, estando, pois, de lado qualquer resposta que pretenda ser absoluta a respeito do problema.

Noutros torneios, a identificação de uma norma jurídica como sendo princípio ou regra afigura-se tarefa árdua, vez que, em qualquer caso, trata-se de normas jurídicas, formadas por signos lingüísticos plurissignificativos, os quais não comportam fórmulas exatas, mas, ao contrário, várias interpretações.

Com efeito, após desvelar o sentido da norma estudada, poderá se verificar a existência de um princípio jurídico quando a ela exprimir, primordialmente, um valor albergado pela sociedade a que ela pertence, sem, contudo, fixar a conduta a ser adotada para concretizá-lo.

Tais veículos têm como escopo informar os valores que alicerçam uma ordem jurídica, determinando que o operador do Direito os aplique na maior medida possível, sendo que a textura aberta dos desses somente irá permitir a sua aplicação após a construção de comandos que os densifiquem.

É nesse contexto que surgem as regras jurídicas, normas que se voltam, primordialmente, para a descrição de uma conduta a ser seguida, as quais buscam concretizar o valor preconizado pelos princípios.

Desse modo, as regras jurídicas voltam-se apenas indiretamente para um valor, focando-se de forma imediata na fixação de comandos a ser observados pelo aplicador do Direito e na atribuição de competências.

Portanto, consoante se colhe da doutrina de Humberto Ávila, o princípio jurídico não indica uma conduta específica a ser seguida. Seu conteúdo, por se voltar imediatamente à realização de um valor, irá possibilitar que se vislumbrem diversos comportamentos a ser adotados em prol da concretização do estado de coisas a ele relacionado.

Deveras, a partir do sentido que se extrai do princípio, é possível construir-se várias regras que disciplinem condutas a ser adotadas, com vistas a densificar o valor por ele preconizado.

Tal abertura irá permitir que os princípios sejam aplicados de forma gradual, ou seja, a depender das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso, criam-se regras que os concretizam em maior ou menor intensidade.

É por tal razão que Alexy⁴² concebe os princípios como comandos *prima facie*, mandamentos de otimização, aplicados na maior medida possível, em face da situação fática e jurídica concreta, enquanto que considera as regras comandos definitivos, por extraírem do sentido dos princípios a exata conduta a ser seguida em determinada situação.

Nesse sentido, a regra jurídica, disciplinadora da conduta a ser aplicada no caso concreto, será sempre fruto de uma ponderação realizada entre princípios.

Da mesma forma, o princípio jurídico só será concretamente aplicado após a ponderação dos princípios em jogo e a construção de um comando definitivo, regulando a conduta a ser seguida ou atribuição de competência a determinado agente naquela situação específica.

Assim, por exemplo, a regra que proíbe a venda de bebida alcoólica a menores de 18 (dezoito) anos é resultado de uma ponderação realizada entre princípios que protegem, dentre outros, a saúde dos jovens e a livre iniciativa, que entram em colisão quando crianças e adolescentes pretendem adquirir tal mercadoria.

Com efeito, vários princípios são, em tese, aplicáveis ao referido caso, somente podendo-se afirmar com segurança que o princípio que protege a saúde prevalece após a ponderação entre eles e respectiva identificação de que ele possui o maior peso no caso concreto.

Nessa senda, o princípio que protege a saúde do jovem, ao ser densificado pela regra que proíbe a venda de bebidas alcoólicas a jovens com idade inferior a 18 (dezoito) anos, que era apenas um dos princípios aplicáveis a tal situação, passa a constituir um comando definitivo no caso.

De tal sorte, a conduta específica de vender bebidas a esse público determinado restou fixada como proibida pela ordem jurídica, cuja aplicação pretende ocorrer sempre que a hipótese por ela estipulada for preenchida faticamente. Em outras palavras, a regra que proíbe a venda de bebidas alcoólicas para menores de 18 (dezoito anos) pretende ser aplicada, através da subsunção, sempre que tal grupo de pessoas, precisamente definido pela norma, quiser praticar a exata conduta por ela descrita.

⁴² ALEXY, 2007, p. 64.

Deveras, vê-se que, enquanto os princípios oferecem respostas possíveis a determinada questão, as regras, por serem resultado de uma ponderação prévia, pretendem dar uma resposta consolidada a ela.

Ademais, como as regras são comandos definitivos que já contemplam a descrição da conduta a ser seguida, elas não permitem que o intérprete module sua aplicação, exigindo uma aplicação na exata medida estipulada por sua hipótese de incidência, nem mais, nem menos. É por tal razão que as regras ou são aplicadas na sua inteireza ou são afastadas.

Já os princípios, por serem normas abertas, aplicáveis na maior medida possível, permitem sua relativização. Assim, numa determinada situação, eles poderão ser tanto aplicados de forma gradual, como completamente afastados. Tudo dependerá da ponderação, que irá definir qual o princípio de maior ou menor peso no caso específico, fixando a aplicação concreta deles.

A vantagem dessa maleabilidade verificada no princípio é permitir que o ordenamento jurídico mantenha-se atualizado, na medida em que a interpretação mais aberta que se faz dele possibilita o acompanhamento e adaptação às constantes transformações da sociedade⁴³.

Por outro lado, as regras jurídicas, por serem normas que visam primordialmente descrever uma conduta a ser seguida, sem muitas margens à criação ou graduação, lograram conferir mais segurança jurídica e certeza do direito aos intérpretes⁴⁴.

Todavia, essa segurança e certeza do direito, fruto da pretensão de definitividade da regra, deve ser vista com ressalvas, isto porque, mesmo havendo o preenchimento fático de uma regra, a aplicação desta não é absoluta, vez que tanto pode ser aplicada, como afastada pelo intérprete.

Como já sinalizado, tudo irá depender do resultado da interpretação que se fizer do contexto fático e jurídico concreto, da identificação ou não de uma razão preponderante que aponte para o seu afastamento no caso examinado.

⁴³ CANOTILHO, 2003, p. 1161.

⁴⁴ *Ibid.*

Portanto é válido salientar que, mesmo consubstanciando comandos definitivos, as regras não são aplicadas automaticamente, sendo indispensável que se faça uma análise pormenorizada do contexto fático e jurídico em que ela pretende incidir.

Nos chamados “casos simples” de que trata Dworkin, há conflito entre duas regras que disciplinam condutas opostas relativas a uma mesma situação, tal análise é mais singela, sendo a dúvida a respeito de qual norma aplicar resolvida por regras de aplicação, tais como hierarquia, especialidade, temporalidade, que oferecem critérios para que uma das regras em conflito seja afastada.

Assim, por exemplo, se houver duas regras da mesma hierarquia, emanada de um mesmo órgão, cada uma definindo uma data diferente para uma mesma eleição, a norma aplicável, utilizando-se a regra que determina a prevalência da lei mais recente, é a que foi editada por último, excluindo-se a aplicação da mais antiga.

Por outro lado, nos chamados “casos difíceis”, em que se verifica da análise fática e jurídica do caso em que a aplicação de uma regra choca concretamente com um princípio ou mais princípios, identifica-se o (s) princípio (s) enunciado (s) pela regra, ponderando-o (s) com o (s) princípio (s) colidente (s) no caso concreto.

Neste sentido, tal regra será aplicada no referido caso, se após a ponderação, o princípio que ela densifica for considerado como de maior peso naquela situação concreta. Ao passo que poderá ser afastada, caso o princípio por ela violado concretamente seja considerado mais importante⁴⁵.

Dessa forma, por exemplo, uma regra que impõe uma multa de trânsito ao motorista que ultrapassar a velocidade de 70 km/h (setenta quilômetros por hora) é, em tese, aplicável a um motorista que dirigiu a uma velocidade de 80 km/h (oitenta quilômetros por hora).

Contudo a análise fática e jurídica do caso poderá afastar a incidência da regra, se for constatado que sua aplicação, em relação a determinado motorista que dirigiu a 80 km/h

⁴⁵ Apontamentos das aulas da disciplina “Direito Constitucional na ordem econômica”, do curso de Mestrado em Direito Público da Universidade Federal da Bahia, ministrada pelo professor Saulo Casali Bahia, 2007.1.

(oitenta quilômetros por hora), irá violar, na prática, um princípio jurídico de maior importância.

Deveras, se for verificado que o citado condutor - que ultrapassou o limite de velocidade fixado na norma - transportava um paciente com grave risco de vida a um hospital, a referida regra pode ser afastada, por se entender que, naquela situação concreta, o princípio que protege à vida tem mais relevo do que o princípio que protege a segurança do trânsito, por ela concretizada.

Assim, em tal hipótese, a ponderação dos princípios jurídicos envolvidos no caso pode resultar na prevalência do princípio que protege à vida, sendo criada pelo aplicador do Direito a seguinte regra reguladora da situação: a multa de trânsito, aplicável aos motoristas que ultrapassam a velocidade máxima de 70 km/h (setenta quilômetros por hora), deve ser excluída caso o excesso de velocidade seja em função do transporte de passageiro com grave risco de vida, a uma instituição de saúde.

Nessa perspectiva, verifica-se que as regras, mesmo constituindo comandos definitivos, exigem que o intérprete analise a situação fática e jurídica do caso concreto em que elas se inserem, não se podendo afirmar, antes de tal ato interpretativo, se tais normas serão aplicadas.

Consoante já demonstrado, a realidade é composta por variantes fáticas e jurídicas, que, muitas vezes, tornam os comandos estatuídos nas regras imprestáveis a uma adequada solução dos casos concretos, sendo, portanto, falíveis na tarefa de conferir previsibilidade, de forma absoluta, ao Direito.

Ademais, a conduta prescrita não é tão exata assim, já que a linguagem é plurívoca e, por mais que se pretenda uma descrição precisa, podem surgir dúvidas quanto ao seu conteúdo e alcance, máxime nos casos de regras que albergam na sua estrutura prescritiva conceitos vagos ou indeterminados.

Em tais situações, em que se inserem termos como “injusto”, “prudente arbítrio” “ordem pública”, “efeito de confisco” na estrutura da norma, o intérprete terá mais dificuldade para precisar o comando normativo emanado da regra jurídica.

Nesse sentido, as referidas normas fogem um pouco à concepção acima referida de que as regras são comandos que descrevem com precisão a exata conduta a ser seguida, já que, em tais casos, o intérprete, para desvendar o sentido do termo ou expressão indeterminada, deverá recorrer a princípios⁴⁶, sendo, de fato, normas mais abertas, que comportam aplicações diversas.

Assim, se de um lado tais regras tornam-se mais imprecisas, de outro elas adquirem maior abertura para se adaptarem à conduta descrita ao caso concreto, permitindo que seu comando seja aplicado a um maior número de situações.

Contudo, tal possibilidade de adaptação também é limitada, não sendo garantido o ajuste de tal regra de cunho mais amplo a toda e qualquer situação fática, podendo, ainda assim, deixar de ser aplicada em determinadas hipóteses em que haja um princípio que possua maior peso do que esta no caso concreto.

Com efeito, o aplicador do Direito, diante de uma regra que contempla um conceito indeterminado, irá buscar precisar o sentido e alcance do seu conteúdo, recorrendo-se inclusive a princípios, e, após desvelar seu comando, irá verificar se a situação fática e jurídica concreta permite a sua aplicação, ou seja, uma vez determinado o conteúdo da regra, ou ela será aplicada na exata medida que restou definida ou não será aplicada, ante as condições fáticas e jurídicas que lhes são desfavoráveis.

Constata-se, então, que ainda nestas situações, em que há uma regra com caráter híbrido – por contemplar uma descrição de conduta com uma dose de abertura -, não há como se garantir certeza e segurança jurídica da sua aplicação, haja vista que, mesmo permitindo uma maior adaptação à realidade, esta também poderá deixar de ser aplicada em face da existência de um princípio de maior peso.

Portanto cabe aqui repisar a crítica feita à afirmação de que as regras conferem mais segurança jurídica e certeza do direito ao sistema, clamando-se que se tenha tal assertiva como correta, embora com as devidas ressalvas, haja vista que o fato de as regras, em geral, descreverem condutas de forma mais precisa do que os princípios, não comportando maiores

⁴⁶ DWORIN, 2002, p.45.

elucubrações ou relativizações na sua aplicação, apenas significa que seu comando, em tese, deve ser cumprido, muito embora possa haver situações em que ele será afastado, em face de um princípio que concretamente se afigure mais importante.

Resta evidente, portanto, que nenhuma norma é absoluta. Tanto as regras que impõem, primordialmente, condutas ou atribuem competências, quanto os princípios que determinam a observância de valores juridicamente tutelados, podem ser afastados, a depender da situação fática e jurídica, de sorte que nenhuma delas garante de forma cabal a certeza do Direito e a segurança jurídica antes de uma interpretação do caso concreto.

Em outras palavras: não há como sustentar, sem as devidas cautelas, que os princípios apenas apontam direções para decisões, enquanto as regras conferem uma definição para esta, vez que, tudo irá depender do ato interpretativo, que poderá optar por solucionar uma questão com base em um princípio e não numa regra preexistente que fixa determinada prescrição, como bem acentua Humberto Ávila⁴⁷.

Tal análise crítica é extremamente importante, tendo em vista que os ordenamentos jurídicos contemplam princípios e regras que contêm disposições contrapostas, constituindo verdadeiro emaranhado de direções e prescrições que somente podem ser devidamente aplicadas a partir da análise fática e jurídica concreta.

Nessa perspectiva, verifica-se que todos os comandos normativos (seja ele uma “direção” ou uma “prescrição”), são reféns da realidade fática e jurídica subjacente, somente podendo ser considerados como aplicáveis ao caso concreto após sua interpretação.

Portanto não se pode sustentar, aprioristicamente, que os princípios, pela sua importância como enunciadores de valores e norteadores da aplicação do Direito, são superiores às regras, prevalecendo em qualquer situação em que haja colisão entre eles, podendo as regras, que são fruto de uma ponderação entre princípios, efetuada pelo legislador, ter maior importância do que os princípios a elas contrapostos.

⁴⁷ ÁVILA, 2003, p. 32.

Ressalte-se, por exemplo, as regras constitucionais, que fixam determinada conduta ou atribuem competência, resultantes de ponderações efetuadas pelo Constituinte, tais normas, em geral, por conter um comando mais específico do que os demais princípios constitucionais a elas contrapostos, prevalecem quando entram em choque⁴⁸.

Com efeito, a regra contida no § 4º, do art. 220 da Constituição de 1988, que permite restrições legais na propaganda comercial de tabaco, bebidas alcoólicas, agrotóxicos, medicamentos e terapias, que colide com o princípio da liberdade de expressão, deve ser aplicada nos casos em que houver uma intervenção legal a tal princípio para concretizar o princípio que protege a saúde das pessoas que irão fazer uso de tais itens, tendo em vista que o Constituinte de 1988 definiu que na referida situação o princípio que protege a saúde tem mais importância do que a liberdade de expressão.

Cabe, todavia, avaliar se, concretamente, a intervenção legal que é efetuada ao direito à liberdade de expressão não se afigura desmedida, restringindo-o de forma excessiva, pois em tal circunstância o direito deve ser preservado, afastando-se a respectiva regra ordinária, por violar arbitrariamente a liberdade de expressão.

Por fim, ainda se levando em conta que o Direito tem sua aplicabilidade condicionada às circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, vale ressaltar que cai por terra a idéia de

⁴⁸ Humberto Ávila salienta que as regras constitucionais estabelecem “razões decisivas, preestabelecendo o meio a ser adotado futuramente pelo Poder Legislativo e afastando, por conseqüência, outros meios que poderiam ser utilizados diante do caso concreto. As regras são justamente decisões que o Poder Constituinte toma para afastar o conflito de interesses que pode surgir no ato de aplicação. Essas decisões, de um lado, limitam a análise judicial à verificação da ocorrência da hipótese de fato prevista na regra e, de outro, afastam outras considerações da análise judicial. [...] Em suma, as regras servem para resolver aquilo que deve ser feito por meio do afastamento de considerações morais, na convicção de que, assim procedendo, as controvérsias e as incertezas bem como os custos morais, decorrentes da falta de decisão, serão eliminados ou reduzidos”. Limites à tributação com base na solidariedade social. (GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 69-70). Por sua vez, Virgílio Afonso da Silva sustenta que quando a constituição veda, através de normas que tenham a estrutura de regras, determinada conduta de forma absoluta, estas se encontram imunes a relativizações, havendo uma “proteção efetiva e, em vários casos, absoluta”, sem que seja necessário recorrer a exceções *ad-hoc*, a exemplo da vedação de tortura e tratamento degradante, insculpida no art. 5º, III da Constituição de 1988, que serviria como barreira inviolável à dignidade da pessoa humana. In, “O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais”, tese apresentada para o concurso de provas e títulos para provimento do cargo de Professor Titular, junto ao Departamento de Direito do Estado da Universidade de São Paulo. (SILVA, Virgílio Afonso da. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. 2005. Tese (Departamento de Direito do Estado) Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 266). Vale sobrelevar, todavia, que a identificação de uma regra constitucional não é algo unânime, há interpretes que podem entender que determinado preceito constitui um princípio constitucional e pondera-lo, sendo possível a relativização do seu conteúdo no caso concreto.

que existe uma hierarquia apriorística de determinado princípio ou regra, não havendo como se sustentar, por exemplo, que o princípio que protege a vida seja superior ao que protege a liberdade, podendo haver situações em que o Direito permitirá que uma pessoa tenha livre arbítrio para optar por não ser submetida a uma transfusão de sangue indispensável à sua sobrevivência, afastando a aplicação de um princípio tido como mais importante.

Em qualquer caso, todavia, o aplicador do Direito deverá fundamentar os motivos pelos quais, em uma situação concreta, deixou de aplicar determinada regra ou restringiu ou afastou determinado princípio.

No caso acima exposto, por exemplo, deve-se levar em consideração se o paciente que se nega a receber a transfusão de sangue é maior de idade, é capaz, está devidamente orientado das conseqüências de tal ato, de forma a tornar tal decisão que admite a violação ao princípio que protege a vida em prol da liberdade a mais racional e ajustada à ordem jurídica possível.

Assim, resta claro, de todo o exposto, que os princípios e regras são normas distintas, porém, relacionadas de forma reflexa entre si, podendo ser identificado (s) numa regra qual (quais) o (s) princípio (s) que por ela é (são) concretizado (s) ou que por ela pode (m) ser ferido (s), bem como podem ser extraído (s) de um princípio ou mais princípios regramentos capazes de densificá-los ou afrontá-los.

Com efeito, a identificação das referidas espécies de normas, apesar de não ser feita de forma exata, sendo precária por se tratar de linguagem – é normal haver normas que são tidas por alguns intérpretes como princípios e por outros como regras –, afigura-se importantíssima para uma melhor compreensão do ordenamento jurídico.

De fato, conhecer as peculiaridades de cada espécie normativa possibilita que as elas sejam interpretadas em conexão uma com as outras, podendo-se investigar os princípios que animam a produção de determinadas regras e vice-versa, contribuindo, assim, para uma interpretação do Direito harmonizada com os valores por ele tutelados e com a realidade concreta, sem olvidar das fixações já efetuadas pelo legislador.

Nesta altura, em que já foram postas as noções básicas acerca do conteúdo e alcance dos princípios e regras jurídicas, tendo se verificado que a adoção de uma visão principiológica do

Direito permite que as decisões se afigurem mais ajustadas à realidade fática e jurídica, sem perder de vista as regras, indaga-se: Como encontrar as ditas soluções jurídicas mais ajustadas à realidade fática e jurídica, tendo em vista a existência no ordenamento jurídico de princípios e regras que apontam para as mais diversas soluções?

Para enfrentar tal questão, é necessário debruçar-se sobre a proporcionalidade, instrumento indispensável à interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito, que impõe a adequada ponderação dos princípios jurídicos colidentes, com o objetivo promover a concretização ótima desses.

2.3 DEVER DE PROPORCIONALIDADE NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO CONTEMPORÂNEO

A noção de democracia é incorporada no conceito de Estado de Direito em função do pluralismo social, que exigiu do Estado a compatibilização de diversos interesses existentes na sociedade e a participação direta ou indireta dos indivíduos no Poder⁴⁹.

A incorporação da idéia de democracia e de suas respectivas instituições no Estado de Direito constituiu condição para que tal ente se mantivesse legítimo numa sociedade plural.

Nessa perspectiva, as Cartas Políticas Democráticas, buscando refletir a multiplicidade de valores existentes na sociedade, além de terem consolidado a estrutura estatal, de modo a garantir a participação dos indivíduos nas decisões políticas, passaram a contemplar no seu bojo os mais variados bens, interesses e direitos.

Com efeito, vastíssimos catálogos de direitos individuais e sociais adquiriram *status* de direitos fundamentais, sendo recepcionados sob a forma de princípios jurídicos e posicionados no centro dos textos constitucionais.

⁴⁹ SANTOS, Gustavo Ferreira. *O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do supremo tribunal federal: limites e possibilidades*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004. p. 52-53.

É neste contexto de amplo reconhecimento dos princípios constitucionais como normas consagradoras das legítimas aspirações sociais que surge a necessidade de uma aplicação do Direito voltada à maximização de todos esses valores juridicamente tutelados, que circunstancialmente poderiam ser restringidos, para atender aos próprios fins constitucionais.

Ricardo Lobo Torres⁵⁰, com apoio em Karl Larenz, ao analisar a interpretação jurídica atada a valores num Estado Democrático de Direito, assim, prelecionou:

A interpretação fundada em valores se faz através do equilíbrio entre os princípios a eles vinculados. Os princípios constitucionais estão a meio passo entre os valores a que se vinculam (liberdade, segurança, justiça) e as normas que moldam.

A teoria da interpretação vem demonstrando, nas últimas décadas, que a aplicação dos princípios constitucionais aos casos concretos deve ser precedida da sua ponderação diante dos interesses em jogo, a fim de que se evitem as antinomias entre eles, de difícil superação no ordenamento democrático. Enquanto a aplicação das regras jurídicas se funda em argumentação binária, em que uma regra corrige ou revoga a que lhe contradiz, a dos princípios se baseia na ponderação, de tal forma que, em determinadas situações, um princípio apresenta peso menor que o de outro que se ajusta melhor ao caso, sem daí se poder concluir pela superioridade de qualquer um deles. Os princípios constitucionais vivem em equilíbrio e na permanente busca pela harmonia.

Dentro de tal ótica, resta afastada a idéia de que uma norma, para atingir um determinado objetivo, pode simplesmente ignorar o conteúdo de um ou mais direitos fundamentais, restringindo-lhes a eficácia de forma arbitrária, sendo exigido que o legislador ou qualquer outro aplicador do Direito, em especial o Juiz, assumam uma postura séria diante de tais veículos normativos introdutórios de valores, buscando sempre seu equacionamento da melhor forma possível.

Nessa perspectiva, a necessidade de uma concretização ótima dos princípios constitucionais, em especial daqueles emanados dos direitos fundamentais⁵¹, que contemplam os valores tidos como sendo do mais alto relevo para a sociedade contemporânea (vida, liberdade, igualdade, segurança, propriedade, dentre outros), que de resto acaba por afetar uma infinidade de atos,

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades tributárias. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades tributárias. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 1998. Coleção *Pesquisa tributária, Nova Série* – 4. p. 193-194.

⁵¹ Muito embora a doutrina em geral relacione a aplicação do princípio da proporcionalidade à proteção dos Direitos Fundamentais de forma restrita, o presente trabalho posiciona-se no sentido de considerar que tal princípio abrange os direitos fundamentais de forma ampla, adotando-se a mesma premissa seguida por Virgílio Afonso da Silva, segundo a qual “qualquer ação, fato, estado ou posição jurídica que, isoladamente, considerado, possa ser subsumido no “âmbito temático” de um direito fundamental, deve ser considerado como por ele *prima facie* protegido. Isso significa uma rejeição a priori de condutas desse âmbito de proteção”. (SILVA, 2005b, p. 45).

estados e direitos a eles relacionados e também protegidos, fez brotar o dever de proporcionalidade em toda aplicação do Direito.

Constitui a proporcionalidade um princípio interpretativo⁵², um metaprincípio, que ordena a aplicação dos princípios jurídicos que colidem concretamente em face de uma medida interventiva a um deles, vedando que tal restrição afigure-se arbitrária.

Impõe a proporcionalidade que a toda interferência a princípios constitucionais que visa alcançar a determinado fim, também constitucional, seja ajustada às diretrizes traçadas pelo Texto Maior, sendo avaliada, nesse passo, a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito que essa representa no caso concreto.

Willis Santiago Guerra Filho⁵³ evidencia que a proporcionalidade é um princípio hermenêutico que surge da necessidade de o Direito ser aplicado de forma racional, servindo para resolução de conflitos em que os métodos tradicionais da hermenêutica jurídica se tornam insuficientes:

O princípio em tela, portanto, começa por ser uma exigência cognitiva, de elaboração racional do Direito – e aqui vale lembrar a sinonímia e origem comum, na Matemática, dos termos “razão” (Latim *ratio*) e “proporção” (Latim *proportio*)-, o que explica a circunstância de ele figurar entre os cânones metodológicos da chamada “interpretação constitucional”, aquela a que se recorre quando o emprego

⁵² O presente trabalho, que tem como fim elucidar o sentido da norma constitucional que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, não adentrará na discussão acerca da categorização da proporcionalidade. Ao se fazer uso da expressão princípio da proporcionalidade, estar-se-á admitindo a proporcionalidade como um princípio hermenêutico, um metaprincípio, que ordena a aplicação dos princípios em choque, cuja estrutura e conteúdo diferenciam-se dos princípios que estrutura. Ter-se-á aqui a proporcionalidade como um “princípio instrumental de interpretação constitucional” tal como categoriza Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos, para quem o emprego do termo “princípio”, “prende-se à proeminência e à precedência desses mandamentos dirigidos ao intérprete, e não propriamente a seu conteúdo, à sua estrutura e à sua aplicação mediante ponderação”, In: O Começo da história: a nova interpretação constitucional. (SILVA, Virgílio Afonso (Coord.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 301-302). Isto porque, no presente trabalho a proporcionalidade desempenhará o papel de diretriz interpretativa, sendo o comando normativo manejado em face da colisão entre direitos.

Não se olvida que a classificação quanto à natureza de tal mandamento não é pacífica na doutrina e na jurisprudência. Humberto Ávila, que se debruçou com profundidade acerca da categorização da proporcionalidade, sustenta que a mesma é um postulado normativo aplicativo, aduzindo que diversos doutrinadores a concebe como uma “regra geral” (Pensky), um princípio ou critério geral (Kaufman), dentre outras classificações. (ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215, p. 151-179, 1999). Helenilson Cunha Pontes, que possui tese de doutorado sobre a proporcionalidade e o direito tributário, sustenta que a proporcionalidade é um princípio dotado de aspectos materiais e formais, não sendo apenas um princípio hermenêutico-instrumental. (PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. 1991).

⁵³ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade. In: LEITE, 2003, p. 245.

da Hermenêutica Jurídica Tradicional não oferece um resultado constitucionalmente satisfatório.

Gustavo Ferreira Santos⁵⁴ sustenta que:

[...] a proporcionalidade é um princípio instrumental decorrente, não da constituição, mas do sistema como um todo, da necessidade de eficácia das normas, da função regulativa do direito de um Estado Democrático de Direito, que permite a ponderação entre interesses jurídicos protegidos pelo Estado.

Portanto, num Estado Democrático de Direito, que tutela os mais diversos interesses, a proporcionalidade passou a impor soluções jurídicas que conferissem a máxima efetividade aos princípios que colidem concretamente, consubstanciando sempre um juízo de adequação, necessidade e conformidade entre uma medida que impõe uma restrição a um bem juridicamente protegido e o peso que esta assume no caso concreto.

Em outras palavras: num Estado Democrático de Direito, a proporcionalidade impõe que a interpretação jurídica deixe de voltar-se exclusivamente para verificação da legalidade de um ato jurídico e adquira uma perspectiva principiológica do Direito, harmonizada, na melhor forma possível, com os mais variados princípios consubstanciados na Lei Maior.

Irà tal princípio hermenêutico possibilitar que o aplicador do Direito supere a postura positivista, que tem como válido todo o ato que esteja respaldado em lei, passando a investigar a compatibilidade da própria lei com os fins constitucionais, detectando, inclusive, a existência de excesso de poder legislativo.

Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos⁵⁵, ao versarem sobre a proporcionalidade, assim, preconizam:

Trata-se de um valioso instrumento de proteção dos direitos fundamentais e do interesse público, por permitir o controle da discricionariedade dos atos do Poder Público e por funcionar como medida que uma norma deve ser interpretada no caso concreto para a melhor realização do fim constitucional nela embutido ou decorrente do sistema. [...] O princípio pode operar também no sentido de permitir que o juiz gradue o peso da norma, em uma determinada incidência, de modo a não permitir que ela produza um resultado indesejado pelo sistema, assim fazendo a justiça no caso concreto.

⁵⁴ SANTOS, 2004, p. 145-146.

⁵⁵ O Começo da história: a nova interpretação constitucional. (SILVA, 2005b, p. 302-303).

Nesse compasso, a proporcionalidade, através dos seus subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, irá exigir uma ponderação entre os princípios envolvidos numa intervenção a direito constitucional que os concretize na maior medida possível.

A proporcionalidade constitui-se, pois, um princípio instrumental de interpretação constitucional conciliador dos princípios que entram concretamente em conflito, por força de uma medida restritiva de princípio constitucional, o qual exige que o objetivo de tal medida seja alcançado, respeitando-se, na maior medida possível, os princípios em jogo.

Para tanto, tal princípio de caráter instrumental exige que se faça um juízo de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, para a verificação da conformidade entre uma medida que impõe uma restrição a um bem juridicamente protegido e o peso que esta assume no caso concreto⁵⁶.

Segundo Robert Alexy⁵⁷, “o princípio da proporcionalidade com seus três princípios parciais da idoneidade, da necessidade e da proporcionalidade em sentido restrito, resulta logicamente da definição de princípio e, essa, daquele”.

Explica tal autor que “os princípios exigem uma realização tão ampla quanto possível, tanto relativamente às possibilidades fáticas como relativamente às jurídicas”, sendo que os princípios da idoneidade e da necessidade expressam mandamento da otimização relativamente às possibilidades fáticas, enquanto que no princípio da proporcionalidade em restrito a otimização encontra-se relacionada às possibilidades jurídicas⁵⁸.

Humberto Ávila⁵⁹ aduz que “a proporcionalidade decorre do caráter principal das normas jurídicas, cuja aplicação garante eficácia máxima dos bens jurídicos imbricados”.

Deveras, tendo em vista o caráter principal das normas jurídicas que permite a identificação dos princípios constitucionais que se entrecrocaram em decorrência de uma restrição a direito

⁵⁶ ALEXY, 2007, p. 132.

⁵⁷ *Ibid.*, p.132.

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 401.

constitucional, lança-se mão da proporcionalidade para que esses sejam conformados de forma ótima.

Luís Vígílio Afonso da Silva⁶⁰ adotando esta mesma linha, embora através de terminologia diversa, classifica a proporcionalidade como regra de interpretação e aplicação do Direito, a qual é:

[...] empregada especialmente nos casos em que um ato estatal, destinado a promover a realização de um direito fundamental ou de um interesse coletivo, implica a restrição de outro ou de outros direitos fundamentais. O objetivo da aplicação da regra da proporcionalidade, como o próprio nome indica é fazer com que nenhuma restrição a direitos fundamentais tome dimensões desproporcionais. É, para usar uma expressão consagrada, uma restrição às restrições. Para alcançar esse objetivo, o ato estatal deve passar pelos exames da adequação, da necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Através dos seus subprincípios (adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*), o princípio da proporcionalidade serve de baliza jurídica à análise intrínseca da medida restritiva de direito que causa concretamente colisão entre princípios constitucionais, a qual exige que a ponderação desses resulte numa solução que os concretize na maior medida possível.

Assim, o princípio hermenêutico em questão exige que sejam respeitados tanto os fins constitucionais que animam determinada intervenção, quanto os princípios constitucionais que fundamentam o direito atingido em decorrência de determinada restrição, afastando-se possíveis excessos.

Pierre Muller⁶¹ ressalta que a proporcionalidade impõe que os atos estatais em todas as esferas tenham seus meios e fins ajustados para se afigurarem legítimos:

É em função do duplo caráter de obrigação e interdição que o princípio da proporcionalidade tem seu lugar no Direito, regendo todas as esferas jurídicas e compelindo os órgãos do Estado a adaptarem todas as suas atividades os meios de que dispõem aos fins que buscam e aos efeitos de seus atos. A proporção adequada se torna assim condição de legalidade.

⁶⁰ SILVA, Virgílio Afonso da. O Proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, n. 789, p. 23-50. 2002. p. 26.

⁶¹ MULLER, Pierre. Le principe de la proportionnalité, *Revue de Droit Suisse*, v. 97, fasc. 3, p. 212 *apud* BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional e o direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 398.

Portanto, no contexto pós-positivista, a apreciação judicial transcende ao clássico contraste objetivo da Lei à Constituição. É possível que um ato editado venha a se mostrar inconstitucional porque desnecessário ou defeituoso em razão de um exame intrínseco da sua relação meio-fim, porquanto o mero confronto da lei à Constituição não é suficiente para se apurar um juízo definitivo de constitucionalidade.⁶²

Por força da proporcionalidade, o aplicador do Direito, ao avaliar uma medida que intervém em direito constitucional, irá verificar não só se a Constituição permite em abstrato tal intervenção, mas se esta preserva o direito restringido, constituindo, de fato, o meio adequado, necessário e proporcional em sentido estrito, para promoção do fim por ela perseguido.

Não fosse o dever de proporcionalidade (reserva legal proporcional), o legislador, para atingir determinado fim, poderia impor, de forma aleatória, medida que esvaziasse por completo o conteúdo de um direito fundamental, sequer levando em conta o relevo que tal norma emanada da Lei Maior possui no ordenamento jurídico⁶³.

Nesta perspectiva, Hesse⁶⁴ reconhece no princípio da proporcionalidade uma proteção contra limitações arbitrárias e contra lesão ao núcleo essencial dos direitos fundamentais.

Entende tal jurista que a proporcionalidade não há de ser interpretada em sentido meramente econômico, de adequação da medida limitadora ao fim perseguido, devendo também cuidar da harmonização dessa finalidade com o direito afetado pela medida⁶⁵.

Outrossim, Alexy⁶⁶ não destoa deste raciocínio, sustentando que é a proporcionalidade que irá no caso concreto limitar a restrição a direito fundamental, assegurando a preservação do seu núcleo essencial, de que trata o art. 19, II, da Lei Fundamental alemã.

⁶² BARROS, Susana de Toledo: *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2003. p. 213.

⁶³ Nesta perspectiva, vale salientar as magistrais palavras do professor Paulo Bonavides: “Admitir a interpretação de que o legislador pode a seu livre alvedrio legislar sem limites, seria por abaixo todo o edifício jurídico e ignorar, por inteiro, a eficácia e majestade dos princípios constitucionais. A constituição estaria despedaçada pelo arbítrio do legislador”. (BONAVIDES, 2003, p. 436).

⁶⁴ HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998. p. 266-274.

⁶⁵ *Ibid.*, p. 266-274.

⁶⁶ ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Tradução Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 272.

No Brasil, em que não há norma específica resguardando o núcleo essencial dos direitos fundamentais, o professor Paulo Bonavides já se posicionou no sentido de considerar a proporcionalidade como princípio que protege o cidadão contra os excessos do Estado, servindo de escudo à defesa dos direitos e liberdades constitucionais⁶⁷.

Para Virgílio Afonso da Silva⁶⁸, nos países em que não há um dispositivo expreso determinando o respeito ao conteúdo essencial dos direitos fundamentais, como no Brasil, não se necessita de fundamentação extra, tendo em vista que “a simples aceitação da proporcionalidade já traz consigo a garantia de um conteúdo essencial para esses preceitos”.

Portanto, com apoio em tais autores, é possível constatar que, por meio da proporcionalidade, é possível identificar qual a intensidade máxima que determinada medida restritiva de direito pode interferir na eficácia deste, cabendo ao aplicador do direito dosar concretamente o grau de tal intromissão

Vale repisar que a proteção efetivada pela proporcionalidade a um direito constitucional que sofre restrição será sempre a melhor possível dentro das condições fáticas e jurídicas subjacentes. O princípio em referência não promete o impossível, mas assegura a preservação máxima do direito restringido em determinada circunstância.

De tal modo, não há como se estabelecer previamente qual o núcleo intangível de um direito fundamental, impassível de restrições. Tal fronteira só pode ser definida no caso concreto, em que, avaliando-se as possibilidades fáticas e jurídicas, identifica-se qual a maior proteção que pode ser conferida a ele.

Nessa perspectiva, a proporcionalidade consubstancia verdadeiro mandamento de otimização da Constituição⁶⁹, que, de forma implícita, determina a concreção na maior medida possível das normas constitucionais que se chocam concretamente.

Com efeito, a doutrina e jurisprudência nacional tem derivado o princípio em foco da idéia de Estado Democrático de Direito e dos direitos fundamentais (art. 5, § 2º da CF), havendo quem

⁶⁷ BONAVIDES, 2003, p. 434.

⁶⁸ SILVA, 2005a, p. 45.

⁶⁹ PONTES, 2000b, 61.

entenda que ele é extraído, especificamente, do Direito fundamental que protege o devido processo legal, na sua dimensão material (art. 5º, LIV da CF)⁷⁰.

2.4 ESTRUTURA TRÍPLICE DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Consoante já salientado, a proporcionalidade impõe que todas as medidas restritivas de direito sejam adequadas, necessárias e proporcionais sentido em estrito, tendo a doutrina e a jurisprudência fixado que tal princípio possui uma estrutura tríplice, formada pelos subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Tais subprincípios afiguram-se como requisitos para o exame da proporcionalidade, os quais foram cunhados no contexto de um esforço de clarificação do conteúdo do princípio da proporcionalidade no debate jurídico-constitucional alemão, frente às fortes críticas no sentido de sua indeterminação semântica e do subjetivismo que parecia desencadear na solução dos problemas constitucionais⁷¹.

Virgílio Afonso da Silva⁷² ressalta que a proporcionalidade não foi cunhada pelo Tribunal Constitucional alemão como um mero topos argumentativo, sendo concebido, por meio, do tripé adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito:

A regra da proporcionalidade no controle das leis restritivas de direitos fundamentais surgiu por desenvolvimento jurisprudencial do Tribunal Constitucional alemão e não é uma simples pauta que, vagamente, sugere que os atos estatais devem ser razoáveis, nem uma simples análise relação meio-fim. Na forma desenvolvida pela jurisprudência constitucional alemã, tem ela uma estrutura racionalmente definida, com subelementos independentes – a análise da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito -, que são aplicados em uma ordem pré-definida, e que conferem à regra da proporcionalidade a individualidade que a diferencia, claramente, da mera exigência de razoabilidade.

⁷⁰ Gustavo Ferreira Santos sustenta que a opção por conceber a proporcionalidade constitui um princípio da interpretação “retira boa parte da importância da busca incessante de uma “sede material” do princípio da proporcionalidade. Como não se trata de uma norma jurídica, no sentido do conceito de princípio como norma, elaborado por Alexy, sobre as bases de Dworkianas, não existe uma razão para localizar, no Texto Constitucional, a sua sede. O dever de utilizá-lo na interpretação decorre do sistema como um todo, da necessidade de eficácia das normas, da própria função regulativa do direito em um Estado Democrático de Direito e dos princípios que conformam o seu conteúdo material”. (SANTOS, 2004, p. 145).

⁷¹ *Ibid.*, p. 109-110.

⁷² SILVA, 2002, p. 31.

Neste sentido, cabe tecer algumas considerações acerca dos princípios parciais componentes da proporcionalidade.

2.4.1 Adequação

O subprincípio da adequação determina que a intervenção a um direito deve ser idônea a alcançar um fim almejado. Trata-se, portanto, de saber se a medida interventiva adotada é útil à realização de tal fim.

Investiga-se, faticamente, a relação de causalidade entre o ato praticado e o fim almejado, passando-se ao largo da análise do conteúdo dos direitos envolvidos.

Assim, constatando-se que a medida restritiva de direito presta-se a alcançar o objetivo perseguido, resta atendido o primeiro elemento do teste da proporcionalidade.

2.4.2 Necessidade

O subprincípio da necessidade impõe que o aplicador do Direito verifique se existe na situação concreta em que haja uma intervenção a um direito apta a alcançar um fim, outro meio que também alcance o resultado esperado, que restrinja o direito em questão de forma menos onerosa.

Significa a necessidade que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos⁷³.

Gilmar Mendes⁷⁴, com base em Pieroth e Schilink, aduz que apenas o que adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado e arremata:

⁷³ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 3. ed. rev.e ampl., São Paulo: Saraiva, 2004. p. 50.

⁷⁴ *Ibid.*

A prova da necessidade tem maior relevância do que o teste da adequação. Positivo o teste da necessidade, não há de ser negativo o teste da adequação. Por outro lado, se o teste quanto a necessidade revelar-se negativo, o resultado positivo do teste de adequação não mais poderá afetar o resultado definitivo ou final. De qualquer forma, um juízo definitivo sobre a proporcionalidade da medida há de resultar da rigorosa ponderação e do possível equilíbrio entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador (proporcionalidade em sentido estrito).

Portanto o princípio da necessidade irá exigir que se verifique se a intervenção a direito além de idônea, seja imprescindível à concretização do fim perseguido, tendo em vista que, dentro das possibilidades fáticas existentes, não há outro meio capaz de efetivar tal meta.

Em outras palavras: envolve a verificação da existência de meios que sejam alternativos ao que se põe e que possam promover igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos afetados.

2.4.3 Proporcionalidade em Sentido Estrito

O derradeiro princípio parcial decorrente do princípio da proporcionalidade é o princípio da proporcionalidade em sentido estrito, que determina que a colisão entre direitos, bens e interesses juridicamente tutelados, seja solucionada verificando-se se a intensidade da intervenção realizada em um destes é compatível com o fim a que se propõe.

Ao contrário dos subprincípios da adequação e necessidade, que se voltam para as possibilidades fáticas verificadas na relação meio-fim, o subprincípio em tela visa uma otimização relativamente às possibilidades jurídicas, obtidas através da ponderação.

Com efeito, no exame da proporcionalidade em sentido estrito haverá uma ponderação entre os princípios jurídicos que fundamentam os citados direitos, bens e interesses constitucionais em choque, voltada a identificar as vantagens e desvantagens decorrentes da medida interventiva efetuada no caso concreto.

Alexy⁷⁵ indica que o princípio parcial em referencia formula-se a partir da seguinte lei de ponderação: “Quanto mais intensiva é uma intervenção em um direito fundamental, tanto mais graves devem pesar os fundamentos que justificam”.

De outra maneira: “Quanto mais alto é o grau do não-cumprimento ou prejuízo de um princípio, tanto maior deve ser a importância do cumprimento do outro.”⁷⁶

Segundo tal autor, a lei de ponderação em foco, requer que a sopesamento seja realizado em três graus. O primeiro deles exige que se determine a intensidade da intervenção. No segundo, investiga-se a importância dos fundamentos que justificam a intervenção. No terceiro grau, é realizada a ponderação no sentido estrito, propriamente dita⁷⁷.

Humberto Ávila⁷⁸ adverte que o resultado da ponderação que define se determinada medida interventiva é vantajosa ou não, depende de uma análise subjetiva. Segundo ele, a medida adotada para atingir uma finalidade pública é normalmente relacionada ao interesse coletivo (proteção do meio ambiente, proteção dos consumidores), e sua adoção resulta na restrição a direitos fundamentais do cidadão.

Concebe-se, pois, a proporcionalidade em sentido estrito como um dever de ponderação de princípios que fundamentam direitos constitucionalmente tutelados em choque, que irá buscar uma solução que intervenha da menor forma possível nos direitos em conflito, a qual deverá ser, concretamente, encontrada pelo aplicador do direito.

Através do exame da proporcionalidade em sentido estrito é identificada a justa medida das intervenções realizadas em direitos constitucionais, verificando, concretamente, se tais medidas restritivas são excessivas ou absurdas, afinal, o exagero e a irracionalidade são elementos que realçam a desvantagem da adoção de qualquer medida.

⁷⁵ ALEXY, 2007, p. 67-68.

⁷⁶ *Ibid.* p. 133.

⁷⁷ *Ibid.* p. 67-68.

⁷⁸ ÁVILA, 2003, p. 116.

Com efeito, o juízo de proporcionalidade em sentido estrito abarca tanto a proibição de excessos, quanto a razoabilidade⁷⁹, de forma que, ao se considerar uma medida proporcional em sentido estrito, estar-se-á considerando que as vantagens que ela promove superam as desvantagens que ocasiona, já tendo sido afastado o exagero, a incongruência ou a irracionalidade que essa poderia conter.

Vale ressaltar que, como a proporcionalidade em sentido estrito visa a aplicação dos princípios em conflito na maior medida possível, não é preciso que o absurdo ou exagero da intervenção seja extremo, a ponto de esvaziar por completo a eficácia do direito que, concretamente, está sendo restringido, bastando que ela já denote um certo desequilíbrio entre o objetivo perseguido e a restrição ao direito atingido.

Nessa esteira, assim, ponderou Virgílio Afonso da Silva⁸⁰:

Para que uma medida seja reprovada no teste da proporcionalidade em sentido estrito, não é necessário que ela implique a não-realização de um direito fundamental. [...] Para que ela seja considerada desproporcional em sentido estrito, basta que os motivos que fundamentam a adoção da medida não tenha peso suficiente para justificar a restrição ao direito fundamental atingido. [...] Se a importância da realização do direito fundamental, no qual a limitação se baseia, não for suficiente para justificá-la, será ela desproporcional.

Tecidas tais considerações acerca da atuação da proporcionalidade como um óbice a intervenções desmedidas a direitos fundamentais, num Estado Democrático de Direito, passe-se à análise dos elementos que compõem a norma que veda a utilização do tributo com efeitos de confisco.

Conforme se demonstrará, o tributo, o confisco e o efeito de confisco implicam na restrição a direitos fundamentais, razão pela qual a análise de tais institutos deve estar calcada no princípio da proporcionalidade.

⁷⁹ Embora entenda que seja plausível enquadrar a proibição de excesso e a razoabilidade no exame da proporcionalidade em sentido estrito, Humberto Ávila prefere considerar a proporcionalidade, a razoabilidade e a proibição de excessos como categorias distintas, concebendo-os como postulados normativos independentes. (ÁVILA, 2003, p. 103).

⁸⁰ SILVA, 2002, p. 39.

3 ELEMENTOS COMPONENTES DA NORMA QUE VEDA O TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

3.1 TRIBUTO E SUAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS

O Estado necessita visceralmente da tributação para existir, sendo-lhe inerente o poder de impor que seus membros, dentro das suas capacidades⁸¹, concorram para as despesas contraídas para satisfação das necessidades coletivas⁸².

Constitui o tributo a parcela da riqueza particular que é transferida ao Estado para que este tenha capacidade de atuar e concretizar os fins constitucionalmente tutelados.

Nessa esteira, a imposição fiscal representa um ônus que recai sobre o direito de propriedade do indivíduo que vive em sociedade, sendo a referida transferência de bens particulares a tal ente o “preço” pago para participar da sua estrutura organizacional.

O tributo afigura-se, assim, “a contribuição patrimonial individual que permite o convívio coletivo organizado através de uma entidade chamada Estado⁸³”.

⁸¹ A Constituição brasileira de 1824 já consignava em seu texto a norma segundo a qual “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção aos seu haveres” (art. 179, nº 15).

⁸² Para José Casalta Nabias: “[...] o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (econômico-social) e no primado da autoresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte”. (NABIAS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 679).

⁸³ PONTES, Helenilson Cunha. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 2000. Coleção *Pesquisa tributária, Nova Série* – 6. p. 366-367.

Do ponto de vista de tal ente, o tributo consubstancia um meio de obter recursos econômicos necessários à efetivação dos fins para cuja realização o Estado surge e se mantém⁸⁴.

Deveras, o total de recursos que cada indivíduo deve suportar para custear as despesas gerais do Estado é fixado historicamente, a partir do processo político vivido por cada sociedade.

Com efeito, a apropriação pelo Estado dos bens dos indivíduos que revelam aptidão para contribuir oscila ao sabor das opções políticas adotadas, razão pela qual a imposição tributária resulta indissociável do contexto em que ela se insere.

Nessa esteira, Aliomar Baleeiro⁸⁵ ressalta que a tributação no curso do tempo:

[...] aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sofre reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas jurídicas para execução prática.

Assim, a tributação de um país adquire contornos diversos a depender, por exemplo, do modelo de Estado adotado.

No Brasil, o Constituinte de 1988 conferiu papel de relevo ao Estado, atribuindo-lhe o dever de assegurar inúmeros direitos individuais, sociais e econômicos, bem como de efetivar a justiça material.

Nesse afã, traçou como alguns dos seus objetivos basilares: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais (art. 3º da CF de 1988).

Ademais, erigiu como fundamentos da República Federativa do Brasil, no seu art. 1º, dentre outros, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, bem como nos arts. 5º e 6º garantiu aos residentes no país, como direito fundamental⁸⁶, o direito à vida, à liberdade, à segurança, à educação, à saúde, à moradia, ao lazer e à segurança.

⁸⁴ VANONI. Natureza e Interpretação das leis tributárias. Rio de Janeiro: Financeiras, s/d., p. 133 *apud* TORRES, Ricardo Lobo; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 195.

⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 1.

⁸⁶ Embora haja doutrinadores que sustentem que somente os direitos individuais preconizados no art. 5º da Constituição Federal são direitos fundamentais, a maioria entende que os direitos sociais consagrados no art. 6º

Diante da vasta gama de prestações positivas e diretrizes políticas plasmadas no texto Constitucional de 1988, instituiu-se no Brasil não só um Estado Democrático de Direito, pautado na soberania popular e nas instituições democráticas, mas verdadeiro Estado Social, fundado na síntese dualista do bem-estar social e desenvolvimento econômico.

Ao introduzir no seu texto normas que asseguram os direitos sociais e balizam a economia, a Carta Política de 1988 chancelou, de vez, a intervenção do estatal nestes campos, afastando-se, pois, do Estado Liberal, abstencionista.

Ressalte-se, todavia, que tal opção política por um Estado Democrático de cunho Social, como já advertia o mestre Baleeiro, tem impacto direto na tributação do país, já que, para fazer face às inúmeras intervenções e compromissos assumidos em favor da coletividade, é necessária significativa transferência de riqueza particular para os cofres públicos⁸⁷, a qual é justificada pelo dever de solidariedade, consubstanciado na construção de uma sociedade justa, como objetiva a Lei Maior no mencionado art. 3º.

Contudo, tal permissão para interferir na esfera individual não é absoluta, já que o constitucionalismo social adotado pela Lei Maior, como já ressaltado, implica também na proteção dos direitos individuais clássicos, como a liberdade e a propriedade privada.

da Constituição também o são, neste sentido são válidas as lições do professor José Souto Maior Borges: “Sem embargo dessas considerações, os direitos sociais do art. 6º da CF, são também eles, direitos fundamentais. Não será admissível que os direitos à educação, saúde, trabalho, etc. possam ser supressos via reforma constitucional. Aceitá-los seria o mesmo que admitir-se a degradação e a descaracterização do Estado Democrático de Direito, outro princípio fundamental (CF, art. 1º). Atentaria contra a federação, tal como constitucionalmente estruturada (CF, art. 1º, *caput*)”. (FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 218).

⁸⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização a BALEEIRO, 1999. “[...] a Constituição Federal constitui a República dos marcos intervencionistas do século XX em um Estado Democrático de Direito, que tem como metas não só garantir o desenvolvimento nacional, como erradicar a pobreza, a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais, na construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º).

Indubitavelmente, a expressão Estado Democrático de Direito é amplíssima. Não pode ser mera concepção formal, no sentido que Pontes de Miranda atribui a palavra democracia, ou seja, forma de governo na qual o povo, detentor primário e originário de poder, se auto-ordena a ordem jurídica, diretamente, ou por meio de representantes que escolhe periodicamente (cf. *Democracia, liberdade e Igualdade (Os Três Caminhos)*, 2ª ., São Paulo, Saraiva, 1979, pp.140-146). Ao lado da forma (primado da lei), estão outros dados necessariamente integrantes do conceito constitucional, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça, a igualdade, enfim, metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Estado Democrático de Direito é antes noção de sistema político, o qual abrange não só as instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição.

Ora, são exatamente tais valores e diretrizes que tornam um Estado tão caro, sendo de se esperar uma elevação da carga tributária”.

Em verdade, é característica marcante do constitucionalismo social⁸⁸ a tensão gerada em virtude de se albergar diversos interesses contrapostos. É impossível não haver conflito quando se contempla, a um só tempo, a proteção a direitos individuais e o dever de solidariedade, permitindo que se busque compulsoriamente recursos particulares para custear as despesas coletivas assumidas pelo Estado.

Assim, no campo tributário, em que o impacto do constitucionalismo social é direto, a Lei Maior, com vistas a compatibilizar todos os interesses presentes num Estado de Direito Democrático, fruto de uma sociedade plural, cuidou de definir normas de competência e limitações ao poder de tributar.

Com efeito, foi traçado minuciosamente o âmbito de competência outorgado a cada ente arrecadante, restando discriminados todos os tributos que podem ser instituídos e a forma que deve ser observada por cada pessoa tributante.

Nesse compasso, a União, os Estados e os Municípios, que, devido à forma federativa de Estado adotada, foram designados como sujeitos ativos da relação tributária, tiveram seu âmbito de atuação demarcado pela Constituição Federal, primordialmente, através de regras jurídicas que cuidam de descrever taxativamente os contornos da intervenção na esfera individual em que é permitida.

Voltando-se, ainda, à contenção ao poder de tributar, foram instituídas inúmeras regras e princípios gerais no texto constitucional, impedindo, por exemplo, a tributação que não respeitasse as forças da riqueza particular, desobedecesse aos deveres de igualdade, legalidade, anterioridade e não confisco, ou ainda, que incidisse sobre bens, pessoas e fatos imunes.

Sobre as limitações ao poder de tributar, assim, preleciona Luciano Amaro⁸⁹:

⁸⁸ O professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta, revela com precisão os elementos que desencadeiam a tensão no constitucionalismo social, próprio das constituições pós-primeira guerra mundial: “Assegurando os direitos sociais dos indivíduos, as Cartas Constitucionais desse período passam a incorporar também os direitos econômicos. Em conseqüência, o constitucionalismo clássico erigido com o escopo de garantir as liberdades individuais e políticas e os direitos civis, cede lugar ao *constitucionalismo social*. As constituições abandonam, então, o modelo tradicional, fulcrado no liberalismo clássico, passando a representar um compromisso entre grupos sociais em choque (progressistas e conservadores). A *instabilidade* e o *compromisso* caracterizam, pois, o *constitucionalismo social*. (Grifos do autor). (PIMENTA, 1999, p. 135).

⁸⁹ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 105.

O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo [...].

Tais amarras, típicas de um Estado de Direito, deixam claro que o poder de tributar Estatal não é irrestrito, devendo ser exercido dentro das limitações que lhe foram impostas.

Vale reforçar a idéia de que o perfil democrático da Constituição de 1988 impede que a análise dos citados mecanismos de defesa dos contribuintes por ela criados sejam interpretados de forma apartada dos fins constitucionais por ela contemplados.

Assim, num Estado que é regido pelo Direito e é democrático, não basta que a imposição fiscal atenda aos requisitos formais e materiais, próprios de um Estado regido pelo Direito, devendo no plano concreto estar voltada à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que persegue um Estado Democrático.

Nesse contexto, a tributação, para se alinhar aos diversos valores contemplados pelo ordenamento jurídico, fruto de uma sociedade plural, deve adequar-se aos ditames da proporcionalidade.

3.2 TRIBUTO E PROPORCIONALIDADE

Já se registrou que a tributação significa para o particular o dever de transferir parcela de seu patrimônio ao Estado, para que este tenha capacidade financeira para realizar os fins constitucionais, e que tal dever lhe causa restrição aos direitos individuais clássicos, principalmente ao direito fundamental à propriedade privada.

Tendo em vista que a Constituição Brasileira de 1988 instituiu um Estado Democrático e Social de Direito, intensificando a atuação do Estado, a tributação adquiriu como fundamento principal à obtenção de recursos para que tal ente pudesse cumprir as inúmeras tarefas que lhe foram atribuídas.

Entretanto, como o programa constitucional brasileiro é composto por vários fins, tendo como objetivo primordial, estatuído no art. 3º, inc. I da Lei Maior, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, afigura-se implícito o dever de equilíbrio entre a liberdade e a igualdade material.

Nesse compasso, a construção de uma sociedade “justa” a que se refere o supracitado art. 3º da Carta Política não se restringe à justiça distributiva, mas à justiça que se extrai da interpretação do conjunto das normas constitucionais que, de forma balanceada, cuidou de proteger os diversos objetivos almejados pela sociedade.

Portanto visa o Estado brasileiro atenuar as desigualdades sociais e garantir as prestações indispensáveis à sociedade, sem, contudo, deixar de proteger a livre iniciativa⁹⁰, o desenvolvimento nacional, a valorização social do trabalho, a segurança jurídica.

Assim, a imposição fiscal que se encontra legitimada pelo ordenamento jurídico nacional é somente aquela que atenda a todos estes fins.

Noutros torneios: não é pelo fato de o Constituinte de 1988 ter assumido o compromisso de erradicar a pobreza e a marginalização, bem como de diminuir as desigualdades sociais e regionais que se encontra permitida a tributação ilimitada, destruidora dos já citados fins da livre iniciativa, valorização do trabalho e desenvolvimento nacional.

Sendo assim, a tributação, que visa assegurar de forma mediata os bens coletivos⁹¹, que não se esgotam nos deveres de prestação Estatal, não pode ser implementada, exclusivamente, sob a perspectiva da solidariedade social.

⁹⁰ “As normas constitucionais de direito social – exemplos significativos e concretos da tentativa constituinte de abrandar as graves desigualdades que grassam em nosso meio social – representam compromisso solenemente assumido pelos diversos segmentos da sociedade no sentido de traçar uma moldura fundada a um só tempo, na valorização social do trabalho e na livre iniciativa (art. 1º, IV)”. (SILVA NETO, Manuel Jorge e. *Curso de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000. p. 140).

⁹¹ Alexy chama atenção para o fato de o Estado Social nem sempre cobrar impostos para a finalidade de cumprimento dos postulados estatal-sociais, pelo que sustenta que tal cobrança serve imediatamente à produção da capacidade de atuar financeira do Estado. A capacidade financeira do Estado seria um pressuposto da sua capacidade de atuar, que num Estado social é bastante ampliada. (ALEXY, 2007, p. 61).

Ao revés, a tributação deve, concretamente, consubstanciar uma exigência de todos os objetivos constitucionais, que, num Estado Social e Democrático de Direito, não se esgotam na maximização de apenas uma de suas vertentes⁹².

Acerca do enfoque que deve ser dado à solidariedade social no cenário jurídico brasileiro, Marco Aurélio Greco, assim, prelecionou⁹³:

[...] a solidariedade social não é um valor absoluto (como nenhum, aliás, o é) especialmente numa Constituição de compromisso como a brasileira que, ao mesmo tempo, consagra valores protetivos típicos do Estado de Direito e valores modificadores da realidade, inerentes ao Estado Social. Daí o Estado Democrático de Direito previsto no art. 1º da CF/88.

Assim, a formula a ser entendida é aquela singelamente retratada no art. 3º, I da CF/88 no sentido de ser objetivo da República construir uma sociedade livre, justa e solidária; vale dizer, em que os dois valores máximos dos modelos puros do Estado (de Direito = liberdade e Social = solidariedade) devem necessariamente ser compostos, pois a justiça (que está entre eles) resultará do seu balanceamento. Em outras palavras, o momento atual não é nem de uma primazia míope (nem da liberdade, nem da solidariedade), mas de prestigiar ambos e conjugá-los num produto final equilibrado.

Outrossim, Helenilson Cunha Pontes⁹⁴ concebe o tributo como um elemento concretizador de todos os fins constitucionais:

[...] o fenômeno impositivo não pode ser concebido através de uma visão dicotômica, como simples conflito de interesse entre Estado e indivíduo, mas como instrumento de alteração de realidade social, mediante a concretização ótima do conjunto de princípios e das finalidades do sistema constitucional.

Assim, tem-se que a análise da tributação no Estado Democrático e Social de Direito, como o brasileiro, irá exigir que se tenha a exata noção do alcance de todos os seus objetivos, evitando-se a idéia distorcida de que o tributo presta-se, tão somente, ao incremento da arrecadação fiscal para custear as despesas coletivas.

Delimitado o alcance dos fins que animam a imposição tributária, cabe tecer algumas considerações acerca dos limites das restrições aos direitos fundamentais, principalmente à propriedade e à liberdade, que esta promove concretamente.

⁹² PONTES, 2000, p. 127.

⁹³ GRECO, 2005, p. 169.

⁹⁴ PONTES, *op. cit.*, p. 127.

É cediço que indivíduo que possui riqueza, ou seja, que possui capacidade de contribuir, deve ser tributado, já que a imposição fiscal é compreendida como um ônus que recai sobre a propriedade e a liberdade.

Não se pode olvidar, todavia, que os numerosos direitos individuais, dentre os quais se inclui a propriedade, foram erigidos a direitos fundamentais pelo Constituinte de 1988, estando o Estado Democrático de Direito brasileiro comprometido a resguardá-los com primazia e abster-se de restringir sua eficácia de forma desmedida.

Portanto a restrição a direitos fundamentais efetivada, via tributação, em prol do coletivo, deve ser analisada tendo-se em consideração o atendimento ao interesse estatal de incremento arrecadatário (com fulcro na capacidade que tem o indivíduo de concorrer com as despesas públicas para o atendimento aos citados fins constitucionais), aliado à premissa de que os direitos constitucionais por ela restringidos pretendem uma aplicação na maior medida possível⁹⁵.

Nessa perspectiva, a tributação⁹⁶ constitui uma medida estatal restritiva de direitos fundamentais que irá dotar Estado de recursos econômicos necessários à execução dos mais variados fins constitucionalmente previstos, a qual desencadeia, concretamente, uma colisão entre direitos fundamentais e bens coletivos, que deve ser solucionada à luz da proporcionalidade.

Destarte, o princípio em tela deve estar presente, determinando que sejam respeitados, na melhor medida possível, tanto os princípios que fundamentam os objetivos coletivos constitucionalmente tutelados, quanto os princípios individuais constitucionais que são atingidos pela medida impositiva tributária, em especial, o princípio que protege a propriedade privada.

Sendo indubitoso que o tributo constitui meio adequado para que o Estado tenha capacidade financeira e possa atuar em prol da coletividade, o exame da proporcionalidade na esfera

⁹⁵ PONTES, 2000, p. 127.

⁹⁶ Mesmo que a tributação possua fins extrafiscais, ou seja, que mais do que a arrecadação, vise, primordialmente, inibir, via tributação, algum comportamento que contrarie ou prejudique a consecução dos fins constitucionais, os recursos dela advindos irão compor o patrimônio público, servindo mediatamente à atuação do Estado em prol da consecução dos seus objetivos constitucionais.

tributária⁹⁷ será limitado à averiguação da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito da imposição fiscal.

Com efeito, será através do exame efetuado em sede destes dois subprincípios, que se verificará, concretamente, se determinada lei que institui ou eleva tributo, intervém de forma desproporcional nos direitos fundamentais, por restringi-los desnecessariamente ou prejudicar sua eficácia desmedidamente em face ao fim perseguido.

O princípio da proporcionalidade irá identificar concretamente até quando a tributação, que busca primordialmente a consecução de fins sociais, pode invadir a seara privada, restringindo a propriedade, bem como outros princípios, tais como a livre iniciativa e exercício profissional, tendo em vista que tais fins não autorizam uma tributação ilimitada e que os citados direitos que são atingidos pela tributação consubstanciam princípios constitucionais, a impor sua aplicação na maior medida possível.

Assim, por exemplo, será desproporcional a imposição fiscal que concretamente impede o contribuinte de manter seus negócios, sem que haja um princípio de maior peso que justifique a referida restrição à livre iniciativa.

Isso porque, como já sinalado, além do fim solidário, a Lei Maior objetiva a construção de uma sociedade livre e justa e o fomento do desenvolvimento nacional, tornando inconstitucional qualquer exação que prejudique a liberdade que a iniciativa privada possui para desenvolver licitamente suas atividades.

Também se afigura desproporcional a cobrança pelo Estado de tributo vinculado a prestação de determinado serviço público em montante superior ao seu custo, em vista da desnecessidade de tal exação⁹⁸.

A cobrança de parcela superior ao custo do serviço, ainda que não implique na restrição exagerada da eficácia dos direitos de propriedade, livre iniciativa ou exercício profissional,

⁹⁷ Não se tratará aqui das normas tributárias que estabelecem obrigações acessórias, as quais permitem a análise do princípio parcial da adequação, mas apenas das normas que instituem ou majoram tributo.

⁹⁸ Muito embora a própria conformação legal da taxa imponha a necessidade de correspondência entre o valor cobrado e o custo do serviço prestado, a proporcionalidade, não se furta em impedir que o Estado utilize-se do poder de tributar de forma abusiva, exigindo desnecessariamente parcela excedente. Há outros meios para que o Estado possa angariar recursos (impostos), não sendo necessário cobrar-se tal quantia excedente através de taxa.

mostra-se desproporcional por se afigurar desnecessária ao fim a que se propõe, sendo um desvirtuamento abusivo, portanto, desproporcional.

Outrossim, o manejo da proporcionalidade presta-se a impedir que o Estado institua tributo que vise a realização de gastos públicos não autorizados pela Constituição.

O alemão Klaus Tipke⁹⁹, voltando-se para a realidade vivenciada na União Européia, critica alguns incentivos fiscais que são concedidos a pessoas milionárias que não precisariam do auxílio estatal. Ademais, cita como exemplo de prestação pública que exorbita os fins estatais o financiamento de viagens internacionais a jovens criminosos.

Nesses casos, muito embora se entenda que o gasto público é fruto de uma decisão política, seu desajuste às diretrizes constitucionais torna-o assunto jurídico, podendo e devendo ser objeto de ponderação judicial.

Marco Aurélio Greco¹⁰⁰ sustenta que a CF de 1988, ao instituir diversos fins constitucionais, torna a tributação “um poder juridicizado pela Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional”.

Nessa perspectiva, arremata o mencionado autor:

[...] a disciplina constitucional da tributação passa de um “não fazer” (que prestigia as limitações ao poder) para um “dever fazer” que prestigia os princípios gerais da tributação e abre espaço, por exemplo, para o debate sobre o controle jurisdicional sobre a destinação dos recursos tributários arrecadados, sejam os que tenham finalidade constitucional explícita, sejam os originados dos impostos, posto que, ainda que não haja especificação da destinação, esta não pode se dar de forma contrária aos princípios e objetivos constitucionalmente consagrados. Com isto, a tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que – embora tenha este objetivo mediato – deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundamentais, definem o padrão a ser atendido.

Do exposto, tem-se que a ponderação dos princípios relacionados à imposição tributária deverá levar em conta que: 1) os fins constitucionais são diversos, não se restringindo aos sociais, 2) a tributação deve ater-se à concretização de tais fins e 3) os princípios

⁹⁹ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuintes*. Tradução Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002. p. 60.

¹⁰⁰ GRECO, 2005, p. 177.

constitucionais, em especial, os que protegem a propriedade, a liberdade (livre iniciativa, livre comércio e liberdade profissional), que são diretamente atingidos pela imposição tributária, pressupõem uma concreção máxima.

Nesse compasso, é desproporcional toda exação fiscal que se afigura excessiva por restringir a eficácia dos direitos individuais de forma exagerada ou por invadi-los além do necessário à concretização dos fins constitucionais.

Portanto constitui a proporcionalidade o princípio jurídico que impõe ao Estado que a tributação angarie recursos financeiros aptos a realizar os fins constitucionais, concretizando-se, ao máximo, os princípios em jogo.

Assim, a restrição aos direitos individuais efetuada pela tributação deve estar sempre justificada, sendo as vantagens dela decorrentes superiores às desvantagens por ela causadas.

Nesse sentido, o manejo da proporcionalidade permite que o aplicador do Direito, analisando a situação fática e jurídica em que se dá a imposição fiscal, pondere os princípios em jogo, encontrando uma solução concreta que otimize a eficácia destes.

Tal princípio interpretativo permite que os princípios jurídicos que norteiam a tributação interfiram no direito de propriedade e demais direitos individuais atingidos até certo limite, após o qual a restrição a estes passa a ser excessiva, por não resguardar a eficácia máxima que poderiam ter no caso concreto ou invadi-los desnecessariamente.

Em outras palavras, há excessividade na imposição tributária quando, ponderando-se a importância dos fins a que se presta a tributação e o grau de intervenção a direitos individuais no caso concreto, verificar-se que se deixou de resguardar da melhor forma que poderiam ter sido resguardados os princípios restringidos pela imposição ou se esses foram invadidos desnecessariamente.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal¹⁰¹ já reconheceu que a proporcionalidade constitui instrumento apto a impedir que o tributo, de forma desmedida, ofenda os direitos fundamentais do particular, sendo diretriz inibidora da edição de leis que instituem tributos irrazoáveis e excessivos.

TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.

O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo.

O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público.

O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.

Portanto a proporcionalidade funciona como um filtro que irá apurar se as leis instituidoras de tributos mantêm um equilíbrio entre o fim da imposição fiscal e o grau de intervenção nos princípios por ela atingidos, para que restem afastados o exagero, o absurdo e a injustiça que tal medida pode provocar no caso concreto.

Verifica-se, então, que o tributo corresponde a uma intervenção estatal no direito de propriedade e demais direitos individuais, voltada a viabilizar a concretização dos mais variados fins albergados pela Lei Maior, o qual é tido como consentido pela sociedade quando atende a todas as normas constitucionais, dentre elas, a que impede a restrição excessiva aos direitos fundamentais.

¹⁰¹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Questão de Ordem na Medida Cautelar. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2551. Requerentes: Relator: Min. Celso de Mello. Minas Gerais, 02 abr. 2003. *Lex*: jurisprudência do STJ, Diário de Justiça, 20 abr. 2006. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/processos/processo.asp?PROCESSO=2551&CLASSE=ADI&ORIGEM=AP&RECURSO=0&TIP_JULGAMENTO=M>. Acesso em: 17 ago. 2006.

3.3 CONCEITO DE CONFISCO

Pontuou-se supra que no Brasil a tributação respaldada pelo Direito ocorre quando o Estado institui tributos para atender aos mais variados fins constitucionais, observando, pois, a proporcionalidade e demais princípios e regras previstas pela ordem jurídica.

Assim, por exemplo, se o tributo desbordar o âmbito de competência ou violar uma norma limitadora do poder de tributar, inexistente suporte jurídico para que o fisco implemente qualquer cobrança a título de tributo, sendo qualquer exação, nesta circunstância, considerada cobrança não autorizada pela ordem jurídica, portanto, ofensora da legalidade¹⁰².

Vale salientar que vozes autorizadas sustentam que toda cobrança tributária que ofende a legalidade é confiscatória¹⁰³, havendo, inclusive, quem entenda que todo tributo, ainda que respaldado pelo Direito, constitui, de certo modo, confisco¹⁰⁴.

Diante disto, a conceituação que aqui se pretende realizar do confisco, para fins de elucidação da norma plasmada no art. 150, IV da CF de 1988, deve necessariamente fornecer subsídios para a análise de tais posições.

Nesse sentido, ao longo do presente tópico, pretende-se fixar uma compreensão acerca do mencionado termo que permita verificar a possibilidade de equipará-lo a toda e qualquer exação fiscal sem suporte jurídico ou, ainda, a toda absorção de bens pelo Estado, inclusive a título de tributo.

Ademais, busca-se verificar se a tributação desproporcional, que prejudica em demasia a eficácia dos direitos individuais ou os invade desnecessariamente, pode ser considerada confisco.

¹⁰² Aqui a ofensa à legalidade diz respeito à desobediência à norma constitucional ou infraconstitucional.

¹⁰³ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.100; HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 50; VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do não-confisco com garantia constitucional da tributação justa*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 72.

¹⁰⁴ Para Learned Hand todos os tributos são confiscatórios. *Towne v. MCelligott* (District Court, South District of New York) 274 F 960, 1921 *apud* DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e "due process of law"*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 196.

Sendo assim, passa-se a expor as várias acepções do referido instituto, as quais, pouco a pouco, irão sendo confrontadas com as questões supra enunciadas.

Deveras, apresenta-se, primeiramente, a definição de confisco como apropriação de bem particular sem indenização, em seguida, como sanção a ato ilícito e, por fim, como transferência excessiva de bens particulares para o Estado.

3.3.1 Confisco como Apropriação de Bem Particular sem Indenização

Os dicionários da língua portuguesa conceituam o confisco como “ato de confiscar”, significando tal ato como a apropriação de algo em proveito do fisco. Por sua vez, o fisco é entendido como conjunto de órgãos da administração pública, destinados à arrecadação.

José Augusto Delgado¹⁰⁵ assinala que o confisco “é concebido, no ambiente jurídico, como ação de força exercida pelo Estado consistente em transferir para si todos ou parte dos bens de um particular”.

Antônio Roberto Sampaio Dória, por seu turno, define o confisco como sendo “a absorção da propriedade particular, pelo Estado, sem justa indenização¹⁰⁶”.

Nota-se, pois, que confisco encontra-se ligado à idéia de tomada ou apropriação de bens particulares pelo Estado, sem menção a nenhum ressarcimento àquele que é expropriado de seus bens. Ou seja, o instituto em comento é tido como a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem a previsão da correspondente indenização.

Como se vê, parte da doutrina concebe o instituto do confisco como uma tomada total ou parcial da propriedade particular pelo Estado, com base no próprio Direito, desacompanhada da respectiva indenização ao expropriado.

¹⁰⁵ DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, 2000b, p. 93.

¹⁰⁶ DÓRIA, 1986, p. 194.

Tal conformação diferencia o confisco dos demais institutos jurídicos que também promovem restrições ao direito de propriedade, como a desapropriação e a requisição.

No direito brasileiro, a desapropriação teve seus requisitos essenciais definidos pelo texto constitucional (art. 5º, inc. XXIV)¹⁰⁷¹⁰⁸, os quais já permitem defini-la como sendo o meio pelo qual o Poder Público determina a transferência compulsória da propriedade particular, especialmente para seu patrimônio ou de seus delegados, por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro¹⁰⁹.

Maria Silvia de Pietro¹¹⁰ assim conceitua tal instituto:

A desapropriação é o procedimento administrativo pelo qual o poder público ou seus delegados, mediante prévia declaração de necessidade pública, utilidade pública ou interesse social, impõe ao proprietário a perda de um bem, substituindo-o em seu patrimônio por justa indenização.

Assim, diferentemente do confisco, a perda do bem para o Estado, via desapropriação, deve estar fundamentada em um dos três pressupostos constitucionais (necessidade pública, utilidade pública ou interesse social), ser efetivada por meio de complexo procedimento administrativo – com duas fases (declaratória e executória) que envolvem a esfera administrativa e judicial – e acompanhada da respectiva recomposição do patrimônio do expropriado, que deverá ser através de justa indenização em dinheiro¹¹¹.

No Brasil, o constituinte de 1988 previu, ainda, algumas variantes do instituto em tela, denominadas de desapropriações-sanção, aplicáveis quando a propriedade (urbana ou rural) não esteja cumprindo sua função social, hipótese em que a indenização não deixa de ocorrer,

¹⁰⁷ Art. 5º, inciso XXIV: “a lei estabelecerá o procedimento para a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta constituição”.

¹⁰⁸ “Os casos que ensejam a desapropriação acham-se taxativamente enumerados em lei: aqueles com fundamento em necessidade ou utilidade pública, no Decreto-lei n. 3.365/41 (que os absorveu sob a denominação única de utilidade pública), e em leis especiais posteriores que os editaram; aqueles com fundamento em interesse social, na Lei n. 4.132/62, e em outras leis, como a Lei n. 4.504/64 (Estatuto da Terra), Lei n. 8.174/91 (princípios da política agrícola), Lei n.º 8.629/93 (regulamenta a desapropriação para a reforma agrária de que trata o art. 184 da Constituição Federal)”. (CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional: Teoria do Estado e da Constituição Positivo*. 12. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 536).
Tratam também da desapropriação os seguintes diplomas legais: Lei n.º 6.602/78, Decreto-lei n.º 1.075/70, Lei Complementar n.º 76/93, Lei n.º 9.785/99 e Lei n.º 10.406/02.

¹⁰⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito Constitucional positivo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 281.

¹¹⁰ PIETRO, Maria Silvia di. *Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 151.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 150-174. Cf.: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007; CARVALHO, 2006, p. 535-540.

embora ela se efetive mediante título da dívida pública ou da dívida agrária (arts. 182, 184 e 186 da CF de 1988)¹¹².

Malgrado a desapropriação-sanção tenha como fundamento uma penalização, há também nesta hipótese, previsão para indenização¹¹³.

Por seu turno, a requisição é outra restrição ao direito de propriedade que teve no país expresse amparo constitucional (art. 5º, XXV)¹¹⁴ e não se confunde com o confisco, porquanto não implica na transferência da propriedade particular, mas, tão somente, na

¹¹² Art. 182. “A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º - As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - Parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.”

Art. 184. da CF: “Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

§ 1º - As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro.

§ 2º - O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor a ação de desapropriação.

§ 3º - Cabe à lei complementar estabelecer procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação.

§ 4º - O orçamento fixará anualmente o volume total de títulos da dívida agrária, assim como o montante de recursos para atender ao programa de reforma agrária no exercício.

§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”.

Art. 186 da CF: “A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I - aproveitamento racional e adequado;

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores”.

¹¹³ SILVA, 2006, p. 281.

¹¹⁴ Art. 5º, XXV da CF: “no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano.”

utilização temporária dessa pelo Estado¹¹⁵, além de comportar ulterior indenização ao proprietário do bem requisitado, em caso de dano, livrando-o de qualquer possível prejuízo.

Vale ressaltar que tal espécie de intervenção ao direito de propriedade somente é permitida no Brasil em caso de estado de defesa¹¹⁶ e em tempo de guerra, ou seja, em situações que revelam iminente perigo, sendo da competência exclusiva da União legislar sobre tal matéria¹¹⁷.

Portanto os citados institutos, ao admitirem que o Estado intervenha na forma de uso dos bens particulares, requisite-os temporariamente ou tome-os mediante indenização, invadem incontestavelmente o direito de propriedade dos indivíduos.

Com efeito, Virgílio Afonso da Silva¹¹⁸, elencando algumas situações em que há intervenção a direitos fundamentais pelo Estado, chega a sustentar que a desapropriação seria um exemplo evidente de aniquilação do direito de propriedade:

Quando alguém, por exemplo, tem seu sigilo telefônico devassado e suas conversas interceptadas, nada sobra desse direito fundamental. Quando se proíbe a exibição de determinado programa de televisão ou a publicação de determinada matéria jornalística, também sobra pouco ou nada da liberdade de imprensa naquele caso concreto. Quando alguém é condenado a uma pena de reclusão, sua liberdade de ir e vir é aniquilada. Ou, por fim – e talvez de forma ainda mais clara – quando alguém tem um terreno que é desapropriado, o seu direito, nesse caso concreto desaparece por completo. Em diversos casos semelhantes, por ser impossível graduar a realização de um determinado direito, qualquer restrição a ele é uma restrição total ou quase total.

¹¹⁵ José Afonso da Silva adverte que: “as requisições confinam com a desapropriação, porque, no mais das vezes, importam no apoderamento definitivo da propriedade particular”. (SILVA, 2006, p. 281).

¹¹⁶ Art. 136. “O Presidente da República pode, ouvidos o Conselho da República e o Conselho de Defesa Nacional, decretar estado de defesa para preservar ou prontamente restabelecer, em locais restritos e determinados, a ordem pública ou a paz social ameaçadas por grave e iminente instabilidade institucional ou atingidas por calamidades de grandes proporções na natureza.

§ 1º - O decreto que instituir o estado de defesa determinará o tempo de sua duração, especificará as áreas a serem abrangidas e indicará, nos termos e limites da lei, as medidas coercitivas a vigorarem, dentre as seguintes:
II - ocupação e uso temporário de bens e serviços públicos, na hipótese de calamidade pública, respondendo a União pelos danos e custos decorrentes”.

Art. 139. “Na vigência do estado de sítio decretado com fundamento no art. 137, I, só poderão ser tomadas contra as pessoas as seguintes medidas:

VII - requisição de bens”.

¹¹⁷ Art. 22, III da CF: “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
...(omissis).

III - requisições civis e militares, em caso de iminente perigo e em tempo de guerra;”

¹¹⁸ SILVA, 2005b, p. 262-263.

Vale ressaltar, todavia, que em nenhum dos institutos acima tratados há a tomada dos bens particulares sem a tentativa de se recompor os prejuízos causados ao direito de propriedade. Ao revés, tanto na desapropriação, quanto na requisição o desfalque patrimonial gerado pelo Estado é indenizado, em respeito a tal direito.

Assim sendo, levando em conta a definição de confisco como apropriação de bens particulares pelo Estado sem a respectiva indenização, César Baria de Castilho¹¹⁹, com apoio em Sampaio Dória, ao analisar a relação entre tributo e confisco, sustentou que tais institutos se distinguem pelo fato de a perda de bens pelo confisco não comportar indenização, enquanto que a perda de bens, via tributação, comporta, ainda que de forma mínima e abstrata, a indenização ao contribuinte pelo Estado:

Confisco, portanto, é a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização. Nesse sentido, todo o tributo, em princípio, é confiscatório. Isso porque, se o confisco não indeniza, tanto por tanto, as rendas que aufere, positiva-se, ao menos formalmente, o confisco. E, se este é expressamente vedado pela lei suprema, seguir-se-á que o imposto, por confiscatório em sua essência, não poderá ser arrecadado. Tal conclusão, porém, soaria esdrúxula. O poder tributário legitima-se pela existência de serviços públicos de interesse coletivo e pela contraprestação que estes envolvem, embora de natureza mediata, inespecífica e de ordinário equivalente.

Pela ótica acima exposta, o direito ao convívio social organizado já indicaria uma indenização mínima em relação à parcela de contribuição entregue pelo particular ao Estado, sendo tal ressarcimento, ainda mais realçado, quando o pagador de tributos lograsse usufruir das prestações estatais, beneficiando-se, por exemplo, da educação, saúde e segurança pública.

Insta advertir, todavia, que os bens particulares que são apropriados pelo Estado, seja via confisco, seja via tributação, passam a compor o patrimônio do Estado, retornando à coletividade através de prestações, de sorte a tornar evidente que a mera existência da contraprestação estatal em sede de tributação afigura-se insuficiente para realizar, com segurança, a distinção desta do confisco.

Noutros torneios, o fato de os bens confiscado também terem a potencialidade de ser vertidos em prestações em favor da sociedade impede que se possa distinguir tributo de confisco com base na definição deste como apropriação de bens particulares pelo Estado sem indenização.

¹¹⁹ CASTILHO, César Bária de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 37.

Nesse sentido, passa-se à análise da definição de confisco como punição a ato ilícito, acepção essa, que vem sendo utilizada pela doutrina para distingui-lo do tributo, de sorte a afastar a idéia de que toda a transferência de bens particulares ao Estado, em especial, a com fins tributários, pode ser considerada confisco.

3.3.2 Confisco como Sanção a Ato Ilícito

Não são raros os autores que defendem que o caráter sancionatório é elemento integrante da conceituação do confisco, concebendo-o como única justificativa na qual tal instituto pode lastrear-se.

Jorge de Oliveira Vargas¹²⁰ sustenta que a punição a um ato infrator (com base em lei) seria o fundamento da aplicação do instituto em voga.

Na mesma esteira, Fábio Burn Goldschmidt¹²¹ também condiciona o confisco ao descumprimento da lei e, com apoio em fonte estrangeira, Black's dictionary, conceitua tal instituto como:

[...] ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. Por isso, o confisco apresenta o caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contrário à lei. É essa a definição encontrável no clássico Black's dictionary: "Confiscation – Act of Confiscating. The seizure of private property by the government without compensation to the owner, often as a consequence of conviction for crime, or because possession or use of property was contrary to law".

Luiz Felipe Silveira Delfini¹²² sustenta que confisco “é punição, pela qual se adjudicam ao fisco bens, por ato administrativo ou sentença, com supedâneo em lei”.

Por seu turno, De Plácido e Silva¹²³ ao conceituar o confisco, salienta que, em geral, sua aplicação está relacionada a uma punição a ato ilícito:

¹²⁰ VARGAS, 2004, p. 69.

¹²¹ GOLDSCHMIDT, 2003, p.46.

¹²² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 19.

¹²³ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 199

Em regra, pois, o confisco indica uma punição, decorre da evidencia de crimes ou contravenções por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público. Por esta forma, o confisco ou confiscação pode ser total ou parcial. Total ou geral quando abrange todo o patrimônio do condenado; parcial, quando somente incide sobre certa porção de bens.

De fato, hodiernamente as ordens jurídicas que protegem a propriedade somente têm autorizado a aplicação do confisco como forma de penalização¹²⁴.

No caso do Brasil, fora das hipóteses relacionadas à sanção a ato ilícito especificadas pelo ordenamento jurídico pátrio, não há qualquer autorização expressa para o Estado tomar a propriedade privada, sem garantir a respectiva indenização ao indivíduo que tem seu patrimônio desfalcado.

A Constituição Federal de 1988 confere *status* de direito fundamental à propriedade, significando, pois, que tal garantia não pode ser suprimida do texto magno, nem mesmo por meio de reforma, via emenda constitucional (art. 60, § 4º da CF).

Mesmo havendo a vinculação da propriedade à sua função social (art. 5º, XXIII)¹²⁵ e a previsão expressa de algumas limitações a esta, sua inserção como valor supremo no ordenamento, ao lado da vida, da igualdade, da liberdade e da segurança no *caput* do artigo 5º

¹²⁴ Constituições de diversos países somente têm admitido o confisco (perda de bens ao Poder Público sem indenização) em circunstâncias excepcionais:

“Chile – art. 7º – permitido no caso de associação ilícita.

Cuba – art. 59 – nos casos determinados em lei.

Estados Unidos – art. III – Séc. 3 (2) – permitido apenas durante a vida do condenado.

Grã-Bretanha – petição de direitos – art. III - e Declaração de Direitos – art I (120 – somente após o devido processo legal e proibido antes da sentença condenatória).

México – art. 22 – não se considera como confisco a apreensão total ou parcial dos bens de uma pessoa feita por autoridade judicial para reparação de dano, pagamento de impostos, ou multas, ou em caso de enriquecimento ilícito.

Peru – art. 307 – o congresso pode decretar para ressarcimento de prejuízos causados à república pela usurpação de poder.

Portugal – art. 88 (2) – como pena para atividades delituosas contra a economia nacional.

Uruguai – art. 14 – declara-se que não poderá ser imposta a pena para crimes políticos.

Venezuela – art. 102 e 250 – no caso de enriquecimento ilícito de pessoas que por ato de força tenham usurpado o poder”. (TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Revisão constitucional tributária e confisco. *O sistema tributário na revisão constitucional*. São Paulo: Atlas, 1993. p. 166-117 e 47).

¹²⁵ Ao submeter o proprietário de um bem ao cumprimento de sua função social, o Constituinte de 1988 apenas exige que o titular do direito à propriedade o desfrute, respeitando os demais valores relevantes para sociedade, tais como a preservação do meio ambiente, a produtividade, a urbanização e ordenação adequada da cidade. De tal forma, é possível sustentar que, no Brasil, a harmonia com os interesses sociais é inerente à própria concepção de direito de propriedade.

da Lei Maior, que trata dos direitos fundamentais, bem como sua reiteração no inciso XXII do citado dispositivo, já evidencia o papel de relevo que lhe é dado.

Nessa vertente, a Carta Política de 1988, seguindo a tendência de controle da atuação estatal experimentada pela grande maioria dos Estados de Direito contemporâneos, notadamente no que tange à contenção da sua arbitrária invasão na esfera particular, entendeu por bem determinar que ninguém será privado dos seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV da CF).

Nem mesmo nos casos de interesse ou utilidade pública, graves calamidades, estados de defesa ou durante uma guerra, o confisco foi admitido pela ordem jurídica brasileira, tendo sido previstos os institutos da requisição e desapropriação, os quais, como já ressaltado linhas acima, limitam o direito de propriedade, assegurando, dentre outras garantias, a indenização do proprietário.

Ainda assim, os citados institutos que restringem a eficácia do direito de propriedade tiveram seus delineios minudentemente traçados, tornando inequívoco o intuito de preservá-la.

No mesmo afã, o constituinte de 1988 vedou expressamente que o chefe do executivo disciplinasse, através de medida provisória, a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro (art. 62, § 1º, II), impedindo que o governo introduzisse no ordenamento jurídico brasileiro, de forma imediata, norma com força de lei que permitisse uma investida açodada do Estado no patrimônio do particular.

Com efeito, ao versar sobre o confisco, a Lei Fundamental brasileira previu sua aplicação, tão somente, em hipóteses excepcionais, todas elas relacionadas a atividades ilícitas praticadas pelo proprietário do bem.

Noutras palavras, a tomada dos bens particulares sem a respectiva indenização, configuradora do confisco, apenas foi admitida de forma extraordinária pela ordem jurídica brasileira, sendo acolhida como modalidade de sanção de caráter civil e penal (art. 5º, XLV, XLV)¹²⁶.

¹²⁶Art. 5º, XLV: “nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido”.

Nesse compasso, a Lei Maior, no seu art. 243¹²⁷, previu expressamente o confisco de terras que se prestasse ao cultivo de plantas psicotrópicas e de qualquer bem de valor econômico apreendido em virtude do tráfico de drogas.

Na mesma esteira, a lei penal brasileira (art. 91, II do Código Penal) determina como efeito da condenação a perda em favor da União dos instrumentos e do produto do crime, a ser aplicada por decisão judicial, ao passo que a legislação aduaneira (art. 105 do Decreto-lei nº 37/66) institui a previsão de perda de mercadoria, a ser declarada por decisão administrativa.

Assim, diante da constatação de que a ordem jurídica brasileira, somente admite o confisco nos casos em que há a prática de determinados atos ilícitos, afigura-se incongruente se considerar que todo tributo é, de alguma forma, confisco, já que o tributo, como já tratado, é a parcela da riqueza particular que é transferida ao Estado para que este tenha capacidade de atuar e concretizar os fins constitucionalmente tutelados, sendo ônus que recai sobre o direito de propriedade daquele que o possui e não punição por ato ilícito.

Até mesmo por definição legal, preconizada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, o tributo constitui “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”.

Com efeito, muitos juristas costumam distingui-lo do tributo pelo fato de este não poder corresponder à sanção a ato ilícito, solucionando toda essa problemática, apenas, sob tal ótica. Nesse sentido é a distinção entre confisco e tributo adotada por Luiz Felipe Silveira Difini¹²⁸:

Art. 5º, XLVI: “a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

- a) privação ou restrição da liberdade;
- b) perda de bens;
- c) multa;
- d) prestação social alternativa;
- e) suspensão ou interdição de direitos;
- d) de banimento;
- e) cruéis;”.

¹²⁷ Art. 243. “As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para cultivo de produtos alimentícios e medicamentos sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.

Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime e tráfico dessas substâncias”.

Na conceituação de confisco, em si, entendemos relevante frisar seu caráter de penalidade. Justamente isto o diferencia do tributo. Todo e qualquer tributo implica retirada de determinada parcela do patrimônio ou renda do particular, em proveito do Estado, sem indenização.

Na mesma trilha conclui Regina Helena Costa¹²⁹:

O confisco, em definição singela, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização. Como se depreende de tal definição, em nosso sistema jurídico, o confisco é medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente. Se o tributo, na própria dicção legal, é a prestação pecuniária compulsória “que não constitua sanção a ato ilícito” (art. 3º do CTN), lógica a conclusão segundo a qual não pode ele ser utilizado com efeito confiscatório.

Deveras, como o confisco somente vem sendo admitido como modalidade de pena, pelos países que garantem o direito à propriedade, tem-se como acertada a distinção que vem sendo feita entre tal instituto e o tributo com base no seu caráter sancionador.

Afastada a possibilidade de se considerar todo o tributo um confisco, busca-se verificar se as imposições fiscais instituídas sem amparo legal podem ser equiparadas a confisco.

Para tanto, mister se faz examinar, previamente, a definição de confisco como transferência excessiva de bens particulares para o Estado.

3.3.3 Confisco como Transferência Excessiva de Bens Particulares ao Estado

Nos idos do século XVIII, o Estado liberal conferia enorme ênfase ao direito de propriedade. Daniel Sarmiento¹³⁰ salienta que nesta época a principal liberdade reconhecida ao indivíduo era a liberdade de adquirir, manter e transmitir seus bens, só devendo o Estado interferir para impedir que terceiros prejudicassem o gozo destas sacrossantas faculdades¹³¹.

¹²⁸ DIFINI, 2006, p. 20.

¹²⁹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 75.

¹³⁰ SARMENTO, Daniel. Os princípios constitucionais da liberdade e autonomia privada. In: LEITE, 2003, p. 312.

¹³¹ O direito de propriedade encontra respaldo na própria Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que utilizou a palavra “sagrado” para se reportar a tal direito, não repetindo tal termo em nenhuma outra parte do texto. Ressalte-se a dicção do dispositivo em questão: “Art. 17 – A propriedade sendo um direito inviolável sagrado, ninguém dela pode ser privado se não for por necessidade pública, legalmente constatada, sob a condição de uma justa e prévia indenização”.

A proteção à propriedade era, então, a principal finalidade do Estado, sua missão mais nobre, sendo emblemática a afirmação de John Locke segundo a qual: “o objetivo grande e principal, portanto, da união dos homens em comunidade, colocando-se eles sob governo, é a preservação da propriedade”.¹³²

Deveras, a liberdade negocial, que se encontra vinculada ao direito de propriedade, era tida como a mais autêntica expressão da vontade do indivíduo na qualidade de fonte criadora de obrigações, exurgindo diversas teorias econômicas que apregoavam que o contrato livremente pactuado seria o principal instrumento de realização da liberdade econômica e de circulação de riquezas¹³³.

No contexto atual, em que se reconhece a necessidade de intervenção estatal no direito de propriedade, este direito não repousa mais sob o manto da intangibilidade, sendo, portanto, interpretado em conjunto com outros fins constitucionais como a garantia da função social da propriedade, o equilíbrio nas relações jurídicas, a solidariedade (erradicação da pobreza e redistribuição de renda).

Nesse sentido, no cenário contemporâneo, os contornos liberais da propriedade comportam restrições, já que o Estado presta-se, não só a proteger a manutenção dos bens dos indivíduos contra intervenções de terceiros, mas também a atender às necessidades coletivas.

Com efeito, a relativização do direito de propriedade é uma realidade, não sendo mais cabível sustentar a livre aquisição, manutenção, negociação, transmissão de bens particulares, em que o Estado somente atua na proteção a tais atos.

O ente estatal realiza interferência no direito de propriedade em diversos níveis: ao apoderar-se de bens particulares, via tributação, ao requisitá-los ou desapropriá-los, ao reclamar o cumprimento da função social da propriedade (impondo a preservação do meio ambiente, das condições de higiene, da produtividade, da urbanização e ordenação adequada da cidade, etc).

¹³² LOCKE, 1978 *apud* SARMENTO, 2003, p. 312.

¹³³ SARMENTO, *op. cit.*, p. 313.

Nesse contexto, a aplicação ponderada das citadas restrições estatais ao direito de propriedade irá impedir que estas sejam tidas como uma tomada de bens sem indenização, proibida fora das hipóteses expressamente previstas pelo ordenamento jurídico brasileiro.

De tal modo, é possível que um indivíduo tenha um bem ou parcela deste tomada por tal ente, – o que, sem dúvidas, provoca-lhe um prejuízo patrimonial e conseqüente intervenção ao direito de propriedade –, sem que isto configure o confisco, mas se revele, tão somente, uma interferência lícita no direito de propriedade justificada por outro direito de maior peso no caso concreto.

Portanto, na prática, um indivíduo pode ter bens pessoais apropriados pelo Estado, sem receber a correspondente indenização e sem ter cometido ato ilícito, nos casos em que a referida interferência à propriedade afigure-se proporcional, sendo justificada por um interesse público de maior peso no caso concreto, tal como a defesa do meio ambiente, o fomento a alguma atividade lícita.

Assim, por exemplo, quando o Estado, dentro dos limites que lhe foi outorgado pela Lei Maior, impõe uma exação fiscal, na qual uma parcela da riqueza particular é transferida a tal ente, o referido ato não pode ser considerado uma expropriação de bens pelo Estado, mas apenas um ônus que recai sobre o direito de propriedade e liberdade.

Contudo, a partir do momento em que determinada transferência de bens para o Estado deixa de relacionar-se ao conjunto de fins constitucionais acima citados e passa a corresponder, na prática, a um ataque excessivo aos bens particulares, prejudicando desmedidamente a eficácia do direito de propriedade e demais direitos individuais ou invadindo-os sem necessidade, está-se diante do confisco.

Tal situação caracteriza uma terceira acepção do confisco: como uma transferência excessiva de bens particulares para o Estado.

A conceituação em tela corresponde a um ato ilícito praticado pelo ente estatal, tendo em vista ser vedada toda e qualquer invasão ao direito de propriedade e demais direitos constitucionais sem que se observe a proporcionalidade de tal ato.

Nessa perspectiva, no âmbito tributário, fala-se em confisco e não em tributo, quando a exação invade o direito de propriedade do contribuinte desmedidamente, deixando-lhe sem recursos para sobreviver ou se desenvolver de forma adequada, tendo em vista que o conjunto de normas que fundamentam a imposição fiscal não respalda uma tributação que acarrete prejuízos concretos dessa magnitude, sendo tal transferência de bens para o Estado tida como excessiva.

Este entendimento é adotado por Cooley¹³⁴, para quem as cobranças desmedidas a título de tributo são consideradas confisco, por ele conceituado como gravame opressivo e injustificado criado pelo Estado:

Tudo que pode ser feito sob o nome de tributação pode não ser necessariamente um tributo; e pode acontecer que um gravame opressivo criado pelo governo, quando analisado, cuidadosamente, revelar-se-á, ao invés de um imposto, um confisco ilegal de propriedade, injustificado por qualquer princípio de governo constitucional.

A tomada excessiva de bens pelo Estado, prejudicial ao desenvolvimento dos direitos individuais, também é considerada confisco por José Eduardo Soares de Mello¹³⁵, que aduz que, na seara tributária, esse é implementado através da instituição de exações elevadas:

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

Outrossim, o confisco como tomada excessiva de bens é caracterizado quando o Estado invade o direito de propriedade em medida superior ao que se afiguraria necessário para se atender ao programa constitucional ou, ainda, a cobrir o custo de determinado serviço público.

Em suma: o confisco, entendido como uma transferência excessiva de bens particulares ao Estado, corresponde a toda absorção desproporcional de bens por tal ente, que prejudica em demasia a eficácia dos direitos individuais por ela atingida, bem como àquela que os invade desnecessariamente.

¹³⁴ COOLEY *apud* BALEEIRO, 1999, p. 575-576.

¹³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, 2000b, p. 291.

Nesta altura, em que já foram postas as três acepções que se entende como caracterizadoras do confisco, é possível defini-lo como instituto jurídico que preconiza a transferência de bens particulares para o Estado sem indenização ao expropriado, atualmente aplicado em diversos países, associado ao cometimento de determinado ato ilícito, podendo, ainda, ser identificado nos casos em que o Estado absorve excessivamente bens particulares, seja pelo fato de o montante que lhe é transferido restringir demasiadamente a fruição dos direitos individuais por ela atingido, seja pelo fato de o montante transferido revelar-se desnecessário ao fim a que se propõe.

Vale ressaltar, todavia, que a concepção acerca de confisco aqui adotada não é pacífica na doutrina. Ricardo Mariz de Oliveira¹³⁶ sustenta opinião diversa, entendendo que, independentemente de nuances que se prendam ao caráter penalizante ou não do ato confiscador, ou de usos ou justificativas em determinadas situações concretas, o confisco sempre se caracteriza pela apropriação de um bem particular, feita pelo Poder Público, e independente da quantidade ou do valor dos bens apropriados.

Voltando-se mais especificamente para seara tributária, Fábio Brun Goldschmidt¹³⁷ sustenta que “[...] fora das hipóteses constitucional/legalmente delimitadas inexistem espaço para a tomada de propriedade particular, seja qual for o seu montante, acarretando então um confisco propriamente dito (ainda que mascarado de tributo)”.

Nota-se, pois, que a adoção da concepção de confisco como transferência de bens para o Estado sem indenização, permite que alguns autores¹³⁸ sustentem que toda cobrança fiscal realizada sem amparo na constituição ou na lei, portanto em desobediência ao dever de legalidade (art. 150, I CF), constitui confisco.

A jurisprudência chega a adotar tal acepção. Ao analisar a cobrança de tributo já abolido, o Tribunal Regional Federal da Terceira Região, no julgamento da Apelação Cível n.º 95.03.039698-0¹³⁹, ocorrido em 30/04/1997, entendeu que a referida cobrança constituía uma

¹³⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, 2000b, p. 227.

¹³⁷ GOLDSCHMIDT, 2003, p.103.

¹³⁸ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 99-100; HORVATH, 2002, p. 50; VARGAS, 2004, p. 72.

¹³⁹ BRASIL. Tribunal Regional (3. Região). Tributário. Quarta Turma. Imposto sobre operações de câmbio para pagamento de importações de mercadorias. Aparente Inseção. Decreto-lei n. 2.434/88, art. 6. Valorização dos motivos expostos pelo governo. Diário do Congresso de 18/08/88. São Paulo, 30 de abril de 1997. *Lex*:

imposição irracional e atípica, afastando tal exação fiscal com base no art. 150, IV da Lei Maior que veda a utilização de tributo com efeito de confisco:

7 -Tributar sem tributo é confiscar parte do patrimônio dos supostos sujeitos passivos da imposição inexistente, que a tanto equivale uma imposição irracional e atípica. 8 - a utilização de tributo com efeito confiscatório é vedada pelo art. 150, inc. IV, da constituição. 9 - o poder judiciário não ultrapassa os limites extremos de sua atuação como legislador meramente negativo quando reconhece que um tributo foi cobrado ultra-ativamente, após sua abolição, não importa se de todos ou de apenas alguns dos primitivos contribuintes. 10 - não se trata de estender benefícios a quem quer que seja - como nas pretensas aplicações do princípio da igualdade material - se o que se declara é a ultra-atividade do imposto extinto, a atuar como verdadeira tributação nova. 11 - apelação provida.

Muito embora aqui não se negue que toda cobrança fiscal inválida consubstancia uma transferência indevida de bens para o Estado, sua classificação como confisco não se coaduna com a conceituação de tal instituto ora firmada.

Com efeito, as premissas traçadas pelo presente trabalho impedem que se considere confisco a imposição fiscal que não se afigure excessiva, por restringir demasiadamente os direitos individuais ou por se afigurar desnecessária ao fim a que se propõe.

Assim, por exemplo, uma taxa instituída em virtude da prestação de determinado serviço público, no valor correspondente ao custo do serviço, que não implica na restrição desmedida dos direitos de propriedade e demais direitos por ela atingidos e que se encontre maculada por um vício formal, será considerada um indébito, passível de restituição, não podendo ser aqui considerada confisco, por carecer do requisito da excessividade.

Do exposto, tem-se que somente há confisco quando o tributo perde sua validade jurídica por corresponder a uma tomada desproporcional de bens particulares pelo Estado, não sendo sua ocorrência estendida à qualquer imposição fiscal que desatenda a outro aspecto que lhe retire a conformidade com o Direito.

3.4 ACEPÇÃO DE TRIBUTO COM “EFEITO DE CONFISCO”

A tentativa até aqui implementada de categorizar cada elemento relacionado à proibição do tributo confiscatório prevista pelo art. 150, IV, da Lei Maior chega ao estágio mais delicado quando se depara com a expressão “efeito de confisco”.

A singela leitura do dispositivo que proíbe a utilização do tributo com “efeito de confisco” não permite que se extraia com segurança o exato sentido que lhe deve ser atribuído, tendo em vista que tal comando alberga expressão lingüística de cunho indeterminado, extremamente vaga, que exige do aplicador do Direito enorme esforço interpretativo e dever de contextualização.

Com efeito, buscar-se-á maximizar as potencialidades da expressão “efeito de confisco”, sempre em consonância com as diretrizes constitucionais.

Será analisado o alcance do efeito de confisco no âmbito da tributação com fins eminentemente fiscais e extrafiscais, seguido do exame dos critérios trazidos pela doutrina nacional e estrangeira para sua aferição.

Ademais, será investigada a possibilidade de tal efeito ser detectado diante do conjunto de incidências fiscais a que um indivíduo está sujeito, bem como de ser concebido de forma ampla, abarcando todo e qualquer tributo sem base legal.

3.4.1 Alcance da Expressão Efeito de Confisco

Já restou consignado supra que a ordem jurídica brasileira erigiu o direito de propriedade e liberdade a direito fundamental, admitindo algumas limitações a tais direitos, dentre as quais, a instituição de tributo – rigidamente delineada pela ordem jurídica – e que a aplicação do confisco, como instituto jurídico, somente foi admitida excepcionalmente em casos específicos de cometimento de ato ilícito.

Nessa perspectiva, a Constituição de 1988, ao introduzir expressamente a norma contida no art. 150, IV, que veda o tributo com efeito de confisco, quis tornar inequívoca uma vedação já implícita no sistema jurídico nacional: a proibição ao ingresso irrestrito do Estado na propriedade privada e outros direitos individuais por meio da tributação.

A Carta Política de 1988 visou, portanto, impedir que os entes arrecadantes se valessem da autorização que possuía para apropriar-se de bens particulares, via tributação, e limitassem os direitos individuais do modo que lhes aprouvessem, inclusive, esvaziando-os por completo.

Hugo de Brito Machado¹⁴⁰ sustenta que, mesmo em face das dificuldades resultantes da indefinição do que seja um tributo com efeito de confisco, é possível afirmar que ele significa que o tributo “deve ser um instrumento pelo qual o Estado há de obter os meios financeiros para o atendimento aos seus gastos. Nunca porém, um instrumento de extinção da propriedade privada”.

É válido sublinhar que esta extinção da propriedade a que se refere o professor Hugo de Brito não pode ser interpretada de forma literal, o tributo com efeito de confisco vedado constitucionalmente não é somente aquele que toma toda a riqueza do contribuinte, extinguindo-a totalmente, mas também aquele excessivo, que impõe restrições desmedidas à eficácia do direito de propriedade e demais direitos individuais.

Isso porque, uma vez que a ordem jurídica brasileira contempla a proteção à propriedade, é lógico que não só a sua destruição, via tributação, está proibida, como também o ataque desnecessário ou que a desestabilize, prejudicando a produção de seus efeitos jurídicos e práticos também está.

Nessa esteira, Estevão Horvath¹⁴¹, partindo da premissa que a Constituição brasileira somente permite o confisco como espécie de sanção a ato ilícito, reputa inconstitucional a tentativa de implementá-lo sob a veste de tributo, concluindo ser nítida a identificação do tributo com efeito de confisco quando a imposição fiscal alcança toda a renda ou todo o patrimônio de uma pessoa, embora ele também esteja presente em situações não tão nítidas, “em que a

¹⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 103.

¹⁴¹ HORVATH, 2002, p. 46-47.

imposição extrapola os fins constitucionalmente autorizados, terminando por atingir a propriedade indevidamente”.

Leandro Paulsen¹⁴² acentuou que o efeito de confisco coibido pela Constituição corresponde a forma velada de confisco verificada através da tributação excessiva.

Segundo tal jurista¹⁴³, a análise de tal problema não poderá se limitar ao plano hipotético da norma, devendo as suas conseqüências ser avaliadas no plano dos fatos, ou seja, o efeito de confisco deverá ser investigado através da análise dos efeitos concretos que a tributação irá produzir.

Nessa perspectiva, o mencionado autor¹⁴⁴ sustenta ser inadmissível “que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade”. Para o aludido jurista será confiscatório, por exemplo, o tributo que, apesar de não corresponder à integralidade do valor do bem, torne inviável a manutenção desse bem.

Deveras, para o tributo produzir efeito de confisco, não é necessário que a exação corresponda ao valor integral da base imponible, o exagero na imposição já é suficiente para os indivíduos sentirem sua propriedade tomada injustificadamente pelo Estado, vez que a Constituição de 1988 não autoriza a invasão desnecessária aos direitos afetados pela tributação, tais como o direito de propriedade, livre iniciativa e exercício profissional ou que se afigure prejudicial ao regular exercício destes.

De tal forma, nota-se que “o efeito de confisco” de que trata o comando constitucional em estudo mais se aproxima da acepção de confisco como transferência excessiva de bens particulares ao Estado, correspondendo, pois, a uma tomada desproporcional de bens particulares pelo fisco, a título de tributo.

¹⁴² PAULSEN, 2005, p. 237.

¹⁴³ *Ibid.*

¹⁴⁴ *Ibid.*

3.4.2 Identificação do Tributo com Efeito de Confisco

A professora Misabel Derzi¹⁴⁵, versando acerca da dificuldade em se identificar o momento em que o tributo se afigura confiscatório, chama atenção para o fato de o tributo, em alguns casos, ter alíquota superior a 100% (cem por cento) e não se afigurar confiscatório e em outros a alíquota ser inferior a 100% (cem por cento) e produzir o referido efeito.

Assim, nos impostos incidentes sobre o patrimônio ou a renda, lei hipotética que fixe alíquota de 100% (cem por cento) sobre o valor do bem ou do rendimento será considerada, sem qualquer dissensão na doutrina estrangeira ou nacional, de efeitos confiscatórios, ofensiva a princípios constitucionais como o direito de propriedade e de herança, a livre escolha ou exercício de qualquer profissão lícita.

Entretanto, se passarmos a considerar hipóteses em que a imposição tributária almeje alcançar fins extrafiscais ou casos em que as alíquotas alcancem menos de 100% (cem por cento), como 80% (oitenta por cento) ou 60% (sessenta por cento), então nesse ponto, começa a discórdia e a polêmica se torna complexa.

Tais oscilações evidenciam que o efeito de confisco adquire amplitudes distintas caso a tributação figure no campo da fiscalidade – em que se busca, primordialmente, atender às necessidades financeiras do erário – ou no campo da tributação extrafiscal – em que se utiliza o tributo para estimular ou desestimular certas atividades, voltando-se, apenas indiretamente, à obtenção de recursos financeiros para a manutenção da máquina estatal.

Nessa perspectiva, passa-se à análise do efeito de confisco em cada campo em separado.

3.4.2.1 Efeito de Confisco no Âmbito da Fiscalidade

Consoante assinalado pela professora Misabel Derzi, no campo da tributação fiscal o efeito de confisco costuma ser prontamente identificado nas situações em que se tributa à alíquota de 100% (cem por cento) o patrimônio ou a renda.

Por outro lado, a identificação do efeito de confisco nos casos em que a tributação não atinge tal percentual é tida como de difícil aferição.

¹⁴⁵ Nota de atualização a BALEEIRO, 1999, p. 575-576.

Considerando-se o confisco como transferência excessiva de bens particulares ao Estado, verifica-se que a absorção total da renda, via tributação, é confiscatória, pelo fato de tal transferência afigurar-se um manifesto exagero.

Isso porque, além de a absorção total da renda destruir a riqueza particular e, por consequência, esgotar a fonte mantenedora do Estado, esta impede a própria sobrevivência do indivíduo, já que este não possuirá meios de manter-se vivo após o desfazimento total do seu patrimônio (se é que há tal reserva que lhe permita destruir para viver).

Ademais, uma vez que o Estado não possui um fim em si mesmo, ao contrário, existe em função dos indivíduos, descabe falar-se em necessidade de transferência integral da renda particular a tal ente, tendo em vista inexistir necessidade maior do que a manutenção da vida dos próprios indivíduos e do Estado.

Da mesma forma, a identificação do efeito de confisco nos casos em que o Estado exige com fins fiscais quantia correspondente ao valor total do patrimônio onerado também não traz dificuldades.

De fato, nas situações em que a tributação possui fins eminentemente fiscais, a transferência ao estado do valor correspondente ao patrimônio onerado, dá evidentes sinais de excessividade, porquanto imposições fiscais de tal monta acaba por restringir, demasiadamente, a eficácia do direito de propriedade e liberdade individual, impedindo a aquisição e manutenção de bens.

Além disso, em geral, para que o Estado detenha capacidade financeira para executar o programa constitucional, não se faz necessária a transferência a tal ente de valor correspondente ao próprio patrimônio onerado.

Assim sendo, o tributo que corresponde a 100% (cem por cento) do valor do patrimônio, via de regra, é considerado como produtor do efeito de confisco.

Contudo, é possível que o Estado, em casos excepcionalíssimos¹⁴⁶, para atender a necessidade extraordinária, se veja obrigado a instituir exação fiscal correspondente ao valor integral do patrimônio onerado.

Nesses casos extremamente atípicos, em que a necessidade justifica a intervenção em tal medida, a imposição fiscal não irá ser considerada excessiva, sendo, portanto, afastada a caracterização do efeito de confisco.

Deveras, uma vez que tais situações hipotéticas afiguram-se bastante remotas, o efeito de confisco, costuma, acertadamente, ser identificado de pronto sempre que o tributo atinge o valor total do patrimônio onerado.

Por outro lado, o efeito de confisco também será identificado, ainda que com maior grau de dificuldade, quando a quantia exigida a título de tributo corresponder a montante inferior ao valor total do patrimônio ou da renda, mas que, concretamente, se revele excessiva, gerando uma sensação de perda injustificada de bens para o fisco.

A perda injustificada de bens, no caso dos tributos eminentemente fiscais, ocorre quando a quantia reclamada afigura-se desproporcional, pelo fato de a quantia exigida ir além do que a Constituição reputa necessário para que o Estado tenha capacidade financeira para realizar os seus fins ou para cobrir o custo de determinado serviço público ou, ainda, por limitar desmedidamente a eficácia do direito de propriedade e demais direitos atingidos pela tributação.

Assim, nos casos em que a imposição fiscal não é a máxima permitida, oscilando entre 1% (um por cento) a 99% (noventa e nove por cento), o efeito de confisco será identificado se, concretamente, a quantia cobrada restringir o direito de propriedade do contribuinte, a ponto dele não poder dispor regularmente de seus rendimentos, de manter sua propriedade, negócios, profissão ou, ainda, significar uma intromissão desnecessária em tais direitos, sendo, por exemplo, imposta para cobrir gastos não correspondentes a objetivos estatais ou não corresponder ao custo de determinado serviço.

¹⁴⁶ Não se trata aqui de uma necessidade de incremento de arrecadação fruto de alguma crise financeira do Estado passageira, mas de uma necessidade financeira decorrente de uma catástrofe que avassale todo o país, enfim, de um fenômeno inusitado que não dê outra opção ao Estado que não a de arrecadar quantias elevadíssimas para resgatar o seu estado anterior.

3.4.2.2 Efeito de Confisco no Âmbito da Extrafiscalidade

Por seu turno, no campo da tributação extrafiscal, o efeito de confisco é verificado quando o Estado, com vistas a inibir ou fomentar alguma conduta, impõe tributação excessiva, também produtora de sentimento de perda injustificada de bens em favor do fisco¹⁴⁷.

Em se tratando de tributos extrafiscais, a perda injustificada de bens ocorre quando a quantia exigida é desproporcional, em razão da sua desnecessidade ou da restrição a direitos individuais em grau superior ao que o ordenamento jurídico autoriza para o fomento ou inibição de determinada conduta.

Vale ressaltar que o fato de a tributação extrafiscal não ter como objetivo direto a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, torna-a menos voltada à manutenção da riqueza particular do que a tributação que possui fins eminentemente fiscais, daí por que se admitir, em alguns casos, que se supere o valor da base imponível.

Em tais circunstâncias excepcionais, o Estado, se necessário à consecução do fim almejado, pode adotar, por exemplo, alíquotas de 100% (cem por cento), 200% (duzentos por cento), 300% (trezentos por cento), incidentes sobre o consumo de cigarros, bebidas alcoólicas, produtos importados, dentre outras mercadorias, que possam causar algum prejuízo que o Estado pretenda evitar, tal como lesão à saúde das pessoas ou o aniquilamento da indústria nacional.

Da mesma forma, é permitida a instituição de alíquotas progressivas no tempo, incidentes sobre a propriedade de bens imóveis situados na área do plano diretor de determinado Município que vise afastar a inadequada utilização do solo, consoante dispõe o art. 182, § 4º, II da CF de 88.

¹⁴⁷ Posição totalmente diversa é a do professor Sacha Calmon Navarro Coelho que sustenta que em relação aos tributos extrafiscais o efeito de confisco só poderia ser configurado quando se atingisse o valor integral da renda ou do patrimônio, em face da sua própria natureza. “Quer dizer, onde o constituinte previu exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso limite (absorção do bem ou da renda). (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 9. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 300).

Nesse caso, o descumprimento da função social da propriedade enseja que a Lei Maior admita uma taxaço mais severa a título de IPTU, deslocando o alcance confiscatório para momento posterior ao que seria aferido em relação à tributação de uma propriedade regularmente aproveitada pelo seu proprietário¹⁴⁸.

Nesse sentido, mesmo diante de uma tolerância mais flexível, a tributação extrafiscal alcança um limite, após o qual deixa de servir de mecanismo de interferência em determinada conduta, para consubstanciar uma tomada injustificada de bens para o Estado, produzindo efeito de confisco.

Vale registrar que, ao contrário do que ocorre no campo da fiscalidade, o efeito de confisco na imposição extrafiscal não é prontamente identificado quando esta alcança o valor da base imponible, pois, como já se pontuou, a ordem jurídica, no campo extrafiscal, entende que o fomento ou inibição de determinada conduta ou fato, muitas vezes, justifica taxaço que superem tal montante.

Nessa perspectiva, o efeito de confisco, no campo da extrafiscalidade, poderá ser decorrente de um tributo cuja alíquota seja superior ou inferior a 100% (cem por cento), sendo que tal elasticidade irá depender da necessidade da intervenção realizada e dos efeitos produzidos concretamente nos direitos individuais afetados pela imposição, sendo indispensável ponderar-se, caso a caso, em que medida o tributo passa a ser confiscatório.

Nesta mesma trilha, preleciona Luiz Felipe Silveira Difini¹⁴⁹:

O art. 150, IV da Constituição não excepciona de sua incidência os tributos com finalidade extrafiscal e não haverá de bastar a mera alegação de extrafiscalidade para se admitir qualquer tributação [...].

O critério para identificação de efeito confiscatório não será o mesmo em se tratando de tributação com finalidade fiscal ou extrafiscal. No imposto de importação, no IPI sobre bebidas e cigarros, por exemplo, admitem-se alíquotas extremamente elevadas, superiores mesmo a 100% que, em outros tributos (imposto sobre patrimônio e a renda por exemplo), seriam certamente confiscatórias.

O limite é mais além do que na tributação com finalidade fiscal, mas um limite que existe, pois a proibição constitucional é de utilizar tributo com efeito de confisco e não apenas de utilizar tributo com finalidade exclusivamente fiscal com efeito de confisco.

¹⁴⁸ O Estatuto da Cidade (Lei n.º 10.257/01) determina que o valor da alíquota do IPTU progressivo deve ser estabelecido em lei específica, mas que não poderá exceder a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15% (quinze por cento).

¹⁴⁹ DIFINI, 2006, p. 226.

Portanto, seja na seara da fiscalidade, seja na seara da extrafiscalidade, a edição de leis que reclamam quantias que exorbitam os fins a que se presta o tributo irá corresponder a uma tomada injustificada de bens para o Estado, produtora do efeito de confisco.

3.4.3 Efeito de Confisco Global

Cabe, neste momento, avaliar se a identificação de tal fenômeno está adstrita à análise individual de determinada instituição ou majoração de tributo, ou se é possível investigá-lo partindo-se das várias incidências a que está sujeito determinado indivíduo.

É certo que não há como se apurar o exato percentual que um indivíduo terá que recolher aos cofres públicos ao longo de um mês ou de um ano, tendo em vista que além dos tributos incidentes sobre a renda e patrimônio, há aqueles que recaem sobre o consumo, havendo também taxas, contribuições de melhoria, os quais possuem um grau de oscilação muito grande.

Todavia é totalmente possível que se realize uma previsão aproximada da carga tributária global que arca um cidadão ou grupo, num certo período de tempo ou, com mais precisão ainda, é possível avaliar o alcance do conjunto de incidências que recaem sobre uma determinada base tributável.

Nessa perspectiva, uma vez que a proibição constitucional à utilização de tributo com efeito de confisco busca evitar que esta provoque nos contribuintes a sensação de perda injustificada de bens, tem-se que tal resultado deve ser afastado, independentemente de este decorrer de uma única imposição fiscal ou da soma de algumas ou todas elas.

Noutros termos, a norma em comento é sensível ao efeito de confisco causado pela tributação desproporcional, de forma que se forem instituídas várias exações que, individualmente, não se afiguram excessivas, mas que somadas revelam-se excessivas, a violação a tal comando torna-se patente.

A limitação da aferição do efeito de confisco à análise individual de cada imposição fiscal acaba por permitir a instituição pulverizada pelo ente arrecadante de vários tributos, que, concretamente, podem provocar uma invasão excessiva no direito de propriedade e demais direitos individuais dos contribuintes.

Vale salientar que a hiperoneração de uma mesma base imponible, que vem ocorrendo no Brasil com a receita das empresas, é uma demonstração de que várias incidências, tidas como moderadas, podem convergir para o efeito de confisco, tendo em vista que, na prática, acabam por invadir demasiadamente o direito de propriedade e demais direitos constitucionais, prejudicando, por exemplo, uma maior competitividade do produto nacional e manutenção de negócios¹⁵⁰.

Em consonância com o entendimento ora sustentado, o Supremo Tribunal Federal, em decisões em que analisou a matéria em foco entendeu que o efeito de confisco de que trata o comando emanado do art. 150, IV da Constituição Federal, não se encontra circunscrito à análise individual da imposição questionada.

Defende a Corte Suprema brasileira ser possível aferir a confiscatoriedade de determinado tributo sempre que o efeito cumulativo, gerado pelas múltiplas incidências tributárias estabelecidas, atingisse irrazoavelmente o patrimônio e/ou os rendimentos dos indivíduos por ele afetados¹⁵¹.

Ao versar especificamente sobre o efeito de confisco, Ives Gandra da Silva Martins¹⁵² aduz que, na sua especial maneira de concebê-lo, não consegue vislumbrar um único tributo

¹⁵⁰ Helenilson Cunha Pontes já teve oportunidade de advertir: “A carga tributária brasileira vem assumindo proporções nunca vividas pelo Brasil republicano. A complexidade, a instabilidade e o puro objetivo arrecadatório têm marcado a atuação do Estado brasileiro na esfera tributária. É notória a completa ausência de planejamento definição de rumos da política tributária, definidos ao sabor das conveniências e da capacidade de pressão institucional a setores politicamente organizados, bem como da necessidade conjuntural da arrecadação. Contra o aumento de carga tributária, o direito dispõe de comandos limitadores como o princípio da capacidade contributiva e da vedação ao efeito confiscatório”. (PONTES, Helenilson Cunha. Sistema tributário, carga tributária e capacidade contributiva. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 8. São Paulo: Dialética, 2004).

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar. Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 8-DF, Relator: Ministro Celso de Mello, Distrito Federal, 13 out. 1999. *Lex*: Diário de Justiça, 12 abr. 2002. <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em: 10 fev. 2007.; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.010-DF. Relator: Ministro Celso de Mello. Distrito Federal, 30 set. 1999. *Lex*: Diário de Justiça, 04 abr. 2003 Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em: 10 fev. 2007.

¹⁵² MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 573.

confiscatório, apenas verificando o instituto em tela perante a carga tributária total incidente sobre um sujeito passivo.

Para o referido autor¹⁵³, em havendo uma soma de tributos que impeça o contribuinte de viver e se desenvolver, estar-se-ia perante carga geral confiscatória, passível de ser revista de forma sistêmica, em especial, no que tange ao tributo que, ao ser criado, tornou-a insuportável para o contribuinte.

Contudo tal entendimento não é pacífico, vale registrar que Paulo César Baria de Castilho¹⁵⁴, em dissertação de mestrado, intitulada “Confisco Tributário”, somente admite a possibilidade de averiguar individualmente o efeito de confisco, sendo impossível, para ele que, num Estado Federal, regido por um sistema constitucional tributário, a soma de imposições legítimas resulte confiscatória:

Em um Estado Federativo - que encontra fundamento na própria carta política -, não há possibilidade de se ter um Sistema Tributário Confiscatório. O tributo, individualmente considerado é que pode ter efeito confiscatório, à medida que o ente federado desrespeite as diretrizes constitucionais (princípios, direitos e garantias individuais) para o exercício legítimo da competência tributária, exigindo valores desarrazoados e que extrapolem a capacidade contributiva.

3.4.4 Acepção Ampla do Efeito de Confisco

Ao contrário do ora sustentado, muitos juristas¹⁵⁵ entendem que o efeito de confisco, além de ser experimentado quando as exações são excessivas, também o é quando a imposição tributária não possui amparo legal ou constitucional, ao fundamento de que, neste caso, tal efeito não seria gerado pelo fato de ter-se ultrapassado o âmbito quantitativo da imposição tributária, mas por ter-se extravasado o âmbito qualitativo desta.

¹⁵³ MARTINS, 2000, p. 573.

¹⁵⁴ CASTILHO, 2002, p. 132.

¹⁵⁵ CARRAZA, 2006, p. 99-100; HORVATH, 2002, p. 50; VARGAS, 2004, p. 72.

Fábio Burn Goldschmidt¹⁵⁶ é um dos difusores dessa idéia, trazendo, inclusive, em sede de dissertação de mestrado acerca do tema em foco, classificação de efeito de confisco em sentido amplo e restrito.

O mencionado autor chama de efeito de confisco em sentido estrito aquele decorrente de exação irrepreensível, sob os aspectos constitucionais e legais, exceto pelo fato de se afigurar exagerado quantitativamente.

Por seu turno, enquadra no conceito de efeito de confisco em sentido amplo as exações que são tidas como excessivas por violarem seu âmbito normativo, sendo instituídas fora do seu delineio constitucional/legal.

O argentino Rafael Bielsa¹⁵⁷ adere a tal aceção ampla do efeito de confisco, entendendo que este é sentido tanto quando seu montante é extorsivo, quanto nas situações em que a obrigação fiscal imposta é desprovida de “causa jurídica”.

Muito embora respeitados doutrinadores entendam que o efeito de confisco abarca aspectos qualitativos da imposição tributária, não o restringindo ao aspecto quantitativo, tem-se por mais adequado considerar que o efeito de confisco a que a norma em testilha se reporta diz respeito apenas a este último. Isso porque, consoante já assinalado supra, a imposição fiscal implementada fora do âmbito de sua competência constitucional ou legal padece do vício da inconstitucionalidade ou ilegalidade por ofensa a outras disposições normativas que não, necessariamente, a inculpada no art. 150, IV que veda o tributo com efeito de confisco.

Assim, para que se afronte a norma proibidora do confisco tributário, é necessário que a imposição seja excessiva, por produzir no indivíduo onerado um sentimento de perda injusta de sua propriedade e liberdade para o Fisco, em virtude da tomada desnecessária de seus bens ou da restrição desmedida aos seus direitos individuais.

De tal sorte, se a imposição for ilegal/inconstitucional, porém, o montante exigido não se afigurar excessivo na aceção acima indicada, de confiscatoriedade não se tratará, mas, tão

¹⁵⁶ GOLDSCHMIDT, 2003, p.100-101.

¹⁵⁷ BIELSA, Rafael. *Estudios de derecho público*. Buenos Aires: Depalma, 1951. v. II. p. 93.

somente, de ilegalidade/inconstitucionalidade por transgressão a outras normas jurídicas, dentre elas, a legalidade, preconizada pelo art. 150, I.

A prevalência do entendimento de que o dispositivo em tela abarca qualquer tributação sem base legal, independente da proporcionalidade da tributação, acaba por desvirtuar seu objeto, ensejando o enfraquecimento e a banalização do comando em tela, vez que toda e qualquer cobrança indevida será considerada confiscatória, não somente aquela inválida pelo fato de o valor cobrado ser excessivo, no sentido de desnecessário ou desproporcional em sentido estrito.

Insta ressaltar que aceitar a acepção ampla do efeito de confisco importa em considerar que qualquer imposição fiscal que contraria determinado comando legal ou constitucional ofende o art. 150, IV da Lei Maior, devendo tal preceito ser suscitado em todas as petições, sentenças e pareceres que versem sobre a ilegalidade ou inconstitucionalidade de algum tributo.

Assim, por exemplo, todas as petições iniciais de ações em que são argüidas a ilegalidade e inconstitucionalidade de determinada lei instituidora de um tributo deveria, em regra, reservar um tópico específico para indicar a violação ao art. 150, IV da Lei Maior, ainda que a mácula da exação não repousasse na excessividade da quantia reclamada.

Desse modo, a mencionada ampliação, longe de robustecer a aplicação e compreensão da norma constitucional que veda o efeito de confisco tributário, acaba por forçar uma inútil mistura dessa com diversos outros comandos normativos, prejudicando a identificação do seu sentido.

Luiz Felipe Silveira Difini¹⁵⁸ sustenta que a concepção ampla do efeito de confisco torna mais nebulosa a sua definição, tendo em vista que um tributo que excede sua materialidade já seria inválido por ter sido instituído fora da competência constitucionalmente conferida ao ente arrecadante, independente da quantia cobrada ser excessiva ou não.

Portanto somente é possível admitir que determinada norma que institui ou majora exação sem amparo legal é produtora do efeito de confisco, nos casos em que, além de a imposição

¹⁵⁸ DIFINI, 2006, p. 25.

fiscal se afigurar em desconformidade com os delineios constitucionais/legais da espécie tributária a que se refere, o montante por ela cobrado se revelar excessivo.

Assim, entende-se ser acertada e atual a posição de Sampaio Dória¹⁵⁹, para quem a diferença entre o tributo confiscatório e o tributo constitucional é mera diferença de grau, repousando o problema em identificar o limite em que a imposição passa a ser confiscatória e, portanto, inconstitucional por afronta à norma contida no art. 150, IV da Constituição Federal de 1988.

3.4.5 Critérios Doutrinários e Jurisprudenciais para Aferição do Tributo com Efeito de Confisco

Segundo Klaus Tipke¹⁶⁰, nem mesmo países, como Brasil e Espanha, que consagram expressamente uma norma proibidora do confisco tributário, lograram aclarar de forma satisfatória em quais circunstâncias há confiscatoriedade.

Para ele, somente se tem como nítida a ocorrência do confisco quando a tributação alcança níveis tão altos, a ponto de sufocar ou suprimir a propriedade privada a longo prazo¹⁶¹.

Contudo pontua tal jurista que um Estado que protege o direito à propriedade não pode conceber que essa seja sufocada ou suprimida por meio de impostos, desconhecendo ele um Estado que vise, de forma intencional, sufocá-la¹⁶².

Em face de tal constatação, torna-se evidente a necessidade de se buscar outros elementos que permitam uma melhor caracterização do confisco, haja vista que se contentar com o entendimento segundo o qual o confisco ocorre quando a tributação sufoca a propriedade ao longo do tempo, afigura-se, insuficiente.

O próprio Klaus Tipke¹⁶³ elenca as situações em que a doutrina tem indicado para caracterizar a existência de confisco:

¹⁵⁹ DÓRIA, 1986, p. 195.

¹⁶⁰ TIPKE, 2002, p. 60.

¹⁶¹ *Ibid.*, *id.*

¹⁶² *Ibid.*, p. 60-61.

- Se a tributação colapsa uma empresa ou faz com que a mesma deixe de ser rentável.
- Se a tributação absorve todos os rendimentos do patrimônio.
- Quando o imposto tiver que ser pago com o patrimônio.
- Quando o imposto priva o cidadão dos meios necessários para a vida.
- Quando o imposto sobre sucessões deixa vazio o direito à herança.

Nota-se que todos os critérios doutrinários para identificação do confisco tributário acima listados buscam evidenciar situações em que uma exação isolada ou o conjunto delas interfere significativamente no direito à propriedade (livre disposição de bens, direito à herança), à liberdade (livre iniciativa, exercício profissional) e à vida (direito ao mínimo vital), podendo todas elas caracterizar a ocorrência do “efeito de confisco” de que trata o preceito constitucional plasmado no art. 150, IV da Constituição Brasileira de 1988.

Por seu turno, o jurista Alemão Paul Kirchhof¹⁶⁴, buscando identificar, no seu país, um fundamento jurídico para limitação da carga tributária, sustentou que este estaria consignado no art. 14.2.2 da Lei Fundamental Alemã, que preconiza que “a propriedade obriga. Seu uso deve servir igualmente ao bem comum”.

Lastreando-se na interpretação literal do termo “igualmente” contido em tal norma, o mencionado doutrinador sustentou que o limite da tributação na Alemanha seria de 50% (cinquenta por cento).

Apesar de não haver na Constituição Brasileira de 1988 dispositivo que faça menção expressa a tal suposta necessidade de divisão “igualitária” da propriedade privada, tal como inferido da Lei Fundamental alemã pelo citado autor, o entendimento de que a propriedade particular deve ser parcialmente disponibilizada para o coletivo pode ser extraído do art. 5º, XXIII, que vincula a propriedade privada ao cumprimento da sua função social, nos seguintes termos: “a propriedade atenderá a sua função social”.

Tem-se, todavia, como insustentável pressupor, a partir da análise, quer literal, quer sistemática, do art. 5º, XXIII da Lei Maior que o percentual que se deve destinar para os cofres públicos, com vistas a cumprir a função social da propriedade, seja de 50% (cinquenta por cento), até porque no Brasil o imposto sobre a renda é progressivo.

¹⁶³ TIPKE, 2002, p. 60-61.

¹⁶⁴ KIRCHHOF, Paul *apud* TIPKE, *op. cit.*, p. 62-63.

Diante de tais fragilidades, não há como se importar a idéia do citado professor estrangeiro, para fixar, analogamente, que o efeito de confisco de que trata o art. 150, IV da CF de 1988, analisado em conjunto com art. 5º, XXIII desse mesmo texto, é percebido sempre que a tributação ultrapassar o limite de 50% (cinquenta por cento).

Insta registrar, todavia, que tal baliza doutrinária foi acolhida pela Corte constitucional alemã, que, fundamentando-se no direito de propriedade, mais especificamente no citado art. 14. 2, da Lei Fundamental daquele país, firmou que a carga tributária total não poderia ultrapassar a 50% (cinquenta por cento) dos rendimentos dos contribuintes ou potencial que pode advir dos seus bens.

Tal significativo julgamento ocorreu em 22/06/1995¹⁶⁵, tendo o Tribunal Constitucional se reunido para examinar o imposto sobre o patrimônio.

A aludida Corte, dentre outras considerações, sustentou que o limite para tributação seria de 50% (cinquenta por cento) por entender que o art. 14, 2 implicaria numa disponibilização para uso público de 50% (cinquenta por cento) dos rendimentos do patrimônio particular.

Segundo Klaus Tipke¹⁶⁶, algumas frases pronunciadas em tal assentada revelaram com nitidez a influencia de Paul Kirchoff.

Após citar comentários de alguns juristas acerca do julgado em foco, Klaus Tipke¹⁶⁷ aduz que sua opinião é no sentido de considerar que o dispositivo que serviu de base para tese de que o limite máximo à tributação seria de 50% (cinquenta por cento), qual seja o art. 14. 2 da Lei Fundamental alemã, que utiliza o termo “igualmente” para o uso da propriedade, não poderia ser interpretado como divisão em parte iguais.

¹⁶⁵ BVerfGE 93, 121 *apud* TIPKE, 2002, p. 63

¹⁶⁶ KIRCHHOF, Paul *apud* TIPKE, *op. cit.*, p. 63.

¹⁶⁷ Tipke salienta que tal decisão causou polêmica entre os constitucionalistas, apontando que W. Leisner a tem como “um câmbio na concepção da propriedade e dos impostos”, enquanto que K. Vogel a vê como “um limite máximo à voracidade insaciável do Leviatã”, considerando-a um “raio de esperança no meio de uma paisagem desoladora”. Tipke revela, ainda, o entendimento de alguns juristas, tal como P. Bull e H. J. Vogel, que a tem como uma intromissão do Judiciário no Poder Legislativo. (TIPKE, *op. cit.*, p. 63).

Para ele, o Tribunal não esclareceu como ficaria a questão da progressividade, em face de tal percentual fixo, tendo em vista que não há qualquer alteração, nem quando a renda aumenta, nem quando ela diminui.

Conclui o mencionado jurista que impor a todos a divisão pela metade da renda não é “um princípio ajustado à exigências de um Estado Social”, razão pela qual afasta, de uma vez, a interpretação literal do mencionado art. 14.2.¹⁶⁸

Aires Barreto¹⁶⁹, embora partindo de premissa diversa da adotada por Paul Kirchhof e seguida pela jurisprudência alemã, aduz ser de 50% o percentual que deve indicar o limite máximo para a tributação tanto da renda, quanto do patrimônio, no Brasil.

Defende o jurista em foco que não poderia o Estado ficar com parcela superior à que possui o produtor da renda ou o titular do bem, sendo confiscatórios os tributos sobre o patrimônio e sobre a renda que superem a respectiva parcela do produtor ou possuidor do bem, já deduzida a quantia correspondente à preservação do mínimo necessário, à manutenção do capital e à produção de outros capitais, tendo em vista que tal ente não traria benefícios à sociedade em percentual maior do que este¹⁷⁰.

Segundo tal autor¹⁷¹, da simples análise da Constituição de 1988, é possível inferir que o Estado só oferece à sociedade em termos de saúde e educação parcela inferior à metade das necessidades dos cidadãos¹⁷², exemplificando que ele somente fornece a educação fundamental, sendo o restante atribuído ao particular.

Ressalta, ainda, que a segurança que é oferecida, de tão ineficaz, compele a população a contratar tal serviço de empresas particulares¹⁷³.

¹⁶⁸ TIPKE, 2002, p. 65.

¹⁶⁹ BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco. *Revista de Direito Tributário*, n. 98, 1994. p. 102.

¹⁷⁰ *Ibid.*, p. 102-103.

¹⁷¹ *Ibid.*, p. 103.

¹⁷² Discorda-se do citado professor, no que toca à possibilidade de depreender-se do texto constitucional que o Estado só estaria a obrigado a prestar parcialmente a educação, saúde, segurança, haja vista que a Constituição de 1988 garante de forma genérica, no *caput* do art. 6º, a proteção à saúde, à educação, à segurança, dentre outras, sendo verificado, apenas, na prática, o descumprimento ou cumprimento parcial de tal comando constitucional.

¹⁷³ BARRETO, *op. cit.*, p. 103.

Especificamente em relação aos impostos incidentes sobre o patrimônio, assevera que, como os imóveis rendem de 5% (cinco por cento) a 10% (dez por cento) do seu valor venal, ao ano, as alíquotas máximas a serem instituídas deveriam estar entre 2,5% (dois e meio) a 5% (cinco por cento)¹⁷⁴.

Dentro desta linha, aduz que as alíquotas superiores à metade da renda potencial (renda ótima) de tais imóveis teriam efeito de confisco¹⁷⁵.

Conclui Aires Barreto que, em qualquer área de atuação do Estado, este não proporciona nem a metade das necessidades dos indivíduos. Conseqüentemente, não poderia tal ente figurar como “sócio” do cidadão contribuinte em percentual superior a essa metade.¹⁷⁶

Por sua vez, a jurisprudência da Argentina fixou percentual inferior ao estipulado pelo mencionado autor.

Embora não haja no texto da Carta Política do referido país norma que limite quantitativamente a tributação, a “Corte Suprema de Justiça de la Nación” fundamenta a vedação ao confisco tributário na garantia constitucional à propriedade.

A partir de reiterados julgados, o mencionado tribunal consolidou entendimento, no sentido de reputar como produtor do efeito de confisco, o imposto que absorve o produto da renda (ótima) anual do imóvel em valor superior a 33% (trinta e três por cento) deste.

Vale salientar a dicção de julgado que aponta para essa conclusão¹⁷⁷:

Deve a relação entre o valor da propriedade e a taxa da contribuição ser razoável, a confiscatoriedade só é admissível se se demonstra que o imposto absorve mais de 33% do produto normal da eficiente exploração do imóvel gravado.

Como se vê, a jurisprudência argentina fixa um limite abstrato após o qual a exação deixaria de ser razoável, passando a ser confiscatória.

¹⁷⁴ BARRETO, 1994, p. 103.

¹⁷⁵ *Ibid.*, *id.*

¹⁷⁶ *Ibid.*, *id.*

¹⁷⁷ BALEEIRO, 1999, p. 569.

Apontadas alguns parâmetros formulados pela Doutrina e jurisprudência para identificação da tributação produtora do efeito de confisco, passa-se a demonstrar os motivos pelos quais a confiscatoriedade do tributo só tem meios de ser detectada concretamente, através do manejo do princípio da proporcionalidade.

3.4.6 Necessidade do Manejo do Princípio da Proporcionalidade para Aferição do Efeito de Confisco

É inegável que os parâmetros acima indicados são úteis à aferição do efeito de confisco. Tanto o colapso de uma empresa, quanto o esvaziamento do direito de herança ou absorção dos rendimentos do patrimônio podem caracterizar a confiscatoriedade de uma imposição fiscal, evidenciando que ela alcançou um nível tal, que a tornou incompatível com a autorização Constitucional que lhe foi conferida.

Também a ineficácia estatal contribui para que a tolerância frente à tributação seja reduzida sensivelmente, potencializando a ocorrência do efeito de confisco.

Contudo, tendo em vista que a norma que afasta a confiscatoriedade no campo fiscal alberga expressão indeterminada, o aplicador do Direito deve recorrer ao princípio da proporcionalidade para desvendar em que patamar os princípios que norteiam a tributação deixam de justificar a invasão ao direito de propriedade e demais direitos constitucionais atingidos pela imposição fiscal.

Partindo-se de tal premissa, chega-se à conclusão de que as balizas fixadas para aferição do confisco não são absolutas.

Assim, a constatação de que determinada imposição fiscal absorve totalmente os rendimentos do patrimônio individual, pode não indicar, de forma imediata, a afronta ao art. 150, IV da Lei Maior, já que a referida imposição pode estar inserida dentro de um contexto fático e jurídico, no qual a necessidade extraordinária de recursos ou a eficácia das prestações estatais justifique tal imposição, afastando a excessividade da referida imposição de alta monta.

De tal forma, aferir o instante em que a tributação começa a produzir efeito de confisco, no âmbito de um Estado Democrático de Direito, somente será possível, a partir da ponderação de todos os elementos fáticos e jurídicos envolvidos no caso concreto, sendo indispensável o manejo do princípio da proporcionalidade.

Com efeito, a proporcionalidade impõe ao aplicador do direito a concretização ótima dos bens jurídicos em conflito, contendo o poder estatal, de forma a tornar as intervenções nos direitos constitucionalmente tutelados: adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito.

Vê-se, pois, que a grande dificuldade em relação à interpretação da expressão “efeito de confisco” é identificar quando a transferência de bens ao Estado, ou seja, a quantia cobrada a título de tributo, se revela excessiva, pelo fato de não ser necessária ao fim a que se propõe ou de ser desproporcional em sentido estrito.

Deveras, para se apurar se absorção de bens pela tributação é ou não desproporcional, produtora de sentimento de perda injustificada de bens, é indispensável analisar a situação fática e jurídica relativa à imposição, examinando se o grau de restrição aos direitos individuais por ela atingidos está de acordo com os fins que animam tal intervenção ou se há excessividade, em vista da sua desnecessidade ou restrição demasiada à eficácia de tais direitos.

Em todas as situações, a identificação do momento em que o tributo torna-se confiscatório deve ser realizada, caso a caso, levando-se em conta os elementos fáticos e jurídicos da imposição fiscal – o objetivo da tributação (fiscal ou extrafiscal), o tempo, o lugar, os sujeitos (ativo e passivo), o papel atribuído ao Estado, a eficácia das prestações estatais, etc – sendo uma análise extremamente complexa, impossível de ser realizada em termos abstratos, aprioristicamente.

Nessa perspectiva, são lúcidas as ponderações de Hector Villegas¹⁷⁸, para quem a identificação da confiscatoriedade dos tributos não comporta respostas em termos absolutos, sendo a razoabilidade da imposição aferida em cada caso concreto, segundo as exigências do tempo, lugar e segundo os fins econômico-sociais de cada imposto.

¹⁷⁸ VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas, derecho financeiro y tributario*. 4. ed. Buenos Aires: Delpalma, 1990. p. 197.

Assim sendo, pode haver um estado de calamidade pública de grandes proporções, a ponto de se tolerar que o IPTU, um tributo anual, corresponda, por exemplo, à soma do valor médio que seria cobrado de aluguel em 12 (doze) meses, muito embora, em situações de normalidade, a absorção de 20% (vinte por cento) de tal soma pudesse vir a ser considerada confiscatória, por ser, concretamente, desproporcional.

Outrossim, é possível que a tributação da renda a uma alíquota superior a 50% (cinquenta por cento) incidente sobre a renda dos indivíduos residentes num determinado país não se afigure confiscatória, enquanto num outro, a de 30% (trinta por cento) já possa ser considerada confisco.

Nesse sentido, as idéias acima relatadas, segundo as quais a absorção pela tributação de todo o rendimento do imóvel produz efeito de confisco ou de que o limite da tributação da renda é de 50% (cinquenta por cento), devem ser consideradas, porém, com ressalvas.

Assim, a fixação abstrata de um valor fixo, após o qual a tributação passaria a produzir efeito de confisco, é passível de críticas, tendo em vista que a imposição que supera o percentual do rendimento potencial de 50% (cinquenta por cento) ou de 33% (trinta e três por cento) dos rendimentos de determinado imóvel pode não ser considerado em todas as situações ou em relação a todos os contribuintes uma taxação desproporcional, não se afigurando uma transferência injusta dos rendimentos particulares ao Estado.

Por outro lado, tais limites podem estar muito além do grau tido pelo sistema jurídico de determinado país como admissível para tributação, ou seja, tais critérios, apesar de constituírem indicadores do confisco tributário, devem ser aplicados dentro do contexto fático e jurídico em que se insere a respectiva tributação.

Nessa perspectiva, cabe verificar, primeiramente, se, no caso concreto, a majoração ou instituição de determinado tributo foi implementada para incremento da arrecadação ordinária estatal ou se ela decorre de uma necessidade extraordinária de receitas, por conta de uma guerra travada pelo país, estado de calamidade pública ou outra situação que impõe uma maior tolerância à tributação.

Mizabel Derzi¹⁷⁹, assim, pontuou, acerca da tolerância que deve ser conferida à tributação nos tempos de guerra:

A guerra é circunstancia de gravíssima ruptura conjuntural e estrutural que solicita tratamento especial e enseja tributação mais elevada e sacrifícios de todos, maiores do que aqueles toleráveis em tempos de paz.

Portanto, se a União, valendo-se da permissão constitucional plasmada no art. 148¹⁸⁰ da CF de 1988, instituísse vultoso empréstimo compulsório, em face de uma catástrofe natural que causasse calamidade pública de grandes proporções, deixando boa parte do território nacional devastado, este certamente não produziria efeito de confisco, se tal exação correspondesse ao montante necessário a reverter a mencionada situação.

Desse modo, a análise da confiscatoriedade da imposição fiscal não deve descurar do contexto político, social e econômico, em que o tributo é instituído, analisando-se, por exemplo, a situação vivida pela população, os índices de pobreza desta, a distribuição de renda do país.

Outrossim, a investigação do efeito de confisco deve estar atenta aos objetivos do Estado, a ser financiados pela imposição fiscal.

No caso do Brasil, em que se instituiu um Estado Democrático e Social de Direito, que possui como projeto constitucional a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, através da erradicação da pobreza, valorização social do trabalho e fomento à livre iniciativa e desenvolvimento nacional, deve-se admitir que a carga tributária alcance patamares elevados, porém não a ponto de prejudicar a própria vida e desenvolvimento dos indivíduos, que é, em última análise o fim do Estado, nem a existência do setor privado, que constitui a fonte que o mantém .

¹⁷⁹ Notas de atualização: BALEEIRO, 1999, p. 576.

¹⁸⁰ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Nessa perspectiva, o efeito de confisco, que é sentido quando há a intervenção desproporcional nos direitos individuais constitucionalmente tutelados, via tributação, deve ser descoberto, a partir da ponderação dos princípios em jogo.

Admitir a ponderação de direitos é admitir que determinado direito, ainda que de relevo à sociedade, pode vir a ser restringido, a depender do interesse que lhe é contraposto, caso este se revele de maior peso no caso concreto.

Já restou consignado, linhas atrás, que o sistema jurídico brasileiro admite que a propriedade seja restringida, via tributação, sem que se cogite em efeito de confisco, desde que o tributo seja tido como proporcional, considerando-se os objetivos que fundaram a imposição e os efeitos práticos por ela produzidos.

Assim, por exemplo, o limite máximo permitido para a tributação pode ser elevado, mas tido como não confiscatório, desde que o Estado promova o bem-estar da sociedade de forma efetiva e os efeitos concretos da imposição não causem prejuízos muito graves à eficácia dos direitos individuais dos contribuintes, a ponto de tornar a imposição injustificada.

Sem dúvida, o retorno pelo Estado do produto arrecadado, pode tornar o Juiz mais ou menos suscetível à identificação da desproporcionalidade da exação fiscal e, conseqüente declaração da inconstitucionalidade desta, por ofensa à norma proibidora do confisco.

Diva Malerbi¹⁸¹ entende estar afastada a ocorrência do confisco no âmbito tributário se a riqueza arrecadada estiver sendo aplicada em benefício da coletividade:

o que tradicionalmente se denomina por destinação pública dos tributos serve como fundamento a que transferências compulsórias de parcela da riqueza do particular passem aos cofres públicos, à título de tributação, que não se reveste do caráter de confisco se o que se arrecadou em dinheiro, em benefício do interesse social do cidadão, se reverta em serviços públicos indispensáveis à caracterização de uma existência digna a todos.

Vale ressaltar, apenas, que a idéia de que a eficácia do Estado elide a confiscatoriedade do tributo deve ser vista com as devidas cautelas, pois sua interpretação inadvertida pode levar a crer que o Estado, via tributação, estaria livre para avançar na intensidade que lhe aprouver

¹⁸¹ MALBERI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, 2000b, p. 156.

nos bens particulares, desde que o produto da arrecadação estivesse servindo para beneficiar os cidadãos de forma satisfatória.

De nada adianta verificar a relevância dos fins da imposição fiscal ou constatar a qualidade das prestações estatais, se os efeitos práticos desta estiverem correspondendo a uma intervenção insuportável nos direitos individuais.

Deveras, a investigação do efeito de confisco, exigirá que o aplicador do Direito avalie se a quantia exigida está sendo responsável por prejudicar o regular desenvolvimento ou, até, a sobrevivência do respectivo grupo de contribuintes por ela atingido.

Assim, caso a imposição fiscal elevada faça com que o contribuinte pessoa física se veja impossibilitado de se manter, ou a sua família ou de se desenvolver, é provável que o tributo esteja produzindo efeito de confisco.

Do mesmo modo, se o contribuinte pessoa jurídica, verificar que o montante cobrado a título de tributo está, por exemplo, prejudicando suas atividades, obrigando-o a reduzir a sua produção, a deixar de investir nos seus negócios, a despedir funcionários, ou está sendo responsável afugentar investimentos estrangeiros, dentre outros prejuízos, também é provável que o confisco tenha tido palco.

Verifica-se, pois, a ocorrência do efeito de confisco quando, no caso concreto, a exação questionada não seja instituída em virtude de nenhuma situação que demande uma necessidade extraordinária de receita e, por força de sua alta intensidade, o contribuinte se veja obrigado a transferir significativa parcela de seus bens ao Estado, que lhe impede de fruir regularmente dos direitos de propriedade e liberdade.

Ademais, a investigação concreta do efeito deve também ocupar-se da análise da necessidade das prestações públicas que estão sendo financiadas pela propriedade particular, via imposição fiscal.

Caso reste demonstrado que determinada exação ou a carga tributária total tenha se tornado insuportável pelo fato de as prestações públicas estarem indo além do que o programa constitucional estabelece como função razoável do Estado, o limite da confiscatoriedade

provavelmente já foi ultrapassado, estando livre o Judiciário para garantir que os fins constitucionais não sejam deturpados.

Muito embora tal situação seja mais comum nos países desenvolvidos, e a realidade destes não seja semelhante à brasileira, tendo em vista que os Estados Sociais daqueles países já lograram contemplar o bem-estar da população de forma mais completa, enquanto que aqui ainda não se tenha logrado garantir prestações primárias como saúde e educação fundamental, é importante registrar a possibilidade de a excessividade das prestações públicas constituir elemento causador de uma invasão desmedida na liberdade e propriedade particular pelo ente estatal, caracterizadora do confisco tributário.

Klaus Tipke¹⁸² adverte que as crescentes promessas de prestações públicas atuam como uma predisposição para o aumento dos tributos, sendo razoável que se imponha um limite para que a imposição fiscal não se torne excessiva.

Nesta altura, é possível sustentar que muitos dos parâmetros formulados pela doutrina e jurisprudência logram evidenciar situações em que há uma invasão desproporcional no direito de propriedade privada, livre iniciativa, dentre outros, sendo, todavia, indispensável que se faça uma trabalhosa análise da situação fática e jurídica do caso, para que seja confirmada a excessividade concreta da exação.

Em outras palavras, os mencionados critérios podem ser utilizados como fundamento para respectiva decisão que declara a confiscatoriedade de um tributo instituído ou majorado, desde que, concretamente, as máximas por eles sustentadas, se refiram, dentro do programa constitucional (que visa à construção de uma sociedade livre, justa e solidária), a princípios de maior peso no caso concreto.

Do quanto até aqui exposto, tem-se que o efeito de confisco de que trata a norma prevista pela constituição de 1988, art. 150, IV: 1) não exige a tomada integral da riqueza onerada para ser configurado, 2) pode ser aferida no campo da fiscalidade e extrafiscalidade, 3) de forma

¹⁸² “Não se deve permitir que a “legislação social” conceda “benefícios imprudentes” tornando a carga tributária insuportável, e - nas palavras de Joseph Isensee - < crie assim parasitas sociais e adormeça o desejo de produzir e a moral do trabalho >. [...] parece razoável estabelecer limites à tributação, e com ele ao Estado Social. O Estado Social se baseia nos impostos. Os impostos não podem ser utilizados para financiar prestações sociais excessivas. Sem embargo, na atualidade a competência fiscal internacional tem orientado que o Governo e a oposição moderem o afã desmesurado pela arrecadação e gastos.” (TIPKE, 2002, p. 58-59).

individual ou a partir da análise das várias incidências a que um contribuinte está submetido, 4) não se refere à qualquer cobrança fiscal indevida, mas somente àquela tida como indevida por ser excessiva e 4) tem seu sentido desvelado através do manejo do princípio da proporcionalidade, analisando-se toda situação fática e jurídica subjacente à imposição.

4 ASPECTOS DA NORMA QUE VEDA A UTILIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

4.1 VEDAÇÃO AO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO COMO UMA LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

Consoante já sinalado, o Constituinte de 1988, ao mesmo tempo em que instituiu vasto catálogo e direitos fundamentais, cuidou de traçar o âmbito em que o Estado, visando a manutenção da sua estrutura política e administrativa e as ações de governo, estaria autorizado a ir em busca de recursos econômicos particulares, através da restrição a direitos individuais, tais como a propriedade e liberdade.

Nessa perspectiva, no capítulo que tratou do “Sistema tributário Nacional”, o legislador originário, além de ter outorgado competência aos entes tributantes de forma minudente, utilizando-se da nomenclatura cunhada pelo Professor Aliomar Baleeiro, dedicou uma seção inteira para tratar das “Limitações ao Poder de Tributar”.

Em tal seção foram instituídas inúmeras normas balizadoras da imposição fiscal, tais como as que determinam, no campo tributário, a: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição ao tributo com efeito de confisco, bem como foram fixadas imunidades tributárias, que excluem da competência tributária certos bens, pessoas e fatos¹⁸³.

¹⁸³ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 9.

Sobre as amarras que são estabelecidas pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, assim, pontificou Estevão Horvath¹⁸⁴:

Deveras, as chamadas “limitações constitucionais ao poder de tributar” são, em rigor, parte da configuração da competência tributária, isto é, além da linguagem constitucional positiva que outorga às pessoas políticas a possibilidade de instituírem tributos, existe ao seu lado a dicção negativa, que proíbe a criação destes com relação a certas pessoas ou bens (as denominadas imunidades tributárias) ou estabelece os princípios a que estará sujeita o exercício da competência. Em outras palavras, a moldura constitucional que outorga a competência tributária é estruturada pelos dados positivos e negativos que o Texto Supremo traz.

Portanto a inserção da norma que veda a utilização do tributo com efeito de confisco na seção que trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, significa que o ente tributante, para exercer sua competência tributária, deve respeitar a restrição por ela consubstanciada, sob pena de a imposição fiscal afigurar-se inválida, por incompatibilidade com os parâmetros constitucionais.

Assim, por exemplo, quando determinado Município pretende cobrar um imposto, cuja competência lhe foi constitucionalmente reservada, ele deverá observar, dentre outras exigências, as normas constitucionais que instituem as imunidades, o dever de legalidade, de anterioridade e de não-confisco.

De tal sorte, o referido ente terá que instituir a exação pretendida através de lei (não pode ser por decreto, resolução, portaria) e todos os elementos substanciais a ela pertinentes também devem ter sede legal. Ademais, a lei municipal em comento deverá ser publicada no exercício anterior ao da sua entrada em vigor, não abarcar fatos, bens ou sujeitos imunes à tributação, bem como não exigir quantias excessivas.

Portanto a imposição fiscal, para ser fiel à autorização constitucional, deve obedecer aos princípios e regras plasmados na seção em foco, que limitam a competência impositiva do Estado, dentre as quais a que proíbe a instituição ou majoração desproporcional de tributo, plasmada no art. 150, IV.

Nessa perspectiva, assim como as demais limitações constitucionais ao poder de tributar, a norma que veda a utilização de tributo com efeito de confisco, vincula diretamente o

¹⁸⁴ HORVATH, 2002, p. 38.

legislador, obrigando-o, de forma imediata, a só atuar dentro das fronteiras permitidas pela Lei Maior.

Deveras, tal norma que afasta imposições fiscais excessivas pode ser exercitada por qualquer contribuinte que entenda que a tributação a que está submetido é semelhante a uma tomada injustificada de bens, pelo fato de a quantia que lhe está sendo cobrada se afigurar desnecessária aos fins a que se propõe ou restringir desmedidamente a eficácia dos direitos individuais por ela afetados.

Com efeito, por força de tal limitação constitucional, está o aplicador do Direito compelido a rechaçar toda imposição fiscal, cujo montante reclamado se revele desproporcional em face das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, independentemente da espécie tributária a que ela corresponda (taxa, imposto, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de fiscalização profissional ou pedágio).

Vale ressaltar que o STF, no já mencionado julgamento da ADIN n. 2.010-DF, realizado em 10/09/1999, em que se suspendeu a vigência do art. 2º da Lei Federal nº 9.783, de 28/01/1999, com base no artigo 150, IV, da Constituição Federal, mostrou-se bastante firme, ao asseverar que nem razões de Estado seriam aptas a afastar os direitos constitucionalmente tutelados:

RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A invocação das razões de Estado - além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito. Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política. A DEFESA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA REPRESENTA O ENCARGO MAIS RELEVANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - O Supremo Tribunal Federal - que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte - não pode

renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional.

Cabe pontuar que o STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7-DF¹⁸⁵, posicionou-se no sentido de considerar as limitações constitucionais ao poder de tributar como garantias individuais, concebendo-as como cláusulas pétreas, impassíveis de reforma, a teor do inc. I, § 4º do art. 60, da Carta Política de 1988, preceito que afasta a possibilidade de deliberar-se proposta de emenda tendente a abolir “IV- os direitos e garantias individuais”.

De tal sorte, o Constituinte Derivado não dispõe de autorização, nem para levar à discussão, proposta de alteração do texto constitucional que vise retirar, ainda que de forma indireta, as garantias conferidas aos contribuintes no art. 150, IV.

Ademais, tal equiparação veio a confirmar a autoaplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar, tendo em vista que o § 1º do art. 5º da CF de 1988 prevê expressamente que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

Nessa perspectiva, enquanto viger a ordem jurídica posta pela Constituição de 1988, as limitações constitucionais ao poder de tributar, e, por conseguinte, a interdição à tomada desproporcional de bens particulares pelo Fisco, consubstanciarão amarras impostas à tributação.

4.2 CLASSIFICAÇÃO NORMATIVA DA VEDAÇÃO AO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

Prosseguindo-se na investigação da norma constitucional que limita o poder de tributar no seu aspecto quantitativo, passa-se a examinar a espécie normativa em que esta é classificada.

¹⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939. Relator: Ministro Celso de Mello. Distrito Federal, 30 set. 1999. *Lex*: jurisprudência do STJ, Distrito Federal, Diário de Justiça, 12 abr. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp?s1=939&p=2&d=SJUR>>. Acesso em: 20 jan. 2006.

Consoante restou assentado no capítulo 2, as normas-princípios voltam-se para enunciação de valores que são acolhidos por determinada ordem jurídica, as quais têm sua aplicação realizada na maior medida possível, de acordo com as circunstâncias fáticas e jurídicas subjacentes, sendo concretizadas em vários graus por meio da construção de normas-regras.

Nesse compasso, definiram-se as normas-regras como comandos voltados, precipuamente, para a descrição de uma conduta ou atribuição de determinada competência, as quais resultam de uma ponderação realizada entre princípios colidentes, cuja aplicação deve ser realizada na exata medida por ela preconizada, em havendo o preenchimento fático da sua hipótese de incidência e possibilidade jurídica para tal aplicação concreta.

Voltando-se para a norma contida no art. 150, IV da Lei Maior, nota-se que esta, ao preconizar que os entes estatais arrecadantes encontram-se proibidos de utilizar tributo com efeito de confisco, tem como pano de fundo a preservação do direito de propriedade, livre iniciativa, livre exercício profissional do contribuinte que podem vir a ser atingidos pela imposição fiscal, sendo, pois, uma garantia a tais direitos fixada pelo Constituinte.

Ademais, a norma em questão volta-se, de forma direta, para o afastamento da prática da conduta por ela especificada (instituição ou majoração de tributo que causem efeito de confisco), restringindo a competência tributária nos estritos moldes que preconiza (retira dos entes arrecadantes o poder de criar imposições no grau que lhe aprouver, desmedidamente).

Sob tal ângulo, o preceito constitucional em tela, consubstancia uma vedação à prática de conduta específica que visa indiretamente garantir o princípio que protege a propriedade, dentre outros, como a liberdade, determinando a sua observância na exata medida que disciplina, ou seja, não permitindo sua aplicação em maior ou menor grau, mas tão somente, a sua verificação diante das circunstâncias que se revelem fática e juridicamente favoráveis à sua incidência.

De tal sorte, o tributo jamais poderá produzir o efeito de confisco, proibido pela citada limitação constitucional.

Embora não se saiba previamente quando um tributo começa a provocar efeito de confisco, é possível investigar tal fenômeno concretamente. E, uma vez constatada a sua existência, o

tributo deve ser afastado, já que a Lei Maior, para proteger direitos individuais, proibiu o Estado de utilizar tributo com efeito de confisco.

Nesse sentido, o comando em voga adquire a feição de regra jurídica, densificadora de valores constitucionalmente tutelados, que impõe um comportamento abstinentemente específico do Estado no momento de instituir ou majorar tributo.

Resulta tal comando normativo de uma ponderação realizada pelo próprio constituinte, que reputou mais condizente com a ordem jurídica por ele cunhada, proibir-se o amesquinamento da propriedade privada e liberdade, via tributação.

De tal sorte, não vislumbrou o legislador primário nenhuma justificativa que se afigurasse apta a permitir que o Estado impusesse exações fiscais que invadissem de forma excessiva a propriedade. A necessidade de angariar recursos financeiros indispensáveis à atuação estatal ou o fomento de determinadas condutas importantes para a sociedade não foram fundamentos suficientes para que a Lei Maior chancelasse restrições desproporcionais ao direito fundamental à propriedade, dentre outros, via tributação.

Vale ressaltar que a regra em destaque é apenas um dos preceitos constitucionais estatuídos no sistema tributário nacional que garante a concretização dos princípios que protegem as liberdades individuais, ou seja, a regra em tela exprime um dos vários comandos que foram constitucionalmente fixados com vistas a resguardar, de forma mediata, a propriedade, a livre iniciativa, o livre exercício profissional, e até a própria vida que poderia se esgotar, como já dito, no caso de uma tributação que excedesse a quantia mínima para sobrevivência.

Nessa perspectiva, as normas que impõem a legalidade e a anterioridade tributária também constituem regras densificadoras de tais direitos individuais, embora preceitem comportamentos que possuem conteúdo prescritivo distinto.

O conteúdo da regra que veda o efeito de confisco, como já acenado, visa especificamente preconizar que o Estado brasileiro não possui autorização para impor exações fiscais excessivas (desnecessárias ou desproporcionais em sentido estrito), equiparáveis à uma tomada injustificada de bens por tal ente.

Contudo, o fato de o Constituinte ter se valido da expressão “efeito de confisco”, que é do tipo indeterminada, para tornar seu comando mais amplo, dificultando a apreensão de um sentido inequívoco entre os aplicadores do Direito¹⁸⁶, não retira deste seu cunho de definitividade, próprio das regras.

É inegável que a expressão “efeito de confisco” torna árdua a tarefa de se desvelar qual a conduta a ser praticada para não se incorrer na vedação contida em tal regramento, por não se conhecer, ao certo, o limite da competência impositiva por ela fixada.

Portanto, ao se interpretar o preceito emanado da regra em destaque, resgata-se o velho dilema, exaustivamente volvido na presente dissertação, traduzido na seguinte indagação: em que momento o tributo passa a produzir efeito de confisco?

Nota-se, então, que a regra que proíbe o tributo com efeito de confisco, por contemplar expressão indeterminada que remete o intérprete a princípios para identificação do seu sentido, adquire uma maior abertura do que possui a maioria das regras.

Nessa perspectiva, ao se debruçar sobre a regra contida no art. 150, IV, o intérprete deverá valer-se de princípios contidos na ordem jurídica pátria para desvelar o comando definitivo por ela preconizado, haja vista que de nada adianta saber que há um comando que fixa a proibição constitucional no que toca à utilização de tributos com efeito de confisco, se é precário o entendimento que se tem acerca do significado de tributo com efeito de confisco.

Diante disso, sustenta-se que o preceito que proíbe o tributo com efeito de confisco só pode ser devidamente desvelado com o auxílio do princípio da proporcionalidade, tendo em conta que tal princípio permite que se verifique, no caso investigado, quando a imposição fiscal está invadindo excessivamente os direitos individuais dos contribuintes, produzindo efeito semelhante ao de uma tomada injustificada de bens em favor do Estado.

¹⁸⁶ Registre-se que esta não foi a opção adotada pelo Constituinte de 1934, que optou por estabelecer regra jurídica que limitava o grau de intervenção do Fisco na esfera individual de forma mais direta, estabelecendo um limite numérico para a majoração de tributos, assim, preconizando no seu art. 185: “nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”, ensaiando uma fixação de uma limitação à tributação confiscatória.

Assim, levando-se em conta os fins que animam a tributação em geral e o próprio tributo que está sendo instituído ou majorado, o aplicador do Direito que investiga o efeito de confisco daquela exação específica, deverá se valer da proporcionalidade para aferir em que medida a imposição torna-se desnecessária a atingir determinado fim ou que passa a restringir demasiadamente os direitos individuais, prejudicando sua regular eficácia sem que haja uma justificação constitucional plausível para tal intervenção.

Nesse compasso, desvelado o sentido de tal expressão indeterminada contida na regra constitucional em tela, deve-se cumprir o comando por ela fixado na sua exata medida, não havendo como modulá-lo, aplicando-o em maior ou menor grau.

Deveras, uma vez descoberto que o efeito de confisco acomete determinada imposição fiscal, sendo o montante por ela exigida invasora do princípio que protege a propriedade, liberdade, entre outros, o aplicador do Direito deverá afastá-la, em face da vedação contida no art. 150, IV da Constituição de 1988.

Nessa esteira, não há, a teor da regra constitucional que veda o tributo confiscatório, autorização para que o legislador institua imposições fiscais imoderadas, sendo inconstitucional a utilização do tributo para restringir, desproporcionalmente, o direito fundamental à propriedade e demais direitos individuais.

Vale sublinhar que o fato de a norma que veda a utilização do tributo com efeito de confisco encontrar-se plasmada no texto constitucional já garante a sua influência em todo o ordenamento jurídico, independente de ser considerada um princípio ou uma regra constitucional.

Ademais, a norma em voga concretiza princípios que são objeto de preocupação de todo o sistema tributário, quais sejam, os que protegem a propriedade e a liberdade dos cidadãos, razão pela qual ocupa papel de destaque neste sistema, impondo sua observância na conformação de todas as normas tributárias que instituem ou majoram tributos.

4.2.1 Posição Majoritária acerca da Classificação da Norma que Veda o Tributo com Efeito de Confisco

Muito embora se tenha optado por classificar a norma em comento como regra, é prevalecente o entendimento de que esta constitui um princípio jurídico, ao fundamento de que se trata de uma norma que consubstancia um valor juridicamente tutelado, com alto grau de imprecisão.

Paulo César Baria de Castilho¹⁸⁷, com apoio nas lições do professor Paulo de Barros Carvalho, classifica a norma que veda o tributo com efeito de confisco como princípio, pelo fato desta traçar uma viga mestra no ordenamento jurídico, dando-lhe coerência, sendo um princípio-valor e não um princípio-objetivo, tendo em vista que limita o poder de tributar sem informar concretamente quando o tributo assume efeito confiscatório¹⁸⁸.

Apesar de a classificação quanto à espécie normativa do art. 150, IV da CF de 1988 efetuada por ele divergir da ora adotada, o citado autor sustenta idéias similares às aqui defendidas.

Sustenta tal jurista que a Carta Magna, ao vedar o confisco tributário, está proibindo a tributação desproporcional e que tal norma tem como objetivo indireto a proteção da propriedade, visando, primordialmente, evitar que o Estado atinja outros objetivos que não sejam aqueles próprios de sua natureza de instrumento de arrecadação e redistribuição de receitas¹⁸⁹.

Por seu turno, Douglas Yamashita¹⁹⁰ defende que a norma que veda o confisco tributário também é um princípio, sustentando que se trata de um valor positivado e um mandamento de otimização.

Na verdade, não se trata de uma regra – de natureza maniqueísta – que ou é válida ou inválida, ou é cumprida ou descumprida. A proibição de tributo com efeito de confisco é um valor positivado como princípio constitucional, resultante de três

¹⁸⁷ CASTILHO, 2002, p. 135.

¹⁸⁸ Também com espeque na doutrina do professor Paulo de Barros Carvalho, assim, posiciona-se Fábio Brun Goldschmidt:[...] a vedação à tributação com efeito de confisco constitui um dogma essencial, uma verdade fundante do sistema tributário (imprescindível à sua perpetuação e compatibilização com o direito de propriedade), inclusive dotado de caráter normogenético e, nessa condição, assume cores de valor/princípio. Seu grau de imprecisão e abstração igualmente ratificam esse enquadramento. (GOLDSCHMIDT, 2003, p. 93).

¹⁸⁹ CASTILHO, *op. cit.*.

¹⁹⁰ YAMASHITA, Douglas. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, 2000b, p. 666-667.

direitos fundamentais, a saber: o direito de propriedade (arts. 5.º, caput, XXII, e art. 170, II, da CF/88 = direito de uso, gozo e disposição da propriedade), o direito a herança (art. 5.º, caput, , da CF/88 = direito de auferir propriedade) e direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (arts. 1.º, IV, e art. 5º, XII, da CF/88 = direito de auferir propriedade.). E como princípio, a proibição de confisco seria, nas palavras de Alexy, um “mandamento de otimização, que se caracteriza pelo fato de que pode ser cumprido em diferentes graus y que na medida devida de seu cumprimento não só depende das possibilidades reais mas também das jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras opostos”.

Mais adiante, o autor em foco aborda de forma elucidativa a aferição do efeito de confisco que é efetivado no âmbito do exame da proporcionalidade em sentido estrito¹⁹¹:

[...] a configuração do efeito confiscatório limita-se a um exame de proporcionalidade entre a finalidade fiscal de arrecadação de recursos para o Estado e o direito de propriedade (direito de uso, gozo e disposição da propriedade), o direito de herança (direito de auferir propriedade) e direito ao livre exercício de qualquer profissão (direito de auferir propriedade). Muito embora seja descabida uma análise de efetividade (*Geeignetheit*) do tributo para arrecadar recursos ou para exame da sua imprescindibilidade (*Erforderlichkeit*) para tanto, segundo Jachmann isso em nada prejudica o exame da razoabilidade em *stricto sensu*, sendo possível termos uma norma estrangulante de finalidade fiscal. [...] Razoabilidade ou proporcionalidade em sentido estrito (*Zumutbarkeit* oder *Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne*) significa que o sacrifício decorrente esteja em relação devidamente sopesada e ponderada com a finalidade perseguida. Trata-se de uma ponderação de valores constitucionalmente positivados como direitos, garantias ou bens jurídicos. Aqui há que se ponderar se a perda da propriedade serve a objetivos constitucionais maiores como a justiça social postulada pela reforma agrária ou a progressividade do IPTU no tempo como expressamente autoriza o art. 182, § 4º, II da CF/88. Nesse mesmo sentido já concluiu também o XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEEU (out./1989): “Todos os tributos podem ensejar efeito de confisco, vedado pelo art. 150, V, da CF, desde que ultrapassados os limites da razoabilidade, sendo, pois, inconstitucionais”.

A despeito de o citado autor sustentar que a proibição de tributos confiscatórios afigura-se um princípio, aplicável concretamente em diversos graus (entendimento esse, que choca frontalmente com a posição ora defendida, já que se considera a vedação ao efeito de confisco como um comando definitivo, insuscetível de graduação), é possível verificar uma importante convergência entre o entendimento do mencionado autor e a idéia aqui esboçada.

Isso porque, primeiramente, o jurista em comento também defende que a norma em voga densifica princípios individuais, dentre eles o que protege a propriedade. Além disso, sustenta que é através da ponderação entre os princípios que animam a tributação e os princípios individuais que se logra aferir se a imposição fiscal é desproporcional, e, portanto, inconstitucional, por ofensa à norma contida no art. 150, IV da Lei Maior.

¹⁹¹ YAMASHITA, 2000, p. 682-689.

Luiz Felipe Silveira Difini¹⁹², investigando qual o tipo de espécie normativa em que se classifica o dispositivo sob análise, conclui que se trata de um princípio, contudo, diferentemente de Douglas Yamashita, alinha-se ao presente trabalho, ao sustentar que a norma manada do art. 150, IV da Lei Maior não constitui um mandamento de otimização, mas um comando definitivo.

Segundo o referido autor, o fato de a norma em tela consubstanciar uma “proibição” e localizar-se topograficamente ao lado de regras constitucionais que limitam o poder de tributar podem conduzir o intérprete a classificá-la como regra jurídica restritiva da competência tributária.

Contudo, em face de seu valor de fundamentalidade no campo do direito tributário, justificação ética do sistema jurídico tributário, cunho normogenético (negativo) – que veda a criação de quaisquer normas que levem à utilização de tributos com efeito de confisco – e tendo em vista a sua intensa abertura semântica e conseqüentemente elevado grau de vagueza, o mencionado professor afasta a possibilidade de classificação da norma em foco como regra¹⁹³.

Ademais, o mencionado doutrinador aduz ser impossível aplicar tal norma, sem maiores perquirições, através da subsunção¹⁹⁴:

Não há como em operação estritamente lógica, menos ainda lógico-dedutiva, simplesmente constatar a ocorrência da hipótese de incidência da norma e então aplicá-la, subsumindo o fato ocorrido. Ela exige, para sua aplicação, concreção, ou seja, determinação de seu significado e alcance, só possível pela consideração, pelo aplicador, de diversos elementos extra-sistêmicos, a partir dos casos concretos, através do pensamento problemático (a partir do problema), não-lógico-dedutivo (a partir da premissa maior), levará à maior determinação de seu conteúdo e significado.

O equívoco de entender a norma como regra explica-se, em parte, pelo aspecto redacional da Constituição brasileira, que utilizou a expressão é vedado.

Vale ressaltar, todavia, que a classificação da vedação ao confisco como regra ora realizada não se funda na posição topográfica que ocupa ou no termo “vedado” contido na sua estrutura normativa, vez que nem a localização “geográfica” de uma regra no texto constitucional, nem

¹⁹² DIFINI, 2006, p. 75.

¹⁹³ *Ibid.*, p. 76.

¹⁹⁴ *Ibid.*, *id.*

o fato de tal norma contemplar uma proibição são elementos qualitativos que caracterizam as regras jurídicas.

De fato, tais argumentos somente serviriam à classificação de determinada norma como regra ou princípio se o intérprete buscasse investigar a espécie normativa através da sua estrutura, sem analisar o seu sentido.

Insta ressaltar que esta não foi a opção aqui adotada, já que, conforme se pontuou no capítulo 2, tem-se que a norma não corresponde ao texto, sendo fruto da interpretação que é extraída a partir dele.

Quanto à impossibilidade de se aplicar o comando em tela por subsunção, cabe pontuar que o fato de se realizar a aplicação de uma regra por subsunção não significa que esta é realizada de forma automática, ou que dispensa investigações mais aprofundadas.

A aplicação das regras, como restou consignado em capítulo antecedente, também pode vir a ser, em determinados casos, um ato extremamente complexo, que demanda aprofundada análise das circunstâncias fáticas e jurídicas subjacentes.

A aplicação das regras, principalmente das que contemplam uma linguagem mais imprecisa (termos mais vagos e indeterminados), compele o aplicador do Direito a analisar profundamente todo o contexto em que se dá a sua aplicação, não sendo a interpretação de regras mera operação lógico-dedutiva, apartada dos fatos e demais elementos da ordem jurídica, mas ato de concreção.

Já foi sobejamente evidenciado que a interpretação jurídica atual encontra-se preocupada com a correção material de seus resultados (consonância com os valores albergados pelo ordenamento jurídico), sendo incompatível com esta nova diretriz hermenêutica aceitar-se que as regras possam ser aplicadas de forma isolada do todo, sendo a válida lição do Professor Eros Roberto Grau, para quem: “não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços”¹⁹⁵.

¹⁹⁵ GRAU, 2003, p. 121.

Voltando-se para as lições do Professor Luiz Felipe Silveira Difini, vale registrar que este, após afastar classificação de tal norma como regra, chega à conclusão de que a proibição do confisco afigura-se um comando definitivo, que rege a aplicação de outros princípios, sendo por ele classificado como uma norma de colisão¹⁹⁶.

Para tal jurista, a mencionada norma de colisão, nem constituiria um mandamento *prima facie*, nem poderia ser aplicada por subsunção, tendo uma estrutura semelhante à do princípio da proporcionalidade¹⁹⁷.

Insta reproduzir interessante trecho, no qual esta idéia é exposta¹⁹⁸:

A nosso ver a norma do art. 150, IV da nossa Constituição constitui princípio, mas princípio de espécie diversa daqueles geralmente mencionados (direito de propriedade, de liberdade, de livre exercício profissional, de livre expressão do pensamento, à privacidade, etc.). A norma que veda a utilização de tributos com efeito de confisco mais se assemelha aos princípios de proporcionalidade e de razoabilidade, do que aos princípios que, constituindo a expressão de direitos fundamentais, são mandamentos de otimização, que visam alcançar fins ideais. Os princípios que ora tratamos não almejam um fim determinado, mas são normas para a solução dos fenômenos de colisão dos princípios que representam estados ideais a ser buscados. Tais princípios são normas que regem a aplicação de outros princípios, nos casos de colisão: denominaremos normas de colisão.

Consideramos as normas de colisão como princípios, mas com características especiais de aplicação, que deve ser ressaltadas. Elas também se aplicam em operações de ponderação, mas não são objeto de ponderação (como os princípios cujo peso, no caso concreto, é objeto de comparação na ponderação), e sim instrumento da ponderação (fornecem critérios, servem de medida para aferir o peso, sempre no caso concreto, de cada um dos princípios conflitantes).

Como se depreende do trecho acima transcrito, Luiz Felipe Siveira Difini sustenta que a norma que veda o confisco constitui um instrumento para ponderação de princípios que se chocam concretamente em face de determinada imposição fiscal, a qual não será objeto de ponderação, mas fornecerá subsídios para tal sopesamento, os quais irão contribuir para identificação do princípio que deverá prevalecer no caso concreto.

À conclusão semelhante chegou Jorge de Oliveira Vargas, para quem a vedação ao confisco tributário constitui um princípio, que se identifica no sistema tributário com a proporcionalidade, razoabilidade e vedação dos excessos.

¹⁹⁶ DIFINI, 2006, p. 77.

¹⁹⁷ *Ibid.*, *id.*

¹⁹⁸ *Ibid.*, *id.*

Sustenta tal autor que o limite da carga tributária é definido por meio do balanceamento dos princípios constitucionais, na busca pelo equilíbrio que decorre do Estado democrático de Direito¹⁹⁹.

Como se vê, apesar de não haver consenso entre os juristas acerca da espécie normativa a que pertence o preceito emanado do artigo 150, IV da Carta Política, se é um princípio jurídico, se é um princípio hermenêutico, grande parte deles, cada um a seu modo, relaciona o conteúdo de tal norma à proporcionalidade, afastando a possibilidade de se instituir ou majorar tributos de forma desmedida, atingindo excessivamente os direitos individuais, albergados pelo Estado Democrático de Direito.

Vê-se, pois, que os critérios distintivos entre regras e princípios, dos quais se tratou no capítulo 2, nem sempre são capazes de conduzir a uma mesma classificação das normas jurídicas pelos aplicadores do Direito, tendo em vista se tratar de linguagem, que comporta diversas interpretações. Contudo, independente da categoria adotada, é possível chegar-se a inúmeros consensos acerca do conteúdo da norma interpretada, que permitem uma aplicação racional desta.

4.3 RELAÇÃO DA VEDAÇÃO AO TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO COM OUTRAS NORMAS CONSTITUCIONAIS

Conforme evidenciado, a regra que veda a utilização de tributo com efeito de confisco encontra-se imersa na Constituição Federal de 1988, sendo a sua interpretação realizada sempre em conjunto com outras normas constitucionais.

Nesse sentido, passaremos, a seguir, ao exame individualizado de outras normas com as quais a não-confiscatoriedade resguarda grande semelhança, embora não se deva confundir.

¹⁹⁹ VARGAS, 2004, p. 178.

4.3.1 Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva constitui princípio constitucional que preconiza que o Estado somente deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida das possibilidades que dispõem para contribuir, devendo a carga tributária oscilar de acordo com as demonstrações de riqueza.

Tal busca pelo respeito às condições individuais dos contribuintes torna indubitoso seu lastro no princípio da isonomia, comando basilar da Constituição Brasileira de 1988, que impõe, de forma genérica, a efetiva igualdade entre os cidadãos e, especificamente no campo tributário, a realização de uma tributação justa, sem distinções arbitrárias.

Aliomar Baleeiro²⁰⁰, ainda sob a luz da Constituição de 1946, aduziu que se “todos são iguais perante a lei”, não será possível a promoção de tratamento diverso aos indivíduos que se encontram em condições semelhantes, sendo descabidas as discriminações incompatíveis com o sistema constitucional.

Para tal jurista²⁰¹, a fonte principal de critérios discriminatórios seria a capacidade contributiva, “que recomenda a personalização do imposto e sua gradação, segundo as possibilidades econômicas do contribuinte”.

No mesmo compasso, Elizabeth Nazar Carraza ponderou que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da isonomia, princípio este, que constitui, no Estado de Direito, instrumento da justiça tributária²⁰².

Alfredo Augusto Becker²⁰³, de forma lapidar, cunhou a expressão “signos presuntivos de riqueza” para representar o substrato sobre o qual a tributação deve incidir.

Em sede de dissertação de mestrado, intitulada “Princípio da Capacidade Contributiva”, Regina Helena Costa²⁰⁴, elenca as mais variadas acepções do preceito em destaque:

²⁰⁰ BALEEIRO, 1999, p. 520.

²⁰¹ *Ibid.*, *id.*

²⁰² CARRAZA, 1998, p. 50.

²⁰³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 498.

Assim é que, na doutrina, encontramos plúrimos entendimentos sobre o conceito. Para Griziotti, precursor das preocupações jurídicas em torno do tema, o princípio indica a “potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”. Rubens Gomes de Sousa definiu capacidade contributiva com a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”. Emílio Giardina a entende como a “possibilidade econômica de pagar tributo”, enquanto Moschetti a vê como a “força econômica do contribuinte”.

Ensina tal autora²⁰⁵ que a capacidade contributiva pode ser destrinchada em absoluta ou relativa. A capacidade contributiva absoluta ou objetiva tem palco quando se está perante um fato que se constitua uma manifestação de riqueza.

Nesse sentido, determina o mencionado comando que o legislador selecione fatos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas, os quais irão apontar para a existência de um sujeito passivo em potencial.

Assim sendo, a capacidade contributiva absoluta ou relativa seria, a um só tempo, pressuposto ou fundamento do imposto, bem como diretriz para a eleição das hipóteses de incidência deste²⁰⁶.

Por seu turno, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva volta-se para um sujeito individualmente considerado²⁰⁷ e impõe que se busque aferir a medida da capacidade que ele tem para contribuir perante uma incidência tributária.

Nesse esteio, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva serviria como critério para graduação do imposto, limitando a tributação para que esta não atingisse a parcela de riqueza mínima, indispensável à sobrevivência do contribuinte, nem alcançasse as raias do confisco ou cerceamento de outros direitos²⁰⁸.

²⁰⁴ COSTA,1996, p. 21.

²⁰⁵ *Ibid.*, p. 26.

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 29.

²⁰⁷ *Ibid.*, p. 26.

²⁰⁸ *Ibid.*,p. 29.

Klaus Tipke²⁰⁹ define a capacidade contributiva como determinação de que todos devem pagar impostos conforme o importe de sua renda, resguardando-se a parcela correspondente ao mínimo que garante a existência e o cumprimento das obrigações particulares básicas.

Para o doutrinador em comento, uma vez que a capacidade econômica pretende que se grave a renda indicativa da capacidade contributiva de modo permanente, a tributação não pode conduzir ao esgotamento de tal fonte impositiva, ainda que lentamente²¹⁰.

Como se vê, a acepção da capacidade contributiva não é unívoca, sendo que algumas delas resguardam aproximações do entendimento que é adotado pelo presente trabalho acerca da vedação ao confisco tributário.

Deve-se, pois, ter bastante cuidado com as fronteiras existentes entre tais institutos, as quais são, muitas vezes, negligenciadas, consoante afirmou Aires Barreto²¹¹, para quem a maioria da doutrina restringe-se a aduzir que “é confiscatório o imposto que excede a capacidade contributiva”, assertiva essa que nem sempre é correta.

De fato, é quase unânime o entendimento segundo o qual a tributação que desatende à capacidade contributiva, especialmente no seu aspecto subjetivo, impondo exação superior à capacidade que o indivíduo possui de concorrer com as despesas públicas, produz efeito de confisco, vedado pelo art. 150, IV da Constituição Federal.

Nessa perspectiva, muitos doutrinadores aduzem que a norma que veda o confisco teria fundamento na capacidade contributiva, condicionando a configuração do confisco ao esgotamento desta.

Este é o entendimento do professor Roque Antônio Carraza²¹²:

Estamos também convencidos de que o princípio da não-confiscariedade deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, a levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes não podem compeli-los a colaborar com gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é

²⁰⁹ TIKE, 2002, p. 35.

²¹⁰ *Ibid.*, *id.*.

²¹¹ BARRETO, 1994, p. 100.

²¹² CARRAZA, 2006, p 70.

confiscatório o imposto que, por assim, dizer, esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é, que não leva em conta suas capacidades contributivas.

Outrossim, Ives Gandra Martins²¹³ concebe o confisco como a inobservância da capacidade contributiva do indivíduo de se sustentar e se desenvolver:

Não é fácil definir o que é confisco, entendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade contributiva de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento) estar-se-á perante o confisco.

Apesar de o confisco ser verificado sempre que se retira a capacidade contributiva do indivíduo, não se pode considerar que a capacidade contributiva é sempre violada quando o tributo é confiscatório.

4.3.1.1 Possibilidade de Ocorrência do Confisco e não Ocorrência da Violação à Capacidade Contributiva

É possível que haja a ocorrência do confisco sem a respectiva transgressão à capacidade contributiva.

Casos há em que a tributação deixa intacta a capacidade contributiva de certo contribuinte, embora se afigure confiscatória, por consubstanciar invasão desnecessária no direito de propriedade, livre iniciativa ou liberdade de profissão do contribuinte.

De tal sorte, afigura-se totalmente inadequado incluir-se na conceituação do confisco tributário o esgotamento da capacidade contributiva do contribuinte, limitando a manifestação do confisco tributário a tal hipótese.

Consoante já se pontuou supra, não é preciso que o tributo atinja a totalidade da renda ou patrimônio de um indivíduo para que o efeito de confisco se manifeste. Basta que a imposição fiscal seja excessiva, invadindo, além do que se entende como razoável, os direitos individuais do cidadão como a propriedade e liberdade.

²¹³ MARTINS, 2000a, p. 49.

Assim, por exemplo, a parcela da taxa, instituída para remunerar um serviço público específico, que supera a quantia correspondente ao seu custo, é confiscatória, muito embora deixe intacta a capacidade contributiva do sujeito passivo de tal obrigação tributária.

Ademais, pode a majoração de todas as alíquotas do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN de determinado Município para o percentual de 25% (vinte e cinco por cento) ser considerada confiscatória, sem que o referido montante exigido a tal título impeça os contribuintes de sobreviver ou de desenvolver seus negócios.

O efeito de confisco irá depender, como já evidenciado, da constatação de que os novos valores cobrados afiguram-se quantitativamente desproporcionais, em face da desnecessidade da respectiva imposição ou prejuízos concretos desmedidos dela decorrentes.

Assim, da mesma forma, um contribuinte extremamente afortunado estaria apto a recolher aos cofres públicos Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotores – IPVA, à alíquota de 60% (sessenta por cento) incidente sobre o valor do seu carro, sem que tal quantia lhe comprometesse a existência ou desenvolvimento, e, ainda assim, tal imposição poderia vir ser considerada confiscatória, por significar uma tomada injustificada de bens em favor do Fisco.

O mesmo sujeito acima referido poderia ser taxado a alíquota de 99% (noventa e nove por cento) sobre seus vultosos rendimentos e o 1% (um por cento) restante lhe ser capaz de garantir a sobrevivência e desenvolvimento pessoal, de forma a evidenciar que a capacidade contributiva pode manter-se após a tributação, mas, ainda, ser imperiosa a declaração da inconstitucionalidade do respectivo tributo que impõe exação desmedida.

Insta ressaltar que tal entendimento pode ser inferido do multicitado Julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.010-DF²¹⁴ (medida cautelar), no qual o Supremo Tribunal Federal suspendeu a vigência do art. 2º da Lei Federal nº 9.783, de 28/01/1999, que elevava a contribuição previdenciária devida pelos servidores públicos, reputando tal aumento confiscatório, sem que a referida imposição significasse a aniquilação da capacidade contributiva de tais servidores.

²¹⁴ BRASIL, 2003a.

Muito embora a majoração efetivada pela regra afastada pudesse representar patente prejuízo ao direito de propriedade dos servidores por ela atingidos, a ela não iria, de forma alguma, retirar a capacidade contributiva de tais contribuintes, atingindo a parcela mínima para a sobrevivência e desenvolvimento desses, sendo, portanto, evidente a posição do Tribunal Constitucional brasileiro de não condicionar a aferição do efeito de confisco ao esgotamento da capacidade contributiva.

Analisando, de forma bastante aprofundada, a dissociação entre as normas em testilha, Luiz Felipe Silveira Difini²¹⁵ sustenta que o princípio da capacidade contributiva e a não-confiscatoriedade “inter-relacionam-se estreitamente e possuem numerosos pontos de contato, mas não se identificam; antes, se complementam: há várias hipóteses em que se dá a incidência de um, mas não de outro, face às particularidades que lhes são próprias [...]”.

Segundo tal autor²¹⁶, o efeito confiscatório relaciona-se à exacerbação quantitativa da imposição fiscal, sendo que a tributação a alíquotas baixas de bens que integram o mínimo existencial, em tese, não configuraria a tributação com efeito de confiscatório, mas a tributação violadora da capacidade contributiva.

Ademais, sustenta o professor em foco que a instituição de uma tributação moderada, mas que não distinguisse as diferentes capacidades econômicas dos contribuintes, “certamente infringiria a capacidade contributiva (especialmente a relativa), mas, se resultasse em níveis de tributação quantitativamente baixos, não se poderia dizer tivesse efeito confiscatório”²¹⁷.

Outrossim, aponta a violação à proibição ao tributo com efeito de confisco quando há tributação fortemente exacerbada de capacidades contributivas também elevadas, nos casos já citados, em que há capacidade contributiva do sujeito passivo, embora o tributo torne-se confiscatório em virtude do seu exagero²¹⁸.

²¹⁵ DIFINI, 2006, p. 127.

²¹⁶ *Ibid.*, p. 126.

²¹⁷ *Ibid.*, p. 126.

²¹⁸ *Ibid.*, 126-127.

4.3.2 Progressividade

Segundo o professor Estevão Horvath²¹⁹ não se pode deixar de fazer alusão à progressividade quando se examina a norma que veda o confisco tributário, sendo indiscutível a ligação existente entre tais institutos.

O citado professor concebe a progressividade como atributo inafastável da capacidade contributiva, revelando a forma pela qual a tributação promove a mais justa “distribuição da participação de cada sujeito passivo para com os gastos públicos”. Segundo ele, seria a maneira de se aplicar “a teoria do sacrifício” na atividade tributária para que esse fosse distribuído por igual, dentro do possível, tendo em vista que as alíquotas proporcionais acabariam por impor mais sacrifício a quem possui menor capacidade econômica²²⁰.

A seu ver, a grande relevância em se fazer alusão à progressividade no âmbito da análise da não-confiscatoriedade reside no fato de a doutrina tender a considerar esta última como limite à progressividade²²¹.

Entende o jurista em foco que limitar a proibição ao confisco a tal função significaria, no mínimo, “um confortável comodismo”, tendo em vista ser tal aplicação a mais visível que existe, não sendo só nesta situação que se afere a não-confiscatoriedade.

Esclarece Estevão Horvath²²² que “alíquotas progressivas devem pretender servir como instrumento de realização de justiça da tributação e como forma indireta de distribuição de riqueza, não, porém, como expropriação sem a devida e obrigatória indenização”.

Também sustentando que a progressividade aproxima-se da idéia de justiça social situa-se Mizabel Derzi²²³, para quem o princípio do “leave as you find them” (teoria da equivalência), que significa que a tributação deve ser neutra, encontra-se vedada num Estado Social que

²¹⁹ HORVATH, 2002, p. 77/78.

²²⁰ *Ibid.*, p. 77.

²²¹ *Ibid.*, p. 80.

²²² *Ibid.*, p. 78.

²²³ DERZI. Nota de atualização a BALEEIRO, 1999, p. 539-540

alberga a capacidade contributiva e busca atenuar “as grandes disparidades econômicas advindas dos fatos”.

Segundo a citada autora²²⁴, a tributação meramente proporcional, em que todos são tributados a uma mesma alíquota, que mantém sempre a mesma proporção em relação às diversas forças econômicas, não é suficiente para se atingir os objetivos do Estado Social e Democrático do Direito, plasmados no art. 3º da Lei maior.

De tal modo, conclui que a progressividade contribui para criação de uma sociedade mais justa, embora encontre algumas limitações, dentre elas, a proibição ao confisco²²⁵:

A progressividade no Direito Tributário, princípio que conduz à elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte, é apenas um instrumento dentre tantos outros à disposição do Estado (democrático de direito) para a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária. É instrumento utilizado de forma ampla, especialmente no imposto de renda das pessoas físicas ou naturais. [...] É claro que a eficácia da progressividade é relativa, discutível, no que tange à redistribuição da renda, além de estar limitada pelo princípio que veda o confisco e pela tendência irredutível (e para alguns necessária) da cumulação de capital, destinada aos investimentos e crescimentos da produção nacional.

Tal entendimento é sufragado pela maior parte da doutrina brasileira²²⁶, e, de fato, é o que melhor concretiza o ideal de justiça tributária que é inferido do conjunto de fins constitucionais, que visa, acima de tudo, a busca por uma sociedade equilibrada (livre e solidária).

Embora seja majoritária a corrente que considera que a progressividade, por constituir uma gradação do imposto com base na capacidade contributiva, afigura-se princípio concretizador da justiça tributária, há vozes em contrário²²⁷ que a afastam da capacidade contributiva, classificando-a como mero instrumento político de distribuição de riqueza.

²²⁴ DERZI. Nota de atualização a BALEEIRO, 1999, p. 539-540.

²²⁵ *Ibid.*, p. 540.

²²⁶ FURLAN, Valéria C. P. *Imposto predial e territorial urbano*. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 128; CARRAZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1998. p. 50; BALEEIRO, 1999, p. 540, entre outros.

²²⁷ PAULSEN, 2005, p. 62.; ZILVETTI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça Social e capacidade contributiva. *RDDT*, n. 76, jan. 2002.

Esta posição é adotada por Fábio Burn Goldschmidt²²⁸, para quem a progressividade constitui uma técnica de tributação que não realiza a igualdade, mas a excepciona.

Tal autor parte da premissa de que somente a tributação proporcional é capaz de tributar mais quem tem mais e menos que tem menos, resguardando as devidas proporções, revelando-se a tributação subjetivamente igual.

Sustenta que a progressividade não tem fundamento na capacidade contributiva, porquanto esta determina a contribuição proporcional, mas na idéia de redistribuição de rendas, de “igualação”, ofensiva da neutralidade imposta pela igualdade²²⁹.

Nesse sentido, a progressividade, transgressora da isonomia, somente poderia ser aplicada nos casos excepcionados pela Constituição²³⁰, casos estes sujeitos ao controle de constitucionalidade, inclusive, pela vedação ao confisco.

Por fim, com apoio em Gustavo Casanova, sustenta o mencionado autor que o controle da confiscatoriedade da progressividade fiscal deve ser realizado não só em relação ao último grau, cabendo tal aferição em todos os níveis instituídos²³¹.

É válido registrar que no julgamento da já citada ADIN n.º 2.010-DF²³², realizado em 10/09/1999, no qual foi suspensa a vigência do art. 2º da Lei Federal nº 9.783/99, que instituía alíquotas progressivas que elevavam a contribuição previdenciária devida pelos servidores públicos federais, por produzir efeito de confisco, o Supremo Tribunal Federal considerou que a tributação progressiva só pode ser instituída nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição:

ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVAMENTO JURÍDICO DA TESE. - Relevamento jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão

²²⁸ GOLDSCHMIDT, 2003, p. 176.

²²⁹ GOLDSCHMIDT, 2003, p. 177-178.

²³⁰ *Ibid.*, p. 178.

²³¹ *Ibid.*, p. 182.

²³² BRASIL, 2003a.

constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição.

Infere-se de tal posicionamento que a Corte Constitucional brasileira não perfilha a corrente doutrinária que sustenta que a progressividade fiscal é responsável por realizar a justiça fiscal, concretizando a igualdade e a capacidade contributiva.

De qualquer modo, uma vez aplicada a tributação progressiva²³³, verifica-se que tanto o Tribunal constitucional pátrio, quanto a doutrina não recalcitram em manejar a norma que veda o confisco tributário para limitar a intensidade com a qual as alíquotas progressivas são instituídas, afastando qualquer exagero cometido pelo Legislador, causador da sensação de perda injustificada de bens aos indivíduos.

Por fim, cabe endossar a crítica feita pelo professor Estevão Horvath²³⁴ aos doutrinadores²³⁵ que conceituam a confiscatoriedade como um freio à progressividade, tendo em vista que a regra que veda o confisco tributário irá interditar toda e qualquer imposição fiscal que se afigurar quantitativamente exagerada em virtude da instituição de alíquotas desmedidas, sejam elas uniformes ou progressivas.

4.3.3 Imunidade

A razão de ora se tecer algumas considerações acerca da imunidade tributária se deve ao fato de alguns doutrinadores sustentarem que a norma que proíbe o confisco tributário consubstancia uma imunidade.

²³³ Não se olvida que o tema da progressividade enseja leque ainda maior de discussão, a exemplo da questão da abrangência de tal instituto em relação aos tributos reais e pessoais, bem como da análise das espécies de progressividade: simples e gradual, todavia, as referidas problemáticas não exercem influência sobre a investigação que aqui se pretende realizar acerca da norma que proíbe o confisco, não merecendo que se adentre em tais searas. Independente de em que situações a progressividade seja implementada, a proibição da confiscatoriedade estará sempre controlando a intensidade da respectiva imposição.

²³⁴ HORVATH, 2002, p. 80.

²³⁵ Neste sentido: TABOADA, Carlos Palao. *Apogeo y crisis del principio de Capacidad Contributiva: estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*. Madri: Tecnos, 1976. v. II, p. 380; AGUERO, Ântonia Agulló. La prohibición de confiscatoriedad em el sistema tributário español. *Revista de Direito Tributário*, n. 42, 1987. p. 33.

Bernardo Ribeiro Morais²³⁶, voltando-se para a etimologia do termo imunidade, aduz que “imunitas”, ou exonerado de “munus”, sinaliza a liberação de “múnus” ou encargos, dispensa de carga, de ônus, de obrigação ou até de penalidade. Aquele que não está submetido ao “munus” tem imunidade (“munus” público é aquilo que procede a autoridade pública, ou da lei, e obriga o indivíduo a certos encargos).

Nos moldes em que foram postas pela Constituição Federal de 1988, as imunidades afiguram-se regras jurídicas constitucionais que se incluem no rol das chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado, as quais, com o objetivo de proteger valores considerados de relevo para o ordenamento jurídico pátrio, excluem expressamente da competência impositiva fiscal do Estado determinadas pessoas, bens e situações.

O fundamento de tais desonerações fiscais específicas é a proteção e o fomento de determinados valores tidos como de importância para a sociedade, tais como a igualdade entre os entes federados, a cultura, a liberdade: de imprensa, política, de culto entre outros, consoante se verifica, por exemplo, do art. 150, VI da Constituição Federal, o qual torna imune à tributação bens, situações e pessoas vinculadas ao mencionados valores.

Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto²³⁷, partindo da premissa de que a competência tributária já nasce delimitada na própria Constituição, sustentam que as pessoas políticas só podem atuar no âmbito que lhes foram outorgados, sendo que as imunidades definem uma área textualmente subtraída à competência legislativa (em matéria tributária), não havendo como se gravar as situações que tipificam como imunes à tributação.

Também nesse mesmo compasso, Yoshiaki Ichihara²³⁸, em obra originada de tese de doutoramento sobre o tema em voga, aduz que esferas delimitadas pelas imunidades são “áreas de incompetência, não existindo para o legislador competente fundamento de validade nem atribuição para sobre tal campo ou matéria, inexistindo nenhuma possibilidade, por lei, de criar uma hipótese de incidência”.

²³⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, 1998, p. 105.

²³⁷ BARRETO, 1999, p. 9.

²³⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 124.

Digna de registro é a lição de Paulo de Barros Carvalho²³⁹, que, discorrendo sobre as imunidades tributárias, aduz que as mesmas constituem:

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas constitucionais que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações especificamente caracterizadas.

Distinguindo as imunidades tributárias dos princípios que limitam o poder de tributar, Mizabel Derzi²⁴⁰, assim, pontuou:

Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinados, enquanto imunidades:

1. são normas que somente atingem certos fatos e situações amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na constituição
2. reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação, delimitando-lhes negativamente a competência;
3. e, sendo proibições de tributar expressas ou forte, têm eficácia ampla e imediata;
4. criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.

Do quanto até aqui exposto sobre as imunidades tributárias e demais regras e princípios que delimitam o poder de tributar, é possível constatar que tais normas constituem verdadeiras interdições ao poder de tributar com potencial para aplicação imediata, exercitável por qualquer contribuinte que se encontre nas posições por elas protegidas.

Contudo, enquanto as imunidades excluem da competência dos entes tributantes, de forma específica e direta, situações, bens e pessoas, as outras limitações ao poder de tributar, como a legalidade, a anterioridade e a vedação ao confisco demarcam o modo pelo qual as imposições devem ou não ser instituídas.

De tal sorte, tem-se por inadequado o enquadramento da regra que veda a utilização do tributo com efeito de confisco como uma imunidade, haja vista que a citada regra, como já dito, impõe que a tributação seja moderada, não sendo norma que imuniza, de forma imediata, determinada parcela do patrimônio do contribuinte que, se retirada pelo Estado, via tributação, se torna confiscatória.

²³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 118.

²⁴⁰ DERZI. Nota de atualização a BALEEIRO, 1999, p. 116.

Luiz Felipe Silveira Difini²⁴¹, buscando contraditar tal equiparação, assevera que no caso da imunidade, a competência seria outorgada e seriam recortados casos – objetos (imunidade objetiva), ou pessoas (imunidade subjetiva) –, enquanto que na vedação de efeito confiscatório, a competência já seria outorgada com tal exigência, aplicada de forma geral, não excepcionável em relação a objetos e sujeitos determinados, ou seja, lá no primeiro caso, há a exclusão de competência e, no segundo, a sua confirmação, com seu respectivo temperamento.

Nesse sentido, conclui o mencionado autor²⁴²:

Não se trata, pois, a nosso ver de imunidade, mas de regramento constitucional do modo de exercício da competência; se a Constituição determina o modo como se exercita a competência é porque não exclui, menos ainda pela diferenciação quanto aos sujeitos e objetos determinados, que é característica das normas de imunidade [...].

Muito embora não seja a posição adotada pelo presente trabalho, cabe demonstrar entendimento de respeitadas juristas que concebem a regra que veda o tributo confiscatório como uma imunidade tributária.

Jorge de Oliveira Vargas²⁴³ primeiramente sustenta que a vedação ao confisco afigura-se instrumento de garantia da imunidade tributária do mínimo vital.

Mais adiante, aduz, de forma genérica, que tal norma constituiria uma imunidade, tendo em vista que a Lei Maior exclui expressamente a competência dos entes públicos para criarem tributos com efeito de confisco²⁴⁴.

Quanto ao mínimo vital que estaria imune à tributação, sustenta tal autor que seria, no ordenamento jurídico brasileiro, aquela, cujos parâmetros foram estabelecidos no art. 7º, IV da Carta Política de 1988, que estipula como salário mínimo aquele apto a atender às necessidades vitais básicas dos cidadãos e da sua família “como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social”²⁴⁵.

²⁴¹ DIFINI, 2006, p. 32-33.

²⁴² DIFINI, 2006, p.33.

²⁴³ VARGAS, 2004, p. 178.

²⁴⁴ *Ibid.*, p. 178.

²⁴⁵ *Ibid.*, p. 137.

Muito embora entenda que o valor correspondente ao mínimo imune, preconizado pelo mencionado art. 7º, IV, deva corresponder à faixa de isenção do imposto sobre a renda, admite que, em termos concretos, ele corresponde ao salário mínimo fixado em lei, que é bem inferior à citada faixa de isenção.

Contudo, o mencionado autor²⁴⁶ aduz que o programa constitucional não se restringe a preservar o mínimo vital, tendo em vista que estimula o progresso, a livre iniciativa, o aperfeiçoamento, sendo o crescimento cultural e socioeconômico do indivíduo objetivos da Lei Maior, os quais originam a proteção do chamado “médio vital”.

Nessa senda, como entende que a proteção constitucional se refere tanto ao mínimo vital quanto ao médio vital, conclui que a tributação que abarcasse tais parcelas do patrimônio particular estariam imunes, por força do art. 150, IV da Constituição Federal²⁴⁷.

Por seu turno, Ricardo Lobo Torres²⁴⁸ concebe a não confiscatoriedade como uma imunidade, nos seguintes termos:

A proibição de imposto com efeito de confisco é vera imunidade fiscal, e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica. Imuniza contra a cobrança de tributos a propriedade privada considerada em sua totalidade, pois o Estado não pode utilizar o seu poder fiscal para aniquilar a liberdade individual, que não sobrevive sem aquele direito. A propriedade privada, sendo direito fundamental, exhibe como predicado ou qualidade a impossibilidade de ser atingida em seu limites máximos pelo exercício do poder tributário. [...] A imunidade contra tributos confiscatórios está em simetria com a do mínimo existencial, fundada também na liberdade: enquanto aquela impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir. A proibição do efeito confiscatório em suma não decorre do postulado ético da capacidade contributiva, senão que constitui princípio de proteção da liberdade.

²⁴⁶ VARGAS, 2004, p. 149.

²⁴⁷ *Ibid.*, p. 149.

²⁴⁸ TORRES, 2000, p. 168.

5 APLICAÇÃO JUDICIAL DA PROIBIÇÃO AO CONFISCO TRIBUTÁRIO

5.1 NECESSIDADE DE ANÁLISE, CASO A CASO, DA VEDAÇÃO AO CONFISCO TRIBUTÁRIO

Das premissas até aqui traçadas, é intuitivo concluir que a aferição de quando o tributo afigura-se confiscatório constitui tarefa que deve ser realizada pelo Judiciário, por meio da análise fática e jurídica de cada caso concreto.

A opção por se instituir um percentual que pretenda estabelecer limites fixos à tributação, tanto no texto constitucional, quanto num texto de infraconstitucional, constitui tarefa extremamente complexa e imprecisa, implicando, inevitavelmente em distorções²⁴⁹, razão

²⁴⁹ Insta pontuar que o Legislador Constituinte de 1934 optou por estabelecer percentual numérico limitador da majoração tributária, consoante se verifica do seu art. 185: “nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”, ensaiando uma fixação de uma limitação à tributação confiscatória.

Da mesma forma, o legislador infraconstitucional, buscou, sem êxito, fixar patamares à tributação. O Projeto de Lei Complementar n.173, de 1989, da lavra do Senador à época, Fernando Henrique Cardoso, a qual dispunha em seu art 7º:

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

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

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

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

A exposição de motivos de determinada Lei Complementar foram, assim, fundamentadas:

“vedação ao confisco mediante aplicação de tributos (art. 150, IV). Caberia se esclarecer apenas se deseja eliminar a pena de perdimento de bens no caso de dano ao Erário, constante do art. 153, § 11, da Constituição de

pela qual se afigura inadequado adotar-se um percentual que aponte para a configuração do efeito confiscatório válido para toda e qualquer situação.

Ao analisar a questão vertente, Estevão Horvath²⁵⁰, após pontuar a dificuldade em se fixar o limite em que a tributação passa a ser confiscatória, afasta a conveniência de tal instituição ser efetivada pela Constituição ou lei complementar, sustentando caber “ao Judiciário dizer a última palavra acerca do que é Direito”, sendo papel de tal órgão afirmar quais os limites da confiscatoriedade em cada uma das situações concretas, a partir da análise das suas respectivas peculiaridades.

É certo que a fixação abstrata de um percentual limite para a tributação, em face à sua precisão, poderia até vir a conferir maior estabilidade, certeza do direito e previsibilidade ao ordenamento jurídico, contudo, a norma que veda o confisco pretende afastar o tributo desproporcional, que, em muitos casos, não irá ser coibido pelo simples implemento de um percentual limite pré-fixado.

Quanto à impossibilidade de o Judiciário impor limites ao poder de tributar, tem-se que esta é inexistente, haja vista que a tentativa de se aferir um limite máximo à tributação, nada mais é do que a busca pela concretização das normas constitucionais que conferem os direitos de liberdade aos indivíduos, os quais não podem ser estrangulados, via tributação.

Assim, os julgadores que possuem a responsabilidade de ser guardiões das respectivas Cartas Políticas de seus países agem corretamente ao tentar fixar balizas, ainda que através da fixação de percentuais fixos, para limitar, concretamente, a tributação.

1969, ou se pretende coibir taxações que representem confisco dos bens do contribuinte. Seria conveniente, nessa última hipótese, estabelecer-se algum parâmetro para determinar-se o ponto a partir do qual o tributo estaria sendo utilizado com efeito de confisco. Se tal não for possível, pelo menos definir o que é “efeito de confisco”. Teria efeito de confisco um imposto que fosse absorvendo uma parcela do patrimônio do indivíduo, podendo transferido para o poder público no período normal de vida do seu titular? Teria efeito de confisco a tributação de um bem que não produz renda suficiente para cobrir o imposto sobre que ele incide? Teria efeito de confisco o imposto que retira alto percentual da renda do indivíduo? Será confiscatório o imposto que, sem levar em conta reais despesas do contribuinte, acaba tributando como renda líquida valor que na realidade é renda bruta e, por isso, fica com déficit para cuidar das suas necessidades, depois que faz o pagamento dele exigido? É confiscatório o imposto que excede o valor residual do bem após pouco tempo de uso? O confisco refere-se a um imposto ou a todo o sistema? É dos impostos federais só ou dos Estados só, ou dos Municípios só, ou dos impostos de duas ou três esferas de governo? Talvez a solução esteja na criação de um rito processual posto à disposição dos contribuintes, de modo que cada um, julgando-se atingido por confisco em virtude da tributação por um ou vários impostos que tenha de suportar, possa ter como ajustar a carga tributária que entende confiscatória.

²⁵⁰ HORVATH, 2000, p. 118.

Não se pode negar, entretanto, que a realidade é cambiante e que com ela oscila a tributação, acompanhando todas as mudanças econômicas, sociais e políticas do Estado, de sorte a tornar qualquer fixação, ainda que efetuada concretamente pelo Judiciário, passível de se tornar obsoleta em curto lapso de tempo.

De tal forma, o que se entendia como uma tributação quantitativamente aceitável na data da aprovação de uma lei ou até mesmo do julgamento de determinado acórdão proferido pela corte suprema de um país pode deixar de ser em pouco tempo.

Assim, por exemplo, uma forte e abrupta concorrência de produtos estrangeiros que prejudique intensamente a indústria nacional, causando um empobrecimento geral de toda a população, pode demandar que a carga tributária também se adeque a tal situação fática, alterando-se, por conseguinte, os limites permitidos para imposição fiscal.

Por outro lado, a partir do momento em que se fixa um limite, até o qual é admitida a tributação, os entes arrecadantes podem sentir-se estimulados a impor os respectivos tributos da sua competência sempre na mais alta medida permitida.

Vale ressaltar que tanto o limite máximo previamente estipulado para imposição fiscal pelo Legislador e até pelo Judiciário pode vir a tornar a tributação concretamente insuportável, restringindo excessivamente os direitos individuais, como também pode torná-la insuficiente a dotar o Estado de recursos financeiros indispensáveis à sua atuação em prol da coletividade, estando aquém do nível do que, de fato, se revelaria como justo.

Sustentando a necessidade de aferição judicial do tributo confiscatório, Antônia Agulló Aguero²⁵¹ aduz que o limite em que tributação se torna confiscatória “deve situar-se como um problema que a consciência histórico-social do justo se encarregará de sinalar a cada momento”.

De tal modo, o Juiz, que é o escultor da justiça concreta, é quem possui maiores condições para verificar, em meio à eterna tensão existente entre Fisco e contribuinte, quando

²⁵¹ AGUERO, 1987, p. 33.

determinada intervenção estatal na esfera individual dos contribuintes afigura-se excessiva, transformando o tributo em confisco.

Como a vedação constitucional contida no art. 150, IV da Carta Política de 1988 está apta a produzir efeitos de forma imediata, não dependendo de qualquer regulamentação infraconstitucional, o Julgador deve declarar a inconstitucionalidade de um tributo, sempre que verificar, através da ponderação dos princípios norteadores da tributação e dos direitos individuais protegidos pela Lei Maior, que esse é desproporcional.

José Eduardo Soares de Melo²⁵² sustenta que o confisco afronta, principalmente, o direito constitucional de propriedade, em sentido lato, (art. 5º, XXII da Carta Política), que “não pode ser vilipendiado além dos limites naturais²⁵³, sob pena de enérgica intervenção do Judiciário para pôr fim nas nefastas arbitrariedades fiscais”.

Por seu turno, Souto Maior Borges é taxativo em afirmar que seria função do Judiciário esclarecer o momento em que o tributo atinge as raias do confisco, não da doutrina, a quem, segundo ele, não incumbiria quantificar o tributo²⁵⁴.

Quanto à mencionada lição do professor acima indicado, insta salientar que, embora seja o Judiciário órgão competente para fixar concretamente os limites quantitativos da tributação, impedindo que haja a conversão dessa em confisco, cabe à doutrina não quantificar previamente a imposição fiscal, mas travar uma relação de simbiose com tal Poder estatal, com vistas a muni-lo de diretrizes e parâmetros, indispensáveis a posicionamentos fundamentados e decisões racionais²⁵⁵.

Tendo-se firmado que compete ao Judiciário declarar, concretamente, quando ocorre o “efeito de confisco” tributário vedado pela Lei Maior, passa-se a analisar o modo pelo qual a jurisprudência brasileira vem aplicando tal proibição.

²⁵² MELO, 2000, p. 291.

²⁵³ O presente trabalho diverge da idéia, acima esposada por José Eduardo Soares de Melo, segundo a qual há um limite natural à propriedade que se pode conceber aprioristicamente como impassível de restrições (um núcleo essencial da propriedade apriorístico), tendo em vista sustentar-se que as limitações aos direitos são realizadas em cada caso concreto pelo aplicador do Direito. Tal premissa é bem fundamentada por SILVA, 2005b, p. 45.

²⁵⁴ BORGES, José Souto Maior. Relação entre Tributos e Direitos fundamentais. In: FISCHER, 2004. p. 217.

²⁵⁵ LARENZ, Karl: *Metodologia da ciência do direito*. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991.

5.2 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA APLICAÇÃO DO CONFISCO NO BRASIL

O Supremo Tribunal Federal, inspirado em decisão da Suprema Corte Americana proferida pelo Juiz Holmes, segundo a qual o poder de tributar não implicaria no poder de destruir, mas no de conservar²⁵⁶, assim, posicionou-se em 1951²⁵⁷: “O poder de taxar somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade”.

Noutro julgado, em que se analisou a constitucionalidade da majoração do antigo imposto de licença, tendo a recorrente sustentado que esse poderia prejudicar o exercício de uma atividade lícita, afrontando o princípio da liberdade de qualquer profissão previsto no texto constitucional vigente (1946), o Supremo Tribunal Federal acentuou que, na tributação, os interesses estatais deveriam ser conciliados com os individuais²⁵⁸: “Atualmente o poder de taxar [...] é poder de conservar, de manter, conciliando assim as necessidades do Estado com os direitos assegurados ao indivíduo”.

Nesta mesma assentada²⁵⁹, afirmou que as liberdades individuais previstas pela Constituição seriam suficientes para frear o poder de tributar, impedindo que fosse cerceado, tolhido, ou dificultado o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão:

A meu ver, porém, faz-se dispensável qualquer referência expressa nesse sentido, pois os próprios dispositivos fundamentais, que asseguram as liberdades individuais, entre os quais se incluiu o exercício de qualquer profissão, comércio e indústria, constituem uma implícita limitação ao poder de tributar do Estado, no concernente à criação de impostos exagerados, vedando, por consequência, que a administração, por meio de tributos excessivos, possa tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão.

Vê-se, pois, que mesmo sob a égide da Constituição de 1946, em que não havia norma expressa vedando o confisco, a Corte Constitucional pátria já extraía das liberdades individuais a proibição, via tributação, de se prejudicar o exercício pleno dos direitos

²⁵⁶ *Panhandle Oil Co. vs. Knox* – 277 U.S., 1928 *apud* BALEEIRO, 1999, p. 575/576.

²⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal Federal. 2. Turma. Recurso Extraordinário n. 18.331. Relator: Ministro Orosimbo Nonato, 21 set. 1951. *Lex*: jurisprudência do STF, Diário de Justiça, 08 nov. 1951.

²⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal Federal. 1. Turma. Recurso Extraordinário n. 18.976. Relator: Ministro Barros Barreto, 02 out. 1952. *Lex*: jurisprudência do STF, Diário de Justiça, 26 nov. 1952.

²⁵⁹ *Ibid.*

individuais tutelados constitucionalmente (pleno exercício da liberdade econômica), não se restringindo a impor tal interdição a hipóteses em que eles estivessem sendo aniquilados.

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal apreciou recurso²⁶⁰ da Ordem dos Advogados de Minas Gerais que questionava a constitucionalidade da Lei Estadual que majorava a taxa e custas judiciárias, instituindo percentual fixo sobre o valor da causa sem estipular um teto limite.

Em tal julgado, considerou que o valor de tais exações tributárias deveriam ser proporcionais ao custo do serviço prestado pelo Estado, afastando-as, liminarmente, por considerá-las capazes de inviabilizar outros direitos individuais tutelados, quais sejam, o livre acesso à Justiça e inafastabilidade do judiciário, reputando-as, pois, excessivas:

Taxa judiciária e custas: são espécies tributárias, classificando-se como taxas, resultando da prestação de serviço público específico e divisível e que têm como base de cálculo o valor da atividade estatal referida diretamente ao contribuinte, pelo que deve ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que está vinculada, devendo ter um limite, sob pena de inviabilizar o acesso de muitos à Justiça [...]. Necessidade da existência de limite que estabeleça a equivalência entre o valor da taxa e o custo real dos serviços, ou do proveito do contribuinte. Valores excessivos: possibilidade de inviabilização do acesso de muitos à Justiça, com ofensa ao princípio da inafastabilidade do controle judicial de lesão ou ameaça a direito: C.F., art. 5º, XXXV. V. - Cautelar deferida.

Aqui também se vê que a Corte Suprema brasileira entendeu existir um limite quantitativo, após o qual a tributação restaria excessiva, por cercear demasiadamente outro direito constitucional.

Ficou estabelecido em tal acórdão que as taxas que correspondem a valores desproporcionais ao custo do serviço são excessivas, por restringir em demasia outros direitos constitucionais que são por elas atingidos, tais como o direito ao acesso à justiça e inafastabilidade do Judiciário.

²⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.772. Relator: Ministro Carlos Velloso, Minas Gerais, 15 abr. 1998. *Lex*: jurisprudência do STF, Diário de Justiça, 08 nov. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em: 17 ago. 2006.

Vale ressaltar que a Corte Constitucional brasileira, posteriormente, ao examinar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2078-PB²⁶¹, em sede, pois, de controle concentrado das normas constitucionais, julgou-se impossibilitado de decidir, liminarmente, se a Lei Estadual paraibana, que passou a exigir as custas e taxas judiciárias, utilizando-se percentual fixo sobre o valor da causa, estabelecendo um limite máximo para elas, se afigurariam confiscatórias ou impediriam o acesso ao Judiciário.

Nessa situação, o Supremo Tribunal Federal não concedeu a liminar, dentre outros argumentos, pelo fato de os precedentes relacionados a tal matéria sempre se referirem a regras estaduais que majoravam o valor das custas e taxa judiciária, impondo percentual fixo sobre o valor da causa, mas que não estipulavam um valor limite que estas poderiam alcançar, sendo por essa razão excessivas e limitadoras do acesso à Justiça.

EMENTA: - Ação direta de inconstitucionalidade. Alínea "h" do inciso I, da Tabela "B", da Lei paraibana 5.672, de 17 de novembro de 1992, na redação conferida pela Lei 6.688, de 6 de dezembro de 1998. Artigo 2º da Lei paraibana 6.682, de 6 de dezembro de 1998. Íntegra da Lei paraibana 6.682. 2. Alegação de ofensa aos artigos 5º, XXXV; 24, IV; 145, II; 150, IV; 154, I, e 145, § 2º, da Constituição Federal. 3. Alegações da inicial de ofensa aos arts. 24, IV, e 154, I, insuscetíveis de acolhida, diante de precedentes do STF. 4. Inexiste ofensa ao art. 5º, XXXV, posto que a legislação local veio a estabelecer limites à cobrança da taxa judiciária. 5. Em juízo cautelar, não é de ter-se como possível asseverar que o valor das custas judiciais, estabelecido em lei local, no exercício de sua competência legislativa, esteja a constituir confisco ou a tornar inacessível a justiça aos cidadãos. 6. Afastada a relevância dos fundamentos de invalidade do art. 2º, da Lei 6682. 7. Medida cautelar indeferida.

Em tal julgamento, a confiscatoriedade foi afastada pelo fato de ter havido a fixação de um teto limite para cobrança de custas e taxa judiciária.

Insta salientar que tal posicionamento foi fixado sem que se houvesse examinado a proporcionalidade do valor limite que fora estabelecido pela norma paraibana, ou seja, não se verificou se o ele já não estaria atingindo às raias do confisco ou obstando o acesso à justiça.

Nota-se, então, que a mera existência de um limite máximo para imposição de tais exações já foi suficiente para que a Corte Constitucional brasileira aguardasse para decidir a

²⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.078. Relator: Ministro Néri da Silveira, Paraíba, 05 abr. 2000. *Lex*: jurisprudência do STJ, Diário de Justiça, 18 maio 2001. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em: 17 ago. 2006.

confiscatoriedade e demais alegações ventiladas no momento em que fosse examinar o mérito da referida ação.

A despeito de não se poder extrair, deste julgado, maiores balizamentos jurisprudenciais para aferição da confiscatoriedade de um tributo, pode-se, ao menos, constatar que o Supremo Tribunal Federal não permite que os esses possam ser cobrados de forma irrestrita, confirmando a existência de um limite após o qual se está diante do confisco.

Notável decisão proferida pela Corte Suprema brasileira foi a da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.010- DF, ocorrida em 10/09/1999, em que o mencionado tribunal suspendeu a vigência do art. 2º da Lei Federal nº 9.783, de 28/01/1999, que elevava a contribuição previdenciária devida pelos servidores públicos federais, por entender que a majoração implementada era produtora do efeito de confisco, vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Desta feita, de forma bem mais aprofundada, assentou o STF que o Estado não pode agir imoderadamente, devendo observância ao princípio da proporcionalidade.

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). 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, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que 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.

Pode ser inferido do julgamento em questão que tal Corte entende ser possível, na esfera tributária, verificar-se em abstrato se determinada incidência, ou várias delas, instituídas pelo mesmo ente arrecadante, consubstanciam injusta apropriação total ou parcial do patrimônio ou rendimentos dos contribuintes pelo Estado, capaz de comprometer-lhes o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais, concluindo ser confiscatória a imposição (ou conjunto delas) que interfiram significativamente no patrimônio e rendimentos dos contribuintes, atingindo-os de forma desproporcional²⁶².

Insta pontuar, apenas, que restringir a aferição do confisco à análise dos tributos instituídos por um mesmo ente arrecadante pode não satisfazer plenamente o comando contido no art. 150, IV que veda o efeito de confisco tributário.

É possível que dois entes separadamente onerem uma mesma base impositiva que acabe por tornar a tributação insuportável, desproporcional, razão pela qual a decisão acima é criticável neste particular.

Assim, por exemplo, se determinado Município taxar o ISSQN incidente sobre o faturamento de um empresa a 15% (quinze por cento), esse tributo pode não ser, isoladamente, considerado como confiscatório, porém, somado à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, taxada à alíquota de 15% sobre a receita desta mesma empresa, reclamada pela União, pode significar uma injusta apropriação de parcela substancial da dos rendimentos do mencionado contribuinte, configuradora do efeito confiscatório.

É certo que aceitar a possibilidade de aferição do confisco a partir da combinação de tributos instituídos por diversos entes arrecadantes é tarefa extremamente complicada, já que há múltiplas variações de Estado para Estado, de Município para Município, o que dificulta saber

²⁶² É importante repisar que o Supremo Tribunal Federal entende que a razoabilidade possui o mesmo significado de proporcionalidade. Tal posição diverge do presente trabalho que defende que a irrazoabilidade é algo absurdo e a desproporcionalidade uma invasão desmedida num direito fundamental de um indivíduo aferível por meio dos princípios parciais da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Sustenta-se aqui que o teste da razoabilidade estaria inserido no exame da proporcionalidade em sentido estrito de determinada medida restritiva de direito, de forma que o exame da proporcionalidade abarcaria o controle da razoabilidade de determinado ato.

onde e como começa o confisco em tais situações ou quem foi o responsável por ele ter tido palco.

Contudo, o problema é que tal entendimento limita, e muito, as potencialidades da norma em foco, que, como já amplamente ressaltado, pretende interditar que a tributação invada desproporcionalmente os direitos fundamentais dos indivíduos, que, sem dúvidas, não deixarão de ser violados por uma tributação excessiva, unicamente pelo fato de a mesma estar pulverizada entre entes arrecadantes distintos²⁶³.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar a Ação Direta de inconstitucionalidade n.º 2.551-MG²⁶⁴, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio e outras, para questionar a constitucionalidade da Lei Estadual mineira que passou a exigir taxa de expediente das sociedades seguradoras beneficiadas, no valor fixo de R\$ 10,00 (dez reais), pela emissão das guias de arrecadação do Seguro de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Via Terrestres – DPVAT e pelo fornecimento dos dados cadastrais dos proprietários de veículos automotores para fins de cobrança do mencionado seguro, decidiu, liminarmente pela inconstitucionalidade de tal exação por ofender a norma que veda o confisco (art. 150, IV) e o princípio da proporcionalidade (art. 5º, LIV).

A GARANTIA CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE.

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

- A Constituição da República, ao consagrar o postulado da não-confiscatoriedade, vedou qualquer medida, que, adotada pelo Estado, possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, em função da insuportabilidade da carga tributária, o exercício a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, p. ex.).

[...]

²⁶³ Não sendo escopo do presente trabalho responder a todas as questões acerca da configuração do confisco, não se tem aqui uma solução para o complexo problema de como se identificar o confisco produzido pelo conjunto de incidências implementadas por diversos entes arrecadantes. A missão que aqui não se pode abandonar é a de apontar o alcance e sentido da norma contida no art. 150, IV. E por tal motivo chama-se a atenção para o fato de que ela não se coaduna com a restrição imposta pelo STF no julgamento liminar da ADIN 2.010-DF, sendo mister que se faça uma reflexão mais aprofundada de tal questão para que se encontre uma adequada resolução para que reste superado o problema em questão.

²⁶⁴ BRASIL, 2003b.

- A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei.

- Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. Jurisprudência. Doutrina.

[...]

O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

- A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.

Insta sobrelevar que, em tal julgamento, foram avaliados os efeitos concretos causados pela cobrança da referida taxa, verificando a proporcionalidade de tal imposição fiscal tanto em relação à emissão das guias de arrecadação do DPVAT, quanto em relação ao fornecimento dos dados cadastrais dos proprietários de veículos automotores para fins de cobrança do mencionado seguro.

Os julgadores levaram em consideração pareceres técnicos anexados à peça inicial da referida ação que davam conta de que o custo do serviço do fornecimento de dados cadastrais era infinitamente inferior ao custo da taxa de expediente cobrada, no valor de R\$ 10,00 – um dos pareceres afirmava que o custo real de tal operação não passava de ‘0,000.319 (trezentos e dezenove milionésimos de real) e outro o estimava em um milésimo de real.

Da mesma forma, analisou-se parecer técnico que evidenciava que o valor da taxa quanto ao serviço de emissão de guia de arrecadação de DPVAT também seria exorbitante – havendo um lucro de 226% (duzentos e vinte e seis por cento) sobre a execução do serviço, se a impressão for feita em papel do tipo “talho doce” e de 835% (oitocentos e trinta e cinco por cento), se for feita em papel comum.

Diante de tais notáveis discrepâncias, os membros do STF posicionaram-se no sentido de considerar o valor da aludida taxa incidente sobre o serviço de prestação de informações

cadastrais e de emissão de guia de arrecadação do mencionado seguro desproporcional, entendendo ser confisco a manipulação pelo Estado dos preços dos serviços públicos, com o fim exclusivo de angariar recursos particulares.

Outrossim, a aludida taxa de expediente foi tida como produtora do efeito de confisco pela constatação, através de estudos trazidos aos autos, que demonstravam o impacto negativo por ela implementado sobre o equilíbrio tarifário do seguro DPVAT, consoante se pode notar do trecho, a seguir reproduzido do voto do Ministro Relator Celso de Mello:

Não se pode recusar, neste ponto, na perspectiva dos aspectos ora ressaltados, plausibilidade jurídica à tese sustentada pelas autoras da presente ação direta. Sabemos todos que o ordenamento normativo vigente no Brasil, ao definir o estatuto dos contribuintes, proclamou, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal do Estado, uma importante garantia fundamental que impõe, em sede constitucional, aos entes públicos dotados de competência impositiva, expressiva limitação ao seu poder de tributar. Essa garantia reflete-se na vedação, que, destinada à União Federal, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, proíbe-lhes a utilização do tributo – de qualquer tributo – ‘com efeito de confisco’ (CF, art. 150, IV). Plausível, desse modo, consideradas as circunstâncias ora expostas, a tese de que o ‘quantum’ da taxa de expediente ora questionada, porque fixado em valor aparentemente apto a comprometer a atividade das entidades seguradoras, poderia incidir na proibição constitucional, hoje expressamente inscrita no art. 150, IV, da Carta Política, que veda a utilização de prestações tributárias com efeito confiscatório, consoante enfatizado pela doutrina [...].

Da leitura dos julgados colacionados, observa-se que a norma que veda o tributo com efeito de confisco, plasmada no art. 150, IV da Constituição Federal de 1988, é interpretada pelo Tribunal Constitucional pátrio como um princípio que limita o poder de tributar, impedindo que qualquer das espécies tributárias sejam instituídas ou majoradas de forma desproporcional, não se restringindo a aplicá-la em situações em que o tributo destrói por completo os rendimentos ou patrimônio dos contribuintes.

6 CONCLUSÃO

Diante do exposto, tem-se que o Estado de Direito Pós-positivista, que se volta para a correção material das suas decisões, não mais comporta a aplicação jurídica baseada em operações lógico-dedutivas, apartada dos fatos e demais normas jurídicas, devendo a análise das normas por ele contempladas ser fiel a tal pressuposto.

Os Estados Democráticos Contemporâneos, fruto de uma sociedade plural, albergam, via de regra, uma vertente social e liberal. A coexistência dos mais variados bens, direitos e interesses no Estado Democrático atual, fez surgir a proporcionalidade como princípio hermenêutico responsável por estruturar os interesses que se chocam concretamente, demandando a realização ótima de todos os princípios que orbitam em torno de uma medida restritiva de direito.

Tal princípio interpretativo, que se infere da Carta Política de 1988, irá reclamar que toda intervenção a direito fundamental, além de possuir base legal, seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito para estar ajustada à ordem jurídica por ela posta, sendo, portanto, exigido que as intromissões a direito atendam a uma reserva legal proporcional.

A tributação, nesse contexto, é concebida como uma restrição às liberdades individuais, a qual somente é admitida se for instituída dentro dos moldes fixados pelo ordenamento jurídico pátrio (especialmente pela Constituição Federal de 1988, que discriminou minudentemente a competência tributária e os limites da sua atuação) e atendidas as imposições da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). Sob tal ângulo, o tributo, além de legal não pode ser excessivo.

Por conseguinte, a análise do instituto do confisco, que compõe a norma constitucional tributária cerne da presente dissertação, também deve ser feita com base na legalidade e proporcionalidade.

Tem-se que o confisco legalmente permitido pela ordem jurídica nacional é somente o confisco como modalidade de pena, em que o Direito prevê, expressamente, a transferência de

bens particulares ao Estado, sem indenização ao expropriado, como forma de sanção a ato ilícito.

Pode, todavia, o Estado exceder quantitativamente a autorização que possui para absorver bens particulares e tomá-los de forma ilícita. Neste caso, tem palco a acepção de confisco como transferência excessiva de bens particulares ao Estado.

Nessa perspectiva, ao se analisar o tributo e o confisco, percebe-se que tributo não é confisco, já que este pressupõe um cometimento de ato ilícito para ser aplicado como modalidade de pena, enquanto que o tributo não constitui uma sanção ao contribuinte, mas um ônus que moderadamente recai sobre seu direito de liberdade e propriedade.

O tributo pode transformar-se em confisco, caso reste constatado que, a pretexto de estar exercendo a competência tributária, o Estado absorver excessivamente bens particulares.

Dentro da ótica adotada pela presente dissertação, todo o tributo que é instituído observando-se a legalidade e a proporcionalidade não consubstancia confisco, também não o é o tributo que observa a proporcionalidade, embora deixe de atender a um outro aspecto legal, que não relacione à excessividade da imposição fiscal.

Nesse último caso, em que não há excessividade no campo quantitativo, mas mero descumprimento legal, não se fala em confisco (transferência excessiva de bens particulares ao Estado), mas em ilegalidade (transferência ilegal de bens para o Estado).

Tem-se como tarefa extremamente complexa apreender o sentido e alcance da expressão efeito de confisco de que trata o art. 150, IV da Lei Maior. É inegável sua extrema indeterminação e fluidez, a demandar esforço do aplicador do Direito e dever de contextualização.

Uma vez que a Carta Política de 1988 adotou como um de seus fins principais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I), albergando como direito fundamental a propriedade e liberdade e somente previu a aplicação do confisco como forma de sanção a ato ilícito, sustenta-se que o efeito de confisco, para ser detectado, não requer a tomada integral do patrimônio ou rendimento, sendo percebido quando tais direitos são violados em excesso,

seja por falta de necessidade, seja por força de uma intervenção desmedida em tais direitos, já que o Estado não pode invadi-los desmedidamente, nem tampouco esvaziá-los integralmente.

Embora o efeito de confisco afigure-se nítido quando o tributo corresponde a 100% (cem por cento) do valor do patrimônio ou da renda, nos casos do tributo com fins eminentemente fiscais, este se torna mais impreciso quando não chega a alcançar tal monta, sendo também bastante complicada sua aferição nos casos dos tributos com fins extrafiscais, em que o fomento e a inibição de determinada conduta podem justificar imposições elevadas, afastando o seu caráter excessivo, inclusive quando é superado o valor correspondente ao da base impositiva onerada.

Em qualquer caso, existe um limite após o qual a tributação deixa de atender adequadamente aos fins a que se propõe para consubstanciar uma tomada injustificada de bens, tendo em vista a desnecessidade da intervenção ou a excessividade da restrição da eficácia dos direitos individuais por ela ocasionada.

A confiscatoriedade de um tributo pode ser aferida de forma individual ou a partir de várias ou de todas as incidências a que um indivíduo está sujeito, basta que se comprove, no caso concreto, que a(s) exação (ões) afigura (m)-se quantitativamente excessiva (s).

O efeito de confisco vedado pelo art. 150, IV refere-se ao sentimento de perda injustificada de bens em face da excessividade quantitativa da exação, não da qualitativa. Para esta última foi cunhada, dentre outras, a norma plasmada no art. 150, I, que proíbe tributos que não atendam ao dever de legalidade.

A prevalência da concepção ampla do efeito de confisco, que abarca todo e qualquer tributo sem base legal, não contribui para a formulação de um sentido autônomo para a norma em tela, haja vista que qualquer afronta ao Direito a faria incidir, acabando por tornar o conteúdo individualizado do seu comando irrelevante.

Os parâmetros formulados pela doutrina pátria e estrangeira para identificação do efeito de confisco afiguram-se tentativas honrosas de se evitar que o Estado, via tributação, ataque livremente os direitos individuais, buscando equilibrar, assim, os interesses públicos e

privados, para que não haja uma transferência de bens para o Estado em montante superior a que a ordem jurídica lhe autoriza.

Qualquer critério desenvolvido para identificação do efeito de confisco somente logra concretizar, de forma efetiva, a garantia contida no art. 150, IV, se considerado diante das circunstâncias fáticas e jurídicas subjacentes, em que a intervenção tem palco, tendo em vista que sua excessividade é identificável através do manejo da proporcionalidade.

A proporcionalidade, como princípio hermenêutico, deve ser chamada a conformar o embate existente entre o interesse do Estado de arrecadar tributos e os interesses individuais restringidos pela tributação, evitando-se que haja uma transferência desmedida de bens particulares ao Estado.

O interesse estatal em arrecadar elevadas quantias a título de tributo é respaldado pelo projeto constitucional que admite uma intervenção efetiva nos direitos individuais, para minimizar o forte desnível social, sendo lícita a taxação contundente que vise dotar o Estado de recursos financeiros que lhe permitam amenizar tal disparidade.

O manejo da proporcionalidade é indispensável para que o interesse arrecadatório equilibre-se com outros fundamentos e objetivos estatais, tais como a dignidade da pessoa humana, livre iniciativa, desenvolvimento nacional, os quais impedem que tal autorização para arrecadar centre-se, apenas, no caráter redistributivo do tributo.

A norma contida no art. 150, IV da CF de 1988, que veda o tributo com efeito de confisco, foi cunhada para decidir eventual impasse estabelecido entre o contribuinte e o Estado, surgido quando este último estiver, via tributo, absorvendo parcela do patrimônio daquele considerada desproporcional.

A Lei Maior posicionou-se firmemente no sentido de não permitir que os cidadãos sejam obrigados a arcar com pesada carga tributária, prejudicial a sua sobrevivência e regular fruição dos direitos constitucionais que lhe foram outorgados, por força de gastos públicos que vão além dos fins por ela preconizados.

Por ser um comando constitucional que resolve, de forma definitiva, a questão a que se propõe, não sendo um mandamento de otimização, aberto a diversas conformações feitas pelo aplicador do Direito, a norma contida no art. 150, IV da CF de 1988 é aqui classificada como uma regra jurídica.

A regra em comento não se afigura um princípio por não admitir que a determinação por ela prescrita seja cumprida da melhor maneira possível. De tal modo, a constatação de que certa quantia exigida a título de tributo se afigura incompatível com a regular fruição dos demais bens e interesses tutelados pela Carta Política é suficiente para que esta seja aplicada, declarando-se a correspondente cobrança inconstitucional.

O fato de a regra constitucional ora analisada constituir uma limitação quantitativa à competência tributária, inserida no rol das “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, já indica sua aplicabilidade imediata, produzindo efeitos independentemente da existência de norma infraconstitucional. De tal sorte, qualquer contribuinte que entenda estar diante de um tributo excessivo pode se valer de tal garantia para salvaguardar, dentre outros, seu direito à propriedade, à livre iniciativa, ao livre exercício profissional, à vida.

Ao posicionar-se no sentido de considerar as “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” como garantias individuais, o STF reforçou a idéia de que a norma que veda o confisco tributário tem aplicabilidade imediata, firmando, ainda, sua inserção no núcleo rígido da Constituição, insuscetível de supressão pelo Constituinte Derivado, enquanto viger a ordem jurídica posta pela Constituição de 1988.

Sempre que a imposição fiscal exceder a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, a regra que veda o confisco terá palco, determinando o afastamento da respectiva exação quantitativamente excessiva.

Há situações em que o montante exigido a título de tributo não viola a capacidade contributiva do sujeito passivo por ela afetado, mas produz efeito de confisco em virtude da desnecessidade da invasão aos direitos individuais por ela implementada.

A vedação ao confisco tributário impõe um limite à progressividade, evitando que o objetivo redistributivo da tributação afete desmedidamente outros fins que também devem norteá-la, tal como o fomento da livre iniciativa e do desenvolvimento nacional.

O comando que veda o confisco não se confunde com as imunidades, previstas constitucionalmente, tendo em vista que estas excluem de forma específica a competência dos entes arrecadantes em relação a determinados bens, pessoas e situações, enquanto aquele impõe limite quantitativo a ser observado pelo Fisco, demarcando, pois, o modo pelo qual as imposições fiscais podem ou não ser instituídas ou majoradas.

O limite em que a tributação passa a ser confiscatória varia de acordo com as transformações sociais, econômicas e políticas de determinado Estado, é um dado histórico que deve ser fixado dentro de um contexto fático e jurídico específico. Sendo o Juiz o agente dotado de competência para realizar a justiça no caso concreto, é ele quem deve dizer em que medida o tributo se reveste em confisco.

Os tribunais pátrios, em especial o STF, já se debruçaram diversas vezes perante situações em que o interesse estatal de arrecadar colide com os interesses individuais, tendo afastado diversas exações tidas como incompatíveis com as liberdades individuais garantidas aos cidadãos.

Analisando, especificamente, a vedação ao tributo com efeito de confisco contida no art. 150, IV da Constituição Federal de 1988, a Corte Suprema Brasileira tem se posicionado no sentido de considerá-la um princípio que limita o poder de tributar, que impede que sejam instituídos ou majorados tributos que aniquilem por completo os direitos individuais ou os restrinjam excessivamente.

REFERÊNCIAS

AGUERO, Ântonia Agulló. La prohibición de confiscatoriedad em el sistema tributário español. *Revista de Direito Tributário*, n. 42, 1987.

ALEXY, Robert. *Sistema jurídico, princípios jurídicos e razón práctica*. Disponível em: <http://www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12471730982570739687891/cuaderno5/Doxa5_07.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2006.

_____. *Constitucionalismo discursivo*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. *Teoría de los derechos fundamentales*. Tradução Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ÁVILA Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, n. 215, p.151-179, 1999.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Teoría dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Nota de atualização de Misabel Abreu Machado Derzi.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. Vedação ao efeito de confisco. *Revista de Direito Tributário*, n. 98, 1994.

BARROS, Susana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BARROSO, Luís Roberto Barroso; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Coord.). *Interpretação Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARZOTTO, Luis Fernando. *O positivismo jurídico contemporâneo: uma introdução a Kelsen, Ross e Hart*. São Leopoldo: Unisinos, 1999.

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

BIELSA, Rafael. *Estudios de derecho público*. Buenos Aires: Depalma, 1951. v. II.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução e notas Márcio Puglesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional e o direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BORGES, José Souto Maior. Relação entre Tributos e Direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar. Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 8-DF, Relator: Ministro Celso de Mello. Distrito Federal, 13 out. 1999. *Lex*: jurisprudência do STJ, Diário de Justiça, 12 abr. 2002. <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em: 10 fev. 2007.;

_____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939. Relator: Ministro Celso de Mello. Distrito Federal, 30 set. 1999. *Lex*: jurisprudência do STJ, Distrito Federal, Diário de Justiça, 12 abr. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp?s1=939&p=2&d=SJUR>>. Acesso em: 20 jan. 2006.

_____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010-DF. Relator: Ministro Celso de Mello. Distrito Federal, 30 set. 1999. *Lex*: jurisprudência do STJ, Diário de Justiça, 04 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em: 10 fev. 2007.

_____. Superior Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2078. Relator: Ministro Néri da Silveira, Paraíba, 05 abr. 2000. *Lex*: jurisprudência do STJ, Diário de Justiça, 18 maio 2001. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em: 17 ago. 2006.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Questão de Ordem na Medida Cautelar. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.551. Requerentes: Relator: Min. Celso de Mello. Minas Gerais, 02 abr. 2003. *Lex*: jurisprudência do STJ, Diário de Justiça, 20 abr. 2006. Disponível em:

<http://www.stf.gov.br/processos/processo.asp?PROCESSO=2551&CLASSE=ADI&ORIGEM=AP&RECURSO=0&TIP_JULGAMENTO=M>. Acesso em: 17 ago. 2006.

_____. Tribunal Regional (3. Região). Tributário. Quarta Turma. Imposto sobre operações de câmbio para pagamento de importações de mercadorias. Aparente Inseção. Decreto-lei n. 2.434/88, art. 6. Valorização dos motivos expostos pelo governo. Diário do Congresso de 18/08/88. São Paulo, 30 de abril de 1997. *Lex*: jurisprudência do TRF, São Paulo, 12 ago. 1997, p. 62173. Disponível em:

<<http://www.trf3.gov.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>>. Acesso em: 10 fev. 2007.

_____. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.772. Relator: Ministro Carlos Velloso, Minas Gerais, 15 abr. 1998. *Lex*: jurisprudência do STF, Diário de Justiça, 08 nov. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em: 17 ago. 2006.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. 2. Turma. Recurso Extraordinário n. 18.331. Relator: Ministro Orozimbo Nonato, 21 set. 1951. *Lex*: jurisprudência do STF, Diário de Justiça, 08 nov. 1951.

_____. Superior Tribunal Federal. 1. Turma. Recurso Extraordinário n. 18.976. Relator: Ministro Barros Barreto, 02 out. 1952. *Lex*: jurisprudência do STF, Diário de Justiça, 26 nov. 1952.

BRITO, Edvaldo. *Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico: desenvolvimento econômico, bem-estar social*. São Paulo: Saraiva, 1982.

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

CARRAZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1998.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito constitucional: teoria do Estado e da constituição positivo*. 12. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: MOREIRA FILHO, Aristóteles; JATOBÁ, Marcelo (Org.). *Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

CASTILHO, Paulo César Bária de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Para entender Kelsen*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 9. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1996.

DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não-confisco e as multas tributárias. In: FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 2000. Coleção Pesquisa tributária, Nova Série – 6. p. 93.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2006.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução e notas Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

FURLAN, Valéria C. P. *Imposto predial e territorial urbano*. São Paulo: Malheiros, 2000.

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

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Sobre o princípio da proporcionalidade. In: LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1991.

_____. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998.

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

ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. Tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MALBERI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 2000. Coleção Pesquisa tributária, Nova Série – 6.

MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 2000. Coleção Pesquisa tributária, Nova Série – 6.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades Tributárias. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 1998. Coleção Pesquisa tributária, Nova Série – 4.

NABIAS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 2000. Coleção Pesquisa tributária, Nova Série – 6. p. 93.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PIETRO, Maria Silvia di. *Direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

PONTES, Helenilson Cunha. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de

Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 2000. Coleção Pesquisa tributária, Nova Série – 6.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Sistema tributário, carga tributária e capacidade contributiva. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8.

ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999.

SANTOS, Gustavo Ferreira. *O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do supremo tribunal federal: limites e possibilidades*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

SARMENTO, Daniel. Os princípios constitucionais da liberdade e autonomia privada. In: LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA NETO, Manuel Jorge e. *Curso de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Virgílio Afonso da. (Coord.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. 2005. Tese (Departamento de Direito do Estado) Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. O proporcional e o razoável. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, n. 789, p. 23-50, 2002.

STRECK, Lênio *et al.* *Constituição, sistemas e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2006

TABOADA, Carlos Palao. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva: estúdios jurídicos em momenaje al profesor Federico de Castro*. Madri: Tecnos, 1976. v. 2.

TAVARES, André Ramos. Elementos para uma teoria geral dos princípios na perspectiva constitucional. In: LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Revisão constitucional tributária e confisco. *O sistema tributário na revisão constitucional*. São Paulo: Atlas, 1993.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuintes*. Tradução Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades tributárias. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 1998. Coleção Pesquisa tributária, Nova Série – 4.

TORRES, Ricardo Lobo; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

TOURINHO, Arx da Costa. *Temas de direito*. Brasília: OAB, 2006.

VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do não-confisco com garantia constitucional da tributação justa*. Curitiba: Juruá, 2004.

VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas, derecho financeiro y tributario*. 4. ed. Buenos Aires: Delpalma, 1990.

YAMASHITA, Douglas. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária: Revista dos Tribunais, 2000. Coleção Pesquisa tributária, Nova Série – 6.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça Social e capacidade contributiva. *RDDT*, n. 76, jan. 2002.