

O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E SUA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL

Ricardo Cavedon ¹

Resumo: Por força do correr histórico, o ordenamento jurídico impôs ao conceito de propriedade sofrer algumas mutações em sua estrutura normativa, condizentes com a atualidade e o interesse coletivo. Revela-se, neste sentido, o direito de propriedade hoje alcançado por certas limitações – ditadas tanto ao seu exercício quanto em sua esfera interna (é o caso da função social da propriedade); e a certas privações (é o caso da *expropriação, mediante prévia e justa indenização*) e do confisco não indenizável. Assim, buscar-se-ão percorrer de forma gradual e obtemperada as bases para uma interpretação sistemática, teleológica e evolutiva do princípio da não confiscatoriedade no direito tributário brasileiro, aliando-lhe, nesse intento, aos critérios da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição dos excessos. A interpretação do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, deve ser mais perene e presente na atividade jurisdicional e na doutrina contemporânea.

Palavras-chave: Interpretação constitucional; Limitações; Postulados; Princípio do não confisco; Proibição de excessos; Proporcionalidade; Propriedade; Razoabilidade.

THE PRINCIPLE OF THE NON-FORFEITURE AND ITS CONSTITUTIONAL INTERPRETATION

Abstract: By virtue of the historic running, the legal system imposed to the concept of property to suffer some mutations in its normative structure, consistent with the actuality and the collective interest. It is, in this sense, the right to property today achieved by certain limitations – dictated both to its exercise as in its inner sphere (it is the case of the social function of property); and to certain privations (in the case of expropriation, by means of fair and prior compensation) and of the confiscation with no compensation. So, gradually one will get to go along with the foundations for a systematic and teleological interpretation of the principle of non-evolutionary forfeiture in Brazilian tax law, allying it, in this attempt, to the criteria of reasonableness, of the proportionality and prohibition of excesses. The interpretation of article 150, subsection IV, of the Federal Constitution, must be more persistent and present in judicial activity and on contemporary doctrine.

Keywords: Constitutional interpretation; Limitations; Postulates; Principle of non confiscation; Prohibition of excesses; Proportionality; Property; Reasonableness.

¹ Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Pós-Graduado em Direito Civil e Empresarial e Bacharel pela mesma Instituição. Especialista em Direito Aplicado pela Escola da Magistratura do Paraná. Assessor jurídico de Desembargador no TJPR desde 2007. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5682648172792984>. E-mail: rcavedon@pop.com.br.

1. Introdução

O direito de propriedade consiste num conceito que evoluiu com o passar das épocas. Preteritamente, constituiu-se como um direito absoluto, individual, tendo, no curso da história, incorporado alguns valores sobre os quais hoje funda sua estrutura conceitual. Em verdade, o direito de propriedade preexiste ao Estado, mas, a despeito, exige para seu reconhecimento que exista convivência em sociedade.²

Embora tenha se originado como um direito absoluto e ilimitado, no atual contexto social, pode-se dizer que, indiscutivelmente, o direito de propriedade sofre algumas limitações, o que vem importando numa incessante redução de seu absolutismo. Sobre o tema leciona Orlando Gomes leciona:

“... a propriedade foi um dos direitos de mais pronunciado cunho individualista. Considerado direito natural do homem, consistia no poder de usar, gozar, fruir e dispor das coisas de maneira absoluta. Os códigos individualistas unificaram-no e não lhe impuseram senão poucas limitações, de caráter excepcional. Os fatos novos desintegraram o conceito e reclamaram restrições severas ao seu exercício. A tendência mais expressiva na evolução do direito de propriedade é a sua popularização, por sua crescente disseminação entre os que trabalham ou entre os que utilizam as coisas. A propriedade estática cede diante da propriedade dinâmica. Um direito de quase-propriedade expande-se, aproveitando a força psicológica e social da propriedade. Limitações extensivas e intensivas multiplicam-se. Subtraem-se da apropriação privada numerosos bens. Compete-se o proprietário a exercer utilmente seu direito. Restringe-se, na extensão, os poderes e faculdades que conferia. Deveres de toda sorte impõem-se ao proprietário. Em suma, transformações cruciais registram-se, modificando a sua feição individualista. (...) a propriedade deve conformar-se às exigências do bem comum, sujeitando-se às disposições legais que limitem seu conteúdo, que lhe imponham obrigações e lhe reprimam os abusos.”³

Com efeito, o que hoje se entende por propriedade individual não é o mesmo do que em tempos atrás se entendia. Houve mutações sociais e filosóficas nesse conceito; a propriedade passou, historicamente, de coletiva⁴ a individual e, nos tempos modernos, vem perdendo todas as arestas de exclusividade que irritam o convívio social.⁵

Ora, como já observava Pontes de Miranda que “o domínio não é ilimitável”.⁶ Hodiernamente, normas jurídicas limitam e restringem o uso do direito de propriedade, operam tanto por intermédio de prin-

² “O direito de propriedade fora, com efeito, concebido como uma *relação* entre uma pessoa e uma *coisa*, de caráter absoluto, natural e imprescritível. Verificou-se, mais tarde, o absurdo dessa teoria, por que entre uma pessoa e uma coisa não pode haver relação jurídica, que só se opera entre pessoas. Um passo adiante, à vista dessa crítica, passou-se a entender o direito de propriedade como uma relação entre o indivíduo (sujeito ativo) e um *sujeito passivo universal* integrado por todas as pessoas, o qual tem o dever de respeitá-lo, abstraindo-se de viola-lo, e assim o direito de propriedade se revela como *um modo de imputação jurídica de uma coisa a um sujeito*. Mas aí se manifesta uma visão muito parcial do regime jurídico da propriedade: uma perspectiva civilista, que não alcança a complexidade do tema, que é resultante de um complexo de normas jurídicas de Direito Público e de Direito Privado, e que pode interessar como *relação* jurídica e como *instituição* jurídica.” (SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 23ª edição. São Paulo. Malheiros, 2004, p. 270).

³ GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. 10ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 75-6.

⁴ Nesse sentido, entende também Washington de Barros Monteiro, que condiz: “parece que a propriedade, nos primórdios da civilização, começou por ser coletiva, transformando-se, porém, paulatinamente, em propriedade individual. (...) Trata-se, contudo, de ponto obscuro da história do direito e sobre a qual ainda não foi dita a última palavra”. (MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil, São Paulo, v. 3, Saraiva, 1982).

⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O princípio do não confisco no direito tributário, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 38.

⁶ “Todo direito subjetivo é linha que se lança em certa direção. Até onde pode ir, ou até onde não pode ir, previsto pela lei, o seu conteúdo ou seu exercício, dizem-no as regras limitativas, que são regras que *configuram*, que traçam a estrutura dos direitos e da sua exercitação. O conteúdo dessas regras são as *limitações*. Aqui principalmente interessam as limitações ao conteúdo. O domínio não é ilimitável. A lei mesma estabelece limitações. Nem é irrestringível. A lei contém regras dispositivas de restrição e os negócios jurídicos podem restringi-lo. As mais características das restrições são as restrições reais, ditas *servidões*. Outras apenas concernem ao exercício.” (MIRANDA, Pontes de. Tratado de direito privado. São Paulo: RT, 1983, t. 11, p.18).

cípios fundantes do Estado democrático de direito – os quais, abarcados pela Constituição Federal, impõe, através de sua força normativa, o respeito aos direitos coletivos,⁷ ao meio ambiente,⁸ **à ordem social, às garantias e direitos** fundamentais, à função social da propriedade⁹; - quanto por inúmeras leis infracons-

⁷ PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. DESAPROPRIAÇÃO PARA FINS DE REFORMA AGRÁRIA. INDENIZAÇÃO DA COBERTURA VEGETAL EM SEPARADO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DA ÁREA. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12, DA LEI N.º 8.629/93. (...) A questão da indenizabilidade de cobertura vegetal, *tout court*, é matéria de mérito e tem sido decidida positivamente pelo Pretório Excelso, sob o enfoque de que a limitação legal ou física encerra expropriação, que o sistema constitucional brasileiro, que também protege a propriedade, gera indenização, condicionando-a, apenas, à prova da exploração econômica da área. (...) É assente no Pretório Excelso que :“(…) o Poder Público ficará sujeito a indenizar o proprietário do bem atingido pela instituição da reserva florestal, se, em decorrência de sua ação administrativa, o dominus viera a sofrer prejuízos de ordem patrimonial. A instituição de reserva florestal - com as consequentes limitações de ordem administrativa dela decorrentes - e desde que as restrições estatais se revelem prejudiciais ao imóvel abrangido pela área de proteção ambiental, não pode justificar a recusa do Estado ao pagamento de justa compensação patrimonial pelos danos resultantes do esvaziamento econômico ou da depreciação do valor econômico do bem.(…)”(Recurso Extraordinário n.º 134.297/SP, Rel. Min. Celso de Mello). (...) Destarte, a essência do entendimento jurisprudencial poderia, assim ser sintetizado: “(…) - A norma inscrita no art. 225, § 4º, da Constituição deve ser interpretada de modo harmonioso com o sistema jurídico consagrado pelo ordenamento fundamental, notadamente com a cláusula que, proclamada pelo art. 5º, XXII, da Carta Política, garante e assegura o direito de propriedade em todas as suas projeções, inclusive aquela concernente à compensação financeira devida pelo Poder Público ao proprietário atingido por atos imputáveis à atividade estatal. - O preceito consubstanciado no art. 225, § 4º, da Carta da República, além de não haver convertido em bens públicos os imóveis particulares abrangidos pelas florestas e pelas matas nele referidas (Mata Atlântica, Serra do Mar, Floresta Amazônica brasileira), também não impede a utilização, pelos próprios particulares, dos recursos naturais existentes naquelas áreas que estejam sujeitas ao domínio privado, desde que observadas as prescrições legais e respeitadas as condições necessárias à preservação ambiental. - A ordem constitucional dispensa tutela efetiva ao direito de propriedade (CF/88, art. 5º, XXII). Essa proteção outorgada pela Lei Fundamental da República estende-se, na abrangência normativa de sua incidência tutelar, ao reconhecimento, em favor do dominus, da garantia de compensação financeira, sempre que o Estado, mediante atividade que lhe seja juridicamente imputável, atingir o direito de propriedade em seu conteúdo econômico, ainda que o imóvel esteja localizado em qualquer das áreas referidas no art. 225, § 4º, da Constituição. (...)” (RE 134.297-8/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 22/09/95). (...) (STJ - Resp 670255 / RN - 1ª Turma - Rel. Min. Luiz Fux - Julgamento 28/03/2006 Publicação DJ 10.04.2006 p. 134).

⁸ Nesse sentido já se manifestou o STF: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ESTAÇÃO ECOLÓGICA - RESERVA FLORESTAL NA SERRA DO MAR - PATRIMÔNIO NACIONAL (CF, ART. 225, PAR.4.) - LIMITAÇÃO ADMINISTRATIVA QUE AFETA O CONTEÚDO ECONÔMICO DO DIREITO DA PROPRIEDADE (...) Incumbe ao Poder Público o dever constitucional de proteger a flora e de adotar as necessárias medidas que visem a coibir práticas lesivas ao equilíbrio ambiental. Esse encargo, contudo, não exonera o Estado da obrigação de indenizar os proprietários cujos imóveis venham a ser afetados, em sua potencialidade econômica, pelas limitações impostas pela Administração Pública. - A proteção jurídica dispensada às coberturas vegetais que revestem as propriedades imobiliárias não impede que o dominus venha a promover, dentro dos limites autorizados pelo Código Florestal, o adequado e racional aproveitamento econômico das árvores nelas existentes. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais em geral, tendo presente a garantia constitucional que protege o direito de propriedade, firmou-se no sentido de proclamar a plena indenizabilidade das matas e revestimentos florestais que recobrem áreas dominiais privadas objeto de apossamento estatal ou sujeitas a restrições administrativas impostas pelo Poder Público. Precedentes. - A circunstância de o Estado dispor de competência para criar reservas florestais não lhe confere, só por si - considerando-se os princípios que tutelam, em nosso sistema normativo, o direito de propriedade -, a prerrogativa de subtrair-se ao pagamento de indenização compensatória ao particular, quando a atividade pública, decorrente do exercício de atribuições em tema de direito florestal, impedir ou afetar a válida exploração econômica do imóvel por seu proprietário. - A norma inscrita no ART.225, PAR.4., da Constituição deve ser interpretada de modo harmonioso com o sistema jurídico consagrado pelo ordenamento fundamental, notadamente com a cláusula que, proclamada pelo art. 5., XXII, da Carta Política, garante e assegura o direito de propriedade em todas as suas projeções, inclusive aquela concernente à compensação financeira devida pelo Poder Público ao proprietário atingido por atos imputáveis à atividade estatal. (...) - A ordem constitucional dispensa tutela efetiva ao direito de propriedade (CF/88, art. 5., XXII). Essa proteção outorgada pela Lei Fundamental da República estende-se, na abrangência normativa de sua incidência tutelar, ao reconhecimento, em favor do dominus, da garantia de compensação financeira, sempre que o Estado, mediante atividade que lhe seja juridicamente imputável, atingir o direito de propriedade em seu conteúdo econômico, ainda que o imóvel particular afetado pela ação do Poder Público esteja localizado em qualquer das áreas referidas no art. 225, PAR. 4., da Constituição. - Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado: a consagração constitucional de um típico direito de terceira geração (CF, art. 225, caput). (STF - RE 134297 / SP - 1ª Turma - Rel. Min. Celso de Mello - Julgamento 13/06/1995 - Publicação DJ 22-09-1995).

⁹ É a manifestação do STF: “(…) O direito de propriedade não se reveste de caráter absoluto, eis que, sobre ele, pesa grave hipoteca social, a significar que, descumprida a função social que lhe é inerente (CF, art. 5º, XXIII), legitimar-se-á a intervenção estatal na esfera dominial privada, observados, contudo, para esse efeito, os limites, as formas e os procedimentos fixados na própria Constituição da República. O acesso à terra, a solução dos conflitos sociais, o aproveitamento racional e adequado do imóvel rural, a utilização apropriada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente constituem elementos

titucionais,¹⁰ as quais impõem limitações oriundas do direito administrativo, do direito militar, do direito eleitoral ou até mesmo do próprio direito civil, como ocorre, por exemplo, com o direito de vizinhança ou com as cláusulas voluntariamente pactuadas nas liberalidades como a inalienabilidade, a impenhorabilidade e a incomunicabilidade.

Não há de se negar, pois, que todas essas limitações traçam o atual perfil do direito de propriedade no direito brasileiro, o qual “deixou de apresentar as características de direito absoluto e ilimitado, para transformar-se em um direito de finalidade social.”¹¹

Embora no início tenha se concebido como um direito de cunho individualista, absoluto e imperativo na condução do relacionamento entre a pessoa e a coisa, na atualidade, encontra-se impregnado com valores sociais, reflexo – sabe-se – da longa e lenta evolução por que passou a humanidade, com a qual adquiriu a feição de direito compatível com a função social, isso por imposição da própria Constituição Federal.¹²

Ditas limitações, contudo, não tiram desse direito suas características nucleares, como, por exemplo, a oposição erga omnes. A propriedade, por suposto, face sua conformação à realidade Constitucional, não pode mais ser interpretada como mero direito real (sentido que lhe emprega o Código Civil),¹³ pois, como se trata de um direito com status constitucional hierarquicamente superior, merece “interpretação que lhe outorgue toda a amplitude que o termo semanticamente comporta”.¹⁴ Deve guardar perfeita harmonia com a noção de proteção, “conquanto utilização produtiva dos bens”.¹⁵

Trata-se, conforme reverbera Fabio Brun Goldschmidt, de “uma garantia institucional que protege não somente (ou melhor, não tanto) a posição jurídica daqueles que já são proprietários, senão, a própria perenização do direito de propriedade, como instituição. O protegido não é o domínio como conjunto de faculdades de que é titular o proprietário, mas a própria intangibilidade do valor patrimonial.”¹⁶

Em outras palavras, não se está protegendo o direito de propriedade sobre cada bem concreto, mas

de realização da função social da propriedade. A desapropriação, nesse contexto - enquanto sanção constitucional impositiva ao descumprimento da função social da propriedade - reflete importante instrumento destinado a dar consequência aos compromissos assumidos pelo Estado na ordem econômica e social. - Incumbe, ao proprietário da terra, o dever jurídico-social de cultivá-la e de explorá-la adequadamente, sob pena de incidir nas disposições constitucionais e legais que sancionam os senhores de imóveis ociosos, não cultivados e/ou improdutivos, pois só se tem por atendida a função social que condiciona o exercício do direito de propriedade, quando o titular do domínio cumprir a obrigação (1) de favorecer o bem-estar dos que na terra labutam; (2) de manter níveis satisfatórios de produtividade; (3) de assegurar a conservação dos recursos naturais; e (4) de observar as disposições legais que regulam as justas relações de trabalho entre os que possuem o domínio e aqueles que cultivam a propriedade. (...) (STF - ADI-MC 2213 / DF - Tribunal Pleno - Rel. Min. Celso de Mello - Julgamento 04/04/2002 - Publicação DJ 23-04-2004).

¹⁰ Carlos Roberto Gonçalves faz referência ao Código de Mineração, ao Código Florestal, a Lei de Proteção do Meio Ambiente, além do próprio Código Civil. (*in* Direito civil brasileiro, volume V: direito das coisas, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 222).

¹¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro, volume V: direito das coisas, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 222.

¹² Como diz Carlos Roberto Gonçalves, “a própria Constituição impõe a subordinação da propriedade à função social” (GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito das coisas, op. cit., p. 222).

¹³ A perspectiva de empregar o termo propriedade tal como empregado na Constituição no mesmo sentido que o Direito Civil, segundo José Afonso da Silva, é “dominada pela atmosfera civilista, que não leva em conta as profundas transformações impostas às relações de propriedade privada, sujeita, hoje, à disciplina do Direito Público, que tem sede fundamental nas normas constitucionais. Em verdade, a Constituição assegura o direito de propriedade, mas não só isso, pois, como assinalamos, estabelece também seu regime fundamental, de tal sorte que o Direito Civil não disciplina a propriedade, mas as *relações civis* a ela referentes.” (SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 23ª edição. São Paulo. Malheiros, 2004, p. 272).

¹⁴ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun., op. cit., p.40-1.

¹⁵ “A função social consubstancia-se no interesse social de incremento da produção e do aumento da riqueza” (PRATA, Ana. A tutela constitucional da autonomia privada. Coimbra: Almedina, 1982, p. 170).

¹⁶ CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. El principio de no confiscatoriedad em España y Argentina. Madrid: McGraw Hill, 1997, p. 32.

um valor que se irradia para muito além do âmbito individual subjetivo, e que, para abarcar concepção social conformadora dos direitos coletivos assegurados pela lei magna.

Seu conceito merece acobertar todos os interesses apreciáveis a que um homem possa possuir, fora de si mesmo, fora de sua vida e de sua lei. Seja originado de relações de direito privado (direitos subjetivos privados), seja de atos administrativos (direitos subjetivos de ordem pública), deve conter sobre si a condição de que seu titular disponha de uma ação contra qualquer um que intente interrompê-lo em seu gozo, mesmo que seja o próprio Estado.¹⁷

Dessa forma, na linha da história, o conceito de propriedade sofreu uma mutação lógico-sistemática, congruente com a incorporação no direito dos valores humanos e sociais decorrentes do pós-guerra e do constitucionalismo contemporâneo. A feição “propriedade”, hoje, detém cunho eminentemente social. Conforme pondera Luiz Edson Fachin:

“A propriedade, em Roma, constituía direito absoluto e perpétuo, excluindo-se a possibilidade em exercitá-la vários titulares. A idade média, por seu turno, consagrou a superposição de propriedades diversas incidindo sobre um único bem, e a Revolução Francesa instaurou o individualismo e o liberalismo. (...) A exacerbação do individualismo acentou na propriedade o caráter de inviolabilidade e de absolutismo. Hoje, já se exprime à propriedade privada um conjunto de limitações formais, sendo composto de restrições e induzimentos que formam o conteúdo da função social da propriedade... A doutrina da função social da propriedade corresponde a uma alteração conceitual do regime tradicional: não é, todavia, questão de essência, mas sim pertinente a uma parcela da propriedade que é a sua utilização.”. (grifo nosso).¹⁸

Está a merecer, pois, interpretação condizente com a realidade da sustentação institucional abrangida pelo estado democrático de direito e pela vigente Constituição, não mais devendo ser tratada como, segundo Canotilho, como “um direito de propriedade absoluto e ilimitado, fruto de concepções político-econômicas do liberalismo”;¹⁹ relevando agora acentuação pelo fim social que exerce, devendo o proprietário, “conformar o exercício do seu direito ao bem-estar social ou a qualquer interesse superior.”²⁰ Nesse sentido, Paulo Affonso Leme Machado:

“Reconhecer que a propriedade tem, também, uma função social é não tratar a propriedade como um ente isolado na sociedade. Afirmar que a propriedade tem uma função social não é transformá-la em vítima da sociedade. A fruição da propriedade não pode legitimar a emissão de poluentes que vão invadir a propriedade de outros indivíduos. O conteúdo da propriedade não reside num só elemento. Há o elemento individual, que possibilita o gozo e o lucro para o proprietário. Mas outros elementos aglutinam-se a esse: além do fator social, há o componente ambiental.”²¹ (grifo nosso).

2. A tributação como limitação à propriedade privada

Também a tributação pode ser compreendida como uma das limitações impostas ao direito de propriedade. Ora, se o exercício do direito de propriedade não é mais absoluto, tendo evoluído, agregou limitações em seu exercício com o decorrer das épocas, é inevitável que algumas limitações se deem em decorrência do sistema tributário.

¹⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun., op. cit., p.41.

¹⁸ FACHIN, Luiz Edson. A função social da posse e a propriedade contemporânea (uma perspectiva da usucapião imobiliária rural). Porto Alegre, Fabris, 1988, p.15-9.

¹⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. Proteção do ambiente e direito de propriedade. Coimbra: Coimbra Ed., 1995, p. 10.

²⁰ GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. 10ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 75-6.

²¹ MACHADO, Paulo Affonso Leme; Direito Ambiental Brasileiro; Malheiros, 14ª ed.; 2006; p. 144-5.

A título de exemplo, a hipótese de um imóvel desocupado descumpridor de sua função social (índole constitucional), no qual há a incidência de tributação progressiva²² – medida que se impõe para o fim de coibir certa prática de especulação imobiliária. Trata-se, por certo, de uma forma de instrumentalização estatal da proteção dos direitos sociais e coletivos, a despeito da função extrafiscal do tributo, inegável limitar a propriedade particular.

Também em sua função arrecadatória – fiscal, no dever de contribuir com o sustento do Estado mediante o sistema tributário – a tributação opera numa relação intrínseca com o direito de propriedade na medida em que, ao ente estatal, caberá sempre parte da renda oriunda da propriedade particular. Caso se adquira o direito de propriedade sobre algo, necessário que se arque com seus ônus tributários. Por isso, pode-se dizer que não há tributação sem o reconhecimento desse direito de propriedade.²³

A correlação entre o interesse público (de manutenção do Estado) e o interesse particular (de manutenção da propriedade privada) ressoa no sentido das imposições – restrições parciais – ditadas ao exercício da propriedade no atual contexto social. Isso porque, a propriedade privada, conforme diz Goldschmidt, “... é pilar de sustentação do sistema Capitalista”, sendo que nela existe “uma relação de dependência recíproca entre o reconhecimento desse direito e o dever de contribuir ao sustento do Estado mediante o sistema tributário”.²⁴ Assim leciona Fabio Brun Goldschmidt:

“Se ao Estado cabe parte da renda, da produção ou ainda da simples manutenção de determinado bem pelo particular, parece-nos inegável que o direito de propriedade sobre esses bens não é pleno, sofrendo restrições parciais ditadas pela legislação fiscal. (...) A tributação no Estado de Direito, portanto, representa uma forma de participação do Estado na riqueza privada; participação essa que se faz a partir da lei e que se justifica pelo interesse público de manutenção do Estado, com os relevantes serviços público que ele presta. Em certo sentido, a tributação está na mesma condição das anteriores formas de limitação ao direito de propriedade encontráveis no direito administrativo, pois é também uma limitação unilateral, uma marca do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.”²⁵ (grifo nosso)

Portanto, o sistema tributário, notadamente, o princípio do não confisco como pondera Goldschmidt, “deve funcionar da mesma forma que as demais normas limitadoras e regulamentadoras do direito de propriedade, podendo regulamentá-lo, sem, contudo, jamais aniquilá-lo em sua essência.” Se assim não fosse, “estar-se-ia permitindo a revogação ou a modificação de um preceito constitucional (protetivo do direito de propriedade) pela legislação infraconstitucional, seja ela tributária ou não.”²⁶

Em outras palavras, estar-se-ia permitindo que a norma constitucional garantidora do direito de propriedade (artigo 5º, inciso XXII, da Constituição Federal) fosse revogada ou modificada pela legislação infraconstitucional – in casu, reguladora do sistema tributário nacional.

²² Nesse sentido o STF já se manifestou: “IPTU: progressividade. O STF firmou o entendimento - a partir do julgamento do RE 153.771, Pleno, 20.11.96, Moreira Alves - de que a única hipótese na qual a Constituição - antes da EC 29/00 - admitia a progressividade das alíquotas do IPTU era a do art. 182, § 4º, II, destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. (...) (STF - AI-ED 408062 / SP - 1ª Turma - Rel. Min. Sepúlveda Pertence - Julgamento 13/06/2006 - Publicação DJ 04-08-2006).

²³ “No hay tributación sin reconocimiento del derecho de propiedad, lo cual es una verdad demostrada por la definición, cualquiera sea, de lo que se entiende por tributación, en tanto detracción de manos de los particulares hacia manos estatales. Y no podría haber reconocimiento y protección de este derecho sin un Estado que viva alimentado por los tributos, recaudados, recortados, obtenidos merced al fruto de la vigencia efectiva de ese derecho a nivel individual” (CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *El principio de no confiscatoriedad em España y Argentina*. Madrid: McGraw Hill, 1997, p. 32).

²⁴ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 41.

²⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 42.

²⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p.42.

Curial, pois, que se entenda: cabe ao Estado – e ao sistema tributário, que dela depende - proteger o direito constitucional da propriedade, motivo pelo qual qualquer limitação ou oneração tributária jamais poderá aniquilar o direito de propriedade na sua essência, a despeito de poderem limitá-lo.

3. A limitação, a privação e o confisco do direito de propriedade

Outra relevante ponderação é a diferenciação entre “limitação” do direito de propriedade e a “privação” desse direito, sendo o confisco forma desta última.

A “limitação”, segundo García de Enterría, não pode modificar o direito subjetivo afetado, devendo atuar exclusivamente sobre as condições de exercício desse direito, deixando inalterado todo o restante²⁷ consiste, segundo Fabio Brun Goldschmidt, em uma redução do “conteúdo normal” de um direito previamente delimitado. Ao operar no mesmo nível desse direito, modela-se para seu desenvolvimento, atuando sempre no sentido de construção do direito, nunca no de destruição.²⁸ Em regra, tem como característica a não indenizabilidade, devendo ser suportado como carga da vida em sociedade.

Porém, pode acontecer de a limitação atuar de tal forma a tornar de todo imprestável a utilização do direito de propriedade, surgindo assim o direito do particular ser indenizado pelo poder público. Nesse sentido, reverbera Paulo Affonso Leme Machado:

“Parece-nos que assiste direito ao Poder Público de limitar o uso da propriedade (por exemplo: obrigar a conservar árvores num determinado trecho da propriedade, determinar o plantio dessa ou daquela essência florestal, de impedir determinados cultivos). (...) Essas limitações, contudo, não se confundem com inutilização da propriedade privada ou com sua transformação em propriedade pública. Tornando-se a propriedade privada de todo imprestável para ser utilizada, surge o direito do particular a ser indenizado pelo Poder Público.”²⁹

Nessa medida, se é certo dizer que o exercício do direito de propriedade deve se dar de forma a harmonizar-se com os direitos e interesses de outros sujeitos – que não podem ser afetados – também não é menos certo dizer que tal exercício não pode ser ferido em sua totalidade, de forma a tornar inviável a utilização da propriedade, cabendo direito ao particular, se assim ocorrer, de ser indenizado pelo Poder Público.

Ditas limitações em favor dos interesses do Estado e da coletividade – por finalidade pública – ocorrem em função da necessidade de controle das condutas do particular, além da proteção a direitos transindividuais, também podendo haver uma finalidade sociopedagógica. Nesse sentido, **não se pode usar a propriedade de forma a desvirtuar o interesse público – como, no exemplo citado da especulação imobiliária e do IPTU progressivo**³⁰ que, à medida em que procede a arrecadação tributária, também se destina a har-

²⁷ “... não modifica o direito subjetivo afetado, nem tampouco a capacidade jurídica ou de trabalhar do titular, senão que atua, exclusivamente, sobre as condições de exercício de dito direito, deixando inalterado todo o resto dos elementos do mesmo (configuração, funcionalidade, limites, proteção). Essa incidência sobre as faculdades de exercício dos direitos está determinada pela necessidade de coordená-los, bem como (o que é a hipótese normal das limitações administrativas com os interesses ou direitos da comunidade ou do aparato administrativo). (GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo, FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón; Curso de derecho administrativo. Madrid: Civitas, 1989, t. 2, p. 97, ou, tradução Arnaldo Setti, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1990, p. 825).

²⁸ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 43.

²⁹ MACHADO, Paulo Affonso Leme; Direito Ambiental Brasileiro; Malheiros, 14ª ed.; 2006; p. 198-9.

³⁰ No caso do IPTU há duas progressividades previstas pela CF, uma é em função da emenda 29/00 (que inseriu o §1º no artigo 156) e outra que é a progressividade aludida (artigo 182, §4º, II, CF). Nesse sentido, Hugo de Brito Machado ensina: “Progressivo é o imposto cuja alíquota cresce em função do crescimento de sua base de cálculo (quando aumenta o valor venal do imó-

monizar os interesses da coletividade, que não pretende vislumbrar durante longo período de tempo um terreno desocupado e propício a todos os tipos de problemas que sabem ocorrer. Assim sendo, José Afonso da Silva elucida que as “limitações ao direito de propriedade consistem nos condicionamentos que atingem os caracteres tradicionais desse direito, pelo que era tido como direito absoluto, exclusivo e perpétuo.”³¹

Entende esse doutrinador que a função social da propriedade não se confunde com os sistemas de limitação desse direito, isso porque, explica, “estes dizem respeito ao exercício do direito ao proprietário e aquela, à estrutura do direito mesmo, à propriedade.” Para José Afonso da Silva, as “limitações, obrigações e ônus são externas ao direito, vinculando simplesmente a atividade do proprietário, interferindo tão-só com o exercício do direito, e se explicam pela simples atuação do poder de polícia”³²

que o princípio da função social da propriedade vai muito além dos ensinamentos da Igreja, de que ‘sobre toda propriedade particular pesa uma hipoteca social, mas tendente a simples vinculação obrigacional’, assim:

“Ele transforma a propriedade capitalista, sem socializá-la. Condiciona-a como um todo, não apenas seu exercício, (...) a função social mesma acaba por posicionar-se como elemento qualificante da situação jurídica considerada, manifestando-se, conforme as hipóteses, seja como condição de exercício de faculdades atribuídas, seja como obrigação de exercitar determinadas faculdades de acordo com modalidades preestabelecidas.”³³

Conclui esse doutrinador:

“Mas é certo que o princípio da função social não autoriza a suprimir, por via legislativa, a instituição da propriedade privada. Contudo, parece-nos que pode fundamentar até mesmo a socialização de algum tipo de propriedade, onde precisamente isso se torne necessário à realização do princípio, que se põe acima do interesse individual. Por isso é que se conclui que o direito de propriedade (dos meios de produção especialmente) não pode mais ser tido como um direito individual. Assim, a inserção do princípio da função social, sem impedir a existência da instituição, modifica sua natureza, pelo que, como já dissemos, deveria ser prevista apenas como instituição do direito econômico.”³⁴

Flávio de Azambuja Berti elucida diversas formas de limitação da propriedade:

“... há no âmbito administrativo o chamado instituto da requisição através do qual uma autoridade ou agente público pode para os fins de atender ao interesse público, requisitar o uso de um bem móvel ou imóvel de propriedade do particular numa determinada situação de emergência, restituindo-o tão logo tenha cessado a causa justificadora da requisição, pagando-se ao particular eventuais prejuízos ou danos se ocorridos. Há também os chamados direitos de vizinhança, os quais impõem um uso racional da propriedade por parte de seu titular, de modo a não causar embaraços aos proprietários circunvizinhos e, nalguns casos, até mesmo impondo limitações mais graves aos proprietários tais como o direito de passagem e a servidão. Aliás, há que se mencionar ainda os institutos da servidão e da limitação administrativas previstas nas normas jurídicas do Direito Administrativo. No âmbito do Direito Administrativo por sinal, ainda avulta como exemplo importante de limitação do direito de propriedade o instituto do ‘tombamento’ a fim de viabilizar a preservação dos interesses relacionados ao patrimônio histórico e cultural...”³⁵

vel). Essa a progressividade ordinária, que atende ao princípio da capacidade contributiva (e o da vedação ao efeito-confisco). A progressividade no tempo é um conceito diverso. Nesta, que é instrumento da política urbana, a alíquota do imposto cresce em função do tempo durante o qual o contribuinte se mantém em desobediência ao plano de urbanização da cidade. Seja como for, na progressividade tem-se que o imposto tem alíquotas que variam para mais em função de um elemento do fato gerador do imposto, em relação ao mesmo objeto tributado.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª edição, Ed. Malheiros, 2007, p. 412).

³¹ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 23ª edição. São Paulo. Malheiros, 2004, p. 278

³² Idem, p. 280.

³³ Idem, p. 282-3.

³⁴ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. Op. cit., p. 283.

³⁵ BERTI, Flávio de Azambuja. Impostos: extrafiscalidade e não-confisco, 2ª edição, Curitiba: Juruá, 2006, p. 165-6.

Por sua vez, a “*privação*” de um direito opera no sentido de sua própria destruição, supondo um sacrifício. Trata-se, nas palavras de Goldschmidt, de um ataque exterior ao direito por fundamentos distintos dos que lhe dão sustentação. Por excelência, manifesta-se através da via expropriatória,³⁶ sendo sempre precedida ou sucedida de indenização, salvo, é claro, como diz o mesmo doutrinador, quando decorre de um ato ilícito e assume caráter de pena (caso em que a privação ocorre na forma de confisco).³⁷

Desse modo, a “*privação*” pode se dar ou através da *expropriação*³⁸ – como ato ou efeito de privar o proprietário daquilo que lhe pertence, mediante justa e prévia indenização – ou através de *confisco*³⁹, em que não há indenização, pois decorrente de sanção por ato ilícito.

De se ver que a acepção “*confisco*” (do latim *confiscare*) em seu conceito puro⁴⁰ apresenta caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contra a lei. É forma de “*privação*” do direito de propriedade, *mas com expropriação não se confunde*, pois, por deter cunho penalizante, não é indenizável.

Assim, confisco – em sentido ordinário⁴¹ – é “ato de apreender a propriedade em prol do fisco, *sem que seja oferecido ao prejudicado qualquer compensação em troca*.”⁴² Trata-se, na concepção por ora referida, de uma forma de privação da propriedade em proveito do fisco, porém, sem a correspondente indenização. Pode, enfim, dar-se em razão de punição por crime ou contravenção – ocorrendo através de ato administrativo ou de sentença judiciária fundada em lei.

A propriedade, nessa linha de entendimento, pode ser “*privada*” do particular: a) em casos de ilícitos cometidos (nos quais assume forma de *confisco* não indenizável), ou b) em casos de necessidade/utilidade pública ou interesse social constitucionalmente excepcionado – aqui, mediante justa indenização. José Eduardo Soares de Melo ressoa:

³⁶ Conforme Celso Antonio Bandeira de Mello, “desapropriação se define como o procedimento através do qual o Poder Público, fundado em necessidade pública, utilidade pública ou interesse social, compulsoriamente despoja alguém de um bem certo, normalmente adquirindo-o para si, em caráter originário, mediante indenização prévia, justa e pagável em dinheiro, salvo no caso de certos imóveis urbanos ou rurais, em que, por estarem em desacordo com a função social legalmente caracterizada para eles, a indenização far-se-á em títulos da dívida pública, resgatáveis em parcelas anuais e sucessivas, preservado seu valor real”. (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 19ª edição, Malheiros, p. 799-800). Romeu Felipe Bacellar Filho lecionou no sentido de que “é a transferência compulsória, ou não, de um bem do domínio particular para o domínio público, por necessidade e utilidade pública ou interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro ou títulos da dívida pública.” A desapropriação foi “tratada pelo Decreto-lei n. 3.365/41, que dispõe sobre as desapropriações por necessidade e utilidade pública, seguido da Lei n. 4.132/62, que define os casos de desapropriação por interesse social.” O Código Civil se refere à perda da propriedade por desapropriação em seu artigo 1.275, inciso V. A Constituição Federal, implementando a política fundiária do Brasil, também se preocupou com a desapropriação por interesse social em seus artigos 184 ao 191; matéria essa regulada pela Lei n. 8.629/93. (cf. BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Direito Administrativo, 2ª edição, São Paulo, Saraiva (Coleção cursos & concursos – coordenador Edilson Mougenot Bonfim); 2005, p.174-181).

³⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 44.

³⁸ Pode-se conceder como exemplo aresto do STF: “A defesa da integridade do meio ambiente, quando venha este a constituir objeto de atividade predatória, pode justificar atividade estatal veiculadora de medidas – como a desapropriação-sanção – que atinjam o próprio direito de propriedade”. (MS 22.164-0-SP – j. 30.10.1995 – DJU 17.11.1995).

³⁹ “PENAL. TRÁFICO DE MULHERES. ESPANHA. QUADRILHA. CONFIGURAÇÃO. (...) VEÍCULO SEQÜESTRADO. CONFISCO. COMPROVAÇÃO DA PROPRIEDADE DO RÉU. DECISÃO DEVIDAMENTE FUNDAMENTADA. (...) Em suficiente fundamentação, o magistrado *a quo* decretou o confisco do automóvel do réu, ‘por ser produto da infração, já que adquirido em época contemporânea ao auferimento de proveitos imerecidos e inexistente comprovação de origem lícita.’ (Apelação Criminal nº 35000052332/GO, 3ª Turma do TRF da 1ª Região, Rel. Des. Fed. Plauto Ribeiro, j. 18.11.2003, unânime, DJU 05.12.2003).

⁴⁰ No âmbito tributário o confisco pode ocorrer, através da tributação, independente da existência de ato ilícito, melhor analisado no próximo capítulo.

⁴¹ No direito constitucional tributário a interpretação é a do “efeito confisco”, portanto, mais abrangente, como se verá mais à frente.

⁴² GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 46.

“A Constituição assegura o direito de propriedade (arts. 5º, XXII, e 170, II), mas também estabelece causas excepcionais para sua perda (desapropriação – arts. 5º, XXIV, 182, § 4º, II, e 184; e pena acessória ao condenado criminal – art. 5º, XLV e XLVI, b).”⁴³

Dessa forma, o Estado e o sistema tributário, ao mesmo passo em que limitam o direito de propriedade, também o protegem, para que mantenha sempre sua essência. Nesse sentido, percebe-se que o ente estatal – inclusive através do sistema tributário – reforça o direito de propriedade, na medida em que sobreleva princípio que proíbe o efeito-confisco na seara tributária (artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal), protegendo esse direito de forma comensurável. Roque Antônio Carrazza, nesse sentido, leciona:

“Estamos confirmando, destarte, que a norma constitucional que impede que os tributos sejam utilizados ‘com efeito de confisco’, além de criar um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o direito de propriedade. Assim, por exemplo, em função dela, nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da regra-matriz constitucional do tributo que lhe está sendo exigido, porque isto lhe faz perigar o direito de propriedade.”⁴⁴

Repita-se, portanto, que a tributação apesar de limitar, também protege o direito de propriedade, pois funciona como um ônus necessário para que o Estado garanta e proteja esse direito. Essas limitações atuam assim, segundo Goldschmidt, no sentido de construção e preservação do direito de propriedade, e não de sua destruição,⁴⁵ restando vedada qualquer forma de *privação* desse direito sem prévia e justa indenização, não podendo assumir caráter de penalização procedido através do sistema tributário.

Ademais, ressalve-se, não só o direito de propriedade está resguardado pelo sistema tributário, como também a liberdade de iniciativa, de trabalho, ofício, profissão, entre outros. Todos esses direitos com proteção constitucionalmente assegurada também não podem ser inibidos por uma tributação confiscatória.⁴⁶

Ora, se “a tributação representa uma transferência de riquezas das mãos do particular às mãos estatais, é imperativo lógico que seja possível e viável a produção dessas riquezas.”⁴⁷

Portanto, o princípio do não-confisco - esculpido no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal – tem como função precípua não só proteger o direito de propriedade, mas também fazer a ligação entre a tributação e os demais direitos constitucionais, ressoando no sentido de que o sistema tributário não pode vir em desfavor daqueles.⁴⁸

⁴³ SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário, 6ª edição, São Paulo, Dialética, 2005, p. 34.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, ed. Malheiros, 21ª edição, 2005, p.98.

⁴⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 44.

⁴⁶ “CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SERVIDOR PÚBLICO DA UNIÃO. LEI Nº 9.783/99. INCIDÊNCIA SOBRE PROVENTOS, PENSÕES E VENCIMENTOS. EFEITO CONFISCATÓRIO. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DESTE TRIBUNAL. (...) O colendo Supremo Tribunal Federal, embora em procedimento cautelar, provisório, portanto, entendeu que a cobrança de contribuição para seguridade social dos servidores aposentados e pensionistas é inconstitucional, eis que afronta o artigo 195, inciso II, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98; e que a exigência da aludida contribuição, no que tange aos ativos e inativos, nos moldes estabelecidos na Lei nº 9.783/99, constitui um verdadeiro confisco, violando, deste modo, o contido no artigo 150, inciso IV, da Carta Magna.” (...) (Apelação Cível nº 38000172159/MG (199938000172159), 3ª Turma do TRF da 1ª Região, Rel. Juiz Plauto Ribeiro. j. 26.02.2002, DJ 22.03.2002, p. 25).

⁴⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 60. Nesse sentido: (STF – RE 200.844 – AgR – Min. Celso de Mello – DJ 16.08.2002) (STF – ADI 2.551- MC – Rel. Min. Celso de Mello – DJ 20.04.2006) (STF – RE 389-423 – AgR – DJ 05.11.2004) (STF – ADC n. 8 – MC – DJ 04.04.2003) (STF – AI 207.377 – DJ 09.06.200) (STF – ADI 2075 - MG – inf. 115) (AI 173.689 – DJ 26.04.1996) (STF – ADI 2010 – DF).

⁴⁸ A Constituição Federal assegura o direito de propriedade (artigos 5º, inciso XXII, e 170, inciso II, ambos da CF), mas também estabelece causas excepcionais para sua perda (desapropriação - arts. 5º, inciso XXIV, artigo 182, parágrafo 4º, alínea III, e artigo 184, todos da CF; e pena acessória ao condenado criminal - art. 5º, incisos XLV (pena de perdimento dos bens) e inciso XLVI, todos da lei superior.

Por esse motivo, não se trata tão somente de uma norma que veda o confisco no âmbito tributário, mas de um elo que busca proteger a liberdade de iniciativa, o direito à locomoção, à educação, à saúde, à informação, à cultura, à segurança, ao voto, à livre associação sindical, à liberdade em sentido amplo, entre outros. Para Goldschmidt, “se o constituinte assegurou ao Estado o direito de tributar, é certo que garantiu em igual patamar normativo (no caso dos direitos fundamentais, dir-se-á mesmo que se encontram em patamar hierarquicamente superior) todos esses outros direitos, de modo que o exercício de um jamais poderá frustrar o exercício dos demais”.⁴⁹

É dizer, nem o direito de propriedade nem os demais direitos fundamentais constitucionalmente assegurados, podem ser aniquilados pelo exercício das competências tributárias. Reverbere-se, novamente, nas palavras de Goldschmidt a “*limitação (do direito de propriedade) via tributação termina onde começa a privação, o efeito confisco*”.^{50 51}

Por isso, a vedação do efeito de confisco constitui uma extensão da garantia ao direito de propriedade. Além de garantidor do rol de direitos fundamentais assegurados na lei magna, deve ser visto de tal forma a abarcar a função relevante que detém no sistema constitucional.

Assim, ao passo que os conceitos mudam com o decorrer da história, agregam valores e novas interpretações, o mesmo ocorreu com o princípio do não-confisco, que deve ser reinterpretado pela doutrina contemporânea, não podendo ser desconsiderado, como faz maioria dos autores, ao se esquivarem de se manifestar e analisarem com profundidade esse relevante direito fundamental.

José Eduardo Soares de Melo expõe as razões da dificuldade de balizamento e a quem incumbe a responsabilidade de estabelecer os limites ao poder de tributar:

“Sob esse aspecto, 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.”⁵²

Diante dessa explicação, passa-se à análise do já referido princípio constitucional do não-confisco.

4. A não-confiscatoriedade e os direitos fundamentais do cidadão

O princípio da não-confiscatoriedade tributária contido no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, pelo qual é vedado aos entes políticos “*utilizar tributo com efeitos de confisco*”, estabelece uma limitação ao exercício da capacidade tributária ativa na medida em que proíbe o ente Estatal de conduzir, no campo da fiscalidade, qualquer injusta atividade de apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos

⁴⁹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; op. cit., p. 61.

⁵⁰ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; op. cit., p. 49.

⁵¹ Exemplo dessa assertiva no julgado: “MANDADO DE SEGURANÇA. PARQUE NACIONAL. RETIRADA DOS ANIMAIS DA PROPRIEDADE. (...). A criação de Parque Nacional deve ser precedida de desapropriação. Não é simples limitação administrativa a determinação de que o proprietário retire o gado do local, quando esta a sua única atividade econômica. Sem prévia indenização não é possível impedir a exploração da propriedade sob pena de se configurar confisco.” (Apelação Cível nº 564047/RS, 3ª Turma do TRF da 4ª Região, Rel. Maria de Fátima Freitas Labarrère. j. 17.06.2003, unânime, DJU 02.07.2003).

⁵² SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário, 6ª edição, São Paulo, Dialética, 2005, p. 35.

dos contribuintes.⁵³

Trata-se de uma norma dirigida a todos os entes federativos da República - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - além dos territórios, tratando-se de um Direito Fundamental do Contribuinte e também, face ao que dispõe o artigo 60, § 4º, inciso IV da Constituição Federal, de uma cláusula pétrea imposta pelo poder constituinte originário.

É por assim dizer um princípio que converge com a interpretação sistemática e teleológica anteriormente referenciada. Esculpido nos pilares mais fundamentais da Constituição brasileira, sua função é proibir que o ente Estatal onere o particular – através de tributação com efeitos confiscatórios - a ponto de privá-lo do pleno exercício de seu direito de propriedade ou do gozo dos outros direitos fundamentais assegurados pela lei magna.

Além disso, sua interpretação atual⁵⁴ deve ser no sentido de que o *efeito confisco* seja corroborado pelas imposições sociais atualmente existentes. Merece interpretação ampla a ponto de tornar factível sua necessária efetivação no seio social.

Nesse passo, curial entender que tal postulado⁵⁵ carece de colmatação⁵⁶ à luz dos atuais valores constitucionais. De modo concreto, impossibilita o ente estatal de impor carga tributária que torne insuportável para o administrado/contribuinte o exercício de seus direitos fundamentais - esses que, pela vagueza e abstração de seus conceitos, necessitam viver na concretude social.

Assim, cumpre ao Estado garantir a existência digna de todos os cidadãos, não permitindo, por exemplo, que sofram “*privações*” em suas necessidades básicas pela cobrança excessiva de tributos. Tome-se como exemplo, quando a tributação desmensurada quando desvirtua do direito à moradia ou à livre locomoção, ou quando vier ferir seus direitos ou necessidades mais vitais. Argüi Roque Antonio Carrazza:

“... os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (*mínimo vital*), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos.”⁵⁷

Desse modo, sob a luz da noção de capacidade contributiva, o postulado da não-confiscatoriedade faz com que os tributos incidam de forma *razoável e proporcional* não devendo atingir, sob pena de flagrante inconstitucionalidade, o *efeito confiscatório*. É dizer, pelas palavras de Roque Antonio Carrazza, que “as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades.” Confiscatório, portanto,

⁵³ Conforme entendimento do STF abaixo assinalado.

⁵⁴ O conceito de confisco deve ser interpretado à luz de seu sustentáculo valorativo que é o conceito de propriedade da atualidade. A título de exemplo registre-se o aresto: “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF. LEI 8.033/90. CONFISCO. (...) A vedação ao confisco, fato de difícil conceituação no direito pátrio, há de ser estudada em consonância com o sistema socioeconômico vigente, preservando-se a proteção outorgada ao direito de propriedade, em sua função social. (...) (Apelação Cível nº 130373/PE (9805028623), 3ª Turma do TRF da 5ª Região, Rel. Des. Fed. Élio Wanderley de Siqueira Filho, j. 02.10.2003, unânime, DJU 06.11.2003).

⁵⁵ A não-confiscatoriedade é um princípio, mas sua aplicação é condicionada aos postulados da razoabilidade-equivalência, proporcionalidade e proibição dos excessos. Por isso, não vejo erro em chamá-lo de postulado na medida em que exige como corolário para sua aplicação a análise dos referidos critérios mencionados pelo autor Humberto Ávila, conforme se exporá mais adiante.

⁵⁶ Segundo Karl Larenz a Constituição utiliza-se com frequência de conceitos que carecem de colmatação, bem como de padrões éticos – como o da dignidade da pessoa humana -, que traça delimitação de um direito fundamental, de modo mais formal, e deixa assim, de fato, à interpretação, um amplo espaço de discricionariedade. (cf. ENGLISH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. 6. ed. Trad. João batista Machado. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian. p. 439).

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, ed. Malheiros, 21ª edição, 2005, p.98-9.

é o imposto “que, por assim dizer, ‘esgota’ a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas.”⁵⁸

É o que leciona esse doutrinador:

“... os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consciência originária das suas fontes de ganho. É confiscatório o tributo que incide sobre correções monetárias, que, como se sabe, não revelam aumento de riqueza (e, nesta medida, aumento de capacidade contributiva), mas simples re-composições do valor de troca da moeda. Também padece desta inconstitucionalidade o tributo que alcança meros sinais exteriores de riqueza, ou seja, indícios, não confirmados pelos fatos, de aumento da aptidão econômica do contribuinte. (...) Destacamos que, para as empresas, o confisco está presente, quando o tributo, de tão gravoso, dificulta-lhes sobremodo a exploração de suas atividades econômicas habituais. Mais ainda, o fenômeno está presente quando a carga tributária inviabiliza o desempenho destas mesmas atividades.”⁵⁹

Nesse sentido, também leciona José Eduardo Soares de Melo:

“O princípio que veda o confisco no âmbito tributário (art. 150, IV, da Constituição) está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda, ou da propriedade dos contribuintes, sendo constatado, principalmente, pelo exame da alíquota, da base de cálculo, e mesmo da singularidade dos negócios e atividades realizadas.”⁶⁰

E Aliomar Baleeiro no mesmo viés:

“... se o tributo que absorvesse todo o valor do patrimônio destruísse a empresa ou paralisasse a atividade não se afinaria pela capacidade econômica nem se ajustaria à proibição de confisco.”⁶¹

De outro vértice, apregoa Humberto Ávila: tendo o Estado “competência para instituir impostos, o exercício dessa sua competência não pode implicar na impossibilidade de aplicação de uma outra norma”,⁶² ou seja, não pode implicar a impossibilidade de efetivação de quaisquer direitos fundamentais assegurados na Constituição Federal.

É dizer, os direitos fundamentais detêm eficácia plena e aplicabilidade imediata e, mesmo que, sob determinados critérios, “possam ser restringíveis, não podem (jamais) ser atingidos no seu *núcleo essencial*.”⁶³ Trata-se da proteção outorgada pelo postulado da proibição dos excessos, o qual se faz corolário da não-confiscatoriedade na seara tributária, incidindo (a não-excessividade) *in abstracto* na proteção dos direitos fundamentais, enquanto a *capacidade contributiva* é medida *in concreto*, ou seja, no caso individual, com suas peculiaridades e singularidade.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, ob. cit., p.98-9.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, ob. cit., p.98-9.

⁶⁰ SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário, 6ª edição, São Paulo, Dialética, 2005, p. 34.

⁶¹ BALEEIRO, Aliomar, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 6ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1955, p. 262 e 667.

⁶² Humberto Ávila entende que esse núcleo essencial é definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental. (ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário : de acordo com a emenda constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 396).

⁶³ Humberto Ávila entende que esse núcleo essencial é definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental. (ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário; de acordo com a emenda constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 396).

Resta, portanto, impossibilitado ao Estado, em um primeiro momento, instituir tributo (ou até mesmo, entende-se, medida sancionatória⁶⁴) que possa vir a atingir de forma significativa o “núcleo essencial” dos direitos fundamentais do cidadão contribuinte, bem como, impossibilitado está, em um segundo momento, de a oneração estatal seja desarrazoada ou desproporcional ao motivo que a ensejou.

Em outras palavras, qualquer oneração estatal deve observar, sempre, além da capacidade contributiva, o critério da proibição dos excessos, aquela merecendo análise *in concreto*, seja este, recebendo análise *in abstracto*. Outrossim, após essa ponderação, cabe avaliar a observância da razoabilidade-equivalência e da proporcionalidade em sentido amplo conforme adiante serão analisados.

Kiyoshi Harada, sobre o tema, pontifica:

“... para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se, em primeiro lugar, avaliar a capacidade econômica do contribuinte. Se está além de sua capacidade contributiva, o tributo é confiscatório. Porém, se não estiver além, apesar de sua excessiva onerosidade, deve-se, em um segundo momento, verificar *se essa onerosidade se harmoniza com o conjunto de princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, de liberdade de iniciativa, da função social da propriedade, etc.*” (Trata-se da não-excessividade).⁶⁵ (grifei e observei)

Sobre esse segundo momento, reverbera Roque Antonio Carrazza:

“Efetivamente, os tributos (todos eles, mas maiormente os impostos) devem ser dosados com *razoabilidade*, de modo a valorizar a *livre iniciativa*, um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito, a teor dos arts. 1º, IV, e 170, *caput*, ambos da CF. É, em síntese, requisito de validade das normas jurídicas tributárias, a necessidade delas não atassalharem a liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas. (...) Também não se pode, em homenagem aos princípios da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade, assujeitar um mesmo fato econômico à incidência de tantos impostos, que acabem por retirar do contribuinte o mínimo vital a que estamos aludindo.”⁶⁶

Esse é também o entendimento de José Soares de Mello:

“Alíquotas e bases de cálculo excessivas sobre as materialidades tributárias representarão considerável (e condenável) subtração do patrimônio dos contribuintes, que, em muitos casos, *poderão prejudicar o direito à habitação, ou à livre atividade empresarial*, ainda que os valores tributários sejam trasladados (direta ou indiretamente) a terceiros, dentro de um ciclo negocial. Todavia, é difícil estipular o volume máximo da carga tributária, ou fixar um limite de intromissão patrimonial, enfim, o montante que pode ser suportado pelo contribuinte. *O poder público há de se comportar pelo critério da razoabilidade, a fim de possibilitar a subsistência ou sobrevivência das pessoas físicas, e evitar as quebras das pessoas jurídicas, posto que a tributação não pode cercear o pleno desempenho das atividades privadas e a dignidade humana.*”⁶⁷

Dessa forma, há de se entender que a *não-confiscatoriedade*, na medida em que leva em conta a noção de capacidade contributiva,⁶⁸ exige sua aplicabilidade em consonância (como se inseparáveis fossem) com o postulado da proibição dos excessos, sendo ulteriormente relevado pelos critérios da *razoabilidade-equivalência* e da *proporcionalidade*.

⁶⁴ Vide sub-capítulo 7.3 desta monografia.

⁶⁵ HARADA, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988. Curitiba. Ed. Juruá, 2006, p. 186.

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, ed. Malheiros, 21ª edição, 2005, p.98-9.

⁶⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário, 6ª edição, São Paulo, Dialética, 2005, p. 34-5.

⁶⁸ Passei ao revés desse princípio porque já sobejamente analisado e estudado pela doutrina, em sua inteira maioria, sendo que, a despeito de tão grande importância dada à capacidade contributiva, nenhuma ou muito pouca importância é dada ao princípio do não-confisco no direito brasileiro.

É a *proibição dos excessos* que proíbe o ente estatal de ferir – de forma direta ou indireta – os direitos fundamentais do cidadão em seu “núcleo essencial” (ensina Humberto Ávila), ou mesmo, sob o enforque dos impostos de caráter pessoal, e, por conseqüência, da capacidade contributiva, também proíbe denegrir o “mínimo vital” do cidadão brasileiro (leciona Roque Antônio Carrazza). Por isso, a assertiva de que a tributação não pode ferir *in concreto* a capacidade contributiva, cabendo análise *in abstracto* acerca da infringência ou não do postulado da *proibição dos excessos*, não obstante esse postulado, da mesma forma, revelar manifestação no caso prático.

5. A extrafiscalidade e o efeito-confisco

Relevante pontificado, por demais argumentando, é a diferenciação entre o “efeito” confiscatório e o significado do conceito de extrafiscalidade.

Por certo, o aparente exagero ou a numérica vultosidade, notadamente em esfera de alíquota ou base de cálculo do tributo, não podem necessariamente relacionar-se com agressão ao princípio ora em estudo, mas tão-somente traduzirem-se apenas por uma medida tributária fundada na extrafiscalidade, ou seja, aumento da alíquota por uma finalidade outra que não seja a arrecadatória – fiscal.

É o caso, por exemplo, de uma alíquota de aparente exagero – trezentos por cento de IPI – a recair sobre a produção de cigarros, que pode não significar uma tributação de *efeito* confiscatório, não sendo inconstitucional, porque se encontra ancorada na extrafiscalidade.

Para tanto se esse percentual recair sobre produto básico de utilidade social – sobre certos alimentos essenciais, por exemplo – certamente que incorria no vício da confiscatoriedade.⁶⁹

Kiyoshi Harada explicita que nem sempre um tributo cujo critério quantitativo seja significativo, com alíquota demasiada, padece do vício da confiscatoriedade. Pondera a distinção entre a “tributação de riqueza renovável” e “taxação de riqueza não renovável”:

“Alguns autores fundam o conceito de confisco na exacerbação do aspecto quantitativo do tributo. Alíquotas excessivas caracterizam o efeito confiscatório. O critério não tem, contudo, consistência jurídica, quer porque nos chamados impostos indiretos, onde a transferência do encargo tributário a terceiros se opera com maior facilidade, é difícil a ocorrência de efeito confiscatório, quer porque um mesmo imposto pode ser excessivo para um contribuinte e brando para outro, aquinhoado com rendas maiores. Outrossim, na questão da excessividade de alíquota ou da onerosidade da base de cálculo impõe-se a distinção entre a tributação de riqueza ‘renovável’ e a taxação de riqueza ‘não renovável’. Conforme a hipótese, o caráter destrutivo ou confiscatório do tributo poderá manifestar-se ou não. Uma alíquota de 50% incidindo sobre a propriedade imobiliária, por exemplo, acabará em apossamento pelo Estado, por via da tributação. Já essa mesma alíquota de 50% incidindo sobre um bem de consumo, ou sobre um rendimento de capital, não terá a marca da confiscação; O aspecto quantitativo do fato gerador da obrigação tributária, por si só, não projeta qualquer luz para iluminar as fronteiras entre tributação e confiscação. (...) Outro critério para detectar o efeito confiscatório da tributação, é o da moderação ou da razoabilidade, (...) fundado no princípio constitucional da garantia da propriedade privada, desenvolvido por Linhares Quintana a partir do exame da jurisprudência do Supremo Tribunal da Argentina.”⁷⁰

⁶⁹ Cf. SILVA NETO, José Francisco da. Apontamentos de direito tributário: em conformidade com a Lei Complementar 116/03, Rio de Janeiro, ed. Forense, 2004.

⁷⁰ HARADA, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988. Curitiba. Ed. Juruá, 2006, p. 184.

Não obstante, é necessário cautela quando se trata do tema. Nos ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo, resguardam-se os variados meios tributários para a incidência de eventual tributação confiscatória:

“Objetiva-se evitar o malsinado confisco, apurável nas mais variadas espécies tributárias contempladas na Constituição, a saber: a) os impostos (arts. 153, 155 e 156) terão caráter confiscatório quando suas alíquotas se revelarem excessivas, como no caso de entravarem atividades voltadas para o comércio exterior (importação e exportação), onerarem o patrimônio e a renda (propriedade imobiliária, transmissão de bens e direitos), dificultarem a produção e circulações mercantis (IPI, ICMS), e negócios civis (155); b) as taxas (art. 145, II) serão confiscatórias na medida em que o valor dos serviços públicos, e a remuneração relativa ao exercício regular do poder de polícia, venham a ser vultosos, não guardando nenhuma proporcionalidade com os custos, revelando-se incompatíveis com os fins perseguidos pelo interesse público (ausência de finalidade comercial); c) a contribuição de melhoria (art. 145, III) também terá cunho confiscatório, quando o valor exigido dos contribuintes seja superior à valorização imobiliária, decorrente de obras públicas; d) os empréstimos compulsórios (art. 148) serão confiscatórios quando sejam significativos os valores entregues provisoriamente aos cofres públicos, para atender calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e investimentos públicos urgentes e relevantes, ocorrendo o retorno em montante inferior ao mutuado; e) as contribuições sociais (arts. 149, 195, 239, 240, EC 20/98, 21/99 e 33/01) também conterão a mesma natureza, se incidirem excessivas alíquotas sobre as remunerações das atividades previstas, ou sobre a folha de salário, faturamento e lucro. Oportunas as lições doutrinárias no sentido de que “o poder de taxar é o poder de manter, e não o poder de destruir”.⁷¹

6. A interpretação atual da não-confiscatoriedade

A despeito das tergiversações e da dificuldade de conceitualização do princípio da não-confiscatoriedade no direito brasileiro, tanto a doutrina abalizada como o Supremo Tribunal Federal, vem perfilhando entendimento pelo qual a Constituição não veda simplesmente a tributação confiscatória,⁷² mas toda e qualquer tributação que possa acarretar o “efeito de confisco”.

Não se pode aqui entender “confisco” como sinônimo de ato arbitrário e impassível por parte do Estado – como o conceito anteriormente exposto de mera apropriação estatal em benefício do fisco. Caso assim se entenda, além de incorrer em redundância, estar-se-á por limitar demasiadamente uma norma constitucional que evoluiu com o tempo e que agregou os valores oriundos do atual contexto constitucional.

Tal postulado merece interpretação à altura do exigido pelo seio social e sua evolução jurídica, não podendo ser interpretado à luz de princípios fossilizados que não mais denotam a realidade social para a qual foi direcionado.

Nessa medida, a interpretação desse postulado fundamental – o da não-confiscatoriedade – deve ir bastante além da simples interpretação sistemática, ainda que, dela não se dissocie. Cumpre, pois, indicar mais um caminho não tanto genérico e abstrato, mas, sobretudo, concreto e axiológico,⁷³ em atenção à “consciencialização (evocação) das valorações sobre as quais assenta nossa ordem jurídica.”⁷⁴

⁷¹ SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário, 3ª edição, 2001, p. 36-8.

⁷² Redundante sustentar isso porque o confisco é sanção por ato ilícito coisa que tributo jamais o será.

⁷³ Karl English, reportando-se a Coing, acrescenta que os valores morais como a igualdade, a confiança, o respeito pela dignidade da pessoa humana não são interesses quaisquer ao lado de outros: eles são, antes, os elementos ordenadores do Direito Privado, genuinamente decisivos; eles não se situam ao lado dos fatos a ordenar, no mesmo plano, mas por cima deles, num plano superior. (ENGLISH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. 6. ed. Trad. João baptista Machado. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian. p. 381).

⁷⁴ Nas palavras de Karl English, *in* Introdução ao pensamento jurídico. ob. cit. p. 381.

Particularmente, a capacidade funcional do Estado em gerir o que se convencionou chamar de Estado Social de Direito abarca – para além da interpretação sistemática – também a interpretação teleológica da norma, reportando-se ao “efeito-confisco”. Embora a primeira idéia referente ao princípio do não confisco seja a de que se destina exclusivamente a atacar a tributação manifestamente excessiva, certo é que a noção de “efeito confisco” e “alcance confiscatório” são muito mais amplas do que parecem.

Inicialmente, perceba-se que, pelo mencionado postulado, **não**-somente resta impossibilitada a tributação confiscatória, como igualmente descabe, por via do sistema tributário, proceder a qualquer forma de imposição estatal cujo efeito seja equivalente ao do confisco.

Não se trata, portanto, de meramente vedar o confisco, pois essa modalidade em nada se assemelha com o tributo⁷⁵; mas de evitar que a tributação, por excessiva, redunde em penalização - não indenizável - e que ainda esteja a desvirtuar ou desrespeitar os postulados da razoabilidade, proporcionalidade e proibição dos excessos.

Em verdade, confiscatório é o tributo que atinge a propriedade privada na sua essência. Afirma Goldschmidt, “confiscatório é o tributo que afronta a própria natureza jurídica do conceito de propriedade”⁷⁶ e que, por consequência, converte a hipótese de incidência do tributo em mero pretexto para que ocorra a “privação” (compulsória e arbitrária) do patrimônio do contribuinte, sem indenização e sem que ao mesmo seja imputado qualquer ilícito.⁷⁷

Em outras palavras, o *efeito-confisco* não exige ocorrência de ato ilícito (como no conceito puro de confisco) nem tampouco que a oneração estatal esteja motivada por critérios administrativos ou subsumida em lei infraconstitucional. Basta, para tanto, que ocorra a afronta a núcleo essencial de direitos fundamentais, considerando-se, de igual forma, a capacidade contributiva do cidadão, ou que ocorra a inobservância da razoabilidade-equivalência ou da proporcionalidade (em sentido amplo) na aplicação da medida estatal pelo ente político.

Ora, se existente a ilicitude, muito menos razão há para se sustentar ocorrência de tributação manifestamente excessiva, pois tributo não pode constituir sanção por ato ilícito (artigo 3º do Código Tributário Nacional). Não há, portanto, que se falar em penalização quando por imposição tributária.

Daí a assertiva que falar em tributação confiscatória é redundante, pois o *efeito-confisco* poderá ocorrer independentemente da existência de ato ilícito. Exige somente que a oneração estatal resulte em forma de penalização, cujos efeitos, ou denigram direitos fundamentais, *in abstracto* (ou *in concreto* venham a ferir a capacidade contributiva) ou venham a ser *desproporcionais* ou *desarrazoados* com o fato que os desencadeou.

Nesse sentido, diferentemente do confisco ordinário em seu conceito puro, – notavelmente aplicado no direito penal - o efeito confisco na seara tributária pode vir a ocorrer independentemente da ocorrência de ato ilícito, cujo veto procede, inclusive, quando ocasionado por intermédio de imposições sancionatórias. Restando, para tanto, desvirtuar direitos fundamentais ou eles virem de encontro aos postulados açambarcados pelo ordenamento jurídico, cujo desrespeito caracteriza a incidência do *efeito-confisco*, pela Constituição vedado.

Assim sendo, trata o postulado em testilha, de proficiência a afastar do seio social toda e qualquer

⁷⁵ Confisco é sanção por ato ilícito e tributo não pode jamais constitui sanção por ato ilícito (segundo artigo 3º do CTN).

⁷⁶ Cf. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 49.

⁷⁷ Ao contrário do que ocorre com a expropriação, como já abordado.

tributação que gere o “efeito confisco”, e não meramente a tributação que toma para o fisco, confisca, literalmente a propriedade.⁷⁸ Goldschmidt explica melhor:

“... confiscatoria, literalmente, somente seria a tributação que gravasse a totalidade (alíquota de 100%) do bem tributado, anulando a propriedade privada, ao passo que ‘efeito de confisco’ já estaria presente desde o momento em que a tributação soasse como penalização injustificada, por exagerada e irrazoável, ou, ainda, deixasse de encontrar fundamento na manutenção do direito de propriedade para atacá-lo, minguá-lo, desestimulá-lo.”⁷⁹

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres, citando Ives Gandra Martins, entende que a expressão “efeito” de confisco é muito mais abrangente que a singela vedação do confisco tributário.

“A noção de ‘efeito de confisco’ destina-se a atacar não somente o confisco disfarçado de tributação, mas também toda a imposição que, mediata ou indiretamente, redunde na supressão de parte substancial da propriedade.”⁸⁰

De mais a mais, perfilhando os ensinamentos de Casanova, é de se salientar que qualquer intenção que alimente uma medida estatal, somente terá ela efeitos confiscatórios quando simplesmente produzir uma perda substantiva do patrimônio do administrado. Não há de se considerar, para tanto, se ela foi buscada diretamente, ou indiretamente, ou que nem sequer foi cogitada possibilidade de seu acontecimento.⁸¹

É dizer, não importa efetivamente qual foi a intenção do legislador quando da criação de norma com efeito confiscatório; O que importa, para que redunde em inconstitucionalidade, é que ela esteja produzindo no mundo dos fatos esse referido efeito. Fabio Brun Goldschmidt melhor explica:

“... o confisco, como efeito, pode produzir-se por diversas formas, (entre elas, é claro, através do próprio instituto do confisco), independentemente da intenção do legislador de efetivamente confiscar a propriedade. O efeito confiscatório, segundo o autor, produz-se-á por qualquer tipo de medida, sancionatória ou não, que redunde numa situação patrimonial tal ao sujeito passivo, que seja similar à que resultaria aplicar-lhe uma pena confiscatória em sentido estrito.”⁸²

Assim sendo, para delimitar o “efeito” confiscatório do tributo, não se tem em conta a sua causa, mas os seus efeitos, motivo pelo qual a intenção do legislador ao estabelecer o tributo resulta absolutamente irrelevante.⁸³

Seu conceito, por certo, é bem mais amplo que o confisco como instituição sancionatória, até porque o sistema tributário não pode, através da tributação, querer aplicar medida de efeito sancionatório, vez que o próprio artigo 3º do Código Tributário Nacional proíbe que o tributo constitua sanção por ato ilícito.

Sem embargo, entende-se que pode o efeito confiscatório se dar através de medidas sancionatórias – multas, por exemplo – conforme se exporá logo adiante.

A expressão “efeito”, na dicção de Antonio Houaiss, tem o significado daquilo que foi produzido por uma causa; consequência, resultado, o que se procura alcançar; destino, finalidade, fim, é uma realização

⁷⁸ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 50

⁷⁹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 49-0.

⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo, Direitos fundamentais do contribuinte, São Paulo, ed. RT, 2000, p. 50.

⁸¹ Cf. CASANOVA, Gustavo J. Naviera de. El principio de no confiscariedad en España y Argentina. Madrid: McGraw Hill, 1997, p. 77.

⁸² GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 50. Mais adiante analisar-se-á a possibilidade do efeito confisco ocorrer através de medidas sancionatórias – como o caso das multas.

⁸³ Cf. CASANOVA, Gustavo J. Naviera de. El principio de no confiscariedad en España y Argentina. Madrid: McGraw Hill, 1997, p. 77.

concreta; execução, efetivação, um resultado ruim, uma pena, um prejuízo.⁸⁴ Na verdade, todas essas acepções da palavra “efeito”, ao que parece, se ajustam à interpretação do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. É que, em todas essas concepções, dito *efeito* de confisco não pode redundar em desvirtuamento a direitos fundamentais quaisquer que sejam; tão pouco deter imposição desarrazoada ou desproporcional.

Na lição de Fabio Brun Goldschmidt:

“A pena, no caso, corresponde à *impossibilidade do exercício pleno de outros direitos constitucionalmente garantidos, não necessariamente o direito de propriedade, cuja afetação é apenas anterior (por que imediata)*. A propriedade, realmente, é instrumento para realização de uma série de direitos, mas, (...), há casos, em que o efeito confisco (pena) é sentido pelo contribuinte pelo simples fato de que o ataque feito à sua propriedade não encontra respaldo na Carta ou, em outras palavras, não foi autorizado pela população, de modo que revelar-se-á excessivo e irrazoável, independentemente da medida ou da intensidade com seja realizado.”⁸⁵

Em verdade, o que haverá de ocorrer é a ampla proteção dos direitos constitucionais, em especial do direito de propriedade. Sempre que, por alguma oneração estatal, estiverem em risco alguns desses direitos constitucionalmente assegurados, haverá de incidir o princípio do não-confisco, em observância aos postulados da proibição dos excessos, da razoabilidade-equivalência e da proporcionalidade.

Os próprios dispositivos constitucionais, ao passo que asseguram as liberdades individuais, também constituem, em seu contexto, limitações implícitas ao direito de tributar, pois não pode essa atividade – da tributação – descambar em negação ou tolhimento desses referidos direitos fundamentais constitucionalmente assegurados.

Nessa medida, conclui-se que é vedado à administração, por meio da tributação excessiva, tolher, cercear ou mesmo dificultar o pleno exercício dos direitos fundamentais conferidos aos cidadãos.⁸⁶

7. As medidas sancionatórias e o efeito-confisco

Embora o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal vede tão-somente a utilização de “tributos” com *efeito confiscatório*, existem vários doutrinadores e até mesmo Tribunais que defendem a aplicação desse princípio às multas.

Importante ressaltar que, para essa parte da doutrina, o “efeito confisco” servirá para balizar as medidas sancionatórias – como o caso das referidas multas - bastando, para tanto, resultar em uma imposição que acarrete uma situação patrimonial desfavorável tendo um resultado similar à pena de confisco. É dizer, basta, para tanto desvirtuar ou desrespeitar os postulados da razoabilidade-equivalência, da proporcionalidade e da proibição dos excessos.

Esse é o entendimento de Celso Antonio Bandeira de Mello:

“No caso das sanções pecuniárias a falta de razoabilidade pode conduzir ao caráter confiscatório da multa, o que é, de per si, juridicamente inadmissível, como se sabe.”⁸⁷

⁸⁴ Efeito. In. HOUAISS, Antonio. Dicionário eletrônico da língua portuguesa, 2001).

⁸⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 63

⁸⁶ Ver: RE n. 18.976 – STF – 1ª Turma – Rel. Min. Barros Barreto – julgado em 02.10.1952 – ADJ 26.11.1952 – p. 14653.

⁸⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 19ª edição, Malheiros, 2005, p. 793.

Acontece que não só a tributação, mas toda e qualquer atividade estatal que onere o administrado-cidadão está submetida aos postulados da razoabilidade-equivalência e da proporcionalidade, pois, conforme entendimento do expoente do direito administrativo, Celso Antonio Bandeira de Mello, tanto “as sanções devem guardar uma relação de proporcionalidade com a gravidade da infração.” (...) quanto os atos administrativos potestativos em relação aos motivos que o ensejaram. Assim, aduz, “flagrada a desproporcionalidade, a sanção é inválida”.⁸⁸

Na seara tributária, a aplicação do artigo 150, inciso IV, da Constituição deve guardar relação direta (como se indissociável fosse) com os postulados da razoabilidade-equivalência, da proporcionalidade e da proibição dos excessos. Daí a inconstitucionalidade com base no dispositivo suprarreferida das multas que detenham efeitos confiscatórios do patrimônio dos cidadãos-administrados.

Para essa linha de entendimento, referido artigo 150, inciso IV, da Constituição, abrange toda e qualquer obrigação tributária. Isso porque, “na forma do art. 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária; e, de acordo com seu parágrafo 3º, as penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são convertidas em obrigação principal, de modo a receber, igualmente, tratamento equivalente ao do crédito tributário.”⁸⁹

Essa é a posição de Ricardo Lobo Torres, quando diz:

“... o confisco abrange a obrigação tributária. (...) tributo e penalidade, sempre que a relação entre o Fisco e contribuinte ou Estado e Cidadão seja de natureza exclusivamente tributária, como ocorre na esmagadora maioria das hipóteses”.⁹⁰

Sustentando a referida posição, esse mesmo autor assevera que se “sujeitam à vedação constitucional as multas e penalidades pecuniárias aplicadas pelo descumprimento da legislação fiscal, quando exorbitante.”⁹¹ A jurisprudência e a doutrina, em parte, não discrepam desse entendimento.

Outro, mas não menos importante, é o posicionamento de Hugo de Brito Machado, que sustenta posição pela qual o princípio mencionado somente pode incidir quando se tratar de tributação – oneração estatal lícita - e não através das multas – verdadeiros atos sancionatórios (originados de ilícitos):

“A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele. No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito. No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual. Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as

⁸⁸ “A própria lei federal 9.784 de 29.1.99 (...) expressamente estabelece que a Administração se assujeita, dentre outros princípios, aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.” (MELLO, Celso Antonio Bandeira de., op. cit., p. 792-3).

⁸⁹ Cf. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Ob. Cit., p. 154.

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo, Direitos fundamentais do contribuinte, São Paulo, RT, 2000, p. 57.

⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte. São Paulo: RT, 2000, p. 173.

condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.⁹²

Sem embargo do que sustenta esse doutrinador, e em que pesem suas jurídicas razões, sua obra, mesmo, registrou que o Supremo Tribunal Federal, em sentido contrário, já considerou relevante a tese de ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, quando a multa vier a contrariar o postulado da *razoabilidade*. Impossibilitando, assim, que a medida sancionatória (*desarrazoada, desproporcional* ou *manifestamente excessiva*) produza *efeitos confiscatórios* da renda/patrimônio do sancionado, sem aviltar a lei magna ou aos postulados referidos⁹³. A jurisprudência também, em parte, perquire no mesmo sentido.⁹⁴

São as palavras de Hugo de Brito Machado:

“Registre-se, todavia, que o Supremo Tribunal Federal tem algumas manifestações em sentido contrário, vale dizer, no sentido de que o dispositivo constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco aplica-se também às multas, vedando a cominação de multas muito elevadas. (...) É certo que o Supremo Tribunal Federal evoluiu quanto à fundamentação adotada para o deferimento da cautelar, passando a considerar que a multa em tela contraria o princípio da razoabilidade. Mesmo assim, afirmou que a vedação ao tributo com efeito de confisco é uma limitação ao poder de tributar que se estende, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo (ADI n. 551-1-RJ, j. 24.10.2002, com ementa publicada no

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª ed., Ed. Malheiros, 2007, p. 71.

⁹³ Abordar-se-á mais adiante a aplicação dos postulados da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição dos excessos.

⁹⁴ Nesse sentido ressalvo alguns julgados: “(...) MULTA. CONFISCO. ART. 150, INCISO IV, DA CF/88. (...) *O princípio, segundo o qual é vedado ao Poder Público utilizar tributo com efeito de confisco, consubstanciado no art. 150, inciso IV, da vigente Constituição Federal, pode ser aplicado à multa no sentido de evitar a desproporcionalidade entre a infração e a falta, quando extrapolado o dimensionamento necessário ao desestímulo da inadimplência, gerando forte lesão ao direito do contribuinte, com correspondente enriquecimento sem causa da União.* Precedente do STF (ADIn 1.075-DF, Relator Min. Celso de Mello).” (Apelação Cível nº 565765/RS (199971000106616), 1ª Turma do TRF da 4ª Região, Rel. Luiz Carlos de Castro Lugon, j. 18.06.2003, unânime, DJU 13.08.2003). (grifo nosso). (...) “O Tribunal deferiu, com eficácia ex nunc, medida cautelar em ação direta ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio – CNC, para suspender, até decisão final da ação, a execução e aplicabilidade do art. 3º, § único, da Lei nº 8.846/94, que prevê, na hipótese de o contribuinte não haver emitido a nota fiscal relativa a venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, a aplicação de multa pecuniária de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado. Considerou-se juridicamente relevante a tese de ofensa ao art. 150, IV, da CF (‘Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco.’ (ADI 1.075-MC, Rel. Min. Celso de Mello, Informativo 115)” “TRIBUTÁRIO - MULTA IMPOSTA EM VALOR EXCESSIVO, SOBREPONDO-SE AO VALOR DO PRÓPRIO IMÓVEL EM QUE INCIDE EFEITO CONFISCATÓRIO - INCONSTITUCIONALIDADE. Sendo que a multa fixada em valor exorbitante, sobrepondo-se ao valor do próprio imóvel em que incide, resta caracterizado o efeito confisco, por agredir violentamente o patrimônio do contribuinte, mutilando a propriedade privada, o que é vedado pela Carta Magna. Um vez constatada a ocorrência do efeito confisco, compete ao Poder Judiciário atuar como legislador negativo, reconhecendo a inconstitucionalidade da lei no caso concreto, sob determinado aspecto, continuando a norma a vigor na forma originária, tão-somente não permitindo que incida nas situações em que flagrante a inconstitucionalidade. (Apelação Cível nº 000.243.995-8/00, 3ª Câmara Cível do TJMG, Belo Horizonte, Rel. Lucas Sávio V. Gomes, j. 06.02.2003, unânime, Publ. 28.02.2003). (...) Na ausência de parâmetro legal específico, autoriza a analogia (LICC, art. 4º) concluir que a multa tributária terá “efeito de confisco” (CF, art. 150, IV) quando o seu valor “exceder o da obrigação principal” (CC, art. 412).” (Apelação Cível nº 2002.002847-9, 2ª Câmara de Direito Público do TJSC, Blumenau, Rel. Des. Newton Trisotto, j. 15.12.2003, unânime, DJ 29.01.2004). “COBRANÇA DE MULTA COM EFEITO CONFISCATÓRIO. Confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado. O inciso IV, do art. 150, da CR, pretende vedar que o Estado se valha de tributação excessiva para promover, de forma velada, o confisco dos bens do particular. Por conseguinte, para que se possa falar em confisco, é necessário verificar, no campo dos fatos, se a elevação da alíquota de um tributo é excessivamente onerosa, tornando inviável a manutenção da propriedade, aspecto que não se verifica no caso dos autos. (Apelação Cível nº 1.0024.02.653758-9/001, 2ª Câmara Cível do TJMG, Belo Horizonte, Rel. Brandão Teixeira, j. 30.03.2004, unânime, Publ. 16.04.2004). (grifo nosso). “(...) Fixação de valores mínimos para multas pelo não-recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.” (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14/02/03).

DJU-I 14.2.2003).⁹⁵

Salienta-se que, por mais que se entenda como mais correta a posição de que os efeitos confiscatórios estão vedados inclusive na aplicação das medidas sancionatórias, pois o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal trata de uma garantia dada ao contribuinte/cidadão e deve estender-se para além da interpretação literal do texto legal, alcançando viés finalístico e teleológico da norma.

Assim sendo, na aplicação do princípio do não-confisco, conforme o todo deste trabalho, deve deter plena observância e aplicabilidade imediata, até em situações de multas com efeitos confiscatórios, os postulados da *razoabilidade*, da *proporcionalidade* e da *proibição dos excessos*, cuja análise será feita a seguir.

8. Os postulados e a não-confiscatoriedade no direito tributário

Independentemente da justificação pela qual se impõe o tributo ou a multa, imprescindível se faz um limite para tal imposição, regido pela relação do *razoável* e da *equivalência* entre a tributação e a propriedade particular, além da *não-excessividade* e *proporcionalidade* no trato com as onerações estatais.

Tais contornos são justamente aqueles oferecidos pelo núcleo essencial do princípio do não-confisco, que contém implicitamente uma ponderação entre o *razoável* e o *equivalente*, além de reger-se sob o manto da *proibição dos excessos* e da *proporcionalidade*.

Uma vez descaracterizada a relação de equivalência entre os referidos fatores – tributação e a propriedade particular – ou ocorrendo a *excessividade* da imposição tributária (desvirtuando, por consequência, direitos fundamentais do cidadão); configurada estará, inevitavelmente, hipótese de ofensa à cláusula vedatória disposta no artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Implícita, pois, é a análise dos postulados da *razoabilidade*, da *proporcionalidade* e da *não-excessividade*, quando se trata da tributação de *efeitos confiscatórios*.

Humberto Ávila, fazendo distinção entre os postulados da *proibição de excessos* e do exame da *razoabilidade-equivalência*, aduz que, no primeiro caso, somente cabe investigar “a existência ou não de restrição excessiva a um direito fundamental”. Trata-se, nas palavras do autor, de “um limite acima do qual há restrição a um direito fundamental”. Quando se postula pela *não-excessividade*, portanto, nada há de ser proposto com relação à alteração do percentual quantitativo a incidir no caso concreto.⁹⁶

Já no segundo caso, no exame da *razoabilidade-equivalência*, analisa-se justamente a relação entre o percentual aplicado (seja da base de cálculo do tributo, multa, entre outros.) seja da falta cometida. Diz respeito, de acordo com o autor, a uma “relação entre a punição e a gravidade da conduta punida”, conquanto, nada é dito com relação à invasão do núcleo de um direito fundamental.⁹⁷

“O controle da excessividade independe da sua justificação (verificável noutros exames), pois importa, num *exame unilateral de limite*, verificar a restrição do núcleo essencial de um direito fundamental. Nessa perspectiva, não há propriamente *exame multilateral e de graus de restrição e promoção entre princípios colidentes para ver se o fim justifica a utilização do meio* (exame da proporcionalidade), nem um controle de *proporção entre a gravidade da imposição e a sua consequência* (exame da razoabilidade-equivalência). O que há é uma exigência de um limite, além do qual o

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 28ª ed., Ed. Malheiros, 2007, p. 72.

⁹⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário. Ed. n. 125, p. 48.

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário. Ed. n. 125, p. 48.

núcleo de um princípio fundamental é atingido e, por isso, ele não tem um mínimo de eficácia. Tanto a *proibição de excesso* não se identifica com a *razoabilidade-equivalência* que o próprio Supremo Tribunal Federal decidiu que *a primeira diz respeito a um limite acima do qual há restrição a um direito fundamental* e a segunda diz respeito à *relação entre a punição e a gravidade da conduta punida.*⁹⁸ (grifo nosso).

Assim, essa relação de *equivalência* e do *razoável*, além do proporcional, que deve existir entre a tributação e a propriedade particular, inclusive em sede jurisprudencial,⁹⁹ traz uma aproximação muito grande entre o princípio da não-confiscatoriedade e os postulados da *razoabilidade*, da *proporcionalidade* e da *proibição dos excessos*.

Não é errado dizer então que oneração estatal que fira qualquer desses referidos postulados, automaticamente, ferirá o princípio da não-confiscatoriedade, pois, entende-se, um faz-se corolário dos outros.

Nesse sentido, ditos postulados servem inclusive, seguindo o pacificado entendimento do Supremo Tribunal Federal, para o exame da constitucionalidade das normas estatais impositivas do sistema tributário.¹⁰⁰

À guisa de uma conceitualização, perquirindo os ensinamentos de Humberto Ávila, e correndo o risco de uma redução por demais simplória, têm-se que: a) *razoabilidade* se caracteriza pelo exame concreto-individual dos bens jurídicos envolvidos em razão da particularidade ou excepcionalidade do caso individual; b) *proporcionalidade* se refere a um exame abstrato da relação meio-fim, e a c) *proibição dos excessos* diz respeito a que uma norma, ao ser aplicada, não pode invadir o “núcleo essencial” de um princípio de ordem fundamental do cidadão.

⁹⁸ ÁVILA, Humberto. A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário. ob. cit., p. 47.

⁹⁹ A iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: “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. (ADI-MC-QO 2551/MG - MINAS GERAIS QUESTÃO DE ORDEM NA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. CELSO DE MELLO Julgamento: 02/04/2003 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação: DJ 20-04-2006 PP-00005 EMENT VOL-02229-01 PP-00025). “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.). - Conceito de tributação confiscatória: jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal (ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) e o magistério da doutrina. A questão da insuportabilidade da carga tributária. (Constituição Federal Comentada pelo STF. Disponível em: www.stf.gov.br. Acesso em 17 ago. 2005).

¹⁰⁰ Nesse sentido há também vasto arquivo jurisprudencial, ver RE 18.331 (Relator Ministro Orozimbo Nonato – RF 145, p. 164 e ss.); ADI 1.407/DF (Relator Ministro Celso de Mello – RTJ 176, p. 578 e ss.); ADIn 1.158/AM (Relator Ministro Celso de Mello). Ainda: MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *in*: Repertório IOB de Jurisprudência, n. 23/94, p. 475).

Esses postulados, como já exposto, complementam a interpretação do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, consagrando a interpretação teleológica dessa norma constitucional. O princípio do não-confisco, nesse sentido, pode ser definido, conforme leciona Jorge de Oliveira Vargas “como o princípio da justa medida tributária”.¹⁰¹

9. Os critérios da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição de excessos

A *razoabilidade*, seguindo os ensinamentos de Humberto Ávila, exige a “harmonização da norma geral com os casos individuais” e “com as suas condições externas de aplicação”, bem como exige uma relação de “equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona”. Requer ainda “uma relação de coerência lógica (entre as duas), tanto no sentido de consistência interna entre as normas jurídicas (...), quer no sentido quer de consistência externa da norma com (as) circunstâncias necessárias à sua aplicação.”¹⁰² Enfim, novamente reportando a trecho do artigo “Teoria dos Princípios e o Direito Tributário”, desse mesmo autor:

“... no exame da razoabilidade, não há um conflito entre princípios constitucionais surgido em razão de uma medida adotada para atingir um fim, em razão do qual seja preciso investigar se a utilização do meio produz efeitos que contribuem para a promoção do fim (exame de adequação), se o fim não poderia ser promovido com a adoção de um outro meio que provocasse uma restrição menor a outro princípio constitucional (exame de necessidade) e se as vantagens produzidas com a adoção do meio superam as desvantagens advindas da sua utilização (exame da proporcionalidade em sentido estrito), como ocorre no controle de proporcionalidade. Também não há o exame da invasão do núcleo essencial de um princípio fundamental, como acontece no controle de excessividade.”¹⁰³

Trata-se, por certo, de um postulado que proíbe o exercício arbitrário do poder, devendo-se revelar o exame da equivalência conforme a harmonização que detém o próprio caso individual. A razoabilidade há de ser vista como análise *in concreto* da oneração estatal, mais se aproximando da justa medida para o caso individual.

Por sua vez, a *proporcionalidade* (sentido amplo) exige da atuação estatal um critério de adequação entre meios e fins, vedando “a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público” (artigo 2º, inciso VI, da Lei 9.784/99). Qualquer ato estatal, para obedecer à proporcionalidade (sentido amplo) deve preencher três requisitos conforme Humberto Ávila:

“*adequação* (o meio deve contribuir para a promoção do fim, pois se sua utilização só é justificada pelo fim, não sendo ele promovido, o uso do meio acaba não mais possuindo justificativa), *necessidade* (o meio deve ser o mais suave dentre os meios disponíveis, pois o Estado não apenas tem a obrigação de atingir seus fins próprios, mas, também, tem a obrigação de proteger ao máximo os direitos dos particulares, e isso somente é possível se ele adotar o meio menos restritivo) e *proporcionalidade em sentido estrito* (o meio deve proporcionar vantagens superiores as desvantagens, pois o Estado, tendo obrigação de realizar todos os princípios constitucionais, não pode adotar um meio que termine por restringi-los mais do que promove-los em seu conjunto).”¹⁰⁴ (grifo nosso).

Quanto ao exame da *proibição dos excessos*, reverbera Humberto Ávila, que tal postulado tem sido

¹⁰¹ VARGAS, José de Oliveira. Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa, op. cit., p. 98.

¹⁰² ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 125, p. 33-49, fev. 2006. - p. 42-3

¹⁰³ ÁVILA, Humberto. A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário, ob. cit., p. 43.

¹⁰⁴ ÁVILA, Humberto. A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário, ob. cit., p. 44.

aplicado pelo Supremo Tribunal Federal normalmente em associação com a proporcionalidade (sentido amplo) que, por sua vez, decorre do Estado de Direito e do devido processo legal - artigos 1º e 5º, LIV, da Constituição Federal.

A *proibição dos excessos*, diz o autor, já reconheceu o Supremo Tribunal Federal, é um limite implícito ao poder de tributar.¹⁰⁵ Em seu exame, nenhuma medida estatal pode “restringir excessivamente um direito fundamental, inviabilizando-o substancialmente, independente de seu motivo”; nem, tampouco, pode cercear ou tolher “o livre exercício da atividade econômica, ainda que a medida não inviabilize por completo a atividade empresarial.”¹⁰⁶

Nesse sentido, extrai-se aresto proferido pelo Tribunal Pleno, no controle abstrato de constitucionalidade, pelo qual se examina a *excessividade* da tributação – com a consequente restrição ou privação dos direitos fundamentais – podendo gerar a ocorrência do *efeito confisco*.

“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, inciso 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 caso concreto). – (...) A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerando 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 – financeiro, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados à neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinando 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 acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.”¹⁰⁷

Por derradeiro, conclui-se da seguinte maneira: para o exame de averiguação acerca da ocorrência ou não do efeito-confiscatório de tributo (ou de outra oneração estatal impositiva), se está ou não infringindo o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, devem-se seguir os seguintes passos:

Primeiro far-se-á análise da *capacidade contributiva*¹⁰⁸ do contribuinte – a critério de tratar-se de imposto de caráter pessoal,¹⁰⁹ porque impostos reais prescindem dessa análise, pois o bem a presume – saliente-se.

¹⁰⁵ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. op. cit., p. 397.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. op. cit., p. 400.

¹⁰⁷ STF - Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010 - Tribunal Pleno - Relator Ministro Celso de Mello - julgada em 30.09.1999 - DJ 12.04.02 - p. 51.

¹⁰⁸ A título de exemplo: “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF. LEI 8.033/90. CONFISCO. (...) Razoabilidade da tese segundo a qual as alíquotas consignadas na Lei nº 8.033/90 onerariam de tal sorte a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, que findariam por inviabilizar-lhe as operações financeiras que pretendesse realizar. (...) (Apelação Cível nº 130373/PE (9805028623), 3ª Turma do TRF da 5ª Região, Rel. Des. Fed. Élio Wanderley de Siqueira Filho. j. 02.10.2003, unânime, DJU 06.11.2003).

¹⁰⁹ O STF já decidiu que o IPTU tem natureza real e que não pode levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte (Pleno, RE 153/77, sessão de 20.11.96). Hugo de Brito Machado ensina que a expressão “*sempre que possível*” contida no § 1º do artigo 145 da CF, diz respeito ao fato de que o princípio da capacidade contributiva só pode ser aplicado quando se tratar de imposto de caráter pessoal, “*pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.*” (MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 28ª edição, ed. Malheiros, 2007, p. 69).

Depois, passar-se-á à análise da *não-excessividade*, isto é, se há ou não infringência ao “núcleo essencial” de direitos fundamentais do contribuinte, ou se, com a oneração estatal, estar-se-á reduzindo o “mínimo vital” necessário à sobrevivência e dignidade do contribuinte. Trata-se, como referido, de um exame *in abstracto* da proibição dos excessos e *in concreto* da capacidade contributiva do cidadão, acerca da transgressão ou não de algum dos direitos fundamentais do contribuinte acobertados pela lei magna.

Após feitas essas análises, será a vez de se proceder ao exame da *razoabilidade*, pelo qual se verificará se a imposição é harmônica ao caso individual, nas suas condições externas de aplicação. Tal procedimento exigirá, assim, uma relação de “equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona”; para, somente ao final do exercício interpretativo, proceder ao exame da *proporcionalidade em sentido amplo*, que, por sua vez, far-se-á por intermédio de critérios intrínsecos, tais como: a *adequação* entre meios e fins, a *necessidade* de ver se o meio é o mais suave dentre os disponíveis, bem como a *proporcionalidade, em sentido estrito*, em ser o meio é mais vantajoso do que desvantajoso para o interesse público, restando vedado, como se sabe, pelo exame da proporcionalidade que o ente estatal imponha medida em critério superior àquela estritamente necessária ao atendimento desse interesse.

Pode-se, assim, pode-se dizer que a razoabilidade mais se aproxima do caso individual enquanto a proporcionalidade trata do exame externo de aplicação dos critérios de *adequação, necessidade* e da vantagem maior para o atendimento ao interesse público.

Dessa forma, estabelecidos os critérios de interpretação do princípio do não-*confisco* no direito tributário, restando incorporado, em sua análise, o exame dos postulados - da *proibição de excessos*, da *razoabilidade-equivalência* e da *proporcionalidade*. Tais postulados devem funcionar, portanto, como anteparo para a correta interpretação do princípio do não-*confisco*. E, por ser dele intrínseco e indissociável, resta, portanto, superado o objetivo primordial desse trabalho, qual seja, o de tecer os critérios para a interpretação e a aplicabilidade do referido princípio de acordo com a doutrina mais abalizada e com a jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal.

Conclusão

Pelo todo exposto, pretendeu-se nesse trabalho, a elaboração de uma análise do direito de propriedade, conceito que, com a evolução social, agregou valores e suportou adaptações, conduzindo-se, conforme mesmo consta nas encíclicas papais de João XXIII, a uma forma de manifestação sobre a qual pesa uma espécie de “hipoteca social”. Tendo agregado limitações exteriores ao seu direito, tanto quanto interiores à sua estrutura, o conceito de propriedade, não obstante estar sujeito a suportar privações, merece acobertar interpretação ampla a ponto de levantar consonância com a atual sistemática constitucional contemporânea.

Assim, o exame de suas *limitações e privações*, seja em seu exercício, ou ainda em sua estrutura conceitual, seja na forma de expropriação ou de *confisco*, deve ser tido nesse trabalho como intento a construir as bases para a análise do princípio do não-*confisco* no direito tributário e sua interpretação na atual realidade constitucional.

Dessa forma, foi possível concluir que, para o exame de averiguação acerca da incidência ou não de tributo com *efeito confiscatório* - a infringir o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal - devem-se seguir alguns passos:

Inicialmente, cabe análise da *capacidade contributiva* do contribuinte - a critério de tratar-se de

imposto de caráter pessoal, porque impostos reais prescindem dessa análise, pois o bem a presume, assim como, procede-se à análise da *não-excessividade*, isto é, verifica-se, com a oneração estatal, pode ocorrer infringência ao “núcleo essencial” de direitos fundamentais do contribuinte, ou se, reduzido restará o “mínimo vital” necessário à sua sobrevivência e dignidade. Perceba-se que referida análise *in abstracto* é a não-excessividade, sendo que, *in concreto*, trata-se da capacidade contributiva do cidadão.

Ato contínuo será o exame da *razoabilidade-equivalência*, pelo qual se verifica se a imposição é harmônica ao caso individual, nas suas condições externas de aplicação, exigindo um exame comedido entre o ato impositivo e o critério que o dimensiona. Nessa análise, pode-se referenciar, quantitativamente à oneração estatal, porém não qualitativamente.

Por fim, restará o exame da *proporcionalidade em sentido amplo* com seus critérios intrínsecos de aplicação, quais sejam, a *adequação* entre meio e fim, a *necessidade* de o meio ser o mais suave dentre os disponíveis, bem como, a *proporcionalidade em sentido estrito*, de o meio proporcionar uma vantagem superior às desvantagens. Resta assim, vedado, pelo exame desse postulado, que o ente estatal imponha medida em critério superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público.

Dessa forma, sob o enfoque fundante dos postulados jurídicos - da *proibição de excessos*, da *razoabilidade-equivalência* e da *proporcionalidade em sentido amplo* – os quais devem funcionar, portanto, como anteparo para a correta interpretação do princípio do não-confisco, e sendo dele intrínseco e indissociável, de acordo com a doutrina mais abalizada e com a jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, resta vedada a utilização de tributo (ou medida sancionatória) com “efeito” de confisco.

É, pois, através da aplicação das normas jurídicas que se faz viver na concretude social os direitos fundamentais do cidadão, restando a idéia da *não-confiscatoriedade* no direito tributário brasileiro, sua aplicabilidade, acometida aos postulados referidos, normas de segundo grau.

Referências

ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 125, p. 33-49, fev. 2006.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2ª edição, São Paulo, Saraiva; 2006.

BACELLAR Filho, Romeu Felipe. **Direito Administrativo**, 2ª edição, São Paulo, Saraiva (Coleção cursos & concursos – coordenador Edilson Mougnot Bonfim), 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 6ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1955.

BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo), **Revista Acadêmica Brasileira de Direito Constitucional**, n. 1, p. 17-59, 2001.

- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**, 4ª edição, São Paulo: Saraiva, 2001.
- BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**, 2ª edição, Curitiba: Juruá, 2006.
- BETTI, Emilio, Catedrático de la Universidad de Roma; traducción y prólogo por Jose Luis de los Mozos, **Interpeticion de la ley y de los actos jurídicos**, Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- BITTAR, Carlos Alberto. Os direitos reais na constituição de 1988, in: **A propriedade e os direitos reais na Constituição de 1988**; coordenação de Carlos Alberto Bittar, São Paulo, Saraiva, 1991.
- BOBBIO, Norberto, **Teoria do ordenamento jurídico**, 1990.
- BULOS, Uadi Lammego. **Mutação Constitucional**. São Paulo, Saraiva, 1997.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**, 1996.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Proteção do ambiente e direito de propriedade**. Coimbra: Coimbra Ed., 1995.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes; **Direito Constitucional**, 6ª edição, Livraria Almedina Coimbra, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, ed. Malheiros, 21ª edição, 2005.
- CARRIÓ, Genaro R. **Princípios jurídicos y positivismo juridico**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1970.
- CASANOVA, Gustavo J. Naviera de. **El principio de no confiscariedad en España y Argentina**. Madrid: McGraw Hill, 1997.
- CORTS GRAU, José. **Filosofia del derecho**. Madrid: Escorial, 1941.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 18.ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994.
- FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea** (uma perspectiva da usucapião imobiliária rural). Porto Alegre, Fabris, 1988.
- GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo, FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón; **Curso de derecho administrativo**. Madrid: Civitas, 1989, t. 2.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.
- GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 10ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**, volume V: Direito das Coisas, São Paulo, Saraiva, 2006.
- HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. Curitiba. Ed. Juruá, 2006.
- HOUAISS, Antonio. **Dicionário eletrônico da língua portuguesa**, 2001.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24ª ed., Ed. Malheiros, 2004.
- MACHADO, João Baptista. **Introdução ao Direito e ao discurso legitimador**. Coimbra: Almedina, 1989.
- MACHADO, Paulo Affonso Leme; **Direito Ambiental Brasileiro**; Malheiros, 14ª ed.; 2006.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 19ª edição, Malheiros, 2005.
- MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 2ª edição, Coimbra, Ed. Limitada, Tomo II, 1983.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. São Paulo: RT, t. 11, 1983.
- PRATA, Ana. **A tutela constitucional da autonomia privada**. Coimbra: Almedina, 1982, p. 170
- SILVA NETO, José Francisco da. **Apontamentos de direito tributário**: em conformidade com a Lei Complementar 116/03, Rio de Janeiro, ed. Forense, 2004.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23 ed. São Paulo: ed. Malheiros, 2004.
- SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de Direito Tributário**, 6ª edição, Dialética, São Paulo, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: RT, 2000.
- VARGAS, José de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa**. Ed. Juruá, Curitiba, 2003.

