

# A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como instrumento de proteção do contribuinte

*A prohibition on use of taxes with effect forfeiture as an instrument of taxpayer protection*

**Ubaldo Cesar Balthazar**

Universidade Federal de Santa Catarina – Brasil  
ubalth@gmail.com

**Carlos Henrique Machado**

Santa Catarina – Brasil  
oab18157@gmail.com

**Resumo:** O art. 150, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, veda a utilização de tributos com efeito de confisco, pelos entes federativos, como forma de limitação da competência tributária. Essa garantia, solenemente incorporada ao ordenamento jurídico nacional, representa um valioso instrumento de proteção dos contribuintes contra as imposições fiscais opressivas e colidentes com os direitos fundamentais, muitas vezes observadas no curso da história do direito tributário brasileiro. Ocorre, entretanto, que o dispositivo constitucional encerra um comando normativo (vedação ao “efeito de confisco”) marcado por evidente incerteza/ indeterminação conceitual, exigindo esforços hermenêuticos do intérprete constitucional para a efetivação da garantia. Com isso, torna-se indispensável uma redefinição crítica da dogmática do direito tributário, a fim de viabilizar a concretização de uma tributação justa, atenta em impedir a utilização de tributos com efeito de confisco.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Confisco. Hermenêutica. Interpretação.

**Abstract:** The article 150, incisive IV of the Federal Constitution vedetes the use of tributes with the effect of seizing by the federal constitutors as a way of limiting the tributary competence. This guaranty, solemnly incorporated in the juridical ordainment represents a valuable protection instrument of the contributors against the oppressive and colliding fiscal impositions with the fundamental

rights, as it was observed in the History course of the Brazilian tributary law. However, the constitutional dispositive enunciates a command (vedation to the “seizing effect”) spotted by evident conceptual indetermination, exiging hermeneutic efforts by the constitutional interpreter to effectivate the guaranty. With this, it’s essential a critic redefinition of the dogmatic of the Tributary Law, to give space to fair tributes to impeding the tributes use with the seizing effect.

**Key words:** Tax Law. Seizing. Hermeneutic. Interpretation.

## Introdução

O princípio de vedação à utilização de tributos com efeito de confisco tem sido objeto de infundáveis debates. A complexidade do tema não se restringe unicamente à diversidade de opiniões, mas também é alvo do comparativo entre as diferentes disposições normativas em vários países, além do exame da política tributária.

O diagnóstico precipitado do instituto da proibição do *efeito de confisco* tem levado a doutrina a formular conceitos superficiais e desprovidos de substrato jurídico, mediante a utilização de termos indeterminados, vagos e inócuos, como é, aliás, a própria expressão que se pretende definir. Frequentemente, palavras como onerosidade, exacerbação, exagero, extorsão, desproporcionalidade, excesso, demasia etc., têm sido utilizadas a fim de alcançar maior efetividade ao dispositivo constitucional.

A pragmática demonstra, todavia, que mesmo o tributo com *aparência excessivamente onerosa* ou *extorsiva*, não terá, necessariamente, natureza confiscatória. O imposto sobre produtos industrializados, por exemplo, incidente sobre os cigarros, com alíquota fixada acima de 300%, não se revela uma exação inconstitucional, na medida em que atende a outros critérios de integração do direito tributário, como a extrafiscalidade e a seletividade.

A vedação ao efeito de confisco deve representar, portanto, como ensina Regina Helena da Costa, “um dos limites postos pela capacidade tributária à progressão fiscal, ao lado do não-cerceamento de outros direitos constitucionais”.<sup>1</sup>

Ricardo Lobo Torres chega a defender que a vedação do efeito de confisco constitui verdadeira “imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”.<sup>2</sup> O princípio constitucional, segundo defende o autor, não emana necessariamente da ideia de justiça, pois se afirma para além da capacidade contributiva. O seu fundamento lógico – como o de qualquer imunidade constitucional –, reside em liberdade *preexistente* ao pacto constitucional.

O limite da vedação de tributo com efeito confiscatório não está adstrito somente à garantia da propriedade. De fato, a norma constitucional que impede o tributo com alcance de confisco reforça sim o direito fundamental à propriedade, mas, além disso, cria um limite *explícito* às discriminações arbitrárias de contribuintes.<sup>3</sup>

Não fosse dessa maneira, seria de todo desnecessária e redundante a previsão constitucional estabelecendo a vedação de tributos confiscatórios, pois já consagrada na própria Constituição Federal de 1988, expressamente, a garantia do direito de propriedade. Inclusive, manifestando a sua preocupação com um eventual esvaziamento do princípio de vedação do efeito de confisco tributário, Hugo de Brito Machado questiona: “[...] qual seria, então, a significação da norma contida no art. 150, inciso IV, da vigente Constituição? Seria ela meramente explicitante?”<sup>4</sup> Ora, certamente que não!

Conforme sustenta Luiz Felipe Difini, a proibição do tributo com efeito confiscatório tem uma finalidade mais ampla que a mera proteção do direito de propriedade.<sup>5</sup> No mesmo sentido, muito embora reconhecendo a ligação do confisco com o direito de propriedade, Estevão Horvath aduz que “a positivação explícita do princípio da não-confiscatoriedade em separado lhe deu uma amplitude maior”.<sup>6</sup>

A grande problemática enfrentada pela doutrina no que tange ao princípio de vedação ao efeito de confisco, no entanto, reside na “fixação de seus limites”, ou seja, a própria definição dos seus parâmetros quantitativos – que, uma vez feridos, ensejariam irremediável violação do texto

constitucional. De acordo com Ricardo Lobo Torres, a proibição do efeito de confisco, erigida ao *status negativus libertatis*, traduz cláusula aberta ou *conceito indeterminado*, dificultando a delimitação das suas fronteiras quantitativas.

Embora seja delicada a sua definição e delimitação, o princípio constitucional de vedação do efeito de confisco dos tributos revela-se um importante instrumento em defesa dos contribuintes, elevado à condição de cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988. Ao que parece, a proibição do efeito confiscatório tributário encontra-se diretamente atrelada ao postulado da *proibição de excesso*, que tem sido aplicado com frequência pelo Supremo Tribunal Federal.

De concreto, portanto, resta uma evidente preocupação do legislador constituinte em anunciar solenemente o princípio do não-confisco em matéria tributária, reforçando o inconformismo, sobretudo da doutrina, em relação à cômoda e reprovável tese de que a inexistência de critérios claros e objetivos constitui um impedimento à consolidação da garantia.

Trata-se o princípio de vedação ao efeito de confisco, pois, de um postulado integrativo; uma garantia específica da tributação, que não pode representar letra morta no texto constitucional. Inegavelmente, o estudo e aplicação do princípio de proibição do efeito de confisco ainda carecem de maior espaço no cenário jurídico.

## Métodos de interpretação e integração no CTN

Embora superada na doutrina a questão da (in)existência de métodos *específicos* de interpretação e integração da legislação tributária, não se pode perder de vista que o Código Tributário Nacional estabeleceu, em seu art. 107, expressamente: “A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”.<sup>7</sup>

Inferese que a principal preocupação do Diploma Tributário Nacional foi a de promover uma separação entre a *interpretação* e a *aplicação* da legislação tributária, uma vez que na esfera do direito tributário, como lembra Ricardo Lobo Torres, “a aplicação era e por alguns ainda é vista como processo lógico de subsunção do fato à norma, desempenhando a interpretação o papel de compreensão da norma”. No entanto, ressalta o autor que o intento do texto fiscal resultou em mera separação *topográfica*, “posto que não se pode traduzir em linguagem normativa o relacionamento entre interpretação e aplicação do Direito Tributário”.<sup>8</sup> Desta forma, rebuscando os ensinamentos de Hans-Georg Gadamer, “interpretar o Direito é aplicá-lo”.<sup>9</sup> De tal sorte, essas ideias ingressaram em definitivo na moderna teoria de interpretação do direito tributário.

O Código Tributário Nacional estrema a *interpretação* e a *integração* da legislação tributária, reservando a tarefa interpretativa genericamente ao art. 107, e a tarefa integrativa ao art. 108, no qual propõe a adoção de regras hermenêuticas, de modo sucessivo: “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; IV – a equidade”.

De acordo com a doutrina corrente, interpretar e integrar são atividades distintas: a *interpretação* “é a parte da ciência jurídica que se ocupa dos métodos ou processos lógicos visando a aplicar a lei aos casos particulares, e para tal define o sentido das palavras e determina o exato alcance do texto legal”; a *integração*, por sua vez, “pressupõe a lacuna da lei em relação a determinada situação concreta, inexistindo, assim, uma disposição legal expressa e específica sobre uma dada situação”.<sup>10</sup>

Segundo Aliomar Baleeiro, a enumeração do art. 108 é ampla e abrange os princípios da hermenêutica geral do Direito. Conforme afirma o tratadista, o dispositivo não concede livre e indiscriminada autonomia em relação aos vários métodos de hermenêutica que oferece à autoridade

aplicadora ou ao intérprete. Pelo contrário, “impõe-lhe uma ordem de preferência, que os intérpretes e aplicadores deverão utilizar *sucessivamente*. Cada uma depois de esgotada a anterior”.<sup>11</sup>

Compreende Paulo de Barros Carvalho, entretanto, que a integração pertence ao processo interpretativo. Segundo pondera, qualquer autoridade competente para aplicar a legislação tributária, seja administrativa ou judicial, diante desse preceito integrativo “sentir-se-á embaraçado ao ter de empregar a analogia sem levar em consideração os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade”. Da mesma forma, obtempera o autor, os intérpretes do Direito “ficarão perplexos ao lançar mão dos outros sem ligá-los aos demais itens”.<sup>12</sup>

Não obstante a proeminência dos autores citados, nenhuma interpretação acerca dos dispositivos legais pode-se revelar mais autêntica que a de Rubens Gomes de Sousa, membro da comissão legislativa destinada à elaboração do Código Tributário Nacional: “o aplicador da lei pode e deve utilizar todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização prática integral das finalidades que a lei se destina a alcançar”.<sup>13</sup>

No Direito mais antigo, não havia clareza quanto às diferenças entre *interpretação* e *integração*, o que somente se passou a verificar com Savigny, mas que ganhou contornos mais nítidos com Larenz, sustentando que “a fronteira da interpretação está na capacidade expressiva da linguagem ou no sentido possível da letra da lei”.<sup>14</sup> Portanto, a grande distinção entre a interpretação e a integração reside em que, na primeira hipótese, o intérprete busca estabelecer pressupostos do processo para aplicação *dentro do sentido do texto*; já na integração, o aplicador utiliza-se de recursos de ordem lógica, como a analogia e o argumento *a contrario*, operando *fora dos contornos da norma*.

De toda maneira, os critérios elencados no art. 108 não podem ser isoladamente considerados, haja vista que o próprio Código Tributário Nacional tratou de estabelecer, em paralelo, diferentes instrumentos her-

menêuticos: a utilização dos princípios gerais de direito privado para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários (art. 109); a sujeição da lei tributária à definição, ao conteúdo e ao alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (art. 110); a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias (art. 111); a interpretação favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, ou punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (art. 112).

Por outro lado, diversas omissões em relação aos métodos de interpretação podem ser observadas nas disposições do texto tributário codificado, que deixou de prever a forma de correção das antinomias entre normas e das antinomias entre princípios; não disciplinou a correção das contradições hierárquicas e dos conflitos temporais; deixou de corretamente situar a remissão por equidade (art. 172, IV).

Percebe-se, desta forma, que a estruturação dos critérios hermenêuticos pelo Código Tributário Nacional é ambígua, insuficiente e redundante. Aliás, diante de tantas e tamanhas deficiências, Ricardo Lobo Torres chega a defender, de forma eloquente, que “melhor teria sido não existir o tal capítulo no CTN”.<sup>15</sup> Por conseguinte, resulta uma necessidade de perquirir por novos instrumentos de interpretação, o que se pode alcançar a partir das teorias do novo constitucionalismo.

## Impossibilidade de utilização da equidade na dispensa do pagamento de tributos

Ao lado da analogia e dos princípios gerais – de direito público e de direito tributário –, o art. 108 do Código Tributário Nacional elencou a equidade como forma de integração da legislação tributária – ou, como preferem alguns juristas, forma de interpretação.

O termo equidade encerra um conceito extremamente abrangente e indeterminado, encontrando as suas origens no brocardo latino *summum jus, summa injuria*. Costuma-se dizer que o Direito Romano deve sua longevidade às relações intencionalmente mantidas com a equidade, considerada um princípio basilar de interpretação legal.

Em sua acepção vulgar, a equidade remete às noções de justiça, de razoabilidade, de igualdade, de bem comum etc. Porém, justiça e equidade são conceitos que não se equivalem perfeitamente. Embora materialmente coincidam as ideias de equidade e de justiça, o *equo* qualifica o justo. Como aduz Eduardo Bittar, tem-se na equidade algo melhor que o justo, não em seu sentido absoluto, mas no sentido que lhe é dado quando referente à parte da justiça política atinente à lei.<sup>16</sup>

A natureza da equidade, na concepção aristotélica, consiste em “corrigir a lei”, na medida em que está se demonstre insuficiente, em virtude da sua natureza geral. A equidade é a correção dos rigores da lei. É possível, assim, superar alguns problemas decorrentes da impossibilidade de haver uma legislação minimamente detalhista. A equidade representa, portanto, o Direito benigno, moderado, racional.

Segundo definição de Miguel Reale, equidade é a “justiça amoldada a especificidade de uma situação real”.<sup>17</sup> Logo, representa um instrumento de realização dos interesses comuns que regem a sociedade. Paulo de Barro Carvalho bem salienta que não se trata de conceito construído pelo direito positivo, mas apenas mencionado.<sup>18</sup>

A equidade sempre esteve presente no ordenamento brasileiro, inclusive nos textos constitucionais. Já na primeira Constituição Imperial de 1824, o princípio da equidade encontrava-se expressamente anunciado: “Organizar-se-ha quanto antes um Código Civil, e Criminal, fundado nas solidas bases da Justiça, e Equidade” (art. 179, XVIII). A Constituição de 1934, em seu art. 113, inciso 37, passou a prever a equidade como instrumento hermenêutico: “Nenhum Juiz deixará de sentenciar por motivo de omissão na lei. Em tal caso, deverá decidir por analogia, pelos princípios gerais de direito ou por equidade”. Mesmo de forma implícita, a equidade manteve-se no texto de todas as Constituições brasileiras, presente em termos como igualdade, justiça etc.

Pela regra da equidade, o intérprete e o aplicador não se limitarão apenas em suprir a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a legislação que se apresentar absurda, em sua impessoalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto.<sup>19</sup> É o que defende Carlos Maximiliano, asseverando que a equidade desempenha “o duplo papel de suprir as lacunas dos repositórios de normas, e auxiliar a obter o sentido e alcance das disposições legais”.<sup>20</sup>

Essa ideia, contudo, parece conflitante com o enunciado do art. 108, § 2º, que dispõe: “O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”. Essa problemática ganha novos contornos, ademais, a partir da filosofia pós-positivista, quando o direito tributário passa a reivindicar novos métodos de interpretação.

Em realidade, o Código Tributário Nacional confunde a equidade como forma de *integração* e a equidade como instrumento de *interpretação*. Em seu art. 108, inciso IV, preocupa-se a legislação, aparentemente, em estabelecer uma regra de integração para o preenchimento de lacunas; no seu § 2º, diferentemente, proíbe o uso da equidade na dispensa do pagamento de tributos; portanto, limita a interpretação. Em atenção ao aludido dispositivo, Misabel Derzi observa que a instituição do tributo e a sua dispensa estão rigidamente atreladas ao princípio da estrita legalidade, de

forma que fica sem nenhuma consistência a diferenciação, já por si difícil, entre a interpretação e a integração.<sup>21</sup>

Criticando incisivamente o dispositivo, Ricardo Lobo Torres afirma se tratar de norma contraditória e redundante, pois “se a equidade do art. 108, IV, é forma de preenchimento de lacuna, dela logicamente não poderia resultar a dispensa de tributo. Nos casos de lacuna não há tributo e não cabe, obviamente, falar em sua dispensa”.<sup>22</sup> Por isso mesmo, não seria sequer sentida uma eventual ausência do art. 108, inciso IV, e seu § 2º, acaso extirpados da legislação. Aliás, como um método de *integração*, a equidade sequer é importante ao direito tributário, haja vista que se utiliza preferencialmente dos conceitos determinados e das enumerações taxativas. Além disso, se necessário fosse, a equidade poderia ser invocada independentemente de previsão expressa no Código Tributário, pois se trata de princípio ou cláusula geral.<sup>23</sup>

Esta confusão do Diploma Tributário entre a integração e a interpretação também fica evidente, por outro lado, pela análise do art. 172: “A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: [...]; IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”. Trata a hipótese de correção da injustiça legal e não se confunde com o método integrativo.<sup>24</sup>

Portanto, sobretudo a partir do marco do novo constitucionalismo, devem-se redobrar as cautelas ao se pretender limitar o uso da equidade no direito tributário. Os métodos hermenêuticos empregados na interpretação da legislação tributária devem levar em conta todo o sistema jurídico, tal como positivado, dando ênfase, porém, para os princípios que foram valorizados pelo constituinte, dentre os quais a vedação à utilização de tributos com efeito confiscatório.

Uma rápida e desavisada leitura do art. 108 do Código Tributário Nacional pode conduzir a um esvaziamento equivocado do processo inter-

pretativo contemporâneo, em que postulado geral da equidade, inclusive, exerce um papel fundamental na conformação do direito constitucional.

## Vedação à utilização de tributo com efeito de confisco tributário: valor ou limite objetivo?

Não há dúvidas que a vedação de tributos com efeito de confisco representa uma *limitação* constitucional à competência tributária. Em verdade, contudo, a grande dificuldade inerente ao enunciado do dispositivo constitucional reside em estabelecer qual a verdadeira natureza desta limitação, bem como o seu alcance e os seus efeitos. Seria a *vedação ao efeito de confisco* uma regra, um princípio ou um *postulado*? O dispositivo encerra limite objetivo, valor ou, pelo contrário, é instrumento de integração da tributação?

Para Ronald Dworkin, as regras e os princípios, às vezes, podem desempenhar papéis muito semelhantes, de modo que a diferença central entre ambos reduz-se quase a uma questão de *forma*. É o que ocorre, por exemplo, com a utilização de palavras como “razoável”, “negligente”, “injusto” e “significativos”. Assim, “quando uma regra inclui um desses termos, isso faz com que sua aplicação dependa, até certo ponto, de princípios e políticas que extrapolam a [própria] regra”.<sup>25</sup> Nesses casos, a utilização de conceitos vagos ou indeterminados determina uma aproximação entre os princípios e as regras.

Conforme postula Humberto Ávila, um ou mais dispositivos normativos podem funcionar como pontos de referência para a construção *simultânea* de regras, princípios e postulados. Segundo propõe o autor, a classificação das espécies normativas alberga *alternativas inclusivas*, “no sentido de que os dispositivos podem gerar, simultaneamente, mais de uma espécie normativa”. Desta maneira, “um ou vários dispositivos, ou mesmo a implicação lógica deles decorrente, pode experimentar uma dimensão ime-

diatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado)".<sup>26</sup>

Paulo de Barros Carvalho assinala que o termo *princípio* não se restringe unicamente a denotar os preceitos com elevados componentes axiológicos e que influenciam no ordenamento jurídico. Também é possível empregar a terminologia para a representação das normas que fixam critérios objetivos. Não obstante, o vocábulo pode ser ainda utilizado com outros sentidos, ou seja, para significar *o próprio valor*, independentemente da estrutura a que está agregado, ou *o próprio limite objetivo*, sem a consideração da norma.<sup>27</sup>

Deste modo, alguns dos chamados "princípios tributários", como, por exemplo, a anterioridade, a irretroatividade e a legalidade, não são meramente enunciados gerais, que necessitam de normatização ulterior para acentuar a sua concretude. Estes dispositivos constitucionais, ao contrário do que acontece com os princípios de vedação à utilização de tributos com efeito de confisco ou isonomia, ferem proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade.

A doutrina tem-se demonstrado bastante produtora na tentativa de estabelecer a natureza jurídica da vedação do efeito de confisco tributário. Segundo Ricardo Lobo Torres, a proibição de confisco representa "imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada".<sup>28</sup> Para Roque Antônio Carraza o princípio da não-confiscatoriedade "deriva do princípio da capacidade contributiva", associando-se à ideia de direito tributário justo e reforçando o direito de propriedade.<sup>29</sup> A noção de tributação justa deflui também das conclusões de Jorge de Oliveira Vargas, ponderando que o princípio do não-confisco não pode ser isoladamente interpretado, mas sim em conjunto com os outros princípios e objetivos constitucionais, visando à justiça tributária pela diminuição das desigualdades econômicas.<sup>30</sup> Conforme Fabio Goldschmidt, a análise sistemática dos dispositivos que circundam o art. 150, inciso IV, indica, com hialina clareza, que a intenção da vedação ao efeito de confisco

tributário é fixar limites objetivos e não entregar o princípio a sua própria sorte, condenando-lhe a uma triste subjetividade. Entretanto, afirma que “há um fator fundamental que demonstra que, tal como ele se apresenta hoje no texto constitucional, deve ser classificado como valor: o princípio do não-confisco é de difícilíssima identificação”.<sup>31</sup> Em direção semelhante, José Juan Ferreiro Lapatz afirma que, nos casos de tributação confiscatória, “é muito difícil, para não dizer impossível, fixar os limites quantitativos exatos, gerais e apriorísticos”.<sup>32</sup>

Ao que parece, porém, ainda não há uma aceitação pacífica quanto à delimitação da natureza jurídica do chamado “princípio de vedação ao efeito de confisco tributário”. Defini-lo como um *valor* implica adentrar na *teoria dos valores*, desaguando invariavelmente nas subjetividades que lhe são inerentes. De modo diverso, tratando-o como *limite objetivo*, decorre uma necessidade inflexível de definir arbitrariamente os seus limites *quantitativos*.

Para os autores de orientação jusnaturalista, indiferentemente às várias correntes filosóficas existentes, é possível afirmar que os princípios constituem o fundamento do Direito, na medida em que os valores estão colimados ao direito positivo. A noção de identidade plena entre os princípios e os valores, no entanto, é contraditória e constitui objeto de censura por parte da doutrina. Conforme Robert Alexy, os princípios e os valores diferenciam-se, respectivamente, em virtude do caráter deontológico e axiológico. Para o autor, “aquilo que no modelo dos valores é *prima facie* o melhor, no modelo dos princípios é *prima facie* devido; e o que no modelo dos valores é definitivamente melhor, no modelo dos princípios é definitivamente devido”.<sup>33</sup>

Igualmente, não parece acertada a redução completa dos princípios ao conceito de “normas” (ou regras) jurídicas, consoante postula o positivismo, malgrado reconhecendo uma importância diferenciada dos princípios no sistema jurídico. Foi justamente o distanciamento completo entre o Direito e a teoria dos valores que levou a doutrina positivista ao abismo, ensejando

o surgimento de novas escolas na dogmática jurídica, que reconhecem na Constituição a força motriz do Direito contemporâneo.

Em melhor simbiose com o princípio de proibição ao efeito de confisco é possível destacar, especialmente, o *postulado da proibição de excesso*. Na definição de Humberto Ávila, traduz-se na ideia de que todos os direitos e princípios fundamentais, mesmo que possam ser restringíveis, não podem ser alcançados em seu núcleo essencial, “sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem o qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental”.<sup>34</sup> O postulado constitucional de proibição de excesso, com reconhecimento e aplicação explícita pelo Supremo Tribunal Federal, muito embora não constitua uma norma *específica* do direito tributário, pode ser bastante útil em sua compreensão, associando-se normalmente com a proporcionalidade (arts. 1º e 5º, LIV) e com a liberdade de comércio (art. 170).

Nessa linha, Luiz Felipe Difini desenvolveu o tema chamando de “norma de colisão” o tipo normativo veiculado pelo art. 150, IV, da Constituição de 1988. *Aparentemente*, afirma o autor que o enunciado do “não-confisco” sugere uma norma jurídica suscetível de *subsunção*, correspondendo, portanto, a uma regra; logo, passível de aplicação dos conceitos de Dworkin e Alexy. Reforçando essa tese, tem-se a posição topográfica do dispositivo na Constituição, colocado entre as limitações do poder de tributar, que tipicamente constituem regras. No entanto, defende o autor que esta não é uma conclusão acertada, porquanto “a norma em questão se caracteriza pela sua intensa abertura semântica e conseqüentemente elevado grau de vagueza, o que, por si só, impede a sua aplicação por subsunção”. Pondera, por outro lado, que as referências doutrinárias que associam a vedação à utilização de tributos com efeito de confisco ao conceito de *princípio* devem-se muito mais à tradição jurídica de utilização do vocábulo do que a algum fundamento jurídico realmente consistente. Conforme defende, com subsídio nos aportes doutrinários de Humberto Ávila, a

norma do art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, constitui sim um princípio, mas um princípio de *espécie diferente*, ou seja, *uma norma que rege a aplicação de outros princípios*.<sup>35</sup>

Este entendimento, outrossim, aproxima-se da proposta conceitual de Luciano Amaro, que defende o princípio de vedação à utilização de tributo com efeito confiscatório não como um preceito *matemático*, mas como um “critério informador da atividade do *legislador* e é, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao *jugador*”. Deste modo, somente “à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco”.<sup>36</sup>

A disposição constitucional que impossibilita a utilização de tributos com efeito de confisco assemelha-se, portanto, muito mais às regras de proporcionalidade e razoabilidade do que aos chamados princípios ou *deveres de otimização*. Representa, desta forma, um verdadeiro *elemento de integração* do direito constitucional tributário; um *postulado*, uma *meta-norma* ou uma norma de segundo grau, na acepção de Humberto Ávila; uma *norma de colisão*, consoante entendimento de Luiz Felipe Difini. É, de fato, o próprio postulado da *proibição de excesso*, em sua vertente solenemente enunciada à tributação.

Definição do princípio de vedação do efeito de confisco tributário – A terminologia *confisco* transcende à esfera do direito tributário, significando uma *medida sancionatória* do poder estatal. Conforme definição proposta por De Plácido e Silva, “confisco” ou “confiscação” é um vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de “ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao *fisco* bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei”.<sup>37</sup>

Em matéria tributária, o princípio da não-confiscatoriedade tem por finalidade delimitar o direito que as pessoas políticas possuem de expropriar os bens privados, exigindo do legislador uma conduta marcada pela razoabilidade e racionalidade na quantificação da exação tributária, tendo em vista uma tributação justa.

A partir de uma digressão histórica, percebe-se que o efeito de confisco sempre foi, *genericamente*, objeto de enorme repulsa pelo ordenamento constitucional brasileiro. No entanto, como expressão *explícita* de contenção do poder de tributar, a proibição do efeito confiscatório somente adveio com a Constituição de 1988: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] utilizar tributo com efeito de confisco” (art. 150, inciso IV). Apesar disso, o reconhecimento jurídico da garantia fiscal conquistou o seu espaço, há tempos, em parcela expressiva da doutrina brasileira, que costuma identificar o princípio do não-confisco como um corolário natural do direito de propriedade.

Paradoxalmente, porém, até certo ponto, o próprio ordenamento constitucional admite, em determinados casos, a adoção de medidas que muito se aproximam do indigitado efeito confiscatório: o *perdimento de bens*.<sup>38</sup> Como assevera Renato Becho, a Constituição Federal de 1988, nestas hipóteses, evitou utilizar literalmente o termo *confisco*, justamente para não confundir os dois institutos distintos.<sup>39</sup>

De fato, a questão que se coloca todas as vezes que se trata do princípio de vedação do efeito de confisco é, fundamentalmente, definir *o que é efeito de confisco*? Muito embora a resposta seja extremamente intrincada, não é aceitável que esta dificuldade invalide por completo o dispositivo constitucional.

Sabe-se que o tributo é, em realidade, uma obrigação imperativa do cidadão-contribuinte, compulsória e correspondente de uma necessidade vital da coletividade. Trata-se, pois, de contrapartida social, ou seja, correspondente a uma “despesa individual tão essencial como a que é consagrada à habitação, à alimentação e ao vestuário”.<sup>40</sup> A tributação é um imperativo da vida em sociedade, a ponto de motivar a célebre declaração do Justice Oliver Holmes: “Gosto de pagar impostos, com eles compro civilização”.<sup>41</sup>

Por outro lado, a tributação não pode configurar jamais uma incursão descomedida ao patrimônio particular, a ponto de inviabilizar por completo

a individualidade do cidadão-contribuinte. Hão de existir, pois, as fronteiras seguras que impeçam o exercício voraz e ilimitado do poder de tributar pelo Estado, que, na ânsia de auferir recursos destinados à satisfação das necessidades coletivas, muitas vezes acaba por extrapolar os patamares de uma tributação aceitável. Em outra notável passagem, destacou o *Chief Justice* Marshall, em pronunciamento realizado no famoso caso *McCulloch vs Maryland*, que “o poder de tributar envolve o poder de destruir”.<sup>42</sup>

Paulo de Barros Carvalho avalia que a temática sobre as linhas demarcatórias do efeito confiscatório, em matéria de tributação, não foi ainda, decididamente, desenvolvida de modo plenamente satisfatório, podendo-se dizer que a sua doutrina está em processo de elaboração. A atual doutrina existente não logrou êxito em obter as linhas fronteiriças do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Assim, o princípio permanece como “um mero vetor axiológico”.<sup>43</sup>

Grande parte dos juristas, inclusive, considera desnecessária e redundante a previsão expressa da proibição do efeito de confisco em matéria tributária. No entanto, é inegável reconhecer que o dispositivo constitucional somente veio a reforçar uma garantia anteriormente implícita. Aliás, defendendo uma previsibilidade ainda maior do princípio do não-confisco, Vittorio Cassone relembra recomendação proposta no 1º Congresso Nacional de Estudos Tributário – CNET, que acabou aprovada nos termos seguintes: “Sugere-se que a lei complementar defina o que seja confisco”.<sup>44</sup>

Possivelmente nessa esteira, em 1989, o ex-presidente Fernando Henrique Cardoso, quando então Senador da República, apresentou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 173, com subsídio no anteprojeto elaborado por Geraldo Ataliba, propondo a alteração do Código Tributário Nacional.<sup>45</sup> Em linhas gerais, o projeto, que foi rejeitado, buscava fixar os limites à utilização dos tributos com efeito de confisco. Entretanto, passados mais de vinte anos da promulgação da Carta de 1988, não há qualquer indicativo *objetivo* capaz de auxiliar na tarefa de afastar a tributação confiscatória.

No direito comparado, a Suprema Corte da Argentina declarou constitucionalmente ilegítimos os impostos incidentes sobre a renda imobiliária com alíquota superior a 33%, pois “o imposto, subtraindo uma parte substancial da propriedade ou da renda do capital gravado *degenera en exacción o confiscación*”.<sup>46</sup> No Tribunal Constitucional Alemão decidiu-se, recentemente, que o conjunto da carga tributária do contribuinte não pode suplantiar 50% dos seus rendimentos.<sup>47</sup> A Corte Suprema dos Estados Unidos entendeu que a única hipótese de tributação confiscatória vislumbrava-se no caso de instituir-se um novo tributo “*embodying some element of discrimination, applies to a binding commitment made before the new tax was imposed and when it could have been anticipated*”.<sup>48</sup> Na Espanha, diante do art. 31 da Constituição Espanhola,<sup>49</sup> a doutrina assinalou que “um imposto que incidisse sobre o patrimônio ou sobre a renda global de um sujeito com alíquotas superiores a 90% poderia ser taxado de confiscatório”.<sup>50</sup>

No Brasil, contudo, são ainda extremamente tímidas as inclinações, sobretudo da jurisprudência, quanto à fixação de limites ou critérios objetivos para a mensuração do efeito confiscatório. Numa das poucas incursões sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 9.783/99, que pretendia aumentar a alíquota da contribuição previdenciária dos servidores públicos ao patamar de 25%. No julgamento pela invalidação da lei (ADIMC 2.010/DF, rel. Min. Celso de Mello), um dos principais vícios apontados foi justamente a afronta ao princípio do não-confisco.<sup>51</sup>

Ainda sob a égide da Emenda Constitucional de 1969, Aliomar Baleeiro definiu “tributos confiscatórios” como sendo aqueles “que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral”. Desde aquele tempo, o autor já ressaltava que o problema da vedação ao confisco encontrava-se na fixação dos limites, excedido os quais os objetivos prometidos pela Constituição estariam irremediavelmente feridos.<sup>52</sup>

A doutrina especializada tem empreendido algumas tentativas, pouco profícuas, de estabelecer uma delimitação conceitual ao “efeito confiscatório”.<sup>53</sup> Na lição de Antonio Roberto Sampaio Doria, “o poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa”.<sup>54</sup> Segundo Jorge de Oliveira Vargas, “toda imposição tributária que tenha como resultado um *plus* indevido a favor do Estado, terá natureza confiscatória, terá efeito de confisco”.<sup>55</sup> De acordo com Renato Becho, o confisco tributário pode ser visto como “a transferência total ou de parcela exagerada e insuportável do bem objeto da tributação, da propriedade do contribuinte para o Estado”.<sup>56</sup> Hugo de Brito Machado, por sua vez, afirma que o tributo com efeito de confisco “é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”.<sup>57</sup> Conforme Luiz Emygídio Rosa Júnior, o tributo com efeito confiscatório “é aquele que pela sua taxaço extorsiva corresponde a uma verdadeira absorção, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem o pagamento da correspondente indenização ao contribuinte”.<sup>58</sup> Para Fabio Goldschmidt, “confiscatório é o tributo que aniquila a propriedade, atingindo-a na sua substância e essência”.<sup>59</sup>

Em sua grande maioria, as definições doutrinárias acabam recaindo, invariavelmente, em novos *conceitos indeterminados* (*plus* indevido, substancial parcela, parcela exagerada e insuportável, excessivamente oneroso, taxaço extorsiva etc.), cuja aplicabilidade prática demanda esforços redobrados, embora muitas vezes ignorados pelos aplicadores do Direito. Conforme ilustra Héctor Villegas, a alta corte argentina decidiu que os impostos são confiscatórios quando absorvem uma “parte substancial” dos bens ou da renda. Todavia, prossegue o jurista, “a dificuldade surge em determinar precisamente o que se entende por ‘parte substancial’, e pode-se dizer que não há resposta em termos absolutos”. Para o autor argentino, “a razoabilidade da imposição deve-se estabelecer em cada caso concreto, de acordo com as exigências de tempo e lugar e segundo os fins sócio-econômicos de cada imposto”.<sup>60</sup> Por essa razão, justamente, precisa a afirmação de

Estevão Horvath: “Quanto à conveniência de serem fixados limites prévia e abstratamente, não se nos afigura, tampouco, a melhor solução”.<sup>61</sup>

Em realidade, a simples *leitura* do art. 150, inciso VI, da Constituição de 1988, que se limita a enunciar um princípio de larga vagueza semântica, sem precisar ou delimitar exatamente o que se entende por *tributo com efeito confiscatório*, demonstra-se insuficiente para concretizar o comando constitucional.

Com efeito, a doutrina tem-se limitado a dizer que o efeito confiscatório surge quando se excede a capacidade contributiva, de modo que a sua aferição decorre, principalmente, do exame da alíquota ou da base de cálculo.<sup>62</sup> Entretanto, conforme assinala Aires Barreto, essa doutrina “não fornece critérios, nem bons nem maus, para restringir essa área de imprecisão e explicitar o que pretende dizer com tributo que excede a capacidade contributiva”.<sup>63</sup>

Por isso, exatamente, em muito pouco contribui (ou quase nada) a perquirição pelo *conceito estático* do princípio. Relembre-se do Justice Oliver Holmes, ao afirmar ser “mais importante explicar o óbvio do que elaborar sobre o abstruso”.<sup>64</sup> A vedação ao efeito de confisco dos tributos não é um “ideal” a ser almejado. Como um *elemento integrador* (um postulado ou metanorma) de direito tributário, o princípio do não-confisco afigura-se muito mais como um *instrumento operacional* destinado à proteção e efetivação de direitos constitucionais; especialmente, mas não somente, do direito de propriedade.

A vedação do efeito de confisco não tem a pretensão, num primeiro momento, de combater o chamado *tributo exagerado*, enquanto *valor*. Não é possível, de maneira lógica, “objetivar” um conceito que, por sua natureza intrínseca, é indeterminado. A proibição de tributo com efeito confiscatório manifesta-se, portanto, por meio de um processo dialético com a proteção dos direitos constitucionais. Logo, aparente-se proibida, *prima facie*, a fixação de uma alíquota para um determinado tributo que alcance um percentual de 500%. Da mesma maneira, permite-se, apenas *prima facie*, uma alíquota

de um dado tributo em percentual de 5%. Entretanto, num ou noutro caso (seja uma ou outra a alíquota), na medida em que impliquem a violação dos direitos constitucionais, deverão irrefutavelmente ser consideradas ilegítimas e, assim, inconstitucionais.

Inegavelmente, por outro lado, é aceitável defender que o princípio do não-confisco irradia um valor ou ideal importante para a construção do Direito, mas enquanto *conceito vago* não se encontra apto para produzir os efeitos historicamente pretendidos por parte da doutrina. Acertada, por isso mesmo, a lição de Paulo de Barros Carvalho, quando assevera que a vedação ao efeito de confisco “acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe um limite. Somente isso”.

Daí porque se demonstra muito pouco sonora a afirmação de Luiz Emygídio Rosa Júnior, no sentido de que o princípio do não-confisco deve ser compreendido em *termos relativos*,<sup>65</sup> examinando-se a cada hipótese concreta se a taxação viola ou não o texto constitucional. Razão maior, ao que parece, assiste a Luiz Felipe Difini, pontuando que a proibição é sim *absoluta* e não *prima facie*, ou nos limites das possibilidades materiais e jurídicas. Vale dizer, como remata o autor, “a utilização de tributos com efeito confiscatório é vedada como mandamento definitivo, e não apenas *prima facie*.”<sup>66</sup>

É possível, assim, diante de tudo o que se pondera, uma breve reflexão. É a própria *competência tributária* que se afigura uma atribuição constitucional *prima facie*, porquanto se sujeita às limitações consagradas pelo sistema tributário nacional; uma delas – mas não a única –, a limitação imposta pelo direito de propriedade. O princípio de vedação do efeito de confisco tributário, como uma das faces (uma face evidente e explícita) do postulado da proibição de excesso, é norma absoluta, instrumentalizando o equacionamento de interesses conflitantes: a tributação e os direitos a serem protegidos.

## Confisco ou “efeito de confisco”

A Constituição Federal de 1988, acertadamente, estabeleceu em seu art. 150, inciso IV, que é vedada a criação de tributos *com efeito de confisco*, não se proibindo os *tributos confiscatórios*.

Costuma-se idealizar o *confisco*, de modo geral – não apenas em âmbito tributário –, como uma agressão *indevida* perpetrada pelo Poder Público. Em verdade, contudo, o confisco não se afigura uma medida *proibida* pelo Direito (ou, pelo menos, não precisa afigurar-se). Muito pelo contrário, o confisco constitui *modalidade de penalidade*, que (como todas) deve conter uma previsão jurídica.

Em regra, explica De Plácido e Silva, “o confisco se indica uma punição”, ou seja, a sua imposição ou decretação decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, a lei impõe a perda dos bens em proveito do Erário.<sup>67</sup> A própria Constituição da República, como sustenta Regina Helena da Costa, confere duas autorizações para o confisco de bens. A primeira, ao tratar de dispositivos afetos à matéria penal (art. 5º, XLV e XLVI); a segunda, entre as disposições gerais, como sanção pelo cultivo ilegal de plantas psicotrópicas (art. 243).<sup>68</sup>

Vale ressaltar que o confisco não é uma simples absorção de propriedade privada pelo Poder Estatal, sem contrapartida direta ou indenização. O confisco decorre *sempre* de ato administrativo ou sentença judiciária, *fundados em lei*. Caso contrário, restaria caracterizada uma medida arbitrária e *contrária ao Direito*.

Mesmo na esfera do direito tributário, a medida confiscatória não é vedada. Conforme expressa o Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976,<sup>69</sup> por exemplo, que “dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas”, o dano ao erário em decorrência das infrações previstas no artigo 23, “será punido com a pena de perdimento das mercadorias” (art. 23, § 1º).

O Supremo Tribunal Federal, aliás, entende que não é ilegítima ou inconstitucional, por afrontar o efeito de confisco, a pena de perdimento de bens prevista na legislação dos impostos sobre o comércio exterior. Ainda sob a vigência da Constituição Federal de 1969, no julgamento do RE nº 95.693, decidiu-se que a declaração de perdimento de bens importados não ofendia ao art. 153, § 11, daquele texto. Na atual ordem constitucional, a Suprema Corte julgou válida uma declaração de perdimento de um automóvel, em apreciação ao AgR nº 173.689, por entender que “em momento algum emprestou-se a tributo contornos de verdadeiro confisco. Ao contrário, cuida-se da entrada de bens, no território nacional, sem a obediência das normas legais”.<sup>70</sup>

Portanto, não está vedada no ordenamento brasileiro, tampouco no direito tributário, a aplicação de penalidade condizente ao confisco. O que se proíbe (eis aqui, então, a sutil diferença) é que o contribuinte *sofra com a tributação os efeitos de uma punição*, porquanto, em realidade, a hipótese presuntiva da incidência tributária descreve abstratamente um fato ou um comportamento *lícito*. O que impede a Constituição, desta forma, é que haja efeito de confisco quando não se trata de uma hipótese de confisco. Ou ainda, que não haja feito punitivo quando não se tratar de punição.

Diga-se de passagem, que, diante da ocorrência do fato gerador previsto na hipótese normativa, a incidência tributária é *infalível*. Como ensina com propriedade Alfredo Augusto Becker, “a incidência da regra jurídica é infalível, porém ocorre somente depois de realizada a hipótese de incidência. A incidência é infalível; o que falha é o respeito às consequências da incidência”.<sup>71</sup>

Desta maneira, o contribuinte não pode ser compelido a suportar os *efeitos de uma penalidade (confisco)*, quando nenhuma cometeu. Poderia, sim, na hipótese de cometimento de um ato ilícito, ter que suportar o *próprio confisco*. Aires Barreto relembra que “confisco é sanção, é medida de caráter sancionatório”, sendo equivocado dizer, pois, “é vedado o confisco”. Para ele, “o que se proíbe é que, por via de exigência de tributo, se obtenha resultado cujo efeito seja equivalente ao do confisco”.<sup>72</sup>

A Constituição não proibiu o confisco. Diversamente, admitiu-o, muito embora em hipóteses remotas, dentro de um contexto de justiça tributária. O que se encontra explicitamente vedado são os *efeitos de confisco*; vale dizer, *que as consequências de uma conduta lícita sejam equivalentes às consequências de uma conduta ilícita*.

Ademais, seria redundante, historicamente, que a Constituição explicitasse que um tributo não pode ser confiscatório (punitivo), na medida em que o próprio Código Tributário Nacional tratou de deixar bem claro que o tributo *não constitui sanção de ato ilícito* (logo, não se trata de penalidade). Implicaria somente em reforçar, sob um *status* constitucional, o enunciado do art. 3º da Lei Complementar.

Em síntese, um tributo “com efeito de confisco” não configura uma penalidade. É algo *ainda pior*: soa como se punição fosse, sem o ser.

Segundo Luiz Felipe Difini, “se a tributação abarcasse toda a renda ou todo o bem, tratar-se-ia de confisco propriamente dito, e não tão-só de efeito, alcance ou caráter confiscatório”. Para ele, “só pode ser que efeito, alcance ou caráter significa que o limite da tributação é algo a menos que o confisco propriamente dito, que seria a tomada pura e simples de todo o bem ou renda”.<sup>73</sup> Esta, porém, não parece a melhor solução interpretativa do dispositivo. Para que seja *confisco propriamente dito* – isto é, punição –, deve necessariamente existir a expressa previsão legal: a tipificação da penalidade (art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional). Logo, em havendo penalidade tipificada, deixa-se de falar em efeito de confisco do tributo, mas sim em critérios de mensuração *da penalidade*. Por esta razão, soa mais acertado defender que o efeito de confisco é *algo a mais* que o confisco propriamente dito. Neste sentido, muito embora em outro contexto, Estevão Horvath destaca: “parece mais abrangente dizer que se proíbe a tributação com efeito confiscatório do que simplesmente dizer estar vedado o confisco”.<sup>74</sup>

Por derradeiro, infere-se que a utilização da expressão *efeito de confisco* pela Constituição converge ao entendimento de que o princípio do não-

confisco tributário<sup>75</sup> não é uma norma finalística, mas sim uma norma de integração do direito tributário.

Em resposta à indagação “há diferença entre proibir o confisco e proibir a utilização de efeito de confiscatório nos tributos?”, Estevão Horvath recorre ao cotejo entre a tributação, o direito de propriedade e o princípio da vedação do confisco. Para ele, tanto princípio do não-confisco quanto o direito de propriedade têm o mesmo tipo de relação com a tributação, pois ambos servem como limites à atividade tributária. Assim, pondera que as três figuras assinaladas convivem no texto da Constituição, de modo que cada uma delas não pode ocultar a existência das demais. E remata o autor: “a tributação é permitida pela Lei Maior, desde que, entre outras condições, não viole o direito de propriedade nem tenha efeito de confisco”.<sup>76</sup>

Precisamente, a crítica que cabe é uma só: a tributação é permitida pela Constituição, desde que não viole o direito de propriedade e os demais direitos fundamentais, exercendo a vedação ao efeito de confisco (proibição de excesso) uma função na equalização desses interesses.

Nesta linha, Jorge de Oliveira Vargas destaca que “é pelo resultado que este princípio deve ser interpretado, e, assim sendo, é possível, para sua aplicação, utilizar-se dos princípios da analogia e da equidade, fazendo-se uso da interpretação teleológica”. Para o autor, diante da amplitude que o texto constitucional outorgou à expressão “efeito de confisco”, pode ser classificado não só como uma garantia de direito, mas também como *garantia de justiça*.<sup>77</sup>

## **Tributo com efeito confiscatório ou sistema tributário com efeito confiscatório?**

Não bastassem todas as implicações semânticas que a expressão *efeito de confisco* comporta, o princípio tributário encontra no ordenamento constitucional brasileiro mais uma grande dificuldade que precisa enfrentar: o modelo federativo.

Parcela da doutrina tem entendido que o princípio de vedação ao efeito de confisco dos tributos deve levar em consideração a integralidade da carga fiscal suportada pelo contribuinte, e não apenas o tributo isoladamente. Hugo de Brito Machado, considera que “o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária das exações em conjunto”.<sup>78</sup> O Plenário do Supremo Tribunal Federal, aliás, no julgamento da ADIMC 2.010/DF, acatou a tese da *totalidade da carga*, consignando, contudo, que o exame do caráter confiscatório restringe-se à soma dos tributos exigidos por um determinado ente federativo.<sup>79</sup>

Conforme observa Luiz Emygídio Rosa Júnior, o sistema confiscatório ou o tributo confiscatório é aquele que visa a ferir os direitos do cidadão expressados no art. 7º da Constituição Federal de 1988.<sup>80</sup> Desta maneira, nem cada tributo isoladamente, nem o sistema tributário como carga genérica, podem atingir aquela renda mínima do cidadão necessária para cobrir os gastos pessoais e familiares, como moradia, alimentação, educação, saúde etc.<sup>81</sup>

Assim também postula Ives Gandra da Silva Martins, pois, segundo assinala, se a universalidade dos tributos representa carga que impede os contribuintes de viver e se desenvolver, “estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão”. Há, segundo o autor, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial, ambos proibidos pela Constituição Federal de 1988, como proteção ao cidadão.<sup>82</sup>

De maneira contrária, outra parte da doutrina entende não ser possível, juridicamente, determinar se o sistema tributário nacional é confiscatório ou não, porque não há uma possibilidade lógica de haver um sistema confiscatório sem que haja, primeiramente, um ou mais tributos confiscatórios, individualmente considerados. Afirma Paulo Cesar de Castilho que esta questão é de *política fiscal*, “adotada pelo legislador constituinte na

medida em que deu a cada um dos entes federados a competência para exigir tributos, e, portando, insuscetível de restrições, pois goza de autorização da Carta Política”.<sup>83</sup>

Diversamente do texto constitucional brasileiro, a Constituição espanhola, por exemplo, é mais específica ao enunciar a proteção ao “sistema tributário justo” em relação ao *alcance* confiscatório: “Todos contribuirão para sustentar as despesas públicas de acordo com sua capacidade econômica através de um sistema fiscal justo, baseado nos princípios da igualdade e progressividade que, em nenhuma hipótese, terá alcance confiscatório” (art. 31.1.).<sup>84</sup>

Estevão Horvath pondera que, no Brasil, a existência de um sistema tributário confiscatório parece menos factível, resultando praticamente inviável, neste aspecto (sistemático), a aplicação do princípio constitucional. O autor aponta três razões principais para esta dificuldade. Em primeiro lugar, ao analisar a confiscatoriedade diante da carga tributária atual no ordenamento jurídico brasileiro, afirma que o sistema fiscal é confiscatório há demasiado tempo. Em segundo lugar, a problemática reside em definir “a partir de quando o sistema pode ser considerado confiscatório?”. Desta forma, ainda que se admita a confiscatoriedade do sistema tributário, a dificuldade implica desvendar a instituição ou majoração de *qual* tributo que torna o todo ilegítimo. A terceira razão decorre diretamente do modelo federativo, ou seja, como coibir e controlar eficazmente, de forma simultânea, a criação ou majoração de tributos nas diferentes esferas de Governo.<sup>85</sup>

De fato, porém, não é possível olvidar a unidade sistemática do fenômeno jurídico, que deve ser compreendido em sua integralidade. O direito positivo, enquanto conjunto de enunciados prescritivos, precisa ter um mínimo de racionalidade a fim de ser compreendido pelos sujeitos destinatários.<sup>86</sup> Das lições de Lourival Vilanova, colhe-se que a *unidade* de um sistema de normas “é decorrente de um superior fundamento-de-validade desse sistema – a *Constituição positiva*, ou em nível epistemológico, a *Constituição em sentido lógico-jurídico*, ou seja, a norma fundamental”.

Além disso, esclarece o autor, o pressuposto da *unicidade* decorre da possibilidade gnosiológica de se poder conceber todo o material jurídico dado com *um só sistema*.<sup>87</sup> Deve-se entender, como defende Tercio Sampaio Ferraz Junior, que o sistema jurídico não é apenas um conjunto de elementos (repertório), principalmente de normas, mas também de *relações conforme regras* (estrutura).<sup>88</sup>

É preciso considerar, também, por outro lado, que o sistema tributário brasileiro enseja um elevado custo aos contribuintes em razão da grande quantidade de deveres instrumentais, não se limitando apenas as despesas com o pagamento dos tributos. Com o crescente avanço das obrigações acessórias, sobretudo nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a oneração do sujeito passivo é cada vez maior, que permanece refém dos eficientes sistemas dos órgãos fiscalizadores.

Por isso, mais uma vez, não faz qualquer sentido perquirir pelo efeito de confisco enquanto conceito (indeterminado), vez que as dificuldades práticas de concretização do princípio e verificação da carga tributária justa são extremamente dinâmicas e variáveis. É preciso, no caso concreto, verificar quando o tributo inviabiliza ou limita o exercício de um direito fundamental.

Pouco importa se a alíquota do tributo é 1%, 10%, 50% ou 100%. O que precisa ser levado em consideração é o efeito da exação fiscal como implicação negativa ao direito de propriedade, às liberdades individuais, aos interesses da família, ao mínimo vital etc.

## **Multas tributárias e a vedação ao efeito de confisco: não aplicabilidade**

Diante de tudo o que foi exposto, soaria incongruente defender que o princípio de vedação ao efeito de confisco tributário aplica-se também às multas (ou penalidades) fiscais.

De fato, muito embora uma parcela dos tributaristas entenda que o princípio estende-se às sanções<sup>89</sup> – cuja posição tem sido encampada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>90</sup> –, não parece acertada esta interpretação ampliativa.

O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, proíbe somente a utilização de *tributos* com efeito de confisco, mas não de *multas* tributárias – o que soa lógico. A multa, aliás, não só pode ter “efeito de confisco”, como pode ser propriamente “confiscatória”. O referido Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, que tipifica pena de perdimento de mercadorias em razão de infrações que causem dano ao Erário, é nítido exemplo de que a punição pode sim corresponder ao *próprio confisco* de bens do contribuinte.

Importante observar que o art. 3º do Código Tributário Nacional estabelece que o tributo “não constitui sanção de ato ilícito”, de modo que a penalidade pecuniária é exatamente o que um tributo não pode configurar, ou seja, uma punição. Desta forma, o princípio de vedação ao efeito de confisco deve limitar-se *ao tributo*.

Com razão, Hugo de Brito Machado assinala que vedação de efeito de confisco é atinente ao tributo, não à penalidade pecuniária. Para ele, a multa, para alcançar a sua finalidade, “deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança resem efektivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória”.<sup>91</sup> Fabio Goldschmidt, da mesma forma, sustenta que a invocação do princípio de vedação ao efeito de confisco “deveria ficar restrita àquilo que o constituinte expressamente contemplou, ou seja, aos tributos, que em nada se confundem com as respectivas sanções pelo seu descumprimento”.<sup>92</sup>

Não se pretende defender, porém, absolutamente, que as penalidades ou multas pecuniárias sejam fixadas sem um critério razoável, resultando em valores desproporcionais, insuportáveis e onerosamente excessivos. Pelo contrário, as punições também encontram os seus limites no próprio texto constitucional, precisamente nos postulados de proibição do excesso, proporcionalidade e razoabilidade. Desta maneira, as multas devem guardar uma

proporção (1) com o objetivo punitivo; (2) com a intensidade da lesão ou do prejuízo causador; (3) com a circunstância em que foi cometida da infração.<sup>93</sup>

O que se deve ter em mente, portanto, é que não se pode querer utilizar um mesmo fundamento restritivo (art. 150, IV, da Constituição) para situações distintas. A hipótese de incidência da multa decorre de previsão de uma conduta *ilícita*, ao contrário do tributo (conduta *lícita*). Além disso, o fim do tributo é promover a arrecadação de receitas, diversamente das multas pecuniárias, com finalidade repressiva.

Assim, têm-se soluções semelhantes para o problema das multas e dos tributos excessivos, muito embora justificadas por fundamentos jurídicos diferentes. O postulado de proibição de excesso não constitui uma norma jurídica de natureza finalística, mas sim um instrumento de integração do sistema tributário; um instrumento dinâmico de interpretação e proteção dos direitos fundamentais.

Dizia Rudolf Von Jhering que o direito perfeito e universal em todos os tempos é a *pedra philosophal*: “e a que os alemães chamam a pedra dos sábios (Stein der Weisen), mas que só os loucos se ocupam em procurar”.<sup>94</sup> É provável que a definição de efeito de confisco dos tributos seja a pedra filosofal em matéria tributária.

Não obstante, é possível afirmar que o princípio de vedação ao efeito de confisco é uma garantia constitucional dos contribuintes em face do poder de tributar do Estado, afinando-se nitidamente com o postulado de proibição do excesso.

Partindo-se de uma perspectiva *dinâmica* ou *integradora*, o princípio de vedação ao efeito de confisco tributário não é uma *regra* (norma suscetível de solução por subsunção ou dedução), tampouco é um *princípio*, em sua acepção estrita (norma que impõe comando imediatamente *finalístico*). Contrariamente, trata-se de *elemento integrativo* do direito tributário, manifestando-se como *metanorma* que rege a aplicação dos demais preceitos normativos. O princípio do não-confisco interage com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Por outro lado, levando-se em conta uma perspectiva *estática* ou *informativa* (axiológica), o princípio de vedação ao efeito de confisco tributário, inegavelmente, não deixa de irradiar um valor, que deve ser considerado pelo intérprete da norma jurídica.

## Notas

1. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. p. 75.
2. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. p. 66.
3. CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p. 108
4. MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação [...]*. p. 113.
5. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. pp. 113-4.
6. HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 45.
7. Advertia Ruy Barbosa Nogueira, antes mesmo da promulgação do Código Tributário Nacional: "No Brasil, como não dispomos de critérios legislados de interpretação do Direito Tributário, precisamos extrair os princípios diretores da interpretação e da aplicação das leis tributárias através do exame da Constituição, das leis e, enfim, de todo o sistema jurídico-tributário". NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. rev. e aum. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1965. p. 15.
8. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, 2000. pp. 26-29.
9. GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método*. pp. 459-60.
10. ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. pp. 373; 388-9.
11. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. p. 678.
12. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. pp. 134-5.
13. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. p. 79.
14. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. pp. 32-5. Sucede que, conforme Ricardo Lobo Torres, "a interpretação e a integração apresentam uma zona fronteira de pouquíssima nitidez, de forma que a separação é fluida e imprecisa. A distinção entre analogia e interpretação extensiva ou entre analogia e interpretação analógica, por exemplo, é fugidia". TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. p. 35.
15. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração [...]*. p. 49.
16. BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *Curso de Filosofia do Direito*. p. 117.

17. REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. p. 299.
18. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 137.
19. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. p. 683.
20. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. p. 140.
21. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. p. 674.
22. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração [...]*. p. 184.
23. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração [...]*. pp. 131-6.
24. FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. pp. 208-9.
25. DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. pp. 44-5.
26. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios*. p. 60.
27. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. pp. 190-1.
28. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. p. 66.
29. CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. pp. 107-8.
30. VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do Não-Confisco*. pp. 177-9.
31. GOLDSCHMIDT, Fabio. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. pp. 88-9.
32. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário*. p. 28.
33. "(...) lo que en el modelo de los valores es prima facie lo mejor es, en el modelo de los principios, prima facie debido; y lo que en el modelo de los valores es definitivamente lo mejor es, en el modelo de los principios, definitivamente debido". ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. p. 147.
34. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. p. 403.
35. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. pp. 75-82.
36. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. p. 168.
37. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*: edição universitária. p. 505.
38. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, (...) nos termos seguintes: (...); XLV – nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido; XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; c) multa; d) prestação social alternativa; e) suspensão ou interdição de direitos.
39. BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. pp. 413-4.
40. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. p. 124.
41. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. p. 124.
42. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. p. 214.
43. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 212.

44. CASSONE, Vittorio. *Sistema Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995. p. 158. No mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo defende que “tem cabimento a edição de lei complementar (de âmbito nacional) para regular as limitações ao poder de tributar (art. 146, II, da Constituição), tendo em mira os limites extremos compatíveis com a carga tributária suportável pelos contribuintes. Considerando todas as potencialidades tributárias, o legislador nacional terá condições de estabelecer um limite de ônus fiscal para os tipos de operações, em que pese a dificuldade que encontrará para não ferir o princípio da autonomia em matéria tributária”. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. p. 35.
45. Art. 7º. Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência. § 1º É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre o abandono de mercadorias previstas na legislação vigente. § 2º Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio. § 3º As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição de 1988*. p. 127.
46. UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. p. 87.
47. GOLDSCHMIDT, Fabio. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. pp. 224-5.
48. UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. pp. 89-90.
49. “Artículo 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.
50. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário*. p. 28.
51. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito tributário na Constituição e no STF*. p. 144.
52. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. p. 213.
53. Bernardo Ribeiro de Moraes distingue o “princípio da vedação de impostos confiscatórios” com o “princípio da vedação de impostos proibitivos”: “Imposto proibitivo, também denominado extorsivo, exorbitante ou oneroso, é todo aquele que aniquila a empresa ou impede o exercício de atividade lícita e normal (Aliomar Baleeiro). O imposto proíbe quando o seu pagamento absorve grande parte da renda da atividade lucrativa, não sendo lícito imaginar-se que alguém trabalhe sem vantagem própria, apenas para beneficiar o Poder Público. Evidentemente, o imposto proibitivo não se confunde com o imposto elevado, pois, mesmo elevado, o imposto pode não ser proibitivo. É evidente que a Fazenda Pública nada tem a ver com os contratos onerosos do sujeito passivo tributário e nem com a má orientação adotada na exploração de seu negócio. Para ferir esse princípio constitucional implícito mister se faz que o imposto, por si só, seja exorbitante ou extorsivo”. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. p. 418.

54. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. p. 195.
55. VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do Não-Confisco*. p. 72.
56. BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. p. 412.
57. MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação* [...]. p. 110.
58. ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro* [...]. p. 274.
59. GOLDSCHMIDT, Fabio. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 49
60. “(...) *la dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por ‘parte sustancial’, y cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos*”. (...) “*la razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto*”. VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed. ampl. y actual. Buenos Aires: Depalma, 2001. p. 207.
61. HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 118
62. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. p. 34.
63. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. p. 21.
64. SOUSA, Rubens Gomes de. *3ª Assembléia do II Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP*. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de [ORG.]. *Interpretação no Direito Tributário*. p. 106.
65. ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro* [...]. p. 274.
66. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. p. 75.
67. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. v. I. p. 505.
68. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. p. 75.
69. “Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: I – importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor; II – importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições: a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-Lei; ou d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária. III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembaraço; IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b” do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966. V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável

- pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006) § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)”.
70. GODOI, Marciano Seabra de; CARDOSO, Alessandro Mendes. Princípio do Não-Confisco. p. 290. In: GODOI, Marciano Seabra de [COORD.]. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.
  71. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. pp. 322.
  72. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. p. 17.
  73. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. p. 21.
  74. HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 41.
  75. Talvez mais acertado terminologicamente seja utilizar a expressão “*princípio de vedação ao efeito de confisco*”, pois, como foi dito, a Constituição impede a utilização do tributo com efeito de confisco, mas não impede que a punição pelo seu descumprimento acarrete confisco; o Código Tributário, por sua vez, impede que o tributo seja confisco (pena).
  76. HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 42.
  77. VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do Não-Confisco*. p. 72
  78. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 54.
  79. “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade que dispõe o contribuinte - considerado o montante de seu 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 (...)”. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito tributário na Constituição e no STF*. pp. 144-5.
  80. “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...); IV – salário mínimo, (...), capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim”.
  81. ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro* [...]. p. 275.
  82. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição de 1988*. p.127.
  83. CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. *Confisco Tributário*. p. 103.
  84. “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*” (Artículo. 31.1.).
  85. HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. pp. 81-87. Neste sentido, um exemplo proposto por Paulo Cesar de Castilho: “Imagine-se que exigir um a carga tributária total de 100 a caracteriza como confiscatória. Desse total,

o Município exige 33, o Estado 33 e a União 34, num total de 100. Dentro de um limite aceitável (também hipotético), nenhum dos entes federados, individualmente considerados, exigiu tributo confiscatório. Pergunta-se: quem então iria responder juridicamente pela 'carga tributária total' considerada confiscatória?". CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco Tributário*. p. 102.

86. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 169.
87. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. p. 141.
88. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. p. 227.
89. Neste sentido, HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. pp. 114-6; CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. *Confisco Tributário*. p. 129.
90. "(...) o STF suspendeu a execução e a aplicabilidade de dispositivo de lei federal (art. 3º, parágrafo único, da Lei 8.846/1994) que previa multa de 300% sobre o valor da mercadoria na hipótese de o contribuinte não haver emitido a nota fiscal relativa à venda. O Tribunal Maior considerou juridicamente relevante a tese de ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição da República (ADIMC 1.075/DF, rel. Min. Celso de Mello, 17.06.1998). Na mesma esteira, novamente apreciando disposições acerca de multas tributárias, o STF, desta feita esgrimindo expressamente não só o princípio tributário do não-confisco (CF, art. 150, IV) e o direito de propriedade, como também o princípio da proporcionalidade, julgou inconstitucionais dispositivos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro que estabeleciam que as multas relativas ao não recolhimento e à sonegação dos impostos e taxas estaduais não poderiam ser inferiores, respectivamente, a duas vezes e a cinco vezes o valor do tributo (ADI 551/RJ, rel. Min. Ilmar Galvão, 24.10.2002; (...)). Cumpre frisar que, em ambos os casos acima referidos, as normas cuja inconstitucionalidade foi pronunciada dizem respeito a multa, e não a tributo, mas, nada obstante, a Corte Suprema invocou para afastá-las o princípio do não-confisco". ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito tributário na Constituição e no STF*: pp. 145-6.
91. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 54.
92. GOLDSCHMIDT, Fabio. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 154.
93. GOLDSCHMIDT, Fabio. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 156.
94. JHERING, Rudolf von. *A Evolução do Direito*. p. 292.

## Referências

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito tributário na Constituição e no STF: Teoria e jurisprudência*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009. 304p.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*; tradução espanhol Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. 607p.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 541p.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 623p.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2005. 138p.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. 110p.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008. 1063p.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 6. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985. 346p.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003. 382p.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. 499p.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, Marcial Pons, 2007. 749p.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de Filosofia do Direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 580p.

BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil de 1824*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 14 de dezembro de 2010.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. *Discricionariedade Administrativa no Estado Constitucional de Direito*. Curitiba: Juruá, 2001. 195p.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; DUARTE, Francisco Carlos. *Hermenêutica e Argumentação Neoconstitucional*. São Paulo: Atlas, 2009. 2007p.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. rev., ampl. e atual até a EC 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. 1152p.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 681p.

CASSONE, Vittorio. *Sistema Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 208p.

CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. *Confisco Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 141p.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. 452p.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. 280p.

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 Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. 568p.

ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. 3. ed. Madrid: Civitas, 1981, v. 1. 710p.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. v. 1. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária; Brasília: INL, 1975. 595p.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003. 370p.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método: Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*; tradução Flávio Paulo Meurer. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1997. 731p.

GODOI, Marciano Seabra de [COORD.]. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002. 367p.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. 304p.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. 159p.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007. 467p.

- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. 511p.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. 175p.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998. 320p.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. 342p.
- MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. 440p.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. 607p.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984. 937p.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de [ORG.]. *Interpretação no Direito Tributário: aulas e debates em assembleia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. 441p.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. 346p.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. rev. e aum. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1965. 138p.
- REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27. ed. ajustada ao novo código civil. São Paulo: Saraiva, 2002. 391p.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygídio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário: Doutrina, Jurisprudência e Legislações Atualizadas*. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. 960p.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico: edição universitária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. I. 597p.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET [COORD.]; obra póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. 216p.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 470p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, 2000. 439p.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*; tradução Marco Aurélio Greco. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; EDU, 1976. 122p.

VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do Não-Confisco: como garantia constitucional da tributação justa*. Curitiba: Juruá, 2009. 195p.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. 300p.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed. ampl. y actual. Buenos Aires: Depalma, 2001. 982p.



recebido em 14 maio 2012 / aprovado em 15 out. 2012

Para referenciar este texto:

BALTHAZAR, U. C.; MACHADO, C. H. A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como instrumento de proteção do contribuinte. *Prisma Jurídico*, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 293-332, jul./dez. 2012.