PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Ruti Kazumi Nakagaki

O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO
2010

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Ruti Kazumi Nakagaki

O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito do Estado, subárea Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Professora Doutora Regina Helena Costa.

SÃO PAULO
2010

BANCA EXAMINADORA

_____

_____

_____

Dedico este trabalho ao meu esposo, HENRIQUE*, e a meus filhos,* RODRIGO *e* DENIS*, com muito carinho e amor. A eles devo a motivação para o mestrado, desde o início até este momento do trabalho final.*

“Entre o mundo dos fatos e o mundo dos valores, entre o ser e o dever ser, entre a esfera das sensações e das emoções, a passagem está bloqueada.”

NORBERTO BOBBIO, em *O tempo da memória.*

Agradeço ao Professor PAULO DE BARROS CARVALHO *e à Professora* REGINA HELENA COSTA *pela orientação sempre segura e por todas as lições recebidas nas especialidades do Direito que se relacionam com este trabalho e pelo incentivo para que eu pudesse me desenvolver.*

RESUMO

Este trabalho procura estudar alguns princípios tributários, com ênfase no princípio do não confisco, a partir de uma breve súmula histórica sobre alguns conceitos teóricos, além de análises de pontos de vista teóricos do direito positivo brasileiro, muito especialmente da nossa vigente Constituição Federal, além de institutos legais que lhe são complementares.

Não será estudado exclusivamente o princípio do não confisco, mas ele será analisado como o ponto de chegada de nossas reflexões. Parte-se da ideia inicial de verificar aspectos históricos da legislação direcionada aos tributos, para em seguida tratar de questões tidas como universais – os princípios – que poderiam ser espelhadas nos textos legais, especificamente os brasileiros, que tratam de tributos. Do ponto de vista prático, busca-se o entendimento do universo tributário brasileiro atual sob a luz de princípios legislativos consagrados.

Para se chegar à compreensão de tal complexa realidade, o mergulho na história do direito é essencial, concretizado pela busca da origem do próprio tratamento dado pela humanidade – mais especificamente pelas culturas europeias ocidentais das quais somos herdeiros diretos – à questão dos princípios: o que seria um princípio, quando os princípios começaram a ganhar importância para os legisladores, o que decorre de tal noção primeira, assim por diante, e de casos judiciais que ilustram a problemática questão tributária brasileira em confronto com os princípios apresentados.

Não seria possível em um trabalho introdutório tratar de todos os princípios a partir dos quais os legisladores buscam sua condição de legislar, daí por que, também por imposição das normas acadêmicas de trabalhos analíticos de pós-graduação, o trabalho se restringe ao estudo de alguns princípios interligados: o de isonomia, o da capacidade contributiva e, finalmente, o princípio do não confisco.

Palavras-chave: princípio; não confisco; isonomia; capacidade contributiva; tributação.

ABSTRACT

The present study seeks to investigate selected tax principles with special focus on non-confiscation principle from a historic perspective and through analyses based on the views held by theoreticians specializing in Brazilian positive law theory, particularly regarding the Federal Constitution and complementary laws.

The principle of non-confiscation shall not constitute the sole theme of this study, but will be analyzed as an end goal of our investigation. The study sets out by outlining historical aspects of specific legislation governing tax issues, and subsequently addresses notions held as universal – the principles – which are embodied in legal texts on tax issues, especially in Brazilian volumes. On a practical level, the study seeks to understand the current Brazilian tax universe in the context of established legislative principles.

Delving into the history of law is a pre-requisite to gaining an understanding of this complex issue, where this takes the form of exploring the roots of the treatment given by humanity – more specifically by the western European cultures which Brazilians have directly inherited – to the issue of principles: what constitutes a principle; the point at which principles begin to gain importance for lawmakers; the aspects that stem from this basal notion, and so forth; in addition to analyzing judicial cases which illustrate the problematic Brazilian tax issue in light of the principles presented.

This introductory study would be unable to exhaustively address all principles which lawmakers draw on to legislate, and this, coupled with the academic norms governing analytic graduate research, has limited the scope of this study to a subset of interconnected principles: isonomy, ability to pay, and, last of all, the principle of non-confiscation.

Keywords: principle; non-confiscation; isonomy; ability to pay; taxation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 11

2. NOÇÕES FUNDAMENTAIS 18

2.1 Sistema de direito positivo e sistema da Ciência do Direito 18

2.2 Norma, princípio e regra 24

3. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO DE PROPRIEDADE 30

3.1 Primórdios e direito romano 30

3.2 Direito medieval e evoluções a partir do fim da Idade Média 33

3.3 Direito luso-brasileiro 36

3.3.1 Direito português e a questão da propriedade 36

3.3.2 Evolução do direito brasileiro, algumas comparações com os Códigos portugueses e considerações gerais 39

3.4 Evolução constitucional brasileira do direito de propriedade 42

3.5 A propriedade na Constituição de 1988 44

3.6 Função social da propriedade 47

3.7 Questões relativas à propriedade e à noção de confisco 51

4. PRINCÍPIO DA ISONOMIA 54

4.1 Conceito 54

4.2 Destinatários do princípio da isonomia 63

4.3 Igualdade e proporcionalidade 76

4.4 A isonomia tributária na Constituição de 1988 80

4.5 Isonomia, progressividade e capacidade contributiva 86

5. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 93

5.1 Evolução histórica do tema 93

5.2 Conceito de capacidade contributiva 96

5.3 Evolução do conceito no direito brasileiro 101

5.3.1 As Constituições brasileiras e o princípio da capacidade contributiva 101

5.4 Análise dos termos contidos no art. 145, § 1.º, da Constituição Federal de 1988 103

5.4.1 “Sempre que possível” 104
5.5 Capacidade contributiva e as espécies tributárias 108
5.6 Capacidade contributiva e capacidade econômica 112
5.7 Destinatários do princípio da capacidade contributiva 115
5.8 Eficácia do princípio da capacidade contributiva 119
5.8.1 Conceito de eficácia 119
5.8.2 Tributos fiscais, extrafiscais e o princípio da capacidade contributiva 123
6. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO 128
6.1 Confisco e direito de propriedade 128
6.2 Tributos com efeito de confisco 133
6.2.1 Efeito confiscatório e a Curva de Laffer 136
6.3 Princípio do não confisco como valor ou como limite objetivo 138
6.4 Princípio do não confisco e a regra-matriz de incidência tributária 143
6.5 Princípio do não confisco e a tributação 147
6.5.1 Efeito de confisco pelo total da carga tributária 148
6.5.2 Impostos 151
6.5.2.1 Impostos sobre o patrimônio 155
6.5.2.2 Impostos sobre a renda 157
6.5.2.3 Impostos que gravam o consumo 158
6.5.3 Taxas 161
6.5.4 Contribuições 165
6.5.5 Contribuições de melhoria 167
6.5.6 Empréstimos compulsórios 168
6.6 Conclusão sobre o princípio do não confisco 170
7. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .. 173
8. CONCLUSÕES 181
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 190
ARTIGOS E SÍTIOS DA INTERNET 199

1
INTRODUÇÃO

É objeto desta dissertação estudar o conteúdo e a aplicação da norma consagradora do princípio da vedação ao confisco (ou não confisco) em relação às normas que tratam da criação, incidência e fiscalização de tributos. Tal norma decorre, especialmente, da análise do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988. É considerada uma garantia fundamental por impor limites para o exercício da competência impositiva dos entes federados, com o intuito de proteger a propriedade privada do cidadão. O princípio do não confisco será estudado com base no conteúdo de outros dois princípios consagrados por normas constitucionais: princípio da isonomia e princípio da capacidade contributiva.

Considerando que o direito é um sistema composto de normas jurídicas, tem-se que as normas, inclusive aquelas consagradoras dos princípios constitucionais, não devem ser analisadas isoladamente, e sim no contexto constitucional. Por sua natureza, estas normas têm o condão de nortear a interpretação e a aplicação das demais normas jurídicas, sendo, portanto, critério de interpretação na harmonização do sistema, que é permeado de valores.[1]

Assim, iniciamos nosso trabalho com a busca de compreender as noções fundamentais de Sistema de Direito Positivo e o Sistema da Ciência do Direito, além da definição dos conceitos de normas, classificando-as como princípio ou regra.

---

[1] SILVA, Rodney Cláide Bolsoni Elias da. *O princípio como norma jurídica*: estudo sobre o princípio, a regra e os valores dentro do sistema normativo constitucional. São Paulo: Esfera, 2006. p. 58.

Trataremos de investigar o princípio do não confisco no contexto de evolução do direito, especialmente, do direito de propriedade. Nosso pensamento será sempre traduzido na formulação de Regina Helena Costa[2] quando afirma que "os princípios são normas, a cuja plasticidade devem se amoldar toda a interpretação e aplicação efetuadas no campo do Direito".

No que tange ao direito de propriedade, será demonstrada a sua evolução histórica, considerando que a ideia de confisco ou sua contrária – a de vedação ao confisco – incidem efetivamente sobre a noção anterior assentada no direito de propriedade.

Tomando em conta o entrelaçamento do princípio da igualdade com os princípios da capacidade contributiva e da vedação de confisco (arts. 145, § 1.º, e 150, IV, da Constituição),[3] prosseguiremos o trabalho com algumas considerações sobre o princípio da igualdade ou isonomia, que pretenderemos estudar desde as reflexões de filósofos da Antiguidade clássica, mas, em virtude de vivenciarmos hoje no Brasil uma realidade muito mais complexa do que a que se apresentava aos antigos gregos, por exemplo, não poderá tal princípio hoje ser visto com os mesmos termos das especulações teóricas da Grécia antiga quanto ao conceito de igualdade. Por isso, far-se-á necessária uma atualização de suas ideias, que, embora relevantes, estavam muito ligadas à sociedade da época.

A capacidade contributiva, a igualdade e a vedação de confisco não podem ser analisadas isoladamente, pois toda tributação deve recair sobre um fato, uma

---

2 COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 79.

3 MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 28.

operação, um negócio jurídico que tenha substrato econômico, e a carga tributária deve revelar uma medida desse fato econômico, sob pena de estarmos diante do confisco.[4]

Dando continuidade, restará a análise da vedação ao confisco em face do princípio da capacidade contributiva. Aqui, a preocupação foi: i) traçar um breve panorama sobre a evolução histórica do tema, (ii) passando pelo estudo da eficácia desse princípio e (iii) analisando a sua utilização nos dias atuais.

O princípio da capacidade contributiva decorre de uma regra de justiça, que seria a atualização conceitual do princípio da isonomia, desde a forma mais antiga proposta (da Antiguidade clássica). O que vislumbramos como viável é, do ponto de vista dessa regra de justiça, a busca por um critério que estabeleça quem deve pagar e quanto deve ser a quantia paga. Esses dois pontos devem ser analisados como formadores da base para uma tributação considerada justa, aquela que não extrapola os limites de razoabilidade (entre os quais, o princípio da vedação ao confisco tem grande importância) . Justo, em primeira instância, como critério, seria determinar claramente as bases de cobrança.

Nossa busca por abordar os três princípios de forma inter-relacionada apoia-se na visão de Betina Treiger Grupenmacher, assim exposta: “Decorrência do princípio da isonomia tributária são os princípios da capacidade contributiva e o da vedação do

---

[4] MELO, José Eduardo Soares de. Capacidade contributiva e igualdade. V Congresso Brasileiro de Direito Brasileiro. *RD Tributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 167, 1991.

confisco, os quais estabelecem os limites mínimo e máximo de tributação, respectivamente".[5]

Depois de todas as considerações importantes, continuaremos a análise por meio de investigação teórica, nas ponderações iniciais, e a parte – digamos – mais voltada à prática judicial será exposta por meio de jurisprudência retirada de casos judiciais que abordem diretamente o princípio do não confisco. Tais casos serão apresentados ao final da dissertação em virtude do percurso dedutivo que faremos – da teoria geral aos casos específicos da jurisprudência brasileira atual.

Como objetivo geral, o presente trabalho visa dar uma pequena contribuição à Ciência do Direito, especificamente no que diz respeito às questões tributárias, que são absolutamente decisivas na vida de cada cidadão contribuinte e interferem sobremaneira no dia a dia de todos.

Interessou-nos verificar a questão do efeito do confisco por ele ser de grande relevância social, no Brasil, país considerado como um dos que mantêm política tributária mais complexa, com diversificado número de taxas, impostos e contribuições, com muitas regulamentações e obrigações ao contribuinte, num emaranhado de tal ordem que, além de promover um sentimento geral de excesso de tributação, também traz ao contribuinte a noção de alta complicação burocrática, muito desfavorável, por exemplo, ao estímulo à abertura de novos empreendimentos.

---

[5] GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 74.

A proposta não é esgotar o assunto, mas, por meio da análise de alguns princípios tributários fundamentais, aliados à apresentação de alguns fatos relevantes da realidade tributária nacional, chegar a alguns pontos passíveis de reflexão.

Entendemos, como verificaremos pelo histórico da questão tributária e pelo estudo da doutrina dedicada ao assunto, que a introdução no sistema jurídico de normas jurídicas de tributação decorre da autorização do verdadeiro detentor do poder – o povo –, e todo procedimento deve observar que o povo se sujeita às obrigações de dar, fazer, não fazer, suportar ou tolerar, com o objetivo principal de preservar a ordem do sistema jurídico e, assim, atender os anseios da sociedade, que são os dele próprio, em última instância. O Estado deve servir ao povo, não devendo, portanto, haver inversão de valores – a máquina sustentar-se, primeiramente, em detrimento da realização de anseios do povo.

O povo, no entendimento do dicionarista Antônio Houiass,[6] na acepção que mais se aproxima daquela caracterizada em nosso trabalho, é definido como o conjunto dos cidadãos de um país em relação aos governantes. Não consideraremos que o povo seja uma entidade abstrata sem vínculo com o poder, mas um conjunto concreto de pessoas que, pelo voto consciente, no exercício pleno de sua cidadania, decide o que seus governantes devem promover para seu [dele, povo] benefício.

Este trabalho está fundamentado em princípios da Teoria Geral do Direito, tomando o Sistema do Direito Positivo como referência, até chegar às normas jurídicas veiculadoras do direito de tributar e de seus limites.

---

[6] INSTITUTO ANTÔNIO HOUAISS. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa.* Versão 1.0. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

Assim, partimos do plano teórico dos princípios e conceitos gerais, de modo a sistematizar os preceitos e institutos que compõem os textos referentes à tributação, mas também os associamos a fatos da realidade tributária nacional.

Aliamos, portanto, a pesquisa bibliográfica ao estudo de casos judiciais referentes ao efeito de confisco. Essa associação justifica-se porque a bibliografia fundamenta os conceitos teóricos, enquanto a análise de casos judiciais expõe uma amostragem de como os conceitos são interpretados na realidade da aplicação da lei.

Fizemos um percurso histórico anterior à explicação dos princípios e da legislação brasileira na área tributária para mostrar a evolução no tratamento da questão dos tributos, na tradição ocidental, a fim de posteriormente alcançar a realidade legislativa brasileira. A verificação final de casos da jurisprudência brasileira é uma pequena visualização de aspectos da questão tributária, vista por meio de acórdãos que expõem posições sobre pleitos que envolvem os princípios analisados. Toda a abordagem revestir-se-á de busca de amparo na Constituição Federal.

A ascensão científica e política do direito constitucional brasileiro é contemporânea da reconstitucionalização do País com a Carta de 1988. A Assembleia Constituinte foi cenário de ampla participação da sociedade civil, que permanecera alijada do processo político por mais de duas décadas. Do produto final, que é um trabalho heterogêneo, devemos reconhecer avanços, como a inclusão de uma generosa carta de direitos, a recuperação das prerrogativas dos Poderes Legislativo e Judiciário, além da redefinição da Federação. Ressaltemos também o papel que tem desempenhado na restauração democrática brasileira, pois, sob sua vigência, vem se desenrolando o mais longo período de estabilidade institucional da história do País, com a absorção de

graves crises políticas dentro do quadro da legalidade constitucional. É nossa primeira Constituição verdadeiramente normativa e, a despeito da compulsão reformadora que abala a integridade de seu texto, vem consolidando um inédito sentimento constitucional.

Assim, na busca por afirmar esse sentimento constitucional e refletindo sobre a incansável busca por justiça, que entendemos ser a norteadora do sentido da Ciência do Direito, tratamos a questão específica do princípio do não confisco na legislação tributária brasileira.

2

NOÇÕES FUNDAMENTAIS

2.1 Sistema de direito positivo e sistema da Ciência do Direito

De origem grega, a palavra "sistema" traz o sentido de união. Pode refletir o significado de estar junto, reunião, método ou juntura. É dessa forma que se encontra a definição de "sistema" nos dicionários de sinônimos.[7]

O vocábulo "sistema", assim como a maior parte dos termos, padece do mal da ambiguidade. É um termo plurissignificativo, e a acepção que lhe é atribuída depende da conveniência do aplicador (aquele que a utiliza).

Por se tratar de um termo ambíguo, é preciso definir a acepção a ser usada. O conceito de "sistema" mostra-se fundamental para a delimitação do objeto do estudo científico do direito, por apontar suas fronteiras, descrever seus elementos e as relações que se estabelecem entre eles.[8]

Essa característica (ambiguidade) foi assimilada por Norberto Bobbio[9] que, delimitando o objeto do seu estudo, identificou que, no uso histórico da filosofia do direito e da jurisprudência, três são os significados dessa palavra: i) normas derivadas de princípios gerais (sistema dedutivo); ii) princípios definidos a partir de normas

---

7 DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 761.

8 GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico.* São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 38.

9 BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 224.

particulares (sistema indutivo); e iii) conjunto integrado e coerente de normas compatíveis que excluem as incompatíveis (uma das duas ou ambas devem ser eliminadas).

O professor Roque Antonio Carrazza[10] ensina que sistema é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal modo que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. O citado professor complementa, ao final da sua exposição, que os princípios são os elementos que atribuem racionalidade ao sistema.

O mestre pernambucano Lourival Vilanova, ao tratar do conceito de sistema, enuncia que:

> [...] em suma, falamos de sistema onde se encontrem *elementos* e *relações* e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem. [...] Sistema implica ordem, isto é, uma ordenação de partes constituintes, relações entre as partes ou elementos. As relações não são *elementos* do sistema. Fixam, antes, sua forma de composição interior, sua modalidade de ser *estrutura*.[11]

Finalmente, cabe trazer a doutrina do professor Geraldo Ataliba,[12] para quem "os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros".

Para o desenrolar do presente trabalho, adotaremos o conceito de sistema segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.[13] Segundo o citado professor

---

[10] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 37.

[11] VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 162.

[12] ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro.* São Paulo: RT, 1968. p. 5.

emérito e titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Universidade de São Paulo, "onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema".

Assim, definimos, desde já, sistema como um conjunto de elementos relacionados entre si (coordenação e subordinação) e ordenados segundo um referencial. Diante dessa assertiva, temos o direito positivo como um sistema, formado pelo conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado território, em um dado espaço de tempo.

Esse sistema do direito positivo, assim como o sistema da Ciência do Direito (conjunto ordenado de proposições descritivas), que, a seguir será explicado, são elementos de um sistema maior: o sistema social. Conforme ensina a professora Aurora Tomazini de Carvalho,[14]

> [...] tanto o direito positivo (S') como a Ciência do Direito (S'') configuram-se como sistemas autônomos (linearmente demarcados), na medida em que seus elementos são comunicações (linguagem) diferenciadas. No entanto, constituem-se como subsistemas de um sistema maior: a realidade social (composta por todas as demais comunicações – relações intersubjetivas – S) e com eles se relacionam.

Ainda sobre o sistema do direito positivo, importante mencionar que a concepção do direito como conjunto de normas é anterior a Norberto Bobbio e a Hans Kelsen. Von Jhering, em *Der Zweck in Recht* (A finalidade do direito – 1877), já afirmava que "a definição usual de direito reza: o direito é um conjunto de normas

---

[13] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: fundamentos jurídicos da incidência tributária. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 47.

[14] CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito.* São Paulo: Noeses, 2009. p. 130.

coativas válidas num Estado, e essa definição a meu ver atingiu perfeitamente o essencial. Os dois fatores que ela inclui são da norma e o da realização por meio da coação [...]".[15]

Na mesma linha, Tercio Sampaio Ferraz Jr.[16] aponta que o direito se apresenta como "um conjunto compacto de normas, instituições e decisões que lhe compete sistematizar, interpretar e direcionar, tendo em vista uma tarefa prática de solução de possíveis conflitos que ocorram socialmente".

Enquanto subsistema de um sistema maior, o social, a Ciência do Direito é composta por proposições descritivas que se referem ao seu objeto de estudo, o próprio direito positivo. O desenvolvimento do seu discurso descritivo exige que o estudioso do direito necessite fixar um axioma que lhe sirva de sustentação. Tal axioma seria caracterizado por um enunciado dado como verdadeiro (independentemente de provação), que oferece suporte a toda a organização dos elementos do sistema da Ciência do Direito.[17]

Nessa linha, o jusfilósofo austríaco, Hans Kelsen,[18] apresenta a norma hipotética fundamental como pressuposição lógico-transcendental, ou seja, como postulado de sustentação da Ciência do Direito, com a demarcação do campo especulativo e atribuição de unidade ao objeto de investigação. Segundo o mencionado autor, a norma

---

15 Apud ROHENKOH, Marcelo Saldanha L. *O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito* (dignidade, igualdade e progressividade na tributação). 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – PUC, São Paulo, nota de rodapé 16, p. 21.

16 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*: técnica, decisão, dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 83.

17 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 137.

18 KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito.* 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 225.

hipotética fundamental, axioma criado, tem a função de legitimar a Lei Constitucional. Tal norma não se prova nem se explica, sendo resultado de um exercício do pensamento humano.

Como já adiantado, a Ciência do Direito é composta por proposições descritivas. Sua função é a de descrever o seu objeto de estudo, o direito positivo que, por sua vez, é constituído por uma linguagem prescritiva, considerando que as proposições normativas estão dirigidas à regulação da conduta humana em suas relações intersubjetivas.

Enquanto a função do direito positivo é regular condutas intersubjetivas (mediante prescrição de relações jurídicas), a Ciência do Direito tem natureza descritiva, com o papel de construir o sentido do direito positivo pela descrição das normas jurídicas que o compõem. Sua missão, portanto, é conhecer o direito e descrevê-lo.

Nesse ponto, já é possível perceber a diferença entre os dois sistemas: direito positivo e Ciência do Direito. Mas não só a partir da linguagem que constituem esses sistemas é possível diferenciá-los.

De notar que, uma vez composta pelos discursos científicos, a Ciência do Direito trata de relatar o sistema do direito positivo de acordo com os princípios da lógica apofântica, que são três: princípio da identidade, da não contradição e do terceiro excluído.

Já o direito positivo é regido pelas leis da lógica deôntica, considerando que o critério de valência das normas jurídicas é a válida ou não válida.

Nesse ponto, ressalte-se que o critério de valência das proposições descritivas da Ciência do Direito (regida pela lógica apofântica) é a verdadeira ou falsa, não se admitindo que um discurso seja verdadeiro e falso concomitantemente, por ofensa ao princípio lógico da não contradição.

O direito positivo e a Ciência do Direito representam, assim, duas realidades distintas, com peculiaridades próprias e únicas, cada qual com seu tipo de estrutura e organização lógica.

Inconfundíveis, portanto, "os planos (i) dos fenômenos naturais (eventos econômicos) em si mesmo considerados, (ii) dos conceitos que os descrevem, (iii) das normas jurídicas e (iv) da ciência do direito, que sobre aquelas elabora proposições descritivas".[19]

Assim, a compreensão desses dois sistemas é fundamental para o presente estudo, pois as investigações a serem desenvolvidas no âmbito da Ciência do Direito possuem o direito positivo como objeto, este formado por regras e princípios responsáveis pela unidade e harmonia do conjunto.

Ao final, é importante perceber que, enquanto o direito positivo é subsistema tendo como referência o sistema social, o direito tributário se consubstancia como um subsistema do direito positivo. Assim trata o professor cearense, Hugo de Brito

---

[19] GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 49.

Machado, para quem o "o Direito Tributário tem por finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder".[20]

Definido o direito positivo como o conjunto de normas jurídicas, passemos, agora, a discorrer sobre esses elementos.

2.2 Norma, princípio e regra

Em um Estado de Direito, todos os cidadãos e os próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário estão submetidos aos mandamentos constitucionais, sendo a Constituição Federal (CF) a lei fundamental do Estado, composta por um conjunto de normas de escalão mais elevado do sistema.

Como foi dito até então, o direito positivo representa o conjunto de normas jurídicas que se relacionam entre si. Trazendo à baila os ensinamentos de Hans Kelsen,[21] como elementos do sistema, as normas jurídicas, em virtude das relações de subordinação e coordenação, estão submetidas a critérios de validade, de modo que toda norma busca fundamento de validade em outra norma constante no sistema hierarquicamente superior. Dessa forma, o fundamento de validade ocorre sucessivamente até chegar às normas constitucionais. E a Constituição, por sua vez, busca seu fundamento de validade numa norma hipotético-condicional, um axioma necessário para fechamento do sistema.

---

[20] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 58.

[21] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* cit., p. 224.

Cabe mencionar que as normas jurídicas são consideradas significações decorrentes da leitura dos textos do direito positivo, ou seja, são juízos lógico-sintáticos de significação. Após a leitura, os enunciados prescritivos recebem tratamento formal em nossa mente, que os agrupa e os dispõe em conformidade lógica, ingressando na estrutura sintática das normas, como hipótese (antecedente) e tese (consequente).[22] "A hipótese refere-se a um fato de possível ocorrência, enquanto o consequente prescreve a relação jurídica que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto normativo."[23]

As normas jurídicas, as quais tratamos como elementos do sistema do direito positivo, podem ser classificadas em duas espécies: princípios e regras.[24] Organizados de forma sistemática, os princípios e regras não devem colidir entre si. Um não exclui o outro, devendo ser interpretados conjunta e harmonicamente.[25]

As regras regulam diretamente o comportamento, tanto na formação de outras normas como na conduta propriamente dita do cidadão, por meio de um conjunto de ordens, comandos que buscam alterar o comportamento social de seus destinatários, o que se dá pelo uso de três modais deônticos (obrigatório, proibido e permitido), não

---

22 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: fundamentos jurídicos da incidência tributária cit., p. 21.

23 Idem. *Direito tributário*: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 137.

24 Embora não seja o tema central deste trabalho, importante destacar a doutrina de Humberto Ávila, no que tange à classificação das normas. Segundo esse professor, além das regras e princípios, é possível encontrar os postulados. Assim, define: a) *princípios* como normas imediatamente finalísticas; b) *regras* como normas imediatamente descritivas de comportamentos devidos ou atributivas de poder; e c) *postulados* como normas que estruturam a aplicação do dever de promover um fim e como modo de raciocínio e de argumentação relativamente a normas que indiretamente prescrevem comportamentos (Ávila, Humberto. *Teoria dos princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 123).

25 GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*... cit., p. 45.

havendo possibilidade para uma quarta alternativa. As regras possuem pequeno grau de abstração e estão diretamente vinculadas aos princípios.

A expressão "princípio jurídico" pode ser agrupada em três sentidos, a saber: a) como conjunto de conceitos de um sistema legal; b) como conjunto de proposições jurídicas construídas com base em uma ordem jurídica concreta; e c) como espécie de norma jurídicas,[26] interessando-nos o último sentido, ou seja, princípio jurídico como espécie do gênero normas jurídicas, como classificado acima.

Os princípios são as vigas mestras, as diretrizes, os nortes do ordenamento jurídico (aqui entendido como sinônimo de sistema jurídico). Roque Antonio Carrazza[27] acrescenta que em qualquer Ciência princípio significa começo, alicerce, ponto de partida. Os princípios, assim, configuram-se na pedra angular de qualquer sistema. São suas palavras:[28] "Aliás, as normas jurídicas não trazem sequer expressa sua condição de princípios ou de regras. É o jurista que, ao debruçar-se sobre elas, as identifica e as hierarquiza".

Nesse mesmo sentido, Geraldo Ataliba[29] ensina-nos que os princípios expressam a substância última do querer popular, ou seja, seus objetivos e desígnios, não podendo ser contrariados; devem ser prestigiados até as últimas consequências.

---

[26] SILVA, Rodney Claíde Bolsoni Elias da. *O princípio como norma jurídica* cit., p. 55.

[27] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* cit., p. 37.

[28] Idem, ibidem, p. 39.

[29] COSTA, Regina Helena. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 34.

Ressaltamos a posição de Regina Helena Costa:[30]

> Os princípios constituem os vetores, e podem ser definidos como as normas fundantes de um sistema, cujo forte conteúdo axiológico e alto grau de generalidade e abstração ensejam o amplo alcance de seus efeitos, orientando a interpretação e a aplicação de outras normas.

Regras e princípios possuem como principal característica comum o atributo da normatividade. Assim como as regras, as prescrições impostas pelos princípios também são caracterizadas pela existência dos modais deônticos: proibido, obrigatório e permissivo.

Ronald Dworkin[31] apresenta a distinção entre regras e princípios pela forma de aplicação e concretização: enquanto as regras são aplicáveis à maneira do tudo ou nada (se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida), os princípios possuem a dimensão do peso ou importância, não se aplicando automaticamente (conflito entre princípios é passível de ponderação e harmonização). Os princípios contêm fundamentos que devem ser conjugados com outros fundamentos provenientes de outros princípios, por possuírem dimensão de peso, e não de validade. A diferença entre a regra e o princípio é de natureza lógica, de acordo com a orientação oferecida.

A despeito das diferentes opiniões sobre a distinção entre regras e princípios, importa ressaltar que nenhum texto jurídico traz a condição de regra ou princípio, e a

---

30 COSTA, Regina Helena. Limitações ao poder de tributar na Constituição brasileira. *RDTributário*, São Paulo: Malheiros, v. 99, p. 58, 2008.

31 DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39 e ss.

identificação dessas normas é construída no processo de interpretação,[32] ou seja, na determinação do sentido e do alcance das expressões do direito.[33]

Nesse ponto, Tathiane dos Santos Piscitelli[34] ressalta a importância de considerar o "contexto histórico em que se realiza a atividade interpretativa, pois referido contexto dita tanto a tradição do texto (usos linguísticos) quanto a consciência histórica na qual está inserido o intérprete".

Confirmam tal linha de raciocínio as palavras de Luís Roberto Barroso no artigo Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo):[35]

> A interpretação dos fenômenos políticos e jurídicos não é um exercício abstrato de busca de verdades universais e atemporais. Toda interpretação é produto de uma época, de um momento histórico, e envolve os fatos a serem enquadrados, o sistema jurídico, as circunstâncias do intérprete e o imaginário de cada um.

Como afirma Paulo de Barros Carvalho: "[...] o saber se uma norma consubstancia ou não determinado princípio é decisão eminentemente subjetiva, de cunho ideológico".[36] E continua:

---

[32] ROHENKOH, Marcelo Saldanha L. *O princípio da capacidade contributiva*... cit., p. 40.

[33] MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 1.

[34] PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier do Brasil, 2007. p. 50.

[35] In: GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérvulo (Coord.). *Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 24.

[36] CARVALHO, Paulo de Barros. Tributo e segurança jurídica. In: LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais:* considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 364-365.

> Refutamos, igualmente, qualquer tentativa de aprisionar tais núcleos de significação, que chamamos de valores, por meio de esquemas objetivos, adredemente preparados. Peleja contra eles o subjetivismo ínsito ao domínio do axiológico, que não admite esquemas dessa ordem. Tudo se dá – repetimos – pela combinação dos valores do sistema. Não é de estranhar-se, por conseguinte, que ninguém tenha inventado uma fórmula adequada para indicar a presença e orientar a aplicação de princípios como o da capacidade contributiva, o da proibição de confisco, o da estrita legalidade, o da anterioridade, o da igualdade tributária – para nos cingirmos tão só a alguns exemplos.

O presente trabalho desenvolve-se no âmbito da Ciência do Direito Tributário, tendo como objeto a análise das normas do direito positivo tributário, subsistema do Sistema Constitucional brasileiro, na busca da determinação do sentido e do conteúdo do princípio do não confisco e sua interação com o princípio da capacidade contributiva e com o princípio da isonomia.

3
EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO DE PROPRIEDADE

Este trabalho pretende ter como ponto de chegada o princípio do não confisco no direito tributário. O objeto a ser discutido, quando se propõem reflexões sobre não confisco, é a propriedade. Consideramos importante fazer um apanhado histórico do direito de propriedade, a fim de que possamos melhor compreender as questões ligadas ao princípio do não confisco, dado que tributar significa não apropriar-se dos domínios privados, consagrados pelo direito historicamente.

3.1 Primórdios e direito romano

Sílvio Alexandre Fazolli[37] apresenta-nos sumariamente como o homem primitivo relacionava-se com a propriedade:

> No início dos tempos, o homem era nômade e usava a terra em um sistema rotativo, fugindo da escassez dos recursos naturais [...]. No contexto apontado, não há que se falar em propriedade imóvel, não só pela ausência de um ordenamento jurídico que a garanta, mas pela falta de delimitação da área ocupada individualmente. O homem usava coletivamente a terra e só monopolizava seus utensílios de uso pessoal, tais como armas e ferramentas. Esses objetos eram considerados mais do [que] a propriedade em seu estágio atual, porque, conceitualmente falando, integravam a essência de seu possuidor, vistos como um só ser.

[37] FAZOLLI, Sílvio Alexandre. Reserva particular do patrimônio natural e desenvolvimento sustentável. Preservação da fauna e da flora. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 452, 2 out. 2004. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5752>. Acesso em: 5 jan. 2010.

Com o aparecimento da civilização grega, a propriedade foi institucionalizada como familiar (fim do século VII a.C. e início do século VI a.C.), sendo este o primeiro esboço do direito de propriedade[38] sobre bens imóveis, apesar de muito distante de como o conhecemos atualmente.

No decurso da história romana, três são as espécies de propriedade: a quiritária, a pretoriana e a do *ius gentium*.[39]

O direito de propriedade só era reconhecido pelo Estado romano, se recaísse em terras situadas dentro de seus limites. Assim, surgiu a propriedade romana por excelência, então chamada Quiritária,[40] cujas feições se assemelham muito aos tempos posteriores à Revolução Francesa. Conforme explica Silvio Alexandre Fazolli, "o titular do direito de propriedade era o centro das atenções e possuía poder absoluto e ilimitado sobre a terra".[41]

A titularidade da propriedade quiritária cabia somente aos proprietários romanos, dentro do espaço territorial da cidade. Para os demais, o direito romano ignorava qualquer direito de propriedade.[42]

---

38 Cf. BOBBIO, Norberto. *Dicionário de política.* 10. ed. Brasília: UnB, 1998. v. 2, p. 1131. Apud FAZOLLI, Sílvio Alexandre. Reserva particular do patrimônio natural e desenvolvimento sustentável. Preservação da fauna e da flora cit.

39 MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*: de acordo com o Código Civil de 2002 e com o Estatuto da Cidade. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 21.

40 De "quirite", cidadão romano de estirpe antiga (para diferençar do sabino, após a fusão dos dois povos), que era o cidadão romano com capacidade eleitoral; deduz-se do conceito a ideia de privilégio associada à propriedade.

41 FAZOLLI, Sílvio Alexandre. Reserva particular do patrimônio natural e desenvolvimento sustentável. Preservação da fauna e da flora cit.

42 MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*... cit., p. 21.

A propriedade pretoriana desenvolveu-se pela jurisdição do pretor, protegendo o adquirente de uma propriedade contra quem não a tinha transferido mediante o ato formal.[43] Ao pretor cabia tutelar os interesses do injustiçado.

A transferência de propriedade era possível sob duas formas, mas sempre com a condição de quem a recebesse fosse cidadão romano: a *mancipatio* (literalmente, "tocar com a mão") e a *in iure cessio* (na presença de um juiz). No primeiro tipo, gestos e palavras presidiam uma cerimônia solene, na presença de testemunhas, e o pagamento era feito em metais considerados preciosos, geralmente o bronze, cujo peso era aferido por uma balança (na época ainda não se utilizavam moedas). O segundo tipo consistia num processo de reivindicação, quando o adquirente requeria, perante o magistrado, a coisa que pretendia adquirir, e o alienante não contestava o direito do autor e, assim, por falta do contraditório, pressuposto necessário para que se verifique a *litis contestatio* (contestação da lide), o processo terminava com a adjudicação da coisa reivindicada.[44]

A propriedade do *ius gentium* é decorrente das reformas agrárias para se tentar aplacar os ânimos dos plebeus, por falta de terra para as classes mais pobres e pelo problema causado pelas propriedades dos povos conquistados pelo poderio militar do Império Romano, permitindo que os bens desses estrangeiros fossem objeto de uma verdadeira propriedade.[45]

---

[43] MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*... cit., p. 22.

[44] FAZOLLI, Sílvio Alexandre. Reserva particular do patrimônio natural e desenvolvimento sustentável. Preservação da fauna e da flora cit.

[45] MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*... cit., p. 23.

Com Justiniano, no direito romano pós-clássico, foi unificada a ideia da propriedade privada sobre a terra, passando a comportar o *ius utendi*, o *ius fruendi* e o *ius abutendi* (o direito de usar, o direito de fruir e o direito de consumir) como o conteúdo do direito de propriedade, permanecendo o *dominus* (proprietário) como poder inerente ao dono.[46]

As diversas modalidades de propriedade foram unificadas em razão da extensão da cidadania romana a todos os habitantes do império e da cobrança generalizada de impostos sobre os imóveis.[47]

Na última fase do Império, com a crise da pequena propriedade rural e o aumento do número de latifúndios, aliados à decadência do Estado, desencadeia-se um tipo de estruturação econômica e social com características pré-feudais, em que os pequenos proprietários cediam suas terras aos grandes latifundiários, continuando a possuí-las precariamente, em troca de proteção.[48]

3.2 Direito medieval e evoluções a partir do fim da Idade Média

O rei inglês João Sem Terra promoveu um marco na evolução do direito de propriedade, ao assinar a Magna Carta em 1215. Um de seus dispositivos permitia que barões impusessem limites ao poder real sobre suas terras. O artigo XII proclamava:

> Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do Conselho Geral do Reino, a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar

---

46 BOBBIO, Norberto. *Dicionário da política* cit., p. 1.032.

47 ZAKKA, Rogerio Markus. *O direito de propriedade* (Análise sob a ótica de sua convivência com a função social). 2007. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Sociais) – PUC, São Paulo, p. 24.

48 FAZOLLI, Sílvio Alexandre. Reserva particular do patrimônio natural e desenvolvimento sustentável. Preservação da fauna e da flora cit.

> cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento de nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres.[49]

Conforme Arnoldo Wald,[50] na Idade Média, o conceito unitário da propriedade foi substituído pela consagração de superposição de direitos sobre o mesmo bem, dando a cada um deles a mesma natureza, cada qual com a sua densidade.

Os proprietários (vassalos) colocavam-se sob a guarda do soberano, que concedia o uso das terras em troca de apoio político, alimentos, homens e armas para a sua proteção. As terras eram cedidas ao grande senhor, que, por sua vez, transmitia o gozo e a sua fruição aos vassalos.[51]

Os senhores feudais recebiam os feudos, diretamente, do soberano, tornando-se seus vassalos diretos. Como titulares de poder político sobre suas terras, os senhores feudais podiam dispor de parte desse poder em favor de nobres de menor escalão, formando hierarquias regionais de suserania e vassalagem.[52]

Os plebeus também podiam receber a terra mediante o pagamento do cânon e os servos, trabalhadores não proprietários, cultivavam a terra em troco de alimento, roupa e moradia.[53]

---

[49] MIRANDA, Jorge. *Textos históricos de direito constitucional*, p. 14, apud LEITE, Geilson Salomão; MEDEIROS, Fábio Andrade. Os princípios constitucionais e a atividade tributária do Estado. In: LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais*: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 380.

[50] WALD, Arnoldo. Novas dimensões do direito de propriedade. *RT*, São Paulo: RT, v. 376, p. 7, 1967.

[51] MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*... cit. p. 33.

[52] ZAKKA, Rogerio Markus. *O direito de propriedade*... cit., p. 33.

[53] Idem, ibidem, p. 34.

O desmembramento do direito de propriedade na Idade Média fica caracterizado nas palavras de Adilson Abreu Dallari:[54] "Quem cultivava a terra não era dono dela e quem detinha a propriedade não a cultivava".

Centrada na dominação efetiva da terra como forma de manutenção dos laços pessoais de subordinação entre os senhores e os vassalos e/ou servos, a concepção medieval de propriedade tem fim com o surgimento e crescimento da burguesia e dos ideais individualistas.[55]

A difusão da ideia de propriedade privada como a concebemos hoje só ocorreu no início do século XIX (Código Napoleônico de 1804). A propriedade passou a ser tão somente limitada à lei. Ocorre que, ao longo dos séculos, o individualismo tomou proporções excessivas, por meio de grande concentração de renda. As longas evoluções desde 1804 até o início do século XXI (atualmente) trouxeram duas novas ideias agregadas à noção de propriedade: a função social da propriedade e a função ambiental da propriedade.

O direito de propriedade, tal como o conhecemos hoje, portanto, nada mais é do que a conjunção dos interesses públicos e particulares, de forma a atribuir ao seu titular não só um direito, mas também a imposição do cumprimento de certas obrigações para com a coletividade, presente e futura (direitos difusos), entre as quais se enquadra, por

---

54 DALLARI, Adilson Abreu. Servidões administrativas. *Revista de Direito Público*, v. 14, n. 59-60, p. 89, 1981.

55 ZAKKA, Rogerio Markus. *O direito de propriedade*... cit., p. 36-37.

exemplo, a obrigatoriedade da preservação ou da recomposição do meio ambiente ecologicamente equilibrado.[56]

3.3 Direito luso-brasileiro

3.3.1 Direito português e a questão da propriedade

É de Nuno J. Espinosa Gomes da Silva[57] uma síntese do direito português que trata do que Portugal produziu em matéria de ordenamento jurídico. Desse autor resumimos muito brevemente as passagens que mais nos interessam, com ênfase no direito de propriedade conforme visto historicamente no ordenamento jurídico de Portugal.

Os antecedentes do direito português remontam aos povos que habitavam primitivamente a Península Ibérica (iberos, celtas, depois celtiberos e mais tardiamente os lusitanos) e aos invasores (gregos, fenícios, cartagineses, romanos, germanos e árabes). O direito português propriamente dito teve início com a independência de Portugal, ocorrida em 1140.

Inicialmente, duas foram as influências notáveis no direito português: o direito romano (até o século XII), cuja base eram os costumes e os forais;[58] e o direito

---

[56] Um painel significativo da evolução histórica do direito de propriedade, com aprofundamentos no direito ambiental, pode ser verificado em FAZOLLI, Sílvio Alexandre. Reserva particular do patrimônio natural e desenvolvimento sustentável. Preservação da fauna e da flora cit.

[57] SILVA, Nuno J. Espinosa Gomes da. *História do direito português*: fontes de direito. 4. ed. rev. e atual. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2006.

[58] Leis elaboradas por um rei com o intuito de regulamentar a administração de terras conquistadas e que dispunham ainda sobre a cobrança de tributos e quaisquer outros privilégios.

germânico, por meio do Código Visigótico, que vigorou em Portugal pelo menos até o século XIII.

No final do século XIII, o rei Dom Dinis substituiu o costume como fonte principal do direito. O direito passava a ter dignidade científica e revestia-se de autoridade universitária, com o jurista podendo considerar-se condutor da jurisprudência. Os objetivos do novo sistema eram o fortalecimento do poder régio e a consolidação do Estado moderno. As principais medidas foram a separação dos processos civil e penal e a uniformização dos delitos e das penas.

A primeira compilação oficial do direito português ocorreu com Dom Afonso V, em 1446, daí o nome Ordenações Afonsinas, e trouxe ainda maior fortalecimento ao poder régio.

Com a colonização do Brasil, cujo ponto de partida foi a chegada da armada de Cabral a Porto Seguro em abril de 1500, o direito português passou a estender sua vigência ao Brasil.

O direito passa a ser luso-brasileiro. Além das Ordenações Afonsinas, outras leis diversas vigentes na época rapidamente seriam também aplicadas ao país recém-colonizado. Há um exemplo notável da legislação que se refere ao direito de propriedade e que estava vigente à época do Descobrimento do Brasil: a chamada lei da “posse de ano e dia”, que dizia respeito à posse que, sendo pública e pacífica, colocava o possuidor numa posição privilegiada perante terceiros.

Em 1521, o rei Dom Manuel I publica a edição definitiva de suas Ordenações Manuelinas, vigorantes em todo o território português (Brasil já incluso) até 1603, data

em que se inicia a vigência das Ordenações Filipinas, vigentes até 1867, em Portugal, e até 1916, no Brasil.

Em 1820, a Revolução Liberal trouxe consigo a influência do Código de Napoleão às leis portuguesas.

Em 1822, com a independência política, o Brasil passa a trilhar caminhos diferentes em termos de jurisprudência, relativamente a Portugal.

No tocante ao direito de propriedade, há um preceito inovador: não se exige a instituição de herdeiro como condição da validade do testamento. O Código Civil francês foi a grande influência daquele momento.

De 1822 a 1867, uma forte mistura de tendências impregnou o direito privado português: as Ordenações, que eram o substrato conservador; as inovações dos juristas portugueses; e o direito subsidiário com forte influência liberal estrangeira. Justifica-se, assim, o estado de incerteza e de confusão, fonte de dúvidas e de litígios que dificultavam sobremaneira o exercício do direito. Era urgente um novo código. Um concurso proposto não surtiu efeito. Decidiu-se pela atribuição da tarefa a um só homem. O escolhido foi o notável Antônio Luiz de Seabra, que, após oito anos de árduo trabalho, propôs um código, aprovado pelas Cortes com poucas modificações e sancionado em 1867.

Fortemente influenciado pelo Código Civil francês, o código de Antonio Luiz de Seabra distribui-se em quatro partes, sem título preliminar: da capacidade; da aquisição de direitos; do direito de propriedade; e da ofensa dos direitos e da sua reparação. O mais notável item quanto ao direito de propriedade foi o fato de conter

aquele Código Civil limitações que impedem que um *ius utenti, fruendi et abutendi* seja absoluto, estando sujeito à expropriação para fins de utilidade pública. Também as relações de vizinhança restringem o uso da propriedade.

Mas, embora bem construídos, os códigos também se desatualizam, havendo necessidade de renovação. Em 1966, o atual Código Civil português é promulgado como resposta a essa necessidade.

O Código de 1966 inspirou-se nos Códigos Civis alemão e brasileiro, com uma inovação importante quanto ao direito de propriedade: a introdução do regime de comunhão parcial de bens para os recém-casados, como regime supletivo.

Na sequência da Revolução de 25 de abril de 1974, produziram-se alterações importantes, sobretudo nos direitos da família e das sucessões, com destaque para a vocação hereditária do cônjuge sobrevivo.

3.3.2 Evolução do direito brasileiro, algumas comparações com os Códigos portugueses e considerações gerais

No Brasil, inicialmente, por força da distância à Corte, as leis não seguiram a renovação formulada por Dom Dinis, uma vez que o direito costumeiro firmou-se.

A coletânea portuguesa conhecida como Ordenações Filipinas conservou-se até 1916 no Brasil.

Em 1.º de janeiro de 1917, entra em vigor o Código Civil brasileiro, fruto de uma necessidade já surgida no século anterior, quando se iniciaram os cursos jurídicos no Brasil (em São Paulo e Olinda, em 1827).

No Código Civil brasileiro, o contrato de compra e venda não transfere, apenas obriga a transferir a propriedade, ou seja, produz efeitos obrigacionais; por isso, enquanto não se verificar a *traditio* (entrega) da coisa vendida, os riscos correm por conta do vendedor.

Diferentemente disso, no direito português a constituição ou transferência de direitos reais dá-se por mero efeito do contrato, isto é, a realização conjugada de compra e venda produz efeitos reais.

Por vezes, o direito português afastou-se da tradição lusitana, e o direito brasileiro, que se manteve fiel às raízes, aproximou-se mais tarde do direito português: assim aconteceu com o regime supletivo dos bens conjugais, denominado, em Portugal, comunhão de adquiridos e, no Brasil, comunhão parcial; e com o divórcio por mútuo consentimento e litigioso.[59]

Com o tempo, pelas novas necessidades para as quais um código (limitado pela incapacidade humana de prever) não oferece solução, exigia-se, também pela multiplicação de leis avulsas e pelo aumento de dificuldades, um novo Código Civil.

Em 1969, foi nomeada uma comissão para redigir o seu projeto, hoje conhecido por Projeto de Lei 634 de 1975, cujo supervisor foi Miguel Reale, que assevera: “Não houve a preocupação de alterar o texto do Código atual pelo desejo ou vaidade de fazê-lo (porque)

---

[59] Para uma comparação minuciosa entre as estruturas do direito português e do direito brasileiro, cf. JUSTO, António dos Santos. *O direito brasileiro*: raízes históricas. Discurso proferido na Universidade Lusíada/Porto, em 4 de maio de 2001, a propósito de O direito no limiar do III milénio. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Lisboa: Instituto de Direito Comparado Luso-Brasileiro. Disponível em: <http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/dir_bras_raiz_hist.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2010.

não se deve alterar um texto de lei, quando não há razão bastante e de fundo que o determine".[60]

Como ressalta José Afonso da Silva,[61] as disposições do Código Civil só valem no âmbito das relações civis, como as que estabelecem as faculdades de *usar, gozar e dispor de bens* (art. 1.228 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002), a *plenitude* da propriedade e seu caráter *exclusivo e ilimitado* (art. 1.231), etc. Portanto, as normas de direito privado sobre a propriedade devem ser compreendidas de acordo com a disciplina imposta pela Constituição.

De uma forma geral, ainda que o direito luso-brasileiro tenha tido forte influência do direito romano, há uma distinção relativa quanto ao direito de propriedade: na Roma antiga, a força repousava no direito individual absoluto, que aos poucos cedeu espaço a conquistas sociais, forjadas na luta dos plebeus, mas sempre com a ideia de preservação do direito do indivíduo – ainda que não votante, não nobre.

A evolução para o direito luso-brasileiro dá-se pela possibilidade de haver interferência na propriedade particular para fins sociais ou do Estado (desapropriação para utilidade pública), inclusive com a interferência possível referente a questões ambientais. No entanto, não há nenhum estatuto que permita confisco puro e simples pelo Estado, sem justificativa social, de interesse público, ou ambiental, de propriedade privada.

---

60 REALE, Miguel. Considerações gerais sobre o Projecto de Código Civil (Projecto de Lei n. 634, de 1975). *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, n. 71, p. 29-30, 1976.

61 SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 273-274.

3.4 Evolução constitucional brasileira do direito de propriedade

Quando se fala de direito de propriedade, necessário frisar que se está tratando do direito à propriedade privada. De notar que o Estado sempre assegurou para si a gestão da propriedade pública,[62] considerando-a objetivamente como conjunto de bens da sociedade. No entanto, a questão de assegurar a propriedade ao indivíduo é que interessa analisar.

A partir de agora, a questão será analisada dentro de um contexto histórico e do ponto de vista do domínio e da utilização desse direito pelo seu titular.

Direito de propriedade, nas palavras de Maria Helena Diniz, "é o direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e dispor de um bem corpóreo ou incorpóreo, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha".[63]

Diante desse contexto, passa-se à análise do direito de propriedade em função da evolução histórica das constituições brasileiras. Pode-se, então, admitir o estudo a partir de uma divisão da história constitucional brasileira.

Cássia Celina Paulo Moreira da Costa sugere a divisão em quatro fases: (i) da Independência até a República, constituição que teve forte influência dos modelos constitucionais da Inglaterra e da França; (ii) a Primeira República, com a influência do

---

62 "Diz-se da coisa ou bem corpóreo pertencente ao Poder Público. Abrange, portanto, os bens públicos de uso comum do povo, de uso especial, e os dominicais que pertencem à União, aos Estados, Municípios, Distrito Federal, territórios, autarquias, etc." (DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 958).

63 Idem, ibidem, p. 165.

sistema presidencialista norte-americano; (iii), da promulgação da nossa Carta de 1934 até a Constituição de 1967/1969, quando se deu ênfase ao aspecto social dos direitos fundamentais; (iv) a mais recente Constituição (1988), vigorando até hoje.[64]

A primeira fase não tinha a preocupação com a função social da propriedade. A centralização do poder no imperador e a sociedade escravocrata não permitiam ainda a evolução de um direito à propriedade privada, além dos interesses meramente individuais.

Na segunda fase, o direito à inviolabilidade da propriedade privada foi garantido pela Constituição de 1891. A propriedade privada sofre algumas limitações, tais como usucapião, desapropriação e obrigações *prompter rem*.

A terceira fase mostra a iniciativa intervencionista do Estado, fortemente influenciada pelos ideais constitucionais materializados na Constituição de Weimar (1919) e do México (1917).[65]

Nessa fase, o interesse coletivo passa a existir em situações de guerra ou de calamidade pública e em algumas hipóteses de desapropriação. Garantia-se a posse das terras indígenas aos silvícolas, que não poderiam vendê-las. Com o fim da Segunda Guerra Mundial, a pressão da sociedade brasileira forçou o governo a adotar medidas mais democráticas, das quais surgiu pela primeira vez a função social da propriedade

---

64 COSTA, Cássia Celina Paulo Moreira da. *A constitucionalização do direito de propriedade privada*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003. p. 166.

65 SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1.

privada, em busca de maior oportunidade a todos e visando ao bem comum, não apenas a interesses individuais.

As sucessivas crises institucionais que levaram ao regime de 1964 provocaram alterações na função social da propriedade, agora considerada um princípio informador da ordem social e econômica, existindo para promover a justiça social, identificada com a política oficial do governo voltada para a reforma agrária.[66]

A democratização iniciada em 1977 leva à quarta fase, que teve seu auge com a promulgação da Constituição de 1988. Com ela, tem-se garantido o direito à propriedade privada de forma indistinta, sempre subordinado ao cumprimento de sua função social. Dá-se ao Estado o poder de retirada da proteção no caso do não atendimento da finalidade econômico-social da propriedade. Isso significa, na prática, um combate à especulação pura e simples com terras e bens.

O absolutismo da propriedade do início de nossa história independente foi cedendo espaço ao direito relativo, dado que subordinado à função social.

3.5 A propriedade na Constituição de 1988

Na atual Constituição, promulgada em 1988, o direito de propriedade está incorporado aos direitos individuais e coletivos, sob abrigo do art. 5.º da Constituição Federal, especialmente nos incisos XXII, XXIII e XXIV, os quais prescrevem, respectivamente, que:

---

[66] Art. 157 da Constituição do Brasil de 1967: “A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: [...] III – função social da propriedade”.

- é garantido o direito de propriedade;
- a propriedade atenderá a sua função social;
- a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.

A Constituição Federal assegurou a propriedade privada sem torná-la intangível sob a ótica do Poder Público, com a previsão e regulamentação das hipóteses de ingerência estatal nos bens de domínio privado, quando necessário para o bem comum.[67]

Destaca-se a prescrição quanto à possibilidade de perder a propriedade, diante da supremacia da necessidade, utilidade e interesse público ou social, o que se encontra embutido na consagração do próprio direito à propriedade.

No embate entre o privado e o público, verifica-se que o legislador constituinte buscou alcançar o equilíbrio ao tornar pétreo o direito de propriedade, pois está entre os direitos fundamentais, mas sem, entretanto, dogmatizá-lo como absoluto ou irrestrito, dada a significativa presença da "função social" a ser cumprida neste domínio.

Percebe-se que o conjunto de normas constitucionais sobre a propriedade descaracteriza a sua natureza privada e individual, aproximando-a, assim, do terreno do direito público.[68]

Há, portanto, a prioridade da função social da propriedade. Passou-se de um Estado proprietário para um Estado solidário, e a ideia anterior de um monossistema do

---

[67] MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*... cit., p. 96.

[68] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo* cit., p. 270.

uso do solo apresenta-se, a partir da Constituição Federal de 1988, como um polissistema.

O art. 5.º, XXVI, institui o chamado bem de família constitucional, ao definir que a pequena propriedade rural, definida em lei e trabalhada pela família, não pode ser objeto de penhora para pagamento de débitos relativos à sua atividade produtiva.

Em seu art. 170, II e III, a Carta Magna classifica a propriedade privada e a sua função social como princípios da ordem econômica, ou seja, a propriedade é regulamentada como direito individual fundamental. Segundo José Afonso da Silva, o conceito da propriedade privada como puro direito individual deve ser relativizado, especialmente "porque os princípios da ordem econômica são preordenados à vista da realização de seu fim: *assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social*".[69]

Por outro lado, sanções podem ser impostas em caso da não observância dos princípios da ordem econômica nas propriedades imóveis urbanas e rurais (arts. 182 e 191). Assim, existe o interesse público de que a utilização e o aproveitamento da propriedade sejam adequados aos anseios sociais.

O art. 182, § 4.º, I a III, apresenta uma inovação em relação à propriedade urbana: mediante lei específica para área incluída no plano diretor, é facultado ao Poder Público Municipal exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de parcelamento ou edificação compulsória, tributação progressiva ou

---

[69] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo* cit., p. 271.

desapropriação. Desta forma, são impostos ao proprietário ônus e comandos obrigatórios visando ao interesse social da comunidade.[70]

Atenta à dificuldade de regularização de propriedades, a Carta Magna criou duas hipóteses de usucapião: a do imóvel urbano, prevista no art. 183,[71] e a do imóvel rural, nos termos do art. 191.[72]

Além disso, no que se refere à propriedade rural, destaca-se o interesse social. Para fins de reforma agrária, o imóvel rural poderá ser desapropriado em caso de descumprimento de sua função social, ressalvado o direito de propriedade única aos pequenos e médios proprietários. É o que se extrai da análise dos arts. 184 e 185 da Constituição Federal.[73]

3.6 Função social da propriedade

As polêmicas em torno do direito à propriedade privada são intensas na história da humanidade. Conforme vimos, ao longo dos séculos a propriedade deixou de ser

---

70 MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*... cit., p. 98.

71 Art. 183. Aquele que possuir como sua área urbana de até duzentos e cinqüenta metros quadrados, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, utilizando-a para sua moradia ou de sua família, adquirir-lhe-á o domínio, desde que não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural.

72 Art. 191. Aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinqüenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade.

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

Art. 185. São insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária:

I – a pequena e média propriedade rural, assim definida em lei, desde que seu proprietário não possua outra;

II – a propriedade produtiva.

Parágrafo único. A lei garantirá tratamento especial à propriedade produtiva e fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos a sua função social.

considerada, como o era no direito romano, um direito absoluto, exclusivo e perpétuo, para ir recebendo, à medida que o homem via outras necessidades a incorporar ao direito de propriedade, a anexação de finalidades não apenas de usufruto individual, que são a função social e a função ambiental. A exacerbação do negar a propriedade privada completamente deu-se no socialismo e também no anarquismo, correntes vigorosas no final do século XIX que marcaram fortemente o século XX, mormente o socialismo.

Para a Igreja, conforme se lê nas encíclicas papais *Mater et Magistra,* do Papa João XXIII, de 1961, e *Populorum Progressio,* do Papa Paulo VI, deve-se associar a propriedade a uma função social, ou seja, à função de servir de instrumento para a criação de bens necessários à subsistência de toda a humanidade. Inegavelmente, o papel da Igreja foi relevante na elaboração do conceito da função social da propriedade.[74]

Segundo José Afonso da Silva,[75] não se deve confundir a *função social da propriedade* com os sistemas de limitação de propriedade. Estes são relacionados ao exercício do direito ao proprietário e aquela, à estrutura do direito, à propriedade. As limitações, obrigações e ônus são externos ao direito de propriedade, vinculados à atividade do proprietário.

Dentro dessa nova concepção, o direito de propriedade torna-se um fator de progresso, de desenvolvimento e de bem-estar de todos, uma vez que a propriedade é livremente assegurada e protegida enquanto servir ao interesse social.[76]

---

74 MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*... cit., p. 73.

75 SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo* cit., p. 281-282.

76 MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*... cit., p. 18.

Por constar do texto legal brasileiro de forma relativamente vaga o conceito do que seja a mencionada função social da propriedade, pode-se muito bem reputar essa doutrina da Igreja Católica como ponto de partida para qualquer reflexão sobre a função social da propriedade. O que se deduz é que se impõem aos cidadãos brasileiros, a partir do texto constitucional de 1988, a preocupação com os seus deveres sociais incorporados à propriedade, não apenas como interesses egoístas individuais. Deve, pois, a propriedade servir ao interesse de todos, não de alguns titulares (proprietários). Assim, o ordenamento acolhe a propriedade privada, porém não aquela que entre em rota colidente com o direito coletivo.[77]

A Constituição, embora tenha definido precariamente o que deve ser entendido por função social da propriedade, no caso da propriedade urbana, o papel mais importante nessa definição caberia ao plano diretor dos municípios. Explica-se: conforme se lê no § 2.º do art. 182, tem-se que a propriedade urbana cumprirá sua função social quando atender às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. Ou seja, quando o poder público municipal determinar que uma propriedade urbana esteja inserida nas funções determinadas por seu plano diretor, ela então cumprirá sua função social e não será afetada por determinações que visem a retirar de seu proprietário a legal e legítima propriedade. Isso significa dizer que lhe estará plenamente assegurado o direito à propriedade.

As sanções por não edificação, subutilização ou não utilização do solo urbano serão: parcelamento ou edificação compulsórios, promovidos pelo poder público municipal; aumento progressivo do imposto sobre propriedade predial e territorial

---

77 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Disciplina urbanística da propriedade.* 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 25.

urbana (IPTU); desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública, nos termos da lei (art. 182, § 4.º, da Constituição Federal).

Quanto à propriedade rural, ela também apresenta regramento específico. É o que se nota da leitura do art. 186 da Constituição Federal, abaixo transcrito:

> Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:
>
> I – aproveitamento racional e adequado;
>
> II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;
>
> III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho;
>
> IV – exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Vê-se, aqui, que a função – digamos – ambiental da propriedade está incorporada à sua função social (item II).

A sanção pelo uso do solo rural sem a função social prevista na Constituição é a desapropriação por interesse social, para fins de reforma agrária (art. 184). A indenização é feita por títulos da dívida pública.

Como a função social é vista na Constituição como cláusula pétrea, porque inserida nos direitos fundamentais, ela é autoaplicável, ou seja, não se condiciona à edição de normas inferiores. Assim também ocorre, em linhas gerais, com o direito de propriedade: é autoaplicável.

Conclui-se que, em virtude das mudanças ao longo dos tempos, a condição de privilégio excepcional e de proteção especial de que gozava a propriedade até o final do

século XIX não mais se coaduna com o nosso tempo, que tem claramente preocupações sociais e ambientais, principalmente para a propriedade. Isso também significa dizer que ser proprietário é ser responsável pelo ambiente e pelo desenvolvimento pleno de todos.

3.7 Questões relativas à propriedade e à noção de confisco

Confiscar, vocábulo originado do latim *confiscare*, é o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem nenhuma compensação em troca. Apresenta caráter de pena, em consequência da prática de ato contrário à lei.[78]

Quando ocorre confisco com desrespeito ao direito à propriedade privada? A resposta pode vir do texto de Aires Barreto,[79] que diz que, de um lado, a Constituição autoriza a tributação (arts. 145 a 156); e, de outro lado, a mesma Constituição garante o direito de propriedade, nada obstante vinculado à sua função social.

Considerando que haja compatibilidade entre as duas instituições, qual seria o ataque proibido? O Professor Aires Barreto diz que apenas reputa o ataque que mutila a propriedade, que pretende absorvê-la, por via de tributação, como confiscatório.

O efeito de confisco dá-se quando se deve liquidar total ou parcialmente o patrimônio para o pagamento de tributos. Disso decorre que a vedação ao efeito de confisco é uma extensão da garantia ao direito de propriedade, visto sempre com a sua visão social.

---

[78] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário.* São Paulo: RT, 2004. p. 46.

[79] BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco. *RDTributário*, São Paulo: Malheiros, n. 64, p. 99, 1994.

Como é do interesse deste trabalho propor, como ponto de chegada, a reflexão sobre o princípio do não confisco no direito tributário, cabe-nos aprofundar um pouco esta questão, relacionando-a ao direito de propriedade. Se a Constituição garante a propriedade privada, dentro dos limites da lei, a qual menciona as noções de função social e função ambiental da propriedade, cabe sempre verificar muito criteriosamente as possibilidades de confisco (sempre à luz do texto constitucional), mas sem descuidar da garantia fundamental à propriedade, conforme o próprio texto constitucional, como cláusula pétrea, assegura.

Sobre o tema, Estevão Horvath nos ensina que, se o direito de propriedade é assegurado por via constitucional, somente esse mesmo texto pode contemplar as exceções ao mencionado direito. A tributação autorizada não pode servir como meio indireto de amesquinhar a propriedade privada sem compensação.[80] E complementa:[81] "[...] o confisco é, sim, ligado ao direito de propriedade, mas não só isso: a positivação explícita do princípio da não confiscatoriedade em separado lhe deu uma amplitude maior".

Assim se manifesta Fábio Brun Goldschmidt:[82]

> O confisco, portanto, vai além da mera limitação ao direito de propriedade e adentra o campo da privação. Não visa à construção, ao desenvolvimento desse direito, mas à sua destruição, por motivos exteriores ao próprio direito e justificáveis pela conduta irregular do detentor da propriedade.

---

80 HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário.* São Paulo: Dialética, 2002. p. 44. Art. 5.º, XLV, XLVI, *b*, LIV, da CF/1988.

81 Idem, ibidem, p. 45.

82 GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 47.

A partir de agora, então, vamos nos deter em traçar considerações sobre três princípios constitucionais relacionados à tributação, para que, como ponto de chegada, possamos refletir sobre o não confisco, que é o terceiro dos princípios que abordaremos – os outros dois serão o da isonomia e o da capacidade contributiva.

4
PRINCÍPIO DA ISONOMIA

4.1 Conceito

Encravado no título sobre os Direitos e Garantias Fundamentais da Constituição Federal,[83] o princípio da isonomia (ou igualdade) apresenta uma dificuldade para delineamento dos contornos de seu alcance. Conceituar o princípio da isonomia não é tarefa das mais simples. Segundo Paulo de Barros Carvalho:[84]

> O conceito de igualdade, porém, não é de fácil determinação. Autores ilustres pretenderam demarcá-lo, encontrando acerbas dificuldades, pois os valores não podem ser objetivados. Em face de sua plasticidade, amolda-se diferentemente aos múltiplos campos de incidência material das regras jurídicas, o que torna penosa a indicação precisa do seu conteúdo [...].

Isonomia, etimologicamente – do grego "isos" (igual) e "nomos" (norma) –, é a igualdade de todos na lei e perante a lei, em decorrência da vida em sociedade, em que a melhor convivência civil tem como pilar a igualdade de tratamento.

O verbete "isonomia" é tomado pelos dicionários nacionais como "princípio geral do direito, segundo o qual todos são iguais perante a lei, não devendo ser feita nenhuma distinção entre pessoas que se encontrem na mesma situação".[85]

---

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

[84] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 150.

[85] INSTITUTO ANTÔNIO HOUAISS. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. Versão 1.0., verbete "isonomia".

Por esse conceito, todos deveriam ser iguais e não receber distinção.

No entanto, diante das normas tributárias que compõem o ordenamento jurídico, é possível encontrar algumas desigualdades injustificadas. Injustificadas por não estabelecerem um critério de *discrimén* que justifique a aplicação de consequências diferentes para situações semelhantes.

Exemplificando, há desigualdade na aplicação das normas de enquadramento dos contribuintes no chamado sistema integrado de pagamento de tributos das microempresas e empresas de pequeno porte (Simples).[86] Esse regime diferenciado de arrecadação foi criado para simplificar e reduzir o pagamento de impostos e contribuições de microempresas e empresas de pequeno porte, mas a norma que prevê o

---

[86] A Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, apresentando no art. 1.º do Capítulo I – Disposições Preliminares: "Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I – à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II – ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III – ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão".

O art. 3.º considera microempresa, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e como empresa de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

O art. 12 institui o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.

Pelo art. 17, não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

"[...]

XI – que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios".

enquadramento nesse regime excluiu as categorias profissionais, tais como advogados, contadores e médicos.

Do exemplo surgem as questões: o legislador violou o princípio da isonomia? Em que consiste a comparação e como deve ser feita para evitar tratamento discriminatório? Pode o Poder Judiciário controlar a escolha feita pelo Poder Legislativo, e, em caso afirmativo, em que medida?

Na tentativa de responder, Humberto Ávila propõe o conceito de igualdade como "a relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade".[87] Portanto, a noção essencial da isonomia é, pois, o critério em que se baseiam a diferenciação e a finalidade para a qual esse critério é utilizado.

Roberto Ferraz[88] também discorre sobre o critério, e, apreciando historicamente o termo "isonomia", interpreta que, para Aristóteles, na Grécia clássica, a igualdade consistiria em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, com a ideia de igualdade vinculada à ideia de justiça.

Na mesma ordem de considerações, Celso Antônio Bandeira de Mello[89] pergunta: "Quem são os iguais e quem são os desiguais?". E aduz: "Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?".

---

87 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 40.

88 FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: ——— (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 447-523.

89 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 11.

Quanto ao(s) critério(s), estudando a afirmação atribuída a Aristóteles, Roberto Ferraz pergunta: "Qual o critério legitimamente manipulável – sem agravos à isonomia – que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos?".[90]

Em meio às ponderações, Roberto Ferraz completa a frase de Aristóteles com outra de Rui Barbosa, no discurso *Oração aos moços*: a lei deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.[91]

A igualdade em Aristóteles está no livro *Ética a Nicômaco,* escrito didático para apresentar a seu filho Nicômaco princípios gerais de conduta. Situada corretamente no texto aristotélico, a igualdade pressupõe o critério do mérito, que era reduzido ou não utilizado nas relações entre o superior e o inferior, dado que o igual era circunscrito aos cidadãos, com a exclusão das mulheres, crianças, bárbaros e os escravos.[92]

Uma tradução em português publicada pela editora da Universidade de Brasília, em 1999, de *Ética a Nicômaco*, de Aristóteles, traz o seguinte trecho[93] ilustrativo e – cremos – definitivamente elucidativo da origem do conceito:

> O meio termo é o igual, pois em cada espécie de ação na qual há um "mais" e um "menos" há também um "igual". Se, então, o injusto é o

---

90 FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação... cit., p. 450.

91 Idem, ibidem, p. 451.

92 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. nota 2.1 A igualdade na Constituição de 1988 (nota). Cap XI. p. 522.

93 ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Brasília. UnB, 1999. p. 95-96. Apud ATCHABAHIAN, Serge. *Princípio da igualdade no direito constitucional brasileiro*. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – PUC, São Paulo, p. 9-10.

> iníquo (ou seja, desigual), o justo é igual... e, já que o igual é o meio termo, o justo será um meio termo.
>
> A igualdade existirá entre as pessoas; se as pessoas não forem iguais, elas não terão uma participação igual nas coisas, mas isto é a origem de querelas e queixas (quando pessoas iguais têm e recebem quinhões desiguais, ou pessoas desiguais recebem quinhões iguais). Além do mais, isto se torna evidente porque aquilo que é distribuído às pessoas deve sê-lo "de acordo com o mérito de cada uma".

Voltando-se às considerações de Celso Antônio Bandeira de Melo, Roberto Ferraz[94] afirma que a lei é por natureza discriminatória e que legislar é discriminar. Como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras, é mister indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis.

Na realidade, no discurso *Oração aos moços*, Rui Barbosa não reproduziu a frase de Aristóteles, mas apenas faz uma menção indireta a ela, como forma de indicar que a realidade a desmente:[95]

> A parte da natureza varia ao infinito. Não há, no universo, duas coisas iguais. Muitas se parecem umas às outras. Mas todas entre si diversificam. Os ramos de uma só árvore, as folhas da mesma planta, os traços da polpa de um dedo humano, as gotas do mesmo fluido, os argueiros do mesmo pó, as raias do espectro de um só raio solar ou estelar. Tudo assim, desde os astros no céu, até os micróbios no sangue, desde as nebulosas no espaço, até aos aljôfares do rocio na relva dos prados.
>
> A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a

---

94 FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação... cit., p. 16.

95 BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Edições Casa de Rui Barbosa, 2003. p. 26.

> desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.

Rui Barbosa, na verdade, não enxerga algo que possa realizar o conteúdo da referida frase atribuída a Aristóteles. Segundo o doutrinador, a isonomia não se afirma, ela simplesmente não é verificável. Por outro lado, Roberto Ferraz entende que é possível vislumbrar critérios para a isonomia. Ele chega mesmo a sustentar que "sem a identificação dos legítimos critérios segundo os quais as pessoas serão discriminadas, não pode haver efetiva aplicação ao princípio da isonomia".[96]

Para Roberto Ferraz, os critérios para a regra de justiça delineiam-se a partir da constatação de que há coisas equivalentes e coisas equiparáveis. Como legislar é discriminar, o problema para se chegar a um conceito de isonomia estabelece-se a partir do momento em que se procuram identificar os critérios legitimamente adotáveis pela lei para separar as pessoas em categorias, às quais se aplicarão regras distintas.[97]

O próprio Roberto Ferraz já constata o que até aqui se mostra latente: não há unanimidade, quando o assunto é a determinação do conceito de igualdade. Há, na verdade, enorme divisão e discussão quando os problemas concretos de aplicação do princípio da isonomia são apresentados. Em matéria tributária, há situações corriqueiras que trazem à tona a aplicação na norma de isonomia.

---

[96] FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação... cit., p. 453.

[97] Idem, ibidem, p. 455.

É comum encontrar discussão na aplicação do referido princípio às normas que conferem políticas de isenção. Exemplo disso se nota na análise da isenção de imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), relativa à verba de representação na remuneração dos magistrados, estabelecida no Decreto-lei 2.019/1983 e afastada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) por inconstitucionalidade (art. 150, II, CF). Na oportunidade, a decisão, unânime, destacou "o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente".[98]

Outra situação em que se discutiu a aplicação do princípio da igualdade foi verificada a partir da diferença de tratamento entre contribuintes do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), em São Paulo. Na oportunidade, houve a concessão de parcelamentos. Para uns, os menos abonados, o parcelamento poderia ser em até dez pagamentos, ao passo que para os demais somente se admitiu o pagamento em até três parcelas. Essa diferenciação, entretanto, foi admitida pelo STF. Os termos do relatório fazem menção quase literal à famosa frase que parece traduzir ou sintetizar o que se entende por isonomia. Vejamos:

> Princípio isonômico: a sua realização está no tratar os iguais com igualdade e desiguais com desigualdade. No caso, o número de prestações do imposto teve por base beneficiar com prazo de pagamento mais dilatado os contribuintes menos favorecidos de recursos.[99]

Por considerar o critério de discriminação eleito, podemos concluir que as decisões acima descritas são uniformes. Os tratamentos são desiguais nas duas situações,

---

98 RE 236.881/RS, Rel. Min. Mauricio Correa, j. 05.02.2002, *DJU* 26.04.2002.

99 RE 154.027-3/SP, Rel. Min. Carlos Mario Velloso, j. 25.11.1997, *DJU* 20.02.1998.

mas o critério definido pela diferenciação não foi aceito na primeira decisão, mas foi acatada no caso do IPTU de São Paulo.

Uma formulação sintética da necessidade de observância da isonomia, para qualquer formulação legislativa, é dada pelo mestrando em direito, José Ricardo do Nascimento Varejão:[100]

> Compreende-se, desta forma, que o princípio da igualdade, diversamente do que ocorre com a maior parte dos demais princípios jurídicos, não indica uma fórmula mínima para se atingir o fim por ele perseguido, o que, paradoxalmente, além de não prejudicar sua normatividade, afirma-a. De fato, se a principal função dos princípios é assegurar indeterminadas medidas de cumprimento de seu comando, e se ele (princípio da igualdade), não estipula um modo mínimo de prática dessas condutas, infere-se que essa ausência de conteúdo material próprio apenas revela que toda situação juridicamente relevante deve subordinar-se à equação a ela imposta pela isonomia.
>
> Por essa característica, pode-se afirmar que o princípio isonômico é materialmente neutro, mas não porque ausente de carga normativa, mas sim no sentido de não possuir conteúdo material próprio, cabendo em seus contornos toda e qualquer situação juridicamente relevante e que demande um qualquer tratamento jurídico, inclusive a atinente à própria atividade de elaboração das normas jurídicas.

Claro está que o conceito de igualdade não pode ser compreendido num sentido absoluto, por estar atrelado a uma perspectiva histórica, vinculada a um momento histórico.

Com o surgimento e a evolução do Estado Democrático de Direito, a busca da efetiva dimensão do princípio da igualdade teve como ponto de partida o pressuposto da

---

[100] VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. *Princípio da igualdade e direito tributário*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – PUC, São Paulo, p. 84.

existência de uma igualdade material de todos os cidadãos, discussão axiológica muitas vezes não acolhida pelo direito posto. E, como no mundo fático não existe a igualdade absoluta, as desigualdades sociais legítimas existentes devem ser minimizadas pelo Estado, devendo ser prestigiadas pelo ordenamento jurídico.

Desde o Império, as Constituições brasileiras consideram o princípio da igualdade como *igualdade perante a lei*, no sentido de que a lei e sua aplicação devem tratar a todos igualmente, sem considerar as distinções de grupo, ou seja, como uma *isonomia formal*. Assim, a *igualdade perante a lei* "corresponde à obrigação de aplicar as normas jurídicas gerais aos casos concretos, na conformidade com o que elas estabelecem, mesmo se delas resultar uma discriminação, o que caracteriza a isonomia puramente formal".[101] No mesmo sentido, Hans Kelsen[102] diz que a *igualdade perante a lei* exprime tão somente que as normas devem ser aplicadas de conformidade com as normas. Configura, portanto, uma garantia contra o arbítrio na aplicação das normas.

Mas, para garantir a igualdade, não basta que a lei seja aplicada de modo uniforme (isonomia formal); é preciso, além disso, que ela própria não contenha uma distinção arbitrária (igualdade na lei). A isonomia deve se dar no conteúdo da lei, ou seja, a lei não deve diferenciar os contribuintes senão por meio de fundadas e conjugadas medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas. Isso significa dizer que a igualdade diante da lei deve ser complementada pela igualdade na lei.

---

[101] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo* cit., p. 214.

[102] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito* cit., p. 158.

Apesar da ênfase dos legisladores constituintes à igualdade formal, ou seja, da igualdade perante a lei, é preciso considerar a igualdade na lei ou isonomia material, com o propósito de produzir uma sociedade igualitária, minimizando as diferenças sociais.

4.2 Destinatários do princípio da isonomia

Em sua obra, *Direito tributário, linguagem e método*,[103] Paulo de Barros Carvalho afirma que o princípio da igualdade destina-se ao legislador, aos órgãos da atividade legislativa e a todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade.

De acordo com José Afonso da Silva,[104] em decorrência da igualdade perante a lei, tem-se a igualdade perante o juiz, que se apresenta sob dois prismas:

1. Ao aplicar a lei, é interdito ao juiz fazer distinção entre situações iguais;

2. O legislador está impedido de editar leis que possibilitem, por parte da Justiça, tratamento desigual a situações iguais ou tratamento igual a situações desiguais.

Portanto, o preceito da igualdade é norma voltada tanto para o aplicador da lei quanto para o próprio legislador, pois, além do nivelamento dos cidadãos diante de uma norma legal posta, é preciso que a própria lei seja editada em conformidade com a

---

[103] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: linguagem e método cit., p. 266.

[104] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo* cit., p. 218.

isonomia. Isso equivale a dizer que o princípio da igualdade dirige-se imediatamente ao legislador e mediatamente aos seus aplicadores.

Para José Afonso da Silva,[105] a distinção entre igualdade *perante* a lei e igualdade *na* lei é desnecessária, pois, perante a doutrina e a jurisprudência, as duas expressões possuem o mesmo sentido, pois o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei.

Essa preocupação de que todos são iguais perante a lei está presente nas constituições em geral e na brasileira em particular (art. 5.º, *caput*). Isso não significa que sejam nivelados os cidadãos diante da norma legal, mas que a lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia.

A lei não pode ser fonte de privilégios nem de perseguições, mas instrumento que regule a vida social. Para isso, deve tratar equitativamente todos os cidadãos.

Na busca por maior precisão para a matéria, que pode ser tida como de enunciado genérico, se apenas for mencionada a necessidade de tratamento igualitário na lei a todos, pode-se novamente invocar a pergunta: quem *precisamente* seriam os iguais e quem seriam os desiguais?

Em outras palavras, o objetivo é mostrar os critérios considerados legítimos, sem desrespeitar a isonomia, que pudessem permitir a distinção de pessoas e situações em grupos considerados à parte apenas para fins de tratamentos jurídicos diferentes.

---

[105] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo* cit., p. 215.

Também, por dedução lógica, devem ser procuradas as discriminações juridicamente intoleráveis. Obviamente, pode-se pensar que seria absurdo impor a todos os indivíduos exatamente as mesmas obrigações ou conferir a eles exatamente os mesmos direitos. Alguma distinção deve ser feita porque não se pode tratar da mesma forma crianças e adultos, indivíduos sãos e alienados, homens e mulheres.

Uma situação contraditória estabelece-se, ao menos aparentemente: ao mesmo tempo em que o tratamento jurídico deve ser isonômico, a lei, em si, tem como função principal a discriminação, o tratamento desigual. Na própria expressão “tratar iguais igualmente e desiguais desigualmente” há essa contradição, o que implica não se poder ver o princípio da isonomia de uma maneira simplificada. Os que têm a representatividade popular, aqueles que detêm poder sobre os cidadãos, devem, portanto, conhecer a complexidade do princípio da isonomia.

Os destinatários do conhecimento de tal princípio são, portanto, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, que estão sob o comando do princípio da isonomia, tanto no exercício de suas funções típicas como nas funções que não lhes são próprias. Entende-se, de forma ampla, que interessa à sociedade como um todo que haja tal conhecimento e que a formulação nas leis e a prática a partir das leis sejam realizadas.

Pode-se deduzir que qualquer cidadão, de certa forma, é destinatário do princípio da isonomia, não como agente produtor de leis, mas como integrante da sociedade que deverá receber o tratamento isonômico e enquadrar-se ou não, pela lei, nas formulações legais dele decorrentes, podendo mesmo reclamar, em caso de distorções do princípio.

O problema é saber o critério que permite o tratamento desigual, sem afastar a isonomia. O próprio texto constitucional brasileiro procura elucidar os fatores que não podem levar à desequiparação legal. Seriam eles fatores como raça, sexo, convicção religiosa (conforme o art. 5.º, *caput*, da Constituição), ou cor dos olhos e compleição corporal (ser alto ou baixo, por exemplo), entre outros.

Uma complexa questão surge de tais reflexões. Celso Antônio Bandeira de Mello, em nota de rodapé do seu trabalho *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, afirma que Hans Kelsen teria seguido um "equívoco doutrinário corrente",[106] que consistiria em acreditar peremptoriamente apenas no texto estrito da lei, segundo o qual, no caso do princípio da isonomia, não poderia haver nenhuma possibilidade de discriminação calcada em fatores como raça, religião, classe social ou fortuna. O próprio Celso Antônio Bandeira de Mello traz uma hipótese de um estudo físico por órgão de pesquisa com pessoas da raça negra. Nesse exemplo, elementos de outras raças estariam obviamente vetados, sem que houvesse qualquer problema legal. A conclusão de Celso Antônio Bandeira de Mello é esclarecedora: "A pesquisa justificaria a diferenciação estipulada".[107]

Parece um paradoxo, a um analista inexperiente, creditar a duas pessoas a condição de serem iguais e desiguais ao mesmo tempo. Na lógica formal, A deve ser igual a A, que é o princípio da identidade; se A é igual a B, B necessariamente deve ser igual a A.

---

[106] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade* cit., p. 15-16, nota de rodapé 4.

[107] Idem, ibidem, p. 16.

Na lei de um determinado país o que efetivamente nos iguala? O fato de todos os que aqui nasceram ou adquiriram direitos equivalentes aos nascidos no Brasil de sermos tidos como brasileiros. Sem enveredar por polêmicas quanto a etnias diversas, como as dos variados povos da floresta, são possíveis muitos questionamentos sobre diferenças. A lei tenta verificar as especificidades de todos os brasileiros e propor o conceito de inclusão, nas regras da nossa República, pelo conceito de cidadania. Mas quanto a discriminar no sentido pejorativo? A busca por evitar diferenciar para provocar tratamento inadequado diz respeito ao conceito de cidadania: todos devem ser considerados como cidadão, com sua dignidade preservada, conforme preceitua o art. 1.º da Constituição Federal, que é transcrito abaixo no trecho concernente justamente à dignidade:

> Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
>
> [...]
>
> III – a dignidade da pessoa humana;

Como então respeitar as diferenças? Por meio de critérios. Não há que existir arbitrariedade, mas, ao contrário disso, respeito à dignidade da pessoa humana. Celso Antônio Bandeira de Mello aponta três aspectos que podem identificar conjugadamente se há ou não desrespeito ao princípio da isonomia: 1) verificar o elemento tomado como fator de desigualação; 2) confrontar o elemento a partir de uma correlação lógica abstrata feita entre ele e o tratamento jurídico diversificado; e 3) verificar a consonância da lógica utilizada com os interesses absorvidos no sistema constitucional.

Na sequência de seu livro, Celso Antônio Bandeira de Mello[108] põe em pauta dois requisitos: (i) a lei não pode erigir como diferença um traço tão específico que singularize no presente e definitivamente, de modo absoluto, um sujeito a ser colhido pelo regime peculiar; e (ii) o traço diferencial adotado necessariamente há de residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada, o que significa dizer que não há possibilidade de elementos, que não existam nelas mesmas, poderem servir de base para assujeitá-las a regimes diferentes.

Diante disso, e seguindo os ensinamentos do referido autor, tem-se a impossibilidade de a lei singularizar o destinatário. Aqui, verifica-se, um objetivo duplo para o princípio da igualdade: de um lado, propiciar garantia individual (conforme se acha na rubrica constitucional "Dos Direitos e Garantias Constitucionais") contra perseguições e, de outro, tolher favoritismos. Então, lei que singularizasse o destinatário incorreria em impor um gravame apenas sobre um indivíduo ou beneficiar uma única pessoa, sem alargar (ou ampliar) sujeição ou oportunidade aos demais. Uma norma que propusesse sanção ou benefício a alguém por ser tal indivíduo, filho de outro indivíduo, por exemplo, seria algo que proporia um critério assim, que é descabido.

A lei, para respeitar o princípio da isonomia, não deve ser direcionada propositadamente a benefício ou perseguição de alguém determinado. Obviamente, leis gerais e abstratas devem ser, por definição – se não eivadas de sutilezas viciosas que remetam apenas aparentemente à generalização, mas que tenham como objetivo a singularização –, leis que respeitam o princípio da igualdade.

---

[108] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade* cit., p. 23.

A regra individual, no entanto, poderá ser alinhada com o princípio da isonomia apenas se não contiver determinação de indivíduo. A situação prevista é para um indivíduo, em princípio, mas não para “aquele” indivíduo tal ou qual.

O fato de a lei também ser concreta, ou seja, aplicar-se a um fato isolado do cotidiano, não lhe dá necessariamente o caráter de determinar algum benefício ou prejuízo a alguém determinado, de antemão. Se assim for, não respeitará a isonomia. Se não indicar individualização absoluta do sujeito, então respeitará o princípio da igualdade.

A diferenciação de traços existentes nas pessoas, unicamente, diz respeito, por exemplo, a que não é possível estabelecer privilégio ou desfavorecimento a alguém simplesmente por habitar em determinada região do País. A área espacial não é um traço das pessoas, não é especificidade que determine um critério de desigualação. Mas, se houver situação interna em determinado lugar a trazer-lhe justificativa pertinente à discriminação, pode haver lei que promova tratamento diferenciado a uma região.

Em síntese, tudo o que for necessário e irrefutavelmente igual para todos não deverá jamais ser tido como fator de diferenciação, sob pena de agredir o princípio da isonomia. Contrária ou diversamente disso, tudo o que for diferenciável, ou seja, tudo o que, por um traço ou aspecto, for tido como desigual pode ser diferençado, devendo-se sempre fazer notar o que propiciou as diferenças nas situações.

Assim, para atender ao tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, as situações iguais devem ser tratadas igualmente, e as situações desiguais devem ser tratadas desigualmente. Se não houver pessoas e situações em que não se encontrem

fatores desiguais, não há como desequiparar pessoas e situações. A lei só poderá dar tratamento ou regime legal diverso com a devida correlação à diferença tomada em conta.

Um exemplo fictício seria o de lei que estabelecesse a funcionários gordos afastamento remunerado para assistirem a um congresso religioso, mas cujo benefício seria negado aos magros. A compleição física não pode ser considerada fator suscetível de deflagração de efeitos jurídicos específicos, pois não há correlação entre o elemento de discriminação e os efeitos jurídicos atribuídos à suposta lei. No entanto, a compleição física pode ser considerada, no serviço militar, para determinadas funções, porque é, sim, pertinente a seu exercício.[109]

Aliados à lógica, ocorrem condicionantes históricos, pois, por exemplo, em determinado momento histórico o entendimento da sociedade pode vedar o acesso a certas funções públicas às mulheres, mas permiti-lo em outro momento. A correlação lógica, então, não será pura, pois não é isenta de ingredientes históricos, ela se processa numa evolução de conceitos.

Além da lógica pura e da evolução, a interpretação será diferente segundo entendimentos culturais de países diferentes. Pode-se pensar que não há, então, como assegurar uma universalidade ao critério calcado na lógica, porque haveria algum tipo de adaptação às circunstâncias. Disciplinas auxiliares como a Antropologia e a Sociologia aprofundariam a questão, mais complexa do que a simples aparência supõe.

---

[109] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade* cit., p. 38.

Na prática, especificamente no Brasil atual, o entendimento do que é lógico e merece tratamento jurídico diferenciado deve estar na Constituição. Possivelmente textos constitucionais de outros países consagrem outros entendimentos, ou seja, nas situações concretas, a base do critério é local (do país), não é universal.

O estudo da isonomia, portanto, é, em essência, um estudo de fundo constitucional. E a formulação mais apropriada para a isonomia é, então, que ela deve ser proposta sempre em consonância com o que existir de positivado no texto constitucional.

Concordamos com Celso Antônio Bandeira de Mello, quando afirma que "[...] não há duas situações tão iguais que não possam ser distinguidas, assim como não há duas situações tão distintas que não possuam algum denominador comum em função de que se possa parificá-las".[110]

No entanto, não é qualquer situação que autoriza a discriminação. A diferença tem que ser relevante e deve ter respaldo no sistema normativo constitucional (vale dizer, o do Brasil, porque estamos, aqui, preocupados com o nosso sistema).

Conquanto pareça lógico defender tratamento privilegiado a grupos estrangeiros pela alta qualificação tecnológica, por exemplo, tal privilégio não tem amparo no preceito constitucional que assegura a soberania do País (logo no art. 1.º da Constituição Federal). Também o intuito de desenvolvimento nacional estaria afrontado por tal privilégio (arts. 170 e 171 da nossa Carta Magna).

---

[110] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade* cit., p. 42.

Vê-se que não será a lógica o fator preponderante no estabelecimento de critério diferenciador, mas o componente constitucional do interesse. Desta conclusão pode-se deduzir o seguinte: 1.º) os interesses podem se estabelecer com algum tipo de lógica, que é o entendimento havido nos debates que levaram à formalização do texto constitucional; 2.º) para cada caso da realidade, há de, antes de qualquer raciocínio, examinar o texto constitucional, a fim de verificar a lógica nele expressa (ou os interesses para ele transpostos).

Especificidades quanto à isonomia foram estabelecidas no texto constitucional e, não obstante poderem ter justificativa nos interesses ali transpostos (segundo demandas da sociedade), algumas delas trazem polêmicas quase intermináveis, principalmente se ponderarmos fatores lógicos, ou só uma vertente de pensamento. É o caso, por exemplo, das cotas raciais nas universidades públicas.

Veja o que, a respeito da isonomia, resume Luís Roberto Barroso:[111]

> Isonomia: A Constituição aboliu inúmeras situações de tratamento discriminatório, e.g., prevendo que homens e mulheres exercem igualmente os direitos e deveres inerentes à sociedade conjugal, vedando o tratamento desigual entre filhos havidos no casamento e fora dele e reconhecendo a união estável como entidade familiar. Algumas aplicações específicas do princípio da isonomia deverão ser objeto de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, como a constitucionalidade da adoção de cotas raciais nas universidades públicas e a legitimidade da extensão do regime da união estável às uniões homoafetivas.

[111] BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 323.

Aqui se confirma que nem tudo é pacífico nesse terreno. O pronunciamento do Supremo Tribunal Federal obviamente deverá ser ancorado no texto constitucional. Mas, então, como se poderiam admitir controvérsias? Haveria uma lógica além do texto constitucional? Ou ele apenas daria amparo apenas a pronunciamento com exposição de votos por maioria? Até mesmo a unanimidade na votação do Supremo seria garantidora da lógica requerida?

Essas e outras questões merecem maior aprofundamento. Se partirmos para noções como Bioética, nos casos de pesquisas científicas com fetos (mortos ou vivos), clonagem, aborto, eutanásia e congêneres, ficaremos com perspectivas mais históricas que lógicas? O interesse de antigamente poderá ser manifestado hoje? O texto constitucional tem amparo para decidir segundo algum critério de igualdade ou necessária desigualdade nesses casos? Qual será a lógica ou qual será o interesse garantidor de alguma norma que, por exemplo, permita o aborto além dos atuais dois únicos casos previstos em lei (risco à vida da mãe e estupro comprovado)?

O papel do analista deveria ser o de uma imparcialidade máxima. Obviamente os analistas também estão sujeitos às suas próprias convicções, que são fruto de sua formação e de componentes condicionantes de sua visão, como a cultura, o momento histórico, as condições sociais e econômicas, até componentes religiosos.

Nossa Constituição propôs como cláusulas pétreas a afirmação dos direitos e garantias fundamentais. Entretanto, essa linha geral pode propor ainda discussões longuíssimas, quanto a, por exemplo, julgar inserida na consideração de plena dignidade humana a estabilidade à união homoafetiva. Uma delas seria: no julgamento a partir de preceitos religiosos, com base em preceitos tidos como valores

fundamentais de muitos indivíduos brasileiros e que veem como indigna tal estabilidade, estaria uma alteração dos preceitos legais no sentido de garantir a estabilidade às uniões homoafetivas violando princípios constitucionais? Quem estabelece o que é digno: uma determinada sociedade republicana, por maioria de votos, por seus representantes em instâncias deliberativas (por maioria) ou um critério universal de dignidade?

Os critérios expostos por Celso Antônio Bandeira de Mello ganham, então, a real dimensão antropológica e sociológica decorrente da mudança de interpretação que pode se dar em virtude de novas demandas sociais, uma vez que o direito é dinâmico.

A ampla postulação que está na base da isonomia é a questão da igualdade material efetiva entre as pessoas. As constituições formalizam a igualdade perante a lei. A Constituição brasileira de 1988 consagrou alguns direitos sociais, na busca por ampliar o conceito de igualdade perante a lei para uma igualdade material almejada para todos os brasileiros. Numa visão bastante sintética do que expõe nossa Carta Magna, assim escreve José Afonso da Silva:[112]

> A Constituição de 1988 abre o capítulo dos direitos individuais como princípio de que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (art. 5.º, *caput*). Reforça o princípio com muitas outras normas sobre a igualdade ou buscando a igualização dos desiguais pela outorga de direitos sociais substanciais. Assim é que, já no mesmo art. 5.º, I, declara que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações. Depois, no art. 7.º, XXX e XXXI, vêm regras de igualdade material, regras que proíbem distinções fundadas em certos fatores, ao vedarem diferença de salários, e exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil e qualquer discriminação no tocante a salário e critérios de admissão do trabalhador portador de deficiência. A previsão, ainda que

[112] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo* cit., p. 211-212.

> programática, de que a República Federativa do Brasil tem como um de seus objetivos fundamentais reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3.º, III), veemente repulsa a qualquer forma de discriminação (art. 3.º, IV), a universalidade da seguridade social, a garantia ao direito à saúde, à educação baseada em princípios democráticos e de igualdade de condições de acesso e permanência na escola, enfim a preocupação com a justiça social como objetivo das ordens econômica e social (arts. 170, 193, 196 e 205) constituem reais promessas de busca da igualdade material.

Essa síntese demonstra que há visões que identificam a noção de igualdade e de desigualdade como preocupações constitucionais brasileiras, efetivamente.

Apenas para exemplificar no campo dos tributos, transcreveremos um breve trecho em que Regina Helena Costa,[113] ao responder se no Brasil a carga tributária era demasiada, tece as seguintes reflexões que dizem respeito à questão da isonomia:

> A carga tributária constitui um problema muito mais político do que jurídico, porque revela a opção política de impor aos cidadãos um determinado grau de sacrifício para a geração dos recursos necessários ao alcance de certos objetivos numa dada sociedade. No Brasil, esse grau de sacrifício é elevado e, lamentavelmente, sobrecarrega mais aqueles que têm menos aptidão para contribuir. Isso porque nosso sistema faz recair a maior parte da carga tributária sobre o consumo, ao invés de fazê-lo sobre a renda e o patrimônio, como se dá nos países mais desenvolvidos. E os mais pobres, que não têm nem renda suficiente, nem patrimônio, mas consomem, ainda que em pequena escala, é que suportam a maior parte da carga tributária, o que é uma profunda injustiça.

A questão da capacidade contributiva, que é um dos princípios que analisaremos mais adiante, tem íntima relação, portanto, com a questão da isonomia.

---

[113] *Tributação e direitos fundamentais*, entrevista concedida por Regina Helena Costa para o jornal *Carta Forense*, jun. 2009, p. A6.

Retornando à questão mais geral abordada pela teoria do direito constitucional, temos um abono à formulação de critérios, feita por Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior,[114] que fazem distinção, a partir das considerações sobre o princípio da isonomia, entre discriminação positiva e discriminação negativa. Ainda a fórmula de Aristóteles é a inspiradora, mas sob critérios que configurem na lei, claramente, quem são os iguais e quem são os desiguais, além de estabelecer a medida da desigualdade.

Os referidos autores citam alguns casos de discriminação negativa, como o de concursos públicos que privilegiam indevidamente, segundo uma medida cautelar proposta em ação direta de inconstitucionalidade e considerada procedente por decisão unânime do Supremo Tribunal Federal, e de discriminação positiva, como o da posse indígena, o trabalho da mulher, a reserva de mercado de cargos públicos para pessoas portadoras de deficiência, três pontos disciplinados na Constituição Federal por entender o legislador que os grupos que são destinatários da discriminação positiva (nos exemplos, os indígenas, as mulheres e as pessoas portadoras de deficiência) mereciam tratamento diverso.

4.3 Igualdade e proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade abrange três requisitos: o da adequação, o da necessidade e o da proporcionalidade em sentido estrito (ou justa medida). Para que seja considerada proporcional, uma medida de restrição de direitos deve ser *adequada* para

---

[114] ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JR., Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 133-134.

fomentar o fim desejado; deve ser *necessária* para atingir o referido fim e não deve ser desproporcional à importância da realização do fim.[115]

Luiz Felipe Silveira Difini assim define a razoabilidade:

> [...] como exame da identidade entre os meios escolhidos e o fim colimado por uma medida (o que abrange a legitimidade e a importância dos fins e a adequação do meio), de sua conformidade com as noções morais vigentes, ausência de arbitrariedade e a equidade da medida, que deve, ainda, ser passível de justificação através de argumentação prática racional e socialmente aceitável.[116]

Considerados como postulados, ou seja, como estruturas para aplicação de outras normas, Humberto Ávila[117] apresenta a distinção entre a proporcionalidade e a razoabilidade: na realização de seus fins, a proporcionalidade exige que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolham os meios adequados, necessários e proporcionais, ou seja, é exigida a relação de causalidade entre meio e fim. Já a razoabilidade não faz referência a uma relação de causalidade entre um meio e um fim.

José Afonso da Silva menciona: "[...] o princípio da proporcionalidade razoável, regra que veda utilizar tributo com efeito de confisco. O tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte".[118]

---

[115] DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 84-85.

[116] Idem, ibidem, p. 105.

[117] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios* cit., p. 146. Segundo o autor, três são as acepções mais destacadas do termo "razoabilidade": como equidade, como congruência e como equivalência. Razoabilidade como equidade exige a harmonização da norma geral com o caso individual; razoabilidade como congruência exige a harmonização das normas com suas condições externas de aplicação; e, finalmente, razoabilidade como equivalência exige uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona (p. 139 e ss.).

[118] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo* cit., p. 715.

O princípio da proporcionalidade, no tocante às questões mais gerais do direito, tem uma noção relativamente historicista trazida por um jurista brasileiro:[119]

> Há dois outros princípios que despontaram no Brasil nos últimos anos: o da razoabilidade e o da dignidade da pessoa humana. O primeiro percorreu longa trajetória no direito anglo-saxão – notadamente nos Estados Unidos – e chegou ao debate nacional amadurecido pela experiência alemã, que o vestiu com o figurino da argumentação romano-germânica e batizou-o de princípio da proporcionalidade. [...]
>
> O princípio da razoabilidade é um mecanismo para controlar a discricionariedade legislativa e administrativa. Ele permite ao Judiciário invalidar atos legislativos ou administrativos quando: (a) não haja adequação entre o fim perseguido e o meio empregado; (b) a medida não seja exigível ou necessária, havendo caminho alternativo para chegar ao mesmo resultado com menor ônus a um direito individual; (c) não haja proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, o que se perde com a medida tem maior relevo do que aquilo que se ganha. O princípio, com certeza, não liberta o juiz dos limites e possibilidades oferecidos pelo ordenamento. Não é de voluntarismo que se trata. A razoabilidade, contudo, abre ao Judiciário uma estratégia de ação construtiva para produzir o melhor resultado, ainda quando não seja o único possível – ou mesmo aquele que, de maneira mais óbvia, resultaria da aplicação crítica da lei. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem se valido do princípio para invalidar discriminações infundadas, exigências absurdas e mesmo vantagens indevidas.

A proporcionalidade em matéria tributária pode ser buscada tanto pelo legislador quanto pelo juiz, para não provocar nem validar discriminações sem fundamento, tampouco exigências absurdas ou vantagens indevidas. As discriminações podem ocorrer em matéria tributária não exposta claramente, e da qual decorra interpretação segura de tratamento desigual a categorias consideradas iguais. Celso

---

[119] BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro... cit., p. 25.

Antônio Bandeira de Mello nomeia cinco situações de discriminação, nas conclusões de um de seus trabalhos sobre o princípio jurídico da igualdade:[120]

> Ao fim e ao cabo desta exposição teórica têm-se por firmadas as seguintes conclusões:
>
> Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:
>
> I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada.
>
> II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator "tempo" – que não descansa no objeto – como critério diferencial.
>
> III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrímen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.
>
> IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrímen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.
>
> V – A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita.

A simplificação na política de arrecadar tributos tem correlação íntima com a ideia de proporcionalidade, em matéria tributária, porque toda e qualquer tentativa de propor maneiras de cobrar dos cidadãos os tributos, seja ela mais simples e radical (como o muitas vezes aventado imposto único) ou mais complexa (vários tributos, com várias formas de destinação dos valores) deve sempre verificar a proporção como elemento balizador.

---

[120] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade* cit., p. 47-48.

Conforme Hugo de Brito Machado, a verdadeira igualdade estaria na proporcionalidade, pois não pode haver maior iniquidade do que tratar igualmente pessoas desiguais.[121]

A proporcionalidade e a razoabilidade, ambas decorrentes da isonomia, caminham juntas para compor um caminho para que as normas tributárias sejam aplicadas de forma igualitária, conforme posto pela Constituição Federal.

4.4 A isonomia tributária na Constituição de 1988

Representando o signo fundamental da democracia,[122] o princípio da isonomia ou da igualdade[123] encontra-se presente em nossa Constituição de 1988, no art. 5.º, *caput*, quando estabelece a igualdade de todos perante a lei, sem distinção de qualquer natureza entre brasileiros e estrangeiros residentes no País, inclusive entre homens e mulheres relativamente a direitos e obrigações (art. 5.º, I) e no art. 19, III, ao impor vedação aos poderes públicos de criar distinções entre brasileiros entre si. No mesmo sentido, o art. 3.º da Constituição de 1988 considera como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a redução de desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceito de origem.

No campo da tributação, o princípio da isonomia se concretiza no art. 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988:

---

[121] MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 59-60.

[122] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo* cit., p. 211.

[123] ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 158.

> [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> [...]
>
> II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Hugo de Brito Machado[124] traz importante dado histórico relativo à criação desse dispositivo constitucional. Segundo o autor cearense, essa regra teve o objetivo específico de fazer com que os militares, magistrados e parlamentares pagassem o imposto sobre a renda sobre a totalidade da respectiva remuneração, considerando a vedação da utilização extrafiscal do tributo em relação às pessoas físicas.

O princípio da igualdade, além de garantir que a formulação da norma objetive uma prescrição igual para todos, deve assegurar também que seja aplicada com igualdade a todos, ou seja, contribuintes em mesma situação jurídica devem receber o mesmo tratamento tributário.

Não é apenas a lei, portanto, que deve manter em seu texto a garantia da igualdade de tratamento, mas a aplicação igualmente. No dizer de Heins Paulick,[125] a segurança do direito é instrumentada pelos subprincípios da generalidade, tipicidade e legalidade da imposição, sendo certo que o primeiro é também corolário da isonomia, visto que se traduz no postulado segundo o qual o sacrifício econômico que cada um há de suportar a título de imposto deve ser igualmente gravoso para todos. Portanto, a lei é

---

[124] MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988* cit., p. 60.

[125] PAULICK, Heins. *La Ordenanza Tributaria de la República Federal de Alemania*. Tradução de Carlo Palao Taboada. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 47.

geral para todos (generalidade), tendo o princípio da isonomia como decorrência natural tornada mais explícita (corolário).

A questão da isonomia pode ser tratada, em termos constitucionais, como uma matéria concernente diretamente à noção de república. No livro *República e Constituição,* Geraldo Ataliba dedica um capítulo ao tema – "Igualdade e República" –, que inicia justamente com considerações a respeito da isonomia:[126]

> Princípio constitucional fundamental, imediatamente decorrente do republicano, é o da isonomia ou igualdade diante da lei, diante dos atos infralegais, diante de todas as manifestações do poder, quer traduzidas em normas, quer expressas em atos concretos. Firmou-se a isonomia, no direito constitucional moderno, como direito público subjetivo a tratamento igual de todos os cidadãos pelo Estado.

Como a ação do Estado reduz-se a editar a lei ou dar-lhe aplicação, devem as leis ser isônomas, e deve sua interpretação levar em conta essa condição no plano concreto (sua aplicação).

Deve haver discriminação na lei? Sim, pois, conforme vimos anteriormente, pela observação de Roberto Ferraz, a lei é por natureza discriminatória, e legislar é discriminar. Mas, como observa Geraldo Ataliba:[127]

> Aqui, também, as características da lei confundem-se e harmonizam-se. Ela é abstrata (isto é, abstrai dos casos concretos, para evitar o arbítrio, traduzido no favorecimento de pessoas determinadas ou no detrimento de outras pessoas também determinadas), porque deve ser impessoal; sendo impessoal, abrange gêneros de situações, categorias de pessoas e não casos isolados, "é geral quando apanha uma classe de sujeitos"

---

126 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição* cit., p. 158.

127 Idem, ibidem, p. 158-159.

> (Celso Antônio Bandeira de Melo, O conteúdo jurídico do princípio da igualdade, p. 33); sendo igualitária (isonômica), não pode discriminar arbitrariamente, mas suas discriminações têm que observar o requisito constitucional de correlação lógica concreta entre o fator de discrímen e a diferenciação consequente. Só isso autoriza abstrair a inserção das pessoas discriminadas em categorias gerais e impessoais. Sendo abstrata, a lei é necessariamente genérica, cobrindo os gêneros em todas as medidas descritas; sendo genérica, não pode excepcionar, salvo a presença de fatores objetivos, amparados por preceitos constitucionais inequívocos (Celso Antônio Bandeira de Mello, O conteúdo..., p. 14). Por outro lado – e completando o quadro –, será irretroativa, no sentido de que só opera para o futuro (reforçando-se seu cunho de impessoalidade e abstração) quando agrave, aumente ou crie encargos, ônus ou múnus. A mais consistente demonstração dessas peculiaridades está em Pontes de Miranda, quando cunha a vigorosa expressão legalitariedade (Comentários...v. V/614).

A legalitariedade é revestir sempre as determinações do Estado de legalidade. Para a isonomia, essa expressão é redundante, pois, no dizer de Geraldo Ataliba, há íntima relação entre legalidade e isonomia, porque a isonomia se assegura por meio da legalidade:[128]

> A lei é instrumento de isonomia. Na sua aplicação, por outro lado, os órgãos executivos e judiciais considerarão as exigências do princípio. A captação do conteúdo jurídico da isonomia exige do intérprete adequada consideração sistemática de inúmeros outros princípios constitucionais, especialmente a legalidade, critério primeiro, lógica e cronologicamente, de toda e qualquer ação estatal.

A conclusão é que deve haver igualdade diante do Estado, em todas as suas manifestações, ou seja, a igualdade deve configurar-se perante a Constituição, a lei ordinária e todos os demais atos estatais. A *res publica* (coisa pública), base etimológica e histórica do conceito de República, será sustentada, na prática, pela isonomia.

---

[128] ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição* cit., p. 159.

A constituição mesma de uma república, de um Estado, já pressupõe a igualdade perante a lei, ou não faria sentido erguer uma república. Privilégios e favorecimentos a alguém ou desigualdades e atuações em detrimento de quem quer que seja não podem caracterizar o que é de todos (a *res publica*). Então, como conclui Geraldo Ataliba sobre a República:[129] "Os poderes que de todos recebe devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos. De nada valeria a legalidade se não fosse marcada pela igualdade".

Todas as leis devem render-se ao princípio da igualdade, porque ela é a primeira base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função de legislar. Se a república ergue-se para e pela igualdade, não há motivo para que a lei não a reflita. Mesmo em casos em que a competência dos órgãos do Estado não estão previstas ou não se configuram em situações previstas em lei (casos excepcionais), a isonomia deve imperar. Toda violação da isonomia é uma violação ao próprio sistema republicano. Geraldo Ataliba conclui: "Ela é a *pedra de toque* do regime republicano".[130]

Isso significa que um país, que se diga governo segundo princípios republicanos, manifestar-se-á aos olhos de qualquer analista como coerente, se observar o princípio da isonomia.

A matéria tributária não é exceção à isonomia, mas particularidade do sentido geral, garantindo-se a isonomia pela capacidade contributiva. Nas palavras de Geraldo Ataliba:[131]

---

[129] ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição* cit., p. 160.

[130] Idem, ibidem, p. 160.

[131] Idem, p. 161.

> [...] obtém-se a igualdade diante dos impostos pelo respeito à capacidade contributiva; nas contribuições, pelo critério do benefício; nas taxas, pelo da compensação de despesas. No campo punitivo, a intensidade das punições corresponde ao princípio da retribuição, à vista da valoração legislativa dos bens jurídicos tutelados.

Há, entretanto, algumas situações de desigualdades, mas aparentes e justificadas:[132]

> As aparentes desigualações, encontradiças nas leis, hão de ser meios e modos de corrigir ou superar diferenças existentes entre pessoas ou situações, ou medidas tendentes a promover igualdade jurídica onde contingências sociais, naturais, econômicas, geográficas etc. ensejem configurar-se desigualdade, de tal modo que a imparcialidade da lei ou do Estado importaria verdadeira consagração e oficialização de tais desigualdades.

A Constituição de 1988 apresenta uma desigualação referente à Zona Franca de Manaus, cujos incentivos fiscais foram estendidos até o ano 2013 (art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição brasileira). O objetivo dessa aparente situação de desigualdade, que poderia ser interpretada como não isonômica, apesar de constitucional, é a necessidade de promover uma compensação de desenvolvimento à região Norte do País, também visando à defesa do Estado, considerando as fronteiras dos Estados daquela região.

O que deve ficar claro a quem se dedicar ao assunto “isonomia”, seja estudada nos aspectos gerais, seja abordada em alguma especificidade, é que ela resulta da necessidade de excluir o arbítrio no desenvolvimento das relações sociais por limitar o poder do Estado. Assim, por exemplo, na abordagem da matéria tributária, é comum debruçarem-se os estudiosos sobre as chamadas limitações constitucionais ao poder de

---

[132] ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição* cit., p. 161.

tributar. O tributo, constitucionalmente considerado, emana do povo, que é o detentor da titularidade da *res publica*, não cabendo tal função ao governante que ocasionalmente esteja desempenhando funções no Poder Executivo, nem a representantes desse mesmo povo ao efetuar as leis (Poder Legislativo), as quais devem obedecer à estrita vontade do povo e respeitar o princípio da isonomia, por coerência com o postulado republicano. Ao Poder Judiciário cabe fiscalizar e determinar eventuais sanções ao descumprimento das leis e essencialmente respeitando a isonomia.

A Constituição de 1988, em respeito a essa circunstância de delimitar poderes, fixou um rol de direitos individuais, que são barreiras rígidas, as quais não podem ser superadas pelo Estado. Além delas, não há poder. Nas palavras de Geraldo Ataliba:[133] "E todo ato estatal, normativo ou concreto, que se situar fora dessa peremptória circunscrição significa abuso de poder, usurpação ilícita".

Quanto à questão tributária, os limites estabelecidos ao Estado consideram a necessidade de arrecadar, sem a qual nenhum Estado sobrevive (liberal ou comunista).

4.5 Isonomia, progressividade e capacidade contributiva

Como encarar a progressividade à luz do conceito da isonomia? Praticar tabelas de alíquotas para a cobrança de imposto sobre a renda na fonte poderia ser considerado critério razoável de exigir tributo? Mas e a fixação de uma importância única como desconto aceito para despesas com instrução e com saúde? Seria justo pensar que, se quem tem mais renda deva pagar mais, por uma questão que conferiria legitimidade, no mínimo, a tabelas progressivas, também deveria, por semelhança, haver progressividade

[133] ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição* cit., p. 165.

admissível no desconto para despesas com instrução e com saúde. Ora, se quem possui mais renda pode optar por substituir o dever do Estado em promover saúde e educação por algum serviço de saúde que lhe seja mais conveniente ou que considere melhor, pode-se justificar, de certa forma, um desconto unificado que garanta a manutenção do "quem tem mais paga mais", constituído pela tabela progressiva.

Há uma importante contribuição doutrinária a considerar quando se analisa a questão da progressividade, que é a função extrafiscal que ela ostenta, no caso de alguns impostos. A extrafiscalidade, segundo conceitua Roque Antonio Carrazza,[134] é "o emprego dos meios tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa)". Essa busca de disciplinar condutas faz-se evidente no Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e no Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS). A progressividade das alíquotas do ITR nas propriedades com baixo grau de utilização deixa clara a intenção do legislador de efetivar o princípio constitucional da função social da propriedade. De forma análoga, ao fixar alíquotas mais elevadas (ao menos em tese) do ICMS e do IPI para produtos nocivos à sociedade, como bebidas alcoólicas e cigarros, objetiva-se desestimular a produção e consumo destes produtos.

A progressividade estabelece outra visão da isonomia, que é a busca por tributar quem mais onera o Estado. Se uma propriedade não é produtiva, apenas é utilizada para

---

[134] CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 374.

fins especulativos, não cumpre a função social, o que não significa necessariamente que o Estado tenha uma preocupação semelhante aos Estados comunistas e esteja fugindo das características liberais que são definidas inclusive no Texto Constitucional (art. 1.º, IV, da CF).

O que se pretende é exatamente manter a condição da livre iniciativa, mas efetivamente para o uso, inclusive da propriedade, para propiciar emprego e renda à sociedade, não que justifique, com o direito de propriedade, a condição de especular para si. Nada mais republicano do que essa limitação extrafiscal.

A extrafiscalidade associada à progressividade está, pois, no caso do ITR, fazendo valer a função de intervir nas atividades dos particulares, mediante o incentivo ou desestímulo à prática de condutas conforme os valores constitucionais, atendendo a um dos valores afirmados logo no preâmbulo do Texto Constitucional, que é a busca por uma sociedade igualitária. E não pode haver igualdade se detentores de terras utilizam-na apenas para especulação, não em favor do sentido republicano de que de todos é a *res publica*, a todos deve servir, não ao sentido de valorizá-la como produto para a venda (especular) para o bem-estar ou lucro antissocial de apenas uns poucos.

Ainda tratando da progressividade, cabe esclarecer que no Brasil este instituto tem previsão constitucional atribuída a três impostos, quais sejam: o Imposto sobre renda (IR), no inciso I do § 2.º do art. 153; o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), no § 4.º do art. 153; e o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), no inciso I do § 1.º do art. 156.

Sacha Calmon Navarro Coêlho[135] conceitua precisamente a progressividade, interconectando-a ao princípio da capacidade contributiva: "A progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo de capacidade econômica do contribuinte".

A progressividade traduz-se em importante instrumento capaz de conferir maior efetividade a princípios constitucionais como o da capacidade contributiva (CF/1988, art. 145, § 1.º) e a redução das desigualdades sociais (CF/1988, art. 3.º, inciso III).

No IR, as alíquotas são progressivas com base no valor da renda auferida. Assim, contribuintes sob os quais incide presunção objetiva de maior riqueza arcam com uma parcela maior do ônus do Estado. A progressividade é o mecanismo que efetiva o princípio da capacidade econômica do contribuinte na busca da justiça fiscal.

No ITR há uma dupla progressividade: tanto em razão do tamanho da propriedade como em relação ao seu "grau de utilização" (GU), que se verifica, na prática, como a porcentagem de aproveitamento da área. A progressividade em função da área do imóvel tem o mesmo objetivo fiscal da progressividade presente no IR, na medida em que o proprietário de área maior de imóvel demonstra condições objetivas de suportar uma carga econômica maior, com alíquota mais elevada.

A segunda progressividade presente no ITR, que diz respeito ao seu grau de utilização, tem por base o princípio da função social da propriedade. Neste caso, a

---

[135] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*: sistema tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 411.

alíquota é progressiva quanto menor a utilização da área. Esta prática torna-se um explícito incentivo do Estado para que ele dê a sua propriedade uma utilização, para que ela possa, mediante o instrumento da progressividade extrafiscal, atingir a sua função social. Na prática, o princípio republicano de proprietários que usem sua propriedade em benefício de todos (conceito original da *res publica*) é o que vigora.

No caso do IPTU, a partir da Emenda Constitucional 29/2000, também se verifica a dupla progressividade, em função do tempo (grau de utilização ou destinação do imóvel) e do valor do imóvel. Na progressividade em função do valor do imóvel, obedece-se ao princípio constitucional da capacidade econômica do contribuinte, por se considerar que quem possui imóvel de maior valor demonstra maior capacidade econômica objetiva, devendo arcar com parcela maior da carga tributária (tratando-se, portanto, de uma progressividade fiscal).

Por outro lado, a progressividade em razão do tempo (assim denominada na CF/1988, art. 156, § 1.º, conjugado com art. 182, § 4.º, inciso II) leva em consideração o grau de utilização – não edificado, subutilizado ou não utilizado – e tem nítido caráter extrafiscal, na medida em que a manutenção de imóveis urbanos sem a devida utilização causará aumento da alíquota anualmente.

Dessa forma, o que se vê no ITR e no IPTU são duas progressividades (em regra): uma decorrente do princípio da capacidade contributiva (denominada progressividade fiscal) e outra advinda da intervenção estatal com função de estimular a função social da propriedade (portanto, progressividade extrafiscal).

Na prática, o instituto da progressividade mostra-se como um dos mais adequados a efetivar a justiça fiscal, traduzido no princípio da capacidade contributiva, desdobramento, no campo tributário, do princípio fundamental da isonomia. Aquele que demonstra maior riqueza arca com parcela maior da carga tributária. Soma-se a isso sua função extrafiscal no caso do ITR e do IPTU, ao incentivar os contribuintes a imprimir finalidade social aos imóveis.

Para Roque Antonio Carrazza, em princípio, todos os impostos devem ser progressivos, porque "imposto com alíquota fixa perpetua as injustiças fiscais, porque trata de maneira idêntica contribuintes que não são iguais".[136]

Para concluirmos esse item referente à isonomia, resta-nos discutir, inclusive à luz de questões como progressividade e capacidade contributiva, a possibilidade de ofensa ao princípio da isonomia em matéria tributária.

José Artur Lima Gonçalves[137] procura estabelecer critérios para a verificação dessa eventualidade, por meio da seguinte proposta:

> Para que se afira a existência ou não de ofensa ao princípio da isonomia em matéria tributária, sugere-se que o pesquisador siga o seguinte roteiro sistemático ao deparar-se com norma que crie discriminação:
>
> a) dissecar a regra matriz de incidência tributária em seus cinco critérios;
>
> b) identificar qual é o elemento de discriminação utilizado pela norma analisada;

---

[136] CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. *RDT*, São Paulo: Malheiros, n. 64, p. 44, 1994.

[137] GONÇALVES, José Artur Lima. *Princípio da isonomia*: aplicação de um modelo. 1992. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – PUC, São Paulo.

c) verificar se há correlação lógica entre o elemento de discriminação e a diferenciação de tratamento procedida; e

d) investigar se há relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivados no texto constitucional.

5
PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

5.1 Evolução histórica do tema

Ao longo da história da tributação, vários foram os critérios utilizados pelos entes tributantes como forma de mensurar a parcela de tributo a ser entregue ao Estado.

Dentre eles, destacam-se cinco índices:[138]

a) **Indivíduo ou classe**: o tributo era cobrado por cabeça, apenas em função da existência da pessoa (*per capita* – imposto de capitação). No início da Idade Média, surge a discriminação por classes.
b) **Patrimônio**: a tributação sobre o patrimônio, principalmente imóvel, mostrou-se defeituosa pela diferença existente entre o capital e o seu produto, pois o valor da propriedade depende de sua produtividade. Além disso, a utilização desse índice não leva em consideração o passivo, as dívidas sobre a propriedade.
c) **Despesa**: índice surgido no final da Idade Média com o objetivo de tributar as classes privilegiadas (clero e nobreza) não atingidas pela tributação direta. Com a tributação da quase totalidade dos artigos de consumo, o imposto de consumo como único ou predominante índice acabou sobrecarregando os menos favorecidos.

---

[138] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 7-11.

d) **Produto**: como os produtos nem sempre alcançavam os mesmos preços e os lucros individuais não eram considerados, esse índice de capacidade contributiva também se mostrou ineficiente.

e) **Renda**: índice surgido com a Revolução Industrial, a ideia da renda do contribuinte parecia ser a melhor expressão da capacidade tributária individual, mas por ser termo plurissignificativo a elaboração de uma definição completa e clara de *renda* para os efeitos tributários mostrou-se complexa, pois, para uma tributação justa, faz-se necessária a utilização conjugada de várias medidas ou índices de capacidade contributiva.

A origem do princípio da capacidade contributiva está diretamente ligada ao índice escolhido pelo ente tributante para calcular o tributo devido. Esse princípio vincula-se ao ideal de justiça distributiva, em que a desigualdade remunera cada um de acordo com os seus méritos. Conforme Giardina, em *Le Basi Teoriche del Princípio della Capacità Contributiva*,[139] o princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, de acordo com a sua força econômica, já vigorava entre os antigos egípcios.

A expressão "capacidade contributiva" foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por outras editadas nos primeiros séculos da Idade Moderna.

Segundo Alfredo Augusto Becker,[140] o nascimento da noção de capacidade contributiva, como teoria precisa e coerente, surge na Ciência das Finanças clássica do

---

[139] Apud BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 479 e ss.

[140] Idem, ibidem, p. 480.

século XIX. Na Ciência Jurídica, o tema é introduzido pelo professor Benvenuto Grizotti, em 1929, e pela Escola de Pávia, formada pelos seus discípulos, com o desenvolvimento da teoria da capacidade contributiva como causa da obrigação tributária, ou seja, existe a causa da obrigação se acontecer a capacidade contributiva desejada pelo legislador.

Para Alfredo Augusto Becker,[141] a origem histórica do princípio da capacidade contributiva e a multiplicação de teorias, cada qual partidária de uma visão distinta do problema, denunciam a natureza jusnaturalista desse princípio, caracterizando uma genuína regra de direito natural.

Oportuno lembrar que no universo da ciência jurídica atual a dicotomia entre o direito positivo e o direito natural encontra-se operacionalmente enfraquecida pela promulgação constitucional dos direitos fundamentais, pois, com o estabelecimento do direito natural na forma de normas postas na Constituição, transformou-o, de algum modo, em direito positivo.[142]

Além disso, o próprio direito natural e, mais tarde, os direitos fundamentais tornaram-se triviais, no sentido da perda da capacidade de diferenciação e avaliação deles, tornando-se comuns, a ponto de a positivação tomar conta do raciocínio dogmático sobre o direito natural, que é considerado como um conjunto de normas naturais-racionais.[143]

---

141 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário* cit., p. 490-491.

142 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*... cit., p. 170-171.

143 Idem, ibidem, p. 171.

José Marcos Domingues de Oliveira[144] aponta as duas acepções do princípio da capacidade contributiva:

a) Como pressuposto ou fundamento do tributo: "O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária". [...] "Se o imposto é captação de riqueza, só é possível levantar impostos das expressões de valor, dentro de limites técnico-jurídico-econômicos e mesmo psicológicos."[145]
b) Como critério de graduação e limite de tributação: a tributação não pode inviabilizar ou inibir o exercício da atividade profissional ou empresarial nem retirar parcela substancial de propriedade do contribuinte.

5.2 Conceito de capacidade contributiva

Por apresentar alto grau de generalidade e vaguidade, características próprias da linguagem do direito positivo, a identificação do perfil do conceito da expressão "capacidade contributiva" é dificultada pela apreensão do seu verdadeiro significado.[146] No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira[147] alerta que a capacidade contributiva está inserida no sistema tributário como um *conceito jurídico indeterminado*.[148]

---

144 OLIVEIRA, Marcos Domingues de. *Direito tributário:* capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 12-13.

145 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário* cit., p. 12-13.

146 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 23.

147 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário* cit., p. 13.

148 Conforme Engisch, deve-se entender por "conceitos indeterminados", no âmbito do direito, aqueles "[...] cuja realidade a que se referem não aparece bem definida; cujo conteúdo e extensão não são delimitados

Alfredo Augusto Becker[149] sustenta que a locução "capacidade contributiva", tomada em si mesma, significa apenas a possibilidade de suportar o ônus tributário. O mesmo autor assim completa o raciocínio: "Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos".

Apesar da dificuldade de encontrar o significado dessa expressão, o cientista do direito deve enfrentar o problema que lhe é posto à apreciação, sob pena de comprometer a própria condição de ciência que se outorga ao direito.

Aliomar Baleeiro,[150] em trabalho desenvolvido sob a vigência da Constituição de 1946 e atualizado pelo próprio autor, na implantação da "Constituição" de 1969, diz que o art. 202 da CF 1946, para a finalidade de justiça social pela tributação, decompõe-se em três princípios: a) personalização dos tributos; b) graduação; c) capacidade contributiva.

Portanto, a "capacidade econômica" da Constituição de 1946 era a mesma "capacidade contributiva" da linguagem dos financistas, pois o art. 202 cristalizava em norma constitucional conceitos já elaborados pela Ciência das Finanças e pelo Direito Financeiro: a) o dos impostos pessoais; b) a capacidade econômica; c) a graduação de tributos, de forma que o sentido das palavras é o mesmo dado à linguagem dos financistas à época da promulgação da Constituição.[151]

---

precisamente". *Introdução ao pensamento jurídico*. 3. ed. p. 173. Apud COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva* cit., p. 25.

149 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário* cit., p. 481.

150 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* cit., p. 704.

151 Idem, ibidem, p. 705.

Na doutrina de Grizziotti, a capacidade contributiva é colocada como causa da obrigação de pagar o tributo, como causa última do dever de pagar imposto, em consequência da causa primeira do dever, que é a participação do cidadão nos serviços públicos custeados pelos impostos.[152]

Ayala e González[153] apresentam as seguintes significações para a expressão "capacidade contributiva":

a) plano jurídico-positivo: a legislação tributária vigente define a capacidade contributiva e seu limite;
b) plano ético-econômico: aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos. Depende de dois elementos: volume de recursos em posse do sujeito para satisfazer o gravame e a sua necessidade para tais recursos;
c) plano técnico-econômico: sujeitos que constituam unidades econômicas de possessão e de emprego de recursos produtivos ou de riqueza, sejam facilmente identificáveis e avaliados pela Fazenda Pública como suscetíveis de imposição e estejam em situação de solvência presumidamente suficiente para suportar o tributo.

José Marcos Domingues de Oliveira[154] assevera que capacidade contributiva é conceito que se compreende em dois sentidos:

---

[152] Apud MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988* cit., p. 66.

[153] Apud COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva* cit., p. 26.

a) sentido objetivo ou absoluto: existência de uma riqueza apta a ser tributada, ou seja, como pressuposto da tributação. Trata-se da exteriorização de riqueza, capaz de suportar a incidência do ônus fiscal;
b) sentido subjetivo ou relativo: parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais, isto é, como critério de graduação e limite do tributo. Proporção da renda ou patrimônio que deve ser absorvida pela tributação, considerados os fatores econômicos individuais.

Como bem salienta Regina Helena Costa,[155] para o cientista do direito interessa a concepção de capacidade contributiva no plano jurídico-positivo; entretanto, nesse conceito encontra-se implícito um elemento de juízo, uma avaliação, uma estimativa sobre a idoneidade para concorrer à despesa pública, ou seja, também contempla-se, aqui, o plano ético-econômico. Assim, considerando a capacidade contributiva como critério de graduação do imposto, deverá atuar como limite da tributação, com a manutenção do "mínimo vital" e com o impedimento da progressividade tributária em atingir níveis de confisco ou cerceamento de outros direitos constitucionais.[156]

Marcelo Saldanha Rohenkoh[157] considera capacidade contributiva como "possibilidade econômica para pagar tributos", ou seja, aptidão econômica do contribuinte para concorrer aos gravames dimensionados e exigidos, ou, ainda, como "a

---

154 OLIVEIRA, Marcos Domingues de. *Direito tributário*... cit., p. 57.

155 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva* cit., p. 26.

156 Idem, ibidem, p. 31.

157 ROHENKOH, Marcelo Saldanha L. *O princípio da capacidade contributiva* cit., p. 150.

aptidão que determinadas pessoas têm para arcar com parcela do custo dos serviços públicos gerais, ou do fenômeno revelador da riqueza".[158]

Segundo Geraldo Ataliba,[159] a capacidade contributiva é algo que está no contribuinte, que se revela pelos atos que ele pratica. É algo inerente ao contribuinte.

Para Fábio Brun Goldschmidt,[160] a capacidade contributiva é representada por um espaço de liberdade de atuação do legislador, intervalo esse compreendido entre dois pontos: um ponto a partir do qual a tributação se torna possível e, de outro ponto, a partir do qual ela deixa de ser quantitativamente razoável e constitucional para tornar-se inadmissível.

Do ponto de vista da sustentabilidade do Estado, é plenamente defensável a ponderação de Estevão Horvath[161] de que a capacidade contributiva caracteriza-se como um dos princípios fundamentais da imposição tributária, por ser decorrente da ideia de que o Estado necessita de dinheiro para desempenhar suas atividades. Obviamente, sem recursos, nenhum Estado pode promover suas políticas, que, nos ambientes democráticos, devem atender às necessidades da maioria do povo, que elege seus representantes com essa finalidade. Mas deve haver um limite, e o limite é dado em razão do princípio da capacidade contributiva.

---

158 MELO, José Eduardo Soares de. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária. *RDTributário*, n. 90, p. 100-102.

159 *RDTributário* 47/240.

160 GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 161.

161 Idem, ibidem, p. 67.

Ora, o Estado não deve exacerbar do poder de tributar. Deve submeter-se à vontade do povo e da condição de cada contribuinte de colaborar com a arrecadação de tributos. Por isso, a consideração da capacidade contributiva é possivelmente o fundamento da imposição tributária, reputando-se também vinculado à capacidade contributiva a situação de não confisco, conforme exposto acima.

5.3 Evolução do conceito no direito brasileiro

5.3.1 As Constituições brasileiras e o princípio da capacidade contributiva

O embrião do princípio da capacidade contributiva no direito brasileiro aparece no art. 179, § 13, da Carta Constitucional de 1824: "ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres".

A Constituição Federal de 1946, no art. 202, traduz de forma explícita a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva: "Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte".

Esse dispositivo veio a ser revogado pela Emenda 18/1965. Nas Cartas seguintes, Constituição Federal de 1967 e Emenda Constitucional 1/1969,[162] houve silêncio quanto ao princípio da capacidade contributiva.

[162] Segundo José Afonso da Silva, não se tratou de emenda e sim de nova constituição, pois a emenda só serviu como mecanismo de outorga, pela promulgação de texto integralmente reformulado (*Curso de direito constitucional positivo* cit., p. 87).

Embora revogado pela Emenda 18/1965, a capacidade contributiva encontrava-se implícita na Constituição Federal de 1969, cujo art. 153, § 3.º, prescrevia que "[...] a especificação de direitos e garantias expressas não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota".[163]

A Constituição Federal de 1988 devolve, em seu art. 145, § 1.º, o dispositivo contido no art. 202 da Carta de 1946, tornando explícito o princípio da capacidade contributiva, vinculando o legislador ordinário e o intérprete e aplicador da norma:

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

Segundo Tercio Sampaio Ferraz Junior,[164] são as seguintes as diferenças do princípio da capacidade contributiva, relativamente às Constituições de:

a) 1946: o princípio da capacidade contributiva tem a função básica de proteger o indivíduo, uma imposição ao legislador na escolha de fatos signos presuntivos de renda ou capital acima de um mínimo indispensável e no limite de um máximo suportável, podendo ser aplicado a todos os tributos;
b) 1988: o princípio da capacidade contributiva tem a função de programar a atividade política do Estado Social, com o sentido de preceito material de justiça, conforme "a cada um conforme suas necessidades". Na medida do

---

163 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* cit., p. 687.

164 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Interpretação e estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990. p. 57-58.

possível, o Estado tem a tarefa de diminuir injustiças sociais em face da tributação e sua incidência encontra-se delimitada aos impostos.

5.4 Análise dos termos contidos no art. 145, § 1.º, da Constituição Federal de 1988

De início, o professor Roque Antonio Carrazza[165] afirma que a segunda parte desse dispositivo – "[...] facultado à administração tributária, [...]" – não diz respeito ao princípio da capacidade contributiva. A interpretação que deve ser dada a esse dispositivo é aquela que concerne à autorização para que a Fazenda Pública, observados os direitos individuais e a lei, avalie os sinais exteriores de riqueza do contribuinte. Isso possibilita o aumento da capacidade para determinação do exato montante de tributo que o contribuinte é *capaz* para contribuir, e, da mesma forma, auxilia no combate a possíveis fraudes. Note-se, aqui, por um erro de técnica legislativa, que o constituinte aglutinou duas normas jurídicas num mesmo dispositivo.

Eduardo D. Botallo[166] diz que, em relação à segunda parte do art. 145, § 1.º, da Constituição Federal, se devem considerar o seu patrimônio, os seus rendimentos ou a sua atividade econômica, na determinação da capacidade contributiva do contribuinte. Os três critérios identificam e revelam os fatores de aferição da capacidade contributiva. Esses critérios devem estar acima do mínimo indispensável, conceito que envolve uma consideração de grande subjetivismo, apesar das manifestações do patrimônio, da renda ou de atividades econômicas.

---

[165] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* cit., p. 86.

[166] BOTALLO, Eduardo D. Capacidade contributiva. ***RDTributário,*** São Paulo: RT, n. 47, p. 237, 1989.

Ainda que haja a consideração de subjetivismo, como expresso acima, a posição de Eduardo D. Botallo mostra-se como bastante razoável, porque busca estabelecer parâmetros reais e factíveis para a cobrança de tributos. De fato, conceitos como patrimônio, renda e atividades econômicas podem muito bem definir os pontos de partida para a tributação, porque são os de valoração econômica e os que dizem respeito ao uso pelo cidadão – de fato, qualquer cidadão usufrui, ao menos em tese, de seu patrimônio, de sua renda e de suas atividades econômicas. Uma parcela do que auferir e que possa ser avaliada quantitativamente pode vir a ser transformada em tributos, a fim de que o Estado possa tratar do interesse coletivo.

5.4.1 "Sempre que possível"

Quanto ao caráter pessoal assumido pelos impostos,[167] o "sempre que possível" significa para Regina Helena Costa[168] "sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência tributária o comporte". Assim também se manifesta Roque Antonio Carrazza:[169] se for de sua índole constitucional, o imposto deve obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, se permitido pela regra-matriz constitucional, o imposto deverá ser submetido ao princípio da capacidade contributiva.

---

[167] Segundo Geraldo Ataliba (*Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 142), impostos pessoais são aqueles em que o aspecto material da hipótese da incidência considera certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos: no imposto real, ao contrário não se considera a qualidade do sujeito passivo, e sim o fato objetivamente considerado.

[168] COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva* cit., p. 92.

[169] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* cit., p. 102.

Para Ormezindo Paiva,[170] o "sempre que possível" teria como direcionamento o caráter pessoal dos impostos, distinto do chamado princípio da capacidade econômica. Trata-se de uma interpretação literal que satisfaz o raciocínio jurídico, lógico e até uma interpretação teleológica.

Geraldo Ataliba propõe a referência do "sempre que possível" ao caso concreto, pois a discussão da possibilidade ou não de sua aplicação não caberia no plano legislativo, mas, sim, no plano fático, fenomênico.[171]

"Sempre que possível" não se trata de simples recomendação, implicando, isso sim, princípio vinculante ao legislador, pois no Estado de Direito o legislador está obrigado a promulgar leis fiscais justas, pois leis fiscais sem relação nenhuma com a justiça não fundamentam direito tributário nenhum, e sim um tumulto tributário.[172]

Eduardo D. Botallo[173] acredita que o "sempre que possível" externa a preocupação do legislador constituinte no sentido de procurar conciliar, segundo ele, de forma mal resolvida, o reconhecimento do valor ético do princípio com as dificuldades de ordem prática determinadas por sua aplicação.

---

[170] PAIVA, Ormezindo. Debates no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 154, 1991.

[171] ATALIBA, Geraldo. Debate no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 170, 1991.

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

[173] BOTALLO, Eduardo D. Debate no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 165, 1991.

Para Klaus Tipke e Douglas Yamashita,[174] ao inserir a expressão "sempre que possível", o legislador constituinte esclarece que o art. 145, § 1.º, caracteriza um princípio, comando de maximização de eficácia, que admite exceções momentâneas e flexíveis, desde que plenamente justificadas e de acordo com o princípio da proporcionalidade.

O *sempre que possível* concerne apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois nem sempre é tecnicamente possível tributo com caráter pessoal, é o que sustenta Hugo de Brito Machado.[175]

Finalmente, José Eduardo Soares de Melo[176] nos ensina:

> A expressão "sempre que possível" não pode significar uma porta aberta para o legislador e para o administrador fazendário que, num comportamento parcial, omisso, ou mesmo negligente, venha instituir tributos totalmente divorciados da específica realidade, sem qualquer vínculo ou conexão com o agente passivo, desprezando o efetivo gravame patrimonial.

Conclusões do XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário, com aprovação unânime de juristas como Gilberto de Ulhoa Canto, Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, Ricardo Mariz de Oliveira e outros:[177]

a) A expressão "sempre que possível" contida no art.145, § 1.º, da Constituição Federal significa que os impostos deverão ter, *obrigatoriamente*, caráter

---

[174] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva* cit., p. 54.

[175] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* cit., p. 52.

[176] MELO, José Eduardo Soares de. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária cit., p. 103.

[177] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva* cit., p. 59.

pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, salvo se, por natureza, *isso for impossível* [...].

b) O não atendimento, quer do caráter pessoal, quer da capacidade econômica, salvo quando isto for impossível, sempre enseja as medidas judiciais pertinentes, tendo em vista que a norma constitucional é autoaplicável.

No capítulo referente à isonomia, fizemos menção ao princípio republicano que garante a noção de que todos devem ser possuidores da coisa pública (*res publica*), colaborando na medida de suas possibilidades, em respeito ao princípio da isonomia, para a realização coletiva dos ideais republicanos. O princípio da capacidade contributiva, nesse sentido, reafirma tal princípio de apego ao ideal coletivo, porque não há como onerar mais um cidadão ou uma empresa do que outra, tampouco estabelecer tributos acima da capacidade contributiva, ou não se estará fazendo jus ao ideal republicano de divisão de ônus sob forma que respeite a condição de cada ser participante da república.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva, desde que aplicado, satisfaz ao princípio da isonomia e leva à consecução do ideal republicano, dado que a contribuição à coisa pública seria de todos, na medida de suas possibilidades (capacidade contributiva), no tratamento consagrado no princípio da isonomia (tratar os iguais com igualdade e os desiguais com desigualdade, na medida de suas desigualdades).

5.5 Capacidade contributiva e as espécies tributárias

A controvérsia doutrinária sobre a influência do princípio da capacidade contributiva em relação aos tributos em geral sinaliza para a formação de três correntes distintas, de acordo com o grau de compulsoriedade do princípio:[178]

a) aplicabilidade do princípio apenas aos impostos;
b) aplicação compulsória a todos os tributos;
c) compulsório aos impostos e facultativo às demais espécies tributárias, ficando sua aplicação condicionada a um ato de vontade do legislador constitucional ou infraconstitucional.

Entre os partidários da primeira corrente destacam-se Regina Helena Costa (enquanto o princípio da capacidade contributiva orienta os impostos, as taxas e as contribuições informam-se, respectivamente, pelos princípios da retributividade e do benefício[179]) e Geraldo Ataliba.[180]

Sacha Calmon Navarro Coêlho,[181] adepto da segunda corrente, informa-nos: "Por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é *pessoal*, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a *natureza jurídica das espécies*

---

178 ROHENKOH, Marcelo Saldanha L. *O princípio da capacidade contributiva*... cit., p. 135.

179 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva* cit., p. 52.

180 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária* cit., p. 195-196: "[...] quanto aos impostos, é total a acolhida constitucional ao princípio da capacidade contributiva". "Quanto às taxas, diríamos que foi com intensidade média que a Constituição acolheu o princípio da retributividade." "[...] as contribuições serão informadas por princípio diverso." No mesmo sentido: "Só os impostos respondem ao princípio da capacidade contributiva. Só aos impostos aplica-se esse princípio" (V Congresso Brasileiro de Direito Tributário cit., p. 169).

181 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 83.

tributárias". Continua: "Nos impostos, mais que nas taxas e contribuições de melhoria, está o campo de eleição da capacidade contributiva. [...] Nas taxas e contribuições de melhoria, o princípio realiza-se negativamente pela *incapacidade contributiva*...".

Portanto, como a tributação deve considerar o sujeito passivo e as suas condições para suportar o peso dos gravames, todos os tributos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva.

Partidário da segunda posição, Marcos Domingues de Oliveira[182] afirma:

> O princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, aplica-se não só ao imposto, mas também às demais espécies tributárias, pois em todas elas trata-se de retirar recursos econômicos dos particulares para transferi-los ao setor público. É a sua força econômica que dirá da possibilidade do seu concurso para a manutenção do Estado.

Para esse autor, duas são as consequências da incidência do princípio da capacidade contributiva sobre todos os tributos:[183]

a) o legislador não poderá eleger situação (inclusive o consumo) que não reflita capacidade contributiva, como fato gerador de imposto ou contribuição de melhoria,
b) todos os tributos deverão ser objeto de graduação de acordo com a capacidade contributiva.

Assim também se manifesta José Eduardo Soares de Melo:[184]

---

[182] OLIVEIRA, Marcos Domingues de. *Direito tributário...* cit., p. 91.

[183] Idem, ibidem, p. 114.

> A capacidade contributiva deveria ser considerada em qualquer tributo, e revelada mediante a consideração do valor do seu objeto (materialidade), e não ficar restrita unicamente aos impostos (§ 1.º, art. 145, CF).

Consoante Geraldo Ataliba,[185] a explicação de que a capacidade contributiva se aplica a todos os tributos é por influência da concepção alemã do direito tributário, que entende a capacidade contributiva de um modo diferente e mais amplo, por não constar na legislação alemã.

Quanto ao conceito da capacidade contributiva na Alemanha, Osiris Azevedo Lopes Filho[186] complementa que, em função do tratado de Versalhes, para se dar maior eficácia à reparação de guerra em favor dos vencedores, toda a atividade legislativa e administrativa em matéria tributária estaria a cargo da União, gerando, em consequência, duas posições:

a) a capacidade contributiva não seria aferida especificamente em relação a tributo, e sim à generalidade de alguns fins econômicos;
b) a capacidade contributiva é aferida em cada tributo, ainda que se utilize de fins distintos.

---

[184] MELO, José Eduardo Soares de. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária cit., p. 102. Segundo o autor: "A tributação quantifica-se por uma base de cálculo (à qual se aplica uma alíquota), salvo os casos excepcionais de alíquota fixa; e como esta nada mais é do que o próprio valor da materialidade, sempre será possível medir a intensidade (econômica) de participação do contribuinte no montante do tributo".

[185] ATALIBA, Geraldo. Debate. *RDTributário* n. 47, p. 240.

[186] LOPES FILHO, Osiris Azevedo. Debate no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 154, 1991.

Dentre os adeptos da terceira posição, a que propugna pela aplicação compulsória do princípio da capacidade contributiva aos impostos e facultativa aos demais tributos, de acordo com a vontade do legislador, com a qual concordamos, destacam-se: Roque Antonio Carrazza ("Nada impede que também as taxas e contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, inclusive, o princípio da igualdade. Apenas, isto fica ao talante do legislador ordinário, não sendo uma exigência do art. 145, § 1.º, da CF")[187] e Hugo de Brito Machado[188] ("[...] o princípio da capacidade contributiva existe como princípio jurídico constitucional apenas para os impostos [...] em relação às taxas, como em relação a qualquer outro tributo que não se caracterize como imposto, o legislador tem a liberdade de observar, ou não, o princípio em tela").

É o que se pode deduzir do art. 5.º, LXXVI, da Constituição Federal: "são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito" – exemplo de aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas.

No mesmo sentido, decisão do STF[189] admitindo que a taxa de fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários, instituída pela Lei 7.940/1989, é constitucional, e o critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo.

---

187 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* cit., nota 44, p. 86.

188 MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988* cit., p. 71.

189 2.ª T., AgRg em RE 216.259-CE, rel. Min. Celso de Mello, j. 09.05.2000, v.u., *DJU* 19.05.2000, p. 18, Ement. 01991-02, p. 341, *RTJ* 174-03/911.

Concluímos que a capacidade contributiva não se refere apenas aos impostos, sendo facultada a sua aplicação nas demais espécies tributárias, pois na aferição do montante do tributo a ser recolhido deve ser considerada a parcela retirada do patrimônio do contribuinte. Por decisão do legislador, cada indivíduo deve participar da despesa pública, de acordo com a sua força econômica.

Como a Constituição de 1946 referia-se a tributos (gênero) e a Constituição atual utiliza o termo imposto (espécie), nota-se que o constituinte de 1988 tornou obrigatória a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos impostos, ficando a critério do legislador a sua aplicação às demais espécies tributárias.

5.6 Capacidade contributiva e capacidade econômica

Conforme apontado por Roque Antonio Carrazza,[190] a *capacidade contributiva* deve ser tratada como *capacidade econômica*,[191] na medida em que o imposto, além do montante a arrecadar, também deve fazer com que cada pessoa colabore com as despesas públicas na medida de suas possibilidades. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, contribuir mais para a manutenção da coisa pública, na busca da justiça fiscal.

Estevão Horvath[192] também utiliza as expressões "capacidade econômica" e "capacidade contributiva" como sinônimas, apesar dos significados originais distintos.

---

190 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* cit., p. 103.

191 Significado originário de capacidade econômica: potencialidade de obtenção de riqueza (renda, patrimônio, consumo) e de capacidade contributiva: aptidão para suportar e pagar tributo.

192 HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 67-68, nota 1.

Capacidade contributiva e capacidade econômica são expressões equivalentes, no entender de Geraldo Ataliba,[193] considerando capacidade econômica como real possibilidade de diminuir o patrimônio do contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação.

Entretanto, Moschetti[194] (*Il principio della capacità contributiva*) esclarece que, apesar de pressupor a capacidade econômica, a capacidade contributiva não se confunde com aquela pela possibilidade de se ter capacidade econômica que não demonstre aptidão para contribuir.

Portanto, a capacidade econômica, ou seja, a aptidão da pessoa em arcar com parcela do custo das atividades públicas, seria estranha à justa participação na carga tributária, pois a sua distribuição equitativa, como medida de necessidade para o Estado e de justiça para os contribuintes, não deve levar em consideração a riqueza ou a pobreza das pessoas.[195]

Por seu turno, José Eduardo Soares de Melo[196] diz que a capacidade econômica é distinta da capacidade contributiva financeira, que representa a existência de numerário suficiente para arcar com o ônus fiscal. A capacidade econômica pode ser conceituada como a existência de um patrimônio com bens e direitos de qualquer natureza.

---

193 ATALIBA, Geraldo. IPTU-Progressividade. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 76, 1991.

194 Apud COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva* cit., p. 35.

195 MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário* cit., p. 31.

196 Idem. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária cit., p. 101.

Palavras de Mizabel Derzi:[197]

> A rigor, a capacidade contributiva é sempre pessoal, é sempre subjetiva, é aferida a partir de uma relação que se dá entre o sujeito que suporta o encargo financeiro do tributo e o fato tributário. E, a partir desta relação, se extrai o conceito de capacidade econômica e se vê se tem o tributo efeito confiscatório ou não.

Klaus Tipke e Douglas Yamashita,[198] por sua vez, enfatizam que não deveriam ser relevantes os distintos termos da lei. A capacidade econômico-contributiva é restringida quando é preciso sustentar a si mesmo e a outros, pois o Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que o Estado Social tem de lhe devolver.

Finalmente, o princípio da capacidade contributiva relaciona-se com os princípios da igualdade tributária e o do não confisco, definindo garantia fundamental que, além da eficácia plena e aplicação imediata (art. 5.º, § 1.º, da CF), pertence ao núcleo imodificável da Constituição Federal (art. 60, § 4.º, da CF), não podendo ser restringido ou anulado por meio de emendas constitucionais.[199]

A única possível conclusão que se pode extrair de tais reflexões é que, na condição republicana, a igualdade tributária espelha o não confisco, porque, se tributos são cobrados de acordo com a condição de pagamento, em respeito ao princípio da isonomia, não se configurará efeito de confisco. A única possibilidade legal de estabelecimento de tal princípio é o de uma garantia fundamental, visto que ele tem

---

[197] DERZI, Misabel. Debate no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 162, 1991.

[198] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva* cit., p. 30-31.

[199] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda* (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2005. p. 102.

relação direta com a própria noção de república (coisa de todos, coisa pública). O bem-estar de todos deve ser preservado, daí ser impossível, numa república, a ideia arbitrária de confisco, determinada por agentes tributários, ou sequer o efeito de confisco, efetivado por excesso de carga tributária, além dos limites da condição (capacidade) de contribuir dos indivíduos.

5.7 Destinatários do princípio da capacidade contributiva

O destinatário imediato do princípio da capacidade contributiva é o legislador ordinário que, ao criar tributos *in abstracto*, deve graduá-los conforme a capacidade econômica dos contribuintes, ou seja, com meios financeiros suficientes para absorver o impacto da exação. Assim, esse princípio "limita a *discricionariedade legislativa* na instituição e na graduação dos tributos".[200]

Além do legislador, a norma constitucional do art. 145, § 1.º, da CF tem como destinatário a própria administração tributária[201], quando diz "facultado à administração tributária".

Quanto ao alcance de sua tutela jurisdicional, a discussão apresenta-se no caso de haver uma situação concreta em que um contribuinte esteja com impossibilidade econômica de suportar um determinado tributo que, em tese, de acordo com o princípio

---

[200] OLIVEIRA, Marcos Domingues de. *Direito tributário*... cit., p. 75.

[201] PAIVA, Ormezindo. Debate V Congresso Brasileiro de Direito Tributário cit., p. 153

da capacidade contributiva, o juiz poderia ou não omitir a aplicação da lei, ou seja, vincular a sua incidência à capacidade contributiva do autor da ação.[202]

Alfredo Augusto Becker[203] afirma que permitir o juiz, em cada caso concreto singular, deixar de aplicar a lei tributária significa:

a) perder toda a certeza e praticabilidade do direito;
b) desconhecer que a criação da regra jurídica necessariamente deforma a realidade e lhe imprime um determinismo artificial;
c) substituir o direito pela moral;
d) confundir validade e justiça da regra jurídica;
e) inverter toda a fenomenologia jurídica, pois a referida regra jurídica tributária tem estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica à da regra jurídica que estabelece presunção *juris et de jure*.

E continua:[204]

> Se, no caso concreto, o juiz verificar que, com relação a um determinado contribuinte, a realização da hipótese de incidência, excepcionalmente, não confirmou a referida presunção, mesmo assim o juiz não pode "deixar de aplicar" a regra jurídica tributária. Mais precisamente, não pode negar ter ocorrido a incidência da regra jurídica tributária e a conseqüente existência do dever de pagar o tributo.

---

202 ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva*... cit., p. 146.

203 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário* cit., p. 490.

204 Idem, ibidem, p. 499.

No mesmo sentido, nos ensina Roque Antonio Carrazza:[205] ao criar os impostos de sua competência, a pessoa política é obrigada a levar em conta não as condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas, sim, as suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, um automóvel, joias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis, etc.): "Pouco importa se o contribuinte que praticou o fato imponível do imposto não reúne, por razões personalíssimas (v.g., está desempregado), condições para suportar a carga tributária".

E continua:[206]

> A lei que cria *in abstracto* o imposto não precisa, no entanto, atender às desigualdades individuais do contribuinte. No mesmo sentido, o Poder Judiciário, quando provocado, não pode deixar de aplicá-la, em face das condições econômicas pessoais do contribuinte

Na mesma linha, é o pensamento de Eduardo D. Botallo:[207]

> Em princípio, a capacidade contributiva é uma regra que deve vincular o legislador originário e não o juiz. E não compete ao juiz deixar de aplicar a regra tributária, levando em situação individual de cada contribuinte.

Em posição contrária destaca-se Regina Helena Costa,[208] quando afirma que é permitido "ao Poder Judiciário examinar *in concreto* o excesso de carga fiscal incidente sobre determinado contribuinte". Entendimento esse decorrente do art. 5.º, § 1.º, da

---

[205] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário* cit., p. 90.

[206] Idem, ibidem, p. 93.

[207] BOTALLO, Eduardo D. Capacidade contributiva cit., p. 239.

[208] COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva* cit., p. 82.

Constituição Federal (direitos fundamentais) e da garantia do contribuinte em relação à capacidade contributiva.

Da mesma forma, Marcos Domingues de Oliveira compreende

> [...] que o *direito individual*, objeto da correspondente *garantia*, do contribuinte de pagar tributo conforme a *sua* idoneidade econômica não pode ser estorvado pelas *pequenas* injustiças veladas praticadas ao abrigo de legislação pretensamente apoiada em grandes números que, na prática, inviabilizam a realização da Justiça".[209]

E acrescenta que o que está em causa é a efetividade do princípio da capacidade contributiva e que na sua realização faz-se necessário a verificação concreta da conformação do tributo à capacidade econômica do contribuinte.[210]

A nossa posição é no sentido de que a observância do princípio da capacidade contributiva é dirigida exclusivamente ao legislador infraconstitucional, cabendo ao Judiciário verificar eventual violação a esse princípio.

Como ensina Alfredo Augusto Becker,[211] para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, o legislador ordinário deve escolher fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável.

Na mesma linha de pensamento, Roque Antonio Carrazza: "[...] a base de cálculo dos impostos não pode ser manipulada de modo a anular tal exigência constitucional, fazendo incidir o imposto sobre fatos que não exibam conteúdo

---

[209] OLIVEIRA, Marcos Domingues de. *Direito tributário*... cit., p. 153.

[210] Idem, ibidem, p. 154.

[211] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário* cit., p. 488.

econômico e não gravem *riqueza nova* do contribuinte".[212] Não tem cabimento a incidência de tributo sobre qualidades pessoais, físicas ou intelectuais.[213]

A coerência com tudo o que já foi explanado até agora só poderia levar à conclusão de que, para a base de cálculo de tributos, nenhum tipo de exigência pode ser feita além da capacidade contributiva, a qual deve ser calcada em parâmetros aceitáveis (patrimônio, renda e atividades econômicas, como quer Eduardo D. Botallo, conforme anteriormente exposto), não em extrapolações subjetivas ou por presunção de condição teórica de contribuir (como capacidade intelectual, por exemplo). O que se tributa é o que se efetivamente verifica, portanto.

5.8 Eficácia do princípio da capacidade contributiva

5.8.1 Conceito de eficácia

Como termo plurissignificativo, apresentamos alguns sentidos possíveis à palavra "eficácia": possibilidade de produzir efeitos; produção de efeitos propriamente dita; incidência; conformidade às normas.

Segundo Miguel Reale,[214] a eficácia significa aplicação ou execução da norma jurídica, ou seja, efeitos ou consequências de uma regra jurídica. Trata-se da regra jurídica como momento da conduta humana. A eficácia será social, quando o direito for reconhecido e incorporado à maneira de ser e de agir da coletividade. Já a eficácia

---

[212] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*... cit., p. 104.

[213] MELO, José Eduardo Soares de. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária cit., p. 100.

[214] REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 112.

compulsória ocorre em casos em que as regras de direito não são reconhecidas pela sociedade em geral, mas os tribunais não podem recusar aplicação às normas em vigor. O autor conclui que a "aplicação" é uma "forma de eficácia", pois aplicar equivale a assegurar eficácia a uma regra.[215]

Paulo de Barros Carvalho[216] nos mostra as seguintes significações do termo "eficácia":

a) Eficácia técnica: trata-se de uma qualidade da norma, no sentido de descrever fatos que, se concretizados, tenham a aptidão de propagar efeitos
b) Eficácia jurídica: atributo do fato previsto pela norma, referente ao mecanismo de incidência, ou seja, sendo efetivado o fato relatado no antecedente, projetam-se as consequências previstas pelo ordenamento. Trata-se da causalidade jurídica ou vínculo de implicação, fenômeno que sempre se concretiza quando da ocorrência do fato jurídico;
c) Eficácia social: produção concreta de resultados entre os indivíduos da comunidade, satisfazendo os anseios e as expectativas do legislador.

Enquanto os dois primeiros conceitos dizem respeito à dogmática jurídica, a eficácia social está vinculada ao terreno da sociologia jurídica. Para Paulo de Barros Carvalho, o termo "aplicação" equipara-se à "incidência", no sentido de que "aplicar uma norma é fazê-la incidir na situação por ela juridicizada".[217] Dentro dessa linha, as

---

[215] REALE, Miguel. *Lições preliminares...* cit., p. 302.

[216] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: fundamentos jurídicos da incidência tributária cit., p. 63-64.

[217] Idem. *Curso de direito tributário* cit., p. 89.

normas podem apresentar ou não eficácia técnica e eficácia social, mas nunca eficácia jurídica, que é específica de fatos jurídicos e não de normas.

Por outro lado, Tárek Moysés Moussallem[218] diz que a adaptação da teoria da eficácia, idealizada por Pontes de Miranda, encontra sérias resistências se considerada sob o ponto de vista da teoria dos atos de fala e da teoria do discurso, pois os conceitos de "eficácia técnica", "eficácia jurídica" e "eficácia social" estariam fora de contexto da teoria que considera o direito dependente da linguagem. Para que uma norma possua eficácia técnica, é preciso que seja aplicada, ou seja, sua eficácia técnica surge na enunciação-enunciada ou no enunciado-enunciado resultante de sua aplicação.[219] Ou seja, não há eficácia e incidência sem ato de aplicação, por se tratar de ato de fala de fazer-ser a norma.

Dizer que a eficácia jurídica é uma qualidade do fato e não da norma parece esquecer que o fato concreto está inserido no interior da norma concreta, por não existir fato jurídico fora de norma jurídica. E, quanto à eficácia social, antes de se preocupar com o seu cumprimento ou descumprimento no mundo social, o direito positivo exige ato de fala que crie juridicamente o seu mandamento de acordo com as regras do sistema.[220] Enfim, os conceitos de eficácia técnica, jurídica e social encontram-se fora do contexto se considerar o direito como fato dependente de linguagem.[221]

---

[218] MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 151.

[219] Enunciação-enunciada é o momento da enunciação (ato de produção), formado pelas marcas de pessoa, de espaço e de tempo; já o enunciado-enunciado é o momento do acontecimento, é a parte do texto desprovida das marcas da enunciação.

[220] MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária* cit., p. 152.

[221] Idem, ibidem, p. 151.

Segundo Humberto Ávila,[222] os princípios apresentam:

a) Eficácia interna: os princípios atuam sobre outras normas, definindo-lhes o seu sentido e valor, estabelecendo um estado ideal de coisas a ser buscado. Sua atuação pode ser de forma direta ou indireta, com ou sem a intermediação ou interposição de outro princípio ou regra;
b) Eficácia externa: os princípios atuam sobre a compreensão dos próprios fatos e provas. Sendo decisivos para a interpretação dos próprios fatos, os princípios fornecem, indiretamente, parâmetro para o exame da pertinência e da valoração desse fato. A eficácia externa pode ser objetiva ou subjetiva.

Em sua obra *Teoria geral do direito tributário*, Alfredo Augusto Becker[223] aponta os quatro alcances da eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva, exclusivamente perante o legislador ordinário:

a) Somente o legislador ordinário está juridicamente obrigado por esta regra constitucional, na escolha de fatos signos presuntivos de renda ou de capital acima do mínimo indispensável, na composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo;
b) Os fatos escolhidos como signos presuntivos de renda ou de capital devem estar acima do mínimo indispensável de capital ou de renda;

---

[222] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*... cit., p. 97-102.

[223] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário* cit., p. 498-500.

c) Em relação à determinada hipótese de incidência, o legislador ordinário fica obrigado a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza presumível do contribuinte;
d) Em caso de substituição tributária, o legislador ordinário fica juridicamente obrigado a criar a repercussão jurídica do tributo sobre o substituído e, simultaneamente, outorgar ao substituto o direito de reembolso ou retenção do valor do tributo perante o substituído.

Portanto, ainda que pareça redundante, sempre é útil evocar a noção de república, porque o funcionamento da coisa pública deve-se dar pela eficácia, a fim de que não sejam comprometidos os fins coletivos da sociedade. No entanto, o que se entende por benefício a todos não pode prejudicar a condição de contribuir de cada um. A eficácia deve saber sempre conjugar o interesse coletivo com o respeito aos direitos individuais, nos quais se inclui, indubitavelmente, a condição de arcar apenas com tributos que lhe sejam devidos e na medida da justiça na atribuição do pagamento. Assim se entende a eficácia, porque de outra forma estaríamos diante do arbítrio, algo que não deve ser considerado obviamente numa sociedade que se pretenda justa e regida por normativos que sejam determinados por todos, para serem por todos respeitados.

5.8.2 Tributos fiscais, extrafiscais e o princípio da capacidade contributiva

Para a eficácia do princípio da capacidade contributiva, uma distinção fundamental refere-se à finalidade do tributo, se fiscal ou extrafiscal.[224]

[224] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva* cit., p. 61.

O tributo com finalidade fiscal proporciona apenas arrecadação do fisco, na obtenção de recursos financeiros para cobrir as despesas gerais do Estado, conceito fundado no poder de tributar, em razão da soberania exercida pelo Estado sobre as pessoas e bens de seu território, de acordo com disposições constitucionais de outorga de competência tributária.[225]

Já o tributo com finalidade extrafiscal procura atingir alvos diferentes da própria arrecadação de recursos financeiros. Além de cobrir as suas despesas, por meio desse tributo, o Estado intervém no controle da economia, na repressão à poluição, no equilíbrio da balança comercial, na redistribuição de renda, etc. Trata-se de um instrumento empregado pelo Poder Público para inibir ou estimular condutas de acordo com o ordenamento jurídico-positivo.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho,[226] posição com a qual concordamos, não existe entidade tributária que realiza somente a fiscalidade ou a extrafiscalidade, pois os dois adjetivos convivem harmonicamente na norma impositiva, podendo ocorrer, por vezes, predomínio de um sobre o outro.

Apesar da incompatibilidade alegada pelos doutrinadores em relação ao relacionamento do princípio da capacidade contributiva com a extrafiscalidade, estudos recentes procuram conciliar os dois institutos.[227]

---

[225] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário* cit., p. 185.

[226] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 231.

[227] COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva* cit., p. 71.

Sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva a tributos com finalidade extrafiscal, assim se manifestam Klaus Tipke e Douglas Yamashita:[228]

> Assim, se a finalidade extrafiscal de certos tributos ou normas tributárias consiste em equilibrar a balança comercial, penalizar o poluidor, desincentivar o fumo ou o alcoolismo ou incentivar a contratação de deficientes físicos, tais tributos deixam em parte a seara do Direito Tributário para invadir o Direito Econômico, o Direito Ambiental, o Direito Previdenciário, o Direito Trabalhista, nos quais não faz sentido falar em justiça fiscal e de princípio da capacidade contributiva. Nestes casos, trata-se de outra espécie de justiça: a justiça social.

Regina Helena Costa[229] observa ser possível verificar a incidência do princípio da capacidade contributiva na tributação extrafiscal, mesmo que atenuada pela perseguição de outros objetivos, de interesse público de natureza social ou econômica. Entretanto, a autora alerta para que o legislador não se descuide da preservação dos limites exigidos pelo princípio da capacidade contributiva, ou seja, manutenção do "mínimo vital", o não atingimento do confisco e o não cerceamento de outros direitos fundamentais, que são as garantias mínimas do contribuinte perante o Fisco.[230]

Concluímos com Hugo de Brito Machado:[231]

> A eficácia do princípio constitucional da capacidade contributiva depende do grau de desenvolvimento cultural do povo, que define o grau de disposição das pessoas para defenderem os seus direitos e especialmente do preparo e da independência do Supremo Tribunal Federal, a quem cabe, em última instância, fazer valer a Constituição.

---

228 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva* cit., p. 62.

229 COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva* cit., p. 72.

230 Idem, ibidem, p. 73.

231 MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988* cit., p. 82.

No mesmo sentido, Tercio Sampaio Ferraz proclama que o princípio da capacidade contributiva tem um sentido político para o Poder Público, no papel de agente do estado social, do bem-estar social, atuando no sentido de minorar a desigualdade.[232]

Das exigências do princípio da igualdade tem-se o princípio da capacidade contributiva na seara tributária, pois não se fala de capacidade contributiva ou aptidão para contribuir em outras áreas do direito.[233]

Para finalizar este capítulo, faremos uma vinculação entre o princípio da capacidade contributiva, o da isonomia e o do não confisco. Tomamos como abono o que considera Estevão Horvath, em três momentos da mesma obra:[234]

a) Considerando que o princípio da capacidade contributiva e o da não confiscatoriedade "andam melhor quando caminham juntos, um vindo em auxílio do outro, visando à conformação do *quantum* de tributo que será devido pelo sujeito passivo em ocorrendo o fato jurídico", adentramos no tema do direito de propriedade;
b) "[...] o confisco seria a violação, por excesso, da capacidade contributiva";
c) "o princípio da capacidade contributiva, a nosso ver, não pode nunca ser dissociado do princípio maior da igualdade, até porque é aquele uma forma de aplicação deste *in concreto*".

---

[232] Apud DERZI, Misabel. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário cit., p. 163.

[233] ATALIBA, Geraldo. Debate no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário cit., p. 168.

[234] HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 67-68 e 76.

Tomando em conta, portanto, o princípio da capacidade contributiva como uma forma de aplicação *in concreto* do princípio da isonomia e a estreita relação entre a capacidade contributiva e a vedação de confisco, considerados como superpostos, pois ambos dizem respeito ao *quantum* tributado, iniciamos o próximo capítulo com o estudo do princípio do não confisco.

6
PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

O princípio do não confisco está intimamente relacionado ao direito de propriedade, dizendo respeito ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva,[235] uma vez que o princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado a todas as espécies de tributo.

6.1 Confisco e direito de propriedade

É da natureza do homem apoderar-se dos bens da vida, apropriar-se de coisas e, em consequência, opor sua propriedade aos demais. A apropriação de bens satisfaz necessidades humanas e lhes outorga prazer, cabendo ao Estado tornar esses direitos estáveis, conferindo-lhes segurança e durabilidade.

O proprietário dispõe livremente de seu patrimônio, e o seu direito prevalece contra todos, mas o interesse social lhe impõe limites à manutenção de idênticos direitos alheios. Portanto, o direito de propriedade não é absoluto, e, sim, limitado, de acordo com o crescimento e complexidade da sociedade. Tais limitações se fazem na busca da proteção de interesses privados ou de interesses públicos, em que o proprietário tem seus interesses sacrificados em nome de um interesse maior, o do Estado.

---

[235] Segundo Renato Lopes Becho (*Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 426): "A vedação ao confisco tributário implica a realização do princípio da legalidade, da igualdade fiscal, da capacidade contributiva".

A propriedade privada é a base de sustentação do sistema capitalista, existindo uma relação de dependência recíproca entre o reconhecimento desse direito e o dever de contribuir ao sustento do Estado mediante o sistema tributário. Assim, a tributação também pode ser compreendida como uma limitação ao direito de propriedade privada.

A tributação no Estado de Direito representa uma maneira de o Estado participar da riqueza privada, por meio de lei que é justificada pelo interesse público de manutenção do Estado, pelos relevantes serviços públicos prestados. No entanto, essa atuação estatal em face da propriedade privada também encontra limites. O tributo, enquanto parcela do contribuinte, não pode significar a devastação desse patrimônio.

A tributação, portanto, é exceção ao direito de propriedade, mas jamais poderá devastar o patrimônio do contribuinte. Essa é a ótica do princípio da vedação ao confisco. Nenhum tributo deve violar o direito de propriedade. Não deve ter, pois, o efeito de confisco.

A limitação ao direito de propriedade deve ser entendida como uma carga da vida em sociedade, em que os tributos limitam esse direito em favor de um interesse do Estado para obtenção de recursos ou para controle da conduta do particular.

O instituto do confisco vai além da mera limitação ao direito de propriedade, avançando no campo da privação, impondo um sacrifício, uma destruição do direito. No confisco, o particular dá causa à perda da propriedade pelo cometimento de um ato ilegal, que é punido com a tomada de seu patrimônio, sem direito a qualquer tipo de indenização.

O confisco pode ser entendido como sanção ou punição (art. 5.º, XLVI, "b", da CF), ou seja, "como a absorção total ou substancial da propriedade privada pelo Estado, sem a correspondente indenização".[236] Ou como nos ensina Renato Lopes Becho:[237] "Como confisco, a Constituição autoriza, apenas, a *pena* de perdimento de bens, que não é medida tributária, mas punitiva, própria do direito penal".

Os conceitos de tributo e confisco são distintos, pois, enquanto o tributo limita a propriedade, o confisco subtrai e aniquila a propriedade. Assim, como confisco em nada se assemelha com tributo, o que se deve evitar é a existência de tributo excessivo, aquele que geraria um efeito de confisco.

Como afirma Aliomar Baleeiro:[238]

> Nos países de Constituição rígida e de controle judiciário das leis e atos administrativos, os princípios que a ciência das finanças apurou em sua compósita formação política, moral, econômica ou técnica são integrados em regras estáveis e eficazes. Funcionam como *limitações ao poder de tributar*.

Teoricamente, segundo o autor acima, o sistema tributário deve ser encarado de forma complexa e considerar que deve haver limites, que seriam como freios e amortecedores a limitar excessos que atuam em detrimento da economia e da preservação do regime (no caso do Brasil, uma república democrática calcada na livre iniciativa) e dos direitos individuais (o confisco atentaria flagrantemente contra um dos direitos individuais básicos, que é o direito à propriedade).

---

[236] COSTA, Regina Helena. Limitações ao poder de tributar na Constituição brasileira cit., nota de rodapé 7, p. 57.

[237] BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário* cit., p. 469.

[238] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* cit., p. 2.

A ideia preliminar, que é a base para não promover efeito de confisco, é a de respeito à capacidade contributiva, que, por sua vez, é princípio que respeita o princípio da igualdade, o de que todos devem ter igual tratamento perante a lei. A igualdade deverá ser respeitada sempre dentro da mesma categoria de contribuintes, conforme já verificamos anteriormente ao tratarmos do princípio da isonomia. A ideia básica a garantir é a de evitar privilégios e desigualdades decorrentes de classe.

Quanto à materialização em texto oficial, pode-se notar que na Constituição de 1988, no Brasil, os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação do confisco não são apenas princípios implícitos nela, mas consubstanciados em seu texto, uma vez que integrantes dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. São, por definição, efetivos e plenamente identificados com o Estado Democrático de Direito. E ao Poder Judiciário deve-se apelar em caso de comprometimento de qualquer um deles.

Já vimos a dificuldade de critérios para estabelecer o que é igual. E se o injusto é o desigual, e o justo é o igual, conforme já preconizava Aristóteles,[239] no seu livro *Ética a Nicômaco*, temos que verificar que a justiça tributária vincula-se inexoravelmente ao princípio da isonomia. É difícil avaliar sem conotações político-ideológicas o que seja igual, portanto justo. Na concepção de Aristóteles, o justo ou o igual circunscrevia-se aos cidadãos, ou seja, era visto em relação ao aspecto político (da *polis*) com a exclusão daqueles não considerados em sua época como cidadãos: mulheres, crianças, bárbaros e escravos. Justificaram-se historicamente privilégios a nobres, a liberais, a oligarcas.

---

[239] Apud ATCHABAHIAN, Serge. *Princípio da igualdade no direito constitucional brasileiro* cit., p. 9-10.

Após a Revolução Francesa, que tinha como um dos lemas a igualdade, viam-se os regimes democráticos como aqueles que concebem a igualdade com a rejeição de todo privilégio e de toda e qualquer discriminação entre os cidadãos. Mas há relatos históricos do ano de 1889 (cem anos após o marco de instituição da Revolução Francesa), na Bélgica, de que rejeitaram uma mulher advogada de uma função numa Corte, apenas por ser mulher.[240] A luta pela igualdade é, portanto, contínua.

O problema metodológico está colocado: quais os critérios que devem ser analisados para identificar se há ou não excessos quanto à consideração da capacidade contributiva; se há ou não injustiças na avaliação de quem sejam iguais; enfim, se há ou não efeito de confisco? José Joaquim Gomes Canotilho, autor português, defende que é fundamental partir da Constituição historicamente posta, a qual positiva as opções ideológicas e axiológicas fundamentais, ou seja, traduz objetivamente os valores cristalizados em princípios jurídicos.[241]

Assumimos a formulação de Aliomar Baleeiro como verdadeira: "O que há de comum entre ambos – o princípio que veda o confisco e o princípio da igualdade – é que se assentam na capacidade econômica do contribuinte".[242]

A tradição constitucional brasileira repugna o tributo com efeito confiscatório – ao menos, no texto da lei. Os tributos que tenham supostamente efeitos confiscatórios seriam aqueles que absorveriam parte considerável do valor da propriedade,

---

[240] PERELMAN, Chaim. Apud BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* cit., p. 523.

[241] Apud Idem, ibidem, p. 523.

[242] Idem, p. 537.

aniquilariam o contribuinte ou impediriam exercício de atividade lícita e moral. Com a declaração, no texto constitucional brasileiro de 1988, da função social da propriedade, busca-se a igualdade em termos de garantir o direito à propriedade a todos. Antes de qualquer imposição constitucional, prevalece o princípio da igualdade.

Pode-se, pois, concluir que a vedação ao confisco resguarda o direito de propriedade, que é assegurado pela nossa Lei Maior. A questão de instituir tributo, entretanto, não pode ter tal efeito de confiscar. Em suma, tributo não pode investir contra a propriedade para despojar o proprietário da propriedade de seus bens.

Deve haver proporcionalidade e razoabilidade na retirada do patrimônio do contribuinte pela tributação, em respeito ao princípio da igualdade.

6.2 Tributos com efeito de confisco

Ao proteger a propriedade privada, a Constituição proíbe que a tributação comprometa de forma abusiva a renda e o patrimônio do cidadão ou que lhe iniba o consumo. Sob qualquer de suas manifestações, a *tributação* não pode ser utilizada com efeito de confisco.[243]

Para que se conheça efetivamente o que seria o efeito de confisco, é preciso analisar, antes de qualquer outro ponto teórico, as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar. Mas como identificar um tributo confiscatório? De antemão, frise-

[243] HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 49.

se que o tributo não pode se compor de ônus excessivo ao contribuinte, de tal forma que lhe constitua uma absorção total ou substancial de seus bens, de sua propriedade.

Aires Barreto[244] explica que a cláusula "efeito de confisco" integra o grupo dos conceitos indeterminados, ou seja, de ampla vaguidade, e por isso mesmo a doutrina não se dedicou "no sentido de identificar, de fornecer parâmetros relativamente à área de incerteza, à área nebulosa, à área de vaguidade existente entre o trecho absolutamente claro e o trecho absolutamente escuro".

Conforme Estevão Horvath,[245] "utilizar tributo com efeito de confisco" caracteriza um desdobramento da proibição de confisco, ou seja, a proibição genérica de confisco impede que o tributo, por ser exageradamente oneroso, seja sentido como uma punição.

A existência de tributos com efeito de confisco tem como consequência a privação da propriedade, como meio de sobrevivência, de dignidade humana, de produção de riquezas, propriedade considerada como base de sustentação do Estado.

Para Luiz Felipe Silveira Difini,[246] a expressão "tributo com efeito de confisco" concerne ao aspecto quantitativo da exigência, ou seja, o limite é de grau. Assim, alíquota de 10% do imposto sobre a renda não caracterizaria efeito confiscatório, ao contrário da alíquota de 80%, que implicaria tributo com efeito vedado constitucionalmente. Além do exame da alíquota e da base de cálculo, José Eduardo

---

244 BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco cit., p. 97 e ss.

245 HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 50.

246 DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco* cit., p. 27.

Soares de Melo[247] acrescenta, como critério para caracterizar tributo com efeito de confisco, a singularidade dos negócios e atividades realizadas.

O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, busca a preservação do direito de propriedade, assegurado na própria Constituição, embora não diga o significado exato da expressão *tributo com efeito de confisco*, que consta no texto.

Na Constituição atual, não se proíbe o confisco, mas o efeito de confisco, porque o tributo não é visto como sanção de ato ilícito (ou seja, pode haver confisco como forma de sanção; o que não pode é haver exagero no tributo, que possa configurá-lo como confisco, ou seja, tenha caráter punitivo ao contribuinte).

De todas as Constituições apenas a de 1988 trouxe expressa a proibição ao efeito de confisco. Até então, a vedação era apenas implícita, com contornos mais claros em 1946, quando se falava da capacidade contributiva. Em 1824, no Império, apenas garantia-se o direito de propriedade e proibia-se o confisco de bens, inclusive de delinquentes. Em 1891, mantinha-se o direito de propriedade, falava-se em legalidade para a criação de imposto, mas não se tratava de confisco explicitamente, apenas de forma implícita. Em 1934, a vedação era ao confisco em forma geral. Já em 1937 não consta a menção ao confisco, embora se mantenham as garantias fundamentais, como o direito de propriedade. Em 1946, expressa-se o confisco, mas também sem explicitar ainda matéria tributária. Em 1967, mantém-se a expressa proibição ao confisco. Nos

[247] MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário* cit., p. 32.

governos militares que se seguiram, a ideia de confisco era admitida em caso de guerra psicológica adversa ou revolucionária ou subversiva; assim, o confisco, banido nos Estados democráticos, era incorporado à Constituição, com a intenção de repressão a qualquer atividade contrária ao poder dominante. Só em 1988 há a menção declarada ao confisco tributário, proibindo-o.

6.2.1 Efeito confiscatório e a Curva de Laffer

A razão mais elementar para não haver nenhum tributo com efeito de confisco está na própria obediência ao princípio da livre iniciativa privada, preservando a fonte da produção de riqueza do contribuinte. O excesso na tributação aniquilaria essa verdadeira "galinha dos ovos de ouro".[248] A lógica, pois, de não confiscar é a de conservar o sistema.

Fábio Brun Goldschmidt[249] mostra sumariamente a teoria do economista americano Arthur Laffer, que desenhou para o Presidente dos Estados Unidos, Ronald Reagan, o gráfico que mais tarde ficou conhecido como Curva de Laffer, com o qual procurou demonstrar que nem sempre o aumento da tributação gera um aumento da arrecadação, em época de atividade econômica decrescente. A partir de um determinado limite do suportável, todo aumento na carga tributária representa uma diminuição no total arrecadado, sendo esse limite conceitualmente próximo da noção econômica do efeito de confisco.

---

[248] MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988* cit., p. 103.

[249] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 58.

A lógica desse pensamento baseia-se não só na suportabilidade da carga em termos psicológicos, mas igualmente na premissa de que, por meio da tributação, desviam-se recursos do setor privado da economia para o público, nem sempre com a mesma eficiência.

A prova da validade da Curva de Laffer, inicialmente censurada pela doutrina econômica, foi demonstrada com o tempo. Com a diminuição da tributação (principalmente no mercado de capitais), os Estados Unidos passaram a crescer em níveis surpreendentes, revertendo o déficit da balança comercial. Na década de 90 do século XX, enquanto a Europa extinguia 9 milhões de empregos, os Estados Unidos criaram 23 milhões de novos postos de trabalho (de modo que a redução da carga tributária reverteu em benefício da sociedade como um todo).[250]

A Curva de Laffer tem formato parabólico com a concavidade voltada para a esquerda: conforme as alíquotas dos tributos se elevam, a arrecadação total vai subindo com elas. Isso acontece até que a curva chegue à sua máxima altura. A partir daí, ela começa a descer. Isto significa que, depois do ponto máximo, quanto mais se aumentam os tributos, menor se revela a arrecadação, visto que, diante de tributos excessivos, empresas e pessoas físicas optam simplesmente por sonegá-los, não por falhas morais nem institucionais, mas tão somente por uma questão de sobrevivência.[251]

Cobrar desproporcionalmente à capacidade contributiva é, portanto, sinônimo de instituir tributo com efeito de confisco. Tal desmesurada cobrança mostra-se na prática contrária à própria liberdade de empreender, porque as iniciativas para sonegar,

---

[250] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 177.

[251] Disponível em: <http://www.heritage.org/Research/Taxes/bg1765.cfm->. Acesso em: 11 jul. 2009.

demonstradas pela dinâmica da Curva de Laffer, comprovam que, para a sobrevivência econômica, o abuso da tributação não consegue dar frutos, dado que a arrecadação acaba por diminuir.

6.3 Princípio do não confisco como valor ou como limite objetivo

A ideia de valor conduz a tarefa do legislador e do hermeneuta, pois, enquanto o primeiro procura selecionar os valores a serem positivados, o segundo, ao construir as normas do direito positivo, considera os seus valores intrínsecos.[252]

Também não menos importante é a noção de limite objetivo, com a função de explicitar a vontade do legislador e facilitar a intenção do intérprete, dando maior grau de precisão às leis.[253]

Segundo Paulo Ayres Barreto,[254] os princípios que encerram limites objetivos refletem a decisão do legislador constituinte de regrar, com maior objetividade, um mandamento, em detrimento de uma prescrição mais aberta, principiológica.

Valores e limites objetivos são entidades distintas, e toda Constituição é composta por normas que assumem a condição de valores ou de limites objetivos, cada qual com suas características.

---

[252] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 75.

[253] Idem, ibidem.

[254] BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições:* regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p. 21.

O princípio do não confisco pode assumir tanto a característica de limite objetivo quanto a de valor, de acordo com a sociedade em que estiver inserido. Se conceituado como valor, implica necessariamente concentrar-se no plano da axiologia, e, se positivada como limite objetivo, conclui-se pela fixação de limites.

Em conferência no X Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Paulo de Barros Carvalho nos ensina que em nosso sistema constitucional tributário o não confisco caracteriza um valor pela impossibilidade de medir a incomensurabilidade. Por ser valor, o não confisco se objetiva na conduta, nos dados da experiência.[255]

Apesar de constar na Seção II, do Capítulo I, do Título VI, da Constituição de 1988, na "Das Limitações do Poder de Tributar", ao lado de princípios como limites objetivos, o princípio do não confisco deve ser classificado como valor, pela dificuldade de identificação.[256]

Portanto, a juridicidade do art. 150, inciso IV, da Carta de 1988 oferece um caminho axiológico com uma advertência ao legislador tributário, qual seja de que existe limite para a carga tributária suportada pelos contribuintes.

À luz dos planos semióticos (sintático, semântico e pragmático), Fábio Brun Goldschmidt conclui que o constituinte lutou pela fixação de um limite objetivo ao preceito do art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, pelos seguintes motivos:[257]

---

[255] CARVALHO, Paulo de Barros. Enunciados, normas e valores jurídicos tributários. *RDTributário,* São Paulo: Malheiros, n. 69, p. 54, 1995.

[256] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 89.

[257] Idem, ibidem, p. 90-93.

a) o princípio foi incluído no capítulo específico das limitações objetivas (arts. 150 e 151 da CF);

b) os planos semântico e pragmático procuram firmar esse princípio como uma limitação objetiva, visando à segurança jurídica do sistema;

c) a aplicação prática do artigo em questão só será possível com a fixação de limites objetivos;

d) o plano sintático não deve ser engessado por lei que informe a alíquota máxima a ser aplicada a uma dada exação; e

e) o plano semântico caminha no sentido da uniformização da interpretação.

Entretanto, considerando o estágio atual de maturação desse princípio e a literalidade do art. 150, IV, da Constituição, Fábio Brun Goldschmidt classifica o princípio do não confisco como valor, pois a determinação de um tributo como gerador de efeito de confisco ainda está longe de ser objetiva, situação essa confirmada pela ausência de decisões judiciais ou mesmo pareceres que fundamentem a inconstitucionalidade de um tributo única e exclusivamente nesse princípio.[258]

Jorge de Oliveira Vargas faz ver o princípio da proporcionalidade, igualando-o ao princípio da razoabilidade e ao princípio da vedação do excesso, mostrando que ele está consagrado como princípio fundamental no art. 5.º, LIV, da Constituição Federal ("ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal"). A conclusão desse autor é significativa para esclarecer a questão de valor: "Disto se pode concluir que a vedação dos efeitos confiscatórios em matéria de tributação é a

[258] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 89.

confirmação da aplicabilidade do devido processo legal substantivo no sistema tributário".[259]

Para o citado autor, o princípio do não confisco surge para o contribuinte como uma garantia para que ele possa exigir que a lei tributária seja razoável, proporcional e justa. Diante dessa garantia, pode ele questioná-la no caso concreto perante o Poder Judiciário. A lei tributária não pode apenas observar o devido processo legal legislativo, mas também observar o princípio da proporcionalidade.

Admitindo-se como verdadeira a ideia acima exposta de que, por ser valor, o não confisco se objetiva na conduta, nos dados da experiência, só podemos reafirmar a busca constitucional por justiça, expressa na Constituição Federal de 1988, com o apego à realidade, que deve ser a base para a proporcionalidade justamente enxergada na legislação tributária. A norma que trate de tributos sempre deve ser adequada ao momento histórico vivido pela sociedade. Isso torna a política de tributação algo bastante dinâmico, visto que, como afirma Jorge de Oliveira Vargas,[260] "o homem não foi feito para a lei, mas a lei, sim, para o homem".

A propósito dessa necessidade de análise da realidade histórica, vejamos um exemplo atual da realidade brasileira, que diz respeito a um tributo contestado por muitos especialistas: a Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). Kiyoshi Harada,

---

[259] VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 93.

[260] Idem, ibidem, p. 100.

que sempre argumentou pela inconstitucionalidade da cobrança em tempo indefinido da CPMF, assim se manifesta:[261]

> Esse imposto travestido de contribuição provisória, finalmente, foi extinto como resultado do exercício da cidadania. Desta vez, prevaleceu a soberania popular que, nos termos do parágrafo único do artigo 1.º da Constituição Federal, paira acima do poder político do Estado. Não importa que o órgão de representação popular do Parlamento Nacional tenha entendido de outra forma. O importante é que o Senado Federal, uma vez mais, atendeu aos reclamos do povo, que vinha rejeitando esse imposto regressivo, nascido em uma situação emergencial, nos idos de 1993, para vigorar com prazo determinado (até 31 de dezembro de 1994), e que vinha sendo prorrogado por meio de sucessivas emendas constitucionais.
>
> Falta, agora, extinguir o Fundo Social de Emergência, também criado em uma conjuntura excepcional, pela Emenda Revisional n.º 1/94, constituído de 20% de todos os tributos federais, para suprir a ausência da lei orçamentária anual de 1994. Era para vigorar somente nos exercícios de 1994 e 1995, mas vem sendo prorrogado por meio de emendas constitucionais, juntamente com a CPMF. Desta vez, apenas esse Fundo, posteriormente denominado Fundo de Estabilização Fiscal e, agora, sem nome, conhecido pela sigla DRU [Desvinculação das Receitas da União], poderá ser prorrogado até o ano de 2011.
>
> Essa DRU permite que o senhor Presidente da República gaste à sua discrição mais de 100 bilhões de reais. Por ausência de elementos de despesas, são praticamente incontroláveis as despesas feitas por conta desse Fundo. Com o fim da CPMF, a fiscalização e o controle da execução orçamentária hão de ser mais rigorosos, e a DRU representa um grave entrave à efetivação desse controle. Sem controle rígido da execução orçamentária, não haverá expectativa de diminuição da pressão tributária, cujo limite já está saturado. Com a continuidade da DRU, que inviabiliza o mecanismo de controle e fiscalização do

---

[261] HARADA, Kiyoshi. CPMF. Conseqüências de sua extinção. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br>. Acesso em: 21 ago. 2009.

Em 2009, tenta-se no Brasil retomar a CPMF sob o nome de Contribuição Social para a Saúde (CSS). A questão é bastante polêmica. Para o nosso trabalho, serve apenas como ilustração para chegarmos a alguma possível reflexão sobre justiça tributária e sobre o princípio do não confisco como valor encarado sob a perspectiva da proporcionalidade, mas principalmente também como forma de buscarmos uma análise crítica da realidade tributária brasileira atual, marcada pela presença de muitos tributos e que mal consegue, segundo os apelos dos políticos, dar conta das exigências de uma área tão sensível e vital, como é a da saúde, considerada direito de todos, pela Constituição, mas ainda não devidamente assegurada a todos como dever do Estado, pelo que as notas acima deixam entrever.

> orçamento pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União, a tendência é ir aumentando a carga tributária. Falar em contenção de despesas, ao mesmo tempo se que manietam os mecanismos de controle da despesa pública, é uma contradição gritante.

A ideia predominante no texto acima é a de que a carga tributária é excessiva no Brasil, atualmente. O que se vê, segundo a opinião de Kyioshi Harada, é a busca do aumento da tributação para dar conta dos gastos do governo, que, ao que lhe parece, não têm bons mecanismos de controle. Inverte-se a proporcionalidade, como vista acima por Vargas, uma vez que não se atenta ao que é razoável, apenas busca-se tributar para satisfazer gastos incontrolados.

6.4 Princípio do não confisco e a regra-matriz de incidência tributária

A regra matriz de incidência, norma geral e abstrata, compõe-se do antecedente e consequente. Trata-se do mínimo irredutível do deôntico, ou seja, da norma em sentido estrito que define a subsunção de um fato à norma, implicando uma relação jurídica entre sujeitos de direito.[262]

O antecedente (hipótese, suposto) define a situação de um fato, sendo colocado em formulação hipotética: “se ocorrer o fato X”. Construída pela vontade do legislador, a hipótese é composta por:

a) critério material: comportamento de alguma pessoa ou estado de fato;

---

[262] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: fundamentos jurídicos da incidência tributária cit., p. 80.

b) critério temporal: marco do tempo em que o fato se dá por ocorrido;

c) critério espacial: local de ocorrência do fato.

Já o consequente (prescritor), que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas envolvidas, é formado por:

a) critério pessoal: indica os sujeitos da relação jurídica (sujeito ativo e sujeito passivo);

b) critério quantitativo: referência às grandezas utilizadas pelo legislador para dimensionar o fato jurídico (base de cálculo e alíquota).

Por retratar a obrigação tributária (o dever imposto ao contribuinte), identificando os seus aspectos básicos, a regra-matriz de incidência mostra-se útil em revelar os possíveis casos de efeito-confisco na tributação.

No critério material do antecedente, cujo núcleo é formado por um verbo e seu complemento (ex.: vender mercadorias, industrializar produtos), a lesão ao princípio do não confisco fica caracterizada quando o tributo recai sobre algo que não corresponda ao comportamento de alguma pessoa ou estado de fato, por exemplo, o IR cobrado sobre renda não auferida.[263]

Ofensa ao princípio do não confisco, analisada sob a vertente do critério espacial do antecedente da norma, seria configurada quando a legislação do ITR, por

[263] Por exemplo, a Súmula 215 do STJ: “A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do Imposto de Renda”.

exemplo, prescreve a incidência sobre propriedade territorial não rural, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988.[264]

Exação com efeito de confisco por ofensa ao critério temporal do antecedente ocorre quando a legislação do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) prescreve a incidência do tributo antes da data da "transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil dos bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil" (art. 35 do Código Tributário Nacional). A esse respeito, decisão do STJ, 1.ª Turma, REsp 12546/RJ (1991/0014078-3), rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 21.10.1992, *DJ* 30.11.1992, p. 22559:

> A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro do respectivo título (Código Civil, art. 530). O registro imobiliário é o fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis. Assim, a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o ordenamento jurídico.

O critério quantitativo do consequente corresponde ao binômio-base de cálculo/alíquota, juntos caracterizando o montante do tributo.

O efeito de confisco na base de cálculo pode ocorrer por repentino e excessivo alargamento da base de cálculo do tributo: (i) pela nova legislação; (ii) em razão de violação do legislador aos limites qualitativos que o constituinte ou o legislador complementar traçaram para cada espécie de tributo; ou (iii) quando os elementos da

---

[264] Ementa: TRF, 4.ª T., REO 95.01.04789-0/MG, rel. Juíza Eliana Calmon, j. 24.04.1995, *DJ* 08.05.1995, p. 27105: "Se a área foi classificada como propriedade urbana e cobrado o IPTU, não é devido o ITR".

O critério material do ITR é a propriedade territorial rural, localizada fora da zona urbana do Município (art. 29, CTN) e o critério material do IPTU é a propriedade predial e territorial urbana, de acordo com o art. 32, *caput* e § 1.º, do CTN.

base de cálculo não são corrigidos monetariamente, sendo consumidos pelos efeitos da inflação.

No tocante à tributação que ofenda ao princípio do não confisco, veja-se abaixo o julgado ADI-MC-QO 2551/MG – Questão de ordem na medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade – rel. Min. Celso de Mello:

> Julgamento: 02.04.2003 – Órgão Julgador: Tribunal Pleno.
>
> *Taxa: Correspondência entre o valor exigido e o custo da atividade estatal.* A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. Jurisprudência. Doutrina. Tributação e ofensa ao princípio da não confiscatoriedade.

No caso da alíquota, a ofensa ao princípio do não confisco ficaria caracterizada, por exemplo, no caso de imposto sobre a renda hipotético com alíquota de 95%, subtraindo do contribuinte quase toda a renda auferida.

No que concerne ao critério pessoal, terá efeito confiscatório quando a exigência do tributo se der contra alguém que não tenha nenhuma relação com o fato jurídico tributário. Nesse sentido, veja-se a decisão do STJ, 1.ª Turma, REsp 36076/MG (1993/0017004-0), rel. Min. Garcia Vieira, j. 03.12.1998, *DJ* 29.03.1999, p. 76, e *RSTJ* 116/64:

> A renúncia de todos os herdeiros da mesma classe, em favor do monte, não impede seus filhos de sucederem por direito próprio ou por cabeça. Homologada a renúncia, a herança não passa à viúva, e sim aos herdeiros remanescentes. Esta renúncia não configura doação ou alienação à viúva, não caracterizando o fato gerador do ITBI, que é a transmissão da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis.

É possível deduzir dessas considerações acima feitas sobre a regra-matriz que, além da necessidade de atender ao processo legislativo normal, a tributação deve considerar critérios para a proporcionalidade. O estudo da regra-matriz de incidência tributária oferece meios importantes, como visto, para identificação de eventuais exigências tributárias confiscatórias. A onerosidade excessiva não pode manifestar-se quando da criação ou efetivação (cobrança) do tributo. Haverá ofensa ao princípio constitucional expresso no art. 150, IV, da Constituição Federal ("Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] utilizar tributo com efeito de confisco").

6.5 Princípio do não confisco e a tributação

Acompanhando os doutrinadores Hugo de Brito Machado,[265] Estevão Horvath,[266] José Eduardo Soares de Melo[267] e Regina Helena Costa,[268] consideramos que o nosso ordenamento jurídico apresenta cinco espécies de tributo: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e demais contribuições.

---

[265] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* cit., p. 70.

[266] HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 121.

[267] MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário* cit., p. 46.

[268] COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 109.

Além da classificação dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal (art. 145, I a III: impostos, taxas e contribuições de melhoria), a Constituição apresenta os empréstimos compulsórios (art. 148) e as outras contribuições (art. 149) como espécies de tributos.

6.5.1 Efeito de confisco pelo total da carga tributária

A existência de efeitos confiscatórios pode ser constatada em cada tributo, isoladamente considerado e independente de sua espécie, ou seja, o princípio do não confisco pode ser aplicado a todas as espécies tributárias. Da mesma forma, é possível que esse indesejado efeito derive da incidência conjunta dos tributos componentes do regime tributário brasileiro, seja por superposição entre tributos, decorrente ou não do mesmo ente detentor da competência tributária, ou, quando recaiam sobre idêntica riqueza, pode caracterizar um efeito de confisco.[269]

Ives Gandra da Silva Martins[270] se destaca entre os autores que vislumbram a possibilidade de considerar o efeito de confisco a todo o sistema e não somente a um tributo considerado isoladamente:

> Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapassa o limite da capacidade contributiva do cidadão.

---

[269] LEITE, Geilson Salomão; MEDEIROS, Fábio Andrade. Os princípios constitucionais e a atividade tributária do Estado cit., p. 398.

[270] BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil* (promulgada em 05 de outubro de 1988). São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. I: arts. 145 a 156. p. 162.

> Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.

No mesmo sentido, Fábio Brun Goldschmidt diz não haver

> [...] justificativa de tratamento distinto para o limite quantitativo da tributação quando se está diante da análise da carga tributária total (soma de tributos e não um único tributo). O limite da tributação deve ser o mesmo, quer se trate de uma única exigência fiscal, quer se trate de diversas exigências, pois o que se tem em conta são os efeitos, e não a(s) causa(s) de geração da destruição da propriedade ou liberdade do particular.[271]

Assim se manifesta Luiz Felipe Silveira Difini,[272] posição com a qual concordamos: "A nosso ver, a ocorrência de eventual efeito de confisco deve ser examinada em relação ao conjunto do sistema tributário, pena de descaracterização do conteúdo garantístico do princípio, que, entre nós, é limitação constitucional ao poder de tributar".

No Supremo Tribunal Federal, o voto do Min. Carlos Velloso na ADin 2010-2/DF, cuja lei (Lei 9.783/1999) versava sobre o aumento da contribuição previdenciária incidente sobre os servidores públicos e inativos, reforça a tese do efeito de confisco decorrente do total da carga tributária imposta ao contribuinte:

> É que a Constituição não tolera a utilização de tributo com efeito de confisco. Como se chega a essa conclusão? Qual seria o conceito de tributo com efeito de confisco? O conceito é indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que chamaríamos de "área cinzenta". Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no

---

271 GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 283.

272 DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco* cit., p. 230.

> conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo incidente sobre o vencimento, salário ou provento [...]. O efeito de confisco se caracterizaria, sobretudo, no fato, por exemplo, de o servidor, em razão da exigência fiscal, ter que se privar de bens ou utilidades de que vinha se utilizando [...]

Considerando que a capacidade contributiva é una, ou seja, é um único patrimônio e uma única renda que respondem pelo pagamento das obrigações tributárias que recaem sobre o contribuinte, é possível caracterizar o efeito confisco pela soma das diversas incidências tributárias, e não somente por um único tributo. O limite da tributação deve ser o mesmo, pois o que importa são os efeitos, e não as causas que geraram a destruição da propriedade ou da liberdade do particular.[273]

Em posição contrária à nossa, Estevão Horvath[274] expõe que, no Brasil, a vedação à existência de um sistema tributário confiscatório não seria possível pela sua inviável aplicação em muitos casos. Em primeiro lugar, como identificar o sistema tributário confiscatório? Se identificado como *carga tributária* a ser suportada pelos contribuintes, muitos o identificariam como elevado a ponto de ser considerado com efeito confiscatório. A seguir, apresenta o seguinte questionamento: a partir de quando o sistema pode ser considerado confiscatório? E a terceira razão, de caráter estritamente jurídico, refere-se ao federalismo brasileiro, com três esferas de Poder concomitantes e igualmente competentes para instituir e arrecadar tributos. Como aferir se a carga tributária passou a ser confiscatória após a instituição ou majoração de um tributo da União, do Estado ou do respectivo Município? Finalmente, Estevão Horvath conclui que

---

[273] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 280-283.

[274] HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 81 e ss.

sistema tributário confiscatório não teria cabimento num Estado de Direito, por se tratar de matéria de cunho estritamente político.

De qualquer forma, a apreciação do Poder Judiciário em caso de efeito de confisco decorrente da incidência de um tributo ou da carga tributária funcionaria como instrumento de proteção do contribuinte. A decisão que reconhece o efeito de confisco pelo total da carga tributária a ser suportada pelo contribuinte teria um efeito inibitório do exercício das competências tributárias, com efeito imunizatório sobre o contribuinte beneficiado.[275]

6.5.2 Impostos

Pensando apenas na ideia normatizada de efeito de confisco, conforme o art. 150, IV, da Constituição Federal, fala-se em tributo (gênero) e somente veda-se seu uso com efeito de confisco. Se o IPTU for fixado em valor idêntico ao do imóvel tributado, ocorrerá obviamente o confisco, por consumir a própria propriedade. Se o IR consumir a renda inteira que tributa, promoverá confisco, pois o Estado se torna o principal beneficiário do esforço do contribuinte, ficando com parcela superior àquela que restar ao produtor da renda ou ao titular do bem.[276]

O que se deve pensar, em termos menos absolutos, é na ideia de tributação excessiva. É nesse sentido que argumenta Sacha Calmon Navarro Coêlho:[277]

---

[275] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 284.

[276] Idem, ibidem, p. 236-237.

[277] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* cit., p. 246.

> A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutro giro, do confisco através do tributo, deve ser posta em face de direito de propriedade individual, garantida pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva.

Ocorre, porém, que a tributação abusiva não significa sempre tributação exacerbada, pois, segundo a Constituição Federal de 1988, o direito de propriedade não é mais intocável, porque a propriedade deve cumprir função social. A necessidade ou a utilidade pública podem determinar também a expropriação, mas sempre mediante indenização em dinheiro.

No tocante à previsão de cobrança de tributos a propriedades que não cumpram a função social, o art. 182, § 4.º, II, da Constituição Federal prevê cobrança de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo. Tal dispositivo retira a condição de confisco que se poderia ter relativamente a tal cobrança.

Trata-se de uma relativização ao princípio da vedação ao confisco pelo fator extrafiscal, em que o Estado poderá impor ao titular exigência tributária progressiva na medida em que a propriedade deixe de atender sua função social.[278]

Assim, em razão da função social da propriedade, o IPTU, por exemplo, poderá ter alíquotas que agravem imóveis urbanos localizados na região central da cidade e que sejam utilizados como sede de indústrias. Da mesma forma, o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) poderá ter suas alíquotas fixadas de maneira a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, de acordo com o art. 153, § 4.º, da Constituição Federal de 1988.

---

[278] CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: RT, 2002. p. 100.

Como saber distinguir claramente uma situação de expropriação legítima e confisco? Sacha Calmon Navarro Coêlho é quem esclarece:

> O conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado empata com a apropriação alheia da propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela tributação. O confisco pela tributação é indireto. Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens. Aqui dá-se um aparente paradoxo. É exatamente no escopo de tornar insuportável a propriedade utilizada contra a função social que são arrumadas as tributações extrafiscais. O imposto territorial rural exacerbado leva o proprietário egoísta a desfazer-se dela ou dar-lhe função compatível com a CF. O IPTU progressivo no tempo leva o proprietário de lotes urbanos inaproveitados ao desespero. O imposto de importação altíssimo desestimula o consumo de bens supérfluos, o mesmo ocorrendo com os demais impostos que gravam a renda utilizada no consumo de bens e serviços. Admitem-se até alíquotas progressivas sobre o consumo de energia elétrica e combustíveis por faixas de consumo (quanto mais alto o consumo, maior a tributação). A meta é evitar o desperdício, excluídos os consumos obrigatórios, como é o caso da indústria de alumínio (energia elétrica) e dos frotistas (combustíveis), só para exemplificar.
>
> Em suma, a vedação do confisco há de se entender *cum modus in rebus*. O princípio tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros no caso de taxas, como já lecionamos. O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a argüição do princípio do não confisco tributário, a não ser no caso limite (absorção do bem ou da renda).

No que concerne às diferentes espécies tributárias, cabe evocar o disposto no Código Tributário Nacional, no art. 3.º:

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

Por seu turno, o art. 16 do Código Tributário Nacional dá a definição legal de imposto: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Segundo Estevão Horvath,[279] o imposto caracteriza a espécie tributária que detém maior possibilidade confiscatória, "quando a hipótese de incidência contempla uma situação de riqueza não renovável, mas revestida de essencialidade".

José Eduardo Soares de Melo[280] acrescenta:

> [...] 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 (ISS).

Consoante o art. 145, § 1.º, da Constituição Federal, a graduação dos impostos deve ser de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, caracterizando, assim, limite posto pela capacidade contributiva à progressão fiscal, ao lado do não cerceamento de outros direitos constitucionais.[281]

Verificaremos a seguir algumas ideias referentes a alguns tipos de impostos que são cobrados no Brasil.

---

279 HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 122.

280 MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário* cit., p. 33-34.

281 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*... cit., p. 75.

6.5.2.1 Impostos sobre o patrimônio

O termo "patrimônio" é considerado o conjunto estático de bens ou de direitos titulados por uma pessoa pública ou por uma pessoa privada.[282]

Estão entre os impostos sobre o patrimônio, na legislação brasileira, os seguintes: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR),[283] Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)[284] e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).[285] A esses devem ser acrescentados impostos que incidam sobre a propriedade como o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos[286] (ITCMD) e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).[287] São os impostos que tributam diretamente o patrimônio, sob a forma de bens e direitos (propriedade mobiliária, propriedade imobiliária, etc.).

Segundo Hugo de Brito Machado,[288] o imposto sobre o patrimônio terá efeito confiscatório se a renda produzida pelo patrimônio tributado não for suficiente para o seu pagamento, obrigando o contribuinte a se desfazer de parte de seu patrimônio para poder cumprir com a sua obrigação perante o Estado.

---

[282] GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*... cit., p. 179.

[283] Art. 153, VI, da CF.

[284] Art. 156, I, da CF.

[285] Art. 155, III, da CF.

[286] Art. 155, I, da CF.

[287] Art. 156, II, da CF.

[288] MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988* cit., p. 99.

Para Aires Barreto,[289] podem ser confiscatórios os impostos sobre o patrimônio – quer considerados na sua perspectiva estática (propriedade imobiliária), quer na sua perspectiva dinâmica (transmissão de propriedade imobiliária). E acrescenta que o imposto dessa natureza será confiscatório, quando implicar subtração de parcela igual ou maior que aquela que restará em mãos do produtor da renda ou titular da propriedade.

Fábio Brun Goldschmidit,[290] alinhado com o pensamento de Aires Barreto, afirma que haverá violação ao art. 150, IV, da Constituição Federal, se o Estado ficar com maior parcela da renda produzida pelo patrimônio ou pelo sujeito passivo, do que o próprio contribuinte.

A extrafiscalidade demanda uma interpretação mais flexível do princípio do não confisco relativo aos impostos sobre o patrimônio, pela discricionariedade do Poder Legislativo na escolha do aspecto quantitativo da hipótese de incidência com base em juízos de conveniência e oportunidade. Além da finalidade meramente arrecadatória, o Estado procura atingir objetivos relevantes de natureza social (por exemplo, função social da propriedade), econômica e, até mesmo, política.[291]

A questão que se apresenta à realidade atual tributária relativamente a tais impostos é a de que eles representam uma parcela de contribuição pequena concernente ao total arrecadado de tributos.[292]

---

[289] BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco cit., p. 102-103.

[290] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 237.

[291] BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos*: extrafiscalidade e não confisco. Curitiba: Juruá, 2009. p. 40 e 160.

[292] Disponível em: <http://www.fenafisco.org.br/arquivos/CadernoFenafisco1.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2009. A tributação sobre o patrimônio responde por apenas 4% do total dos tributos arrecadados no Brasil.

6.5.2.2 Impostos sobre a renda

Segundo José Artur Lima Gonçalves,[293] o conteúdo semântico mínimo de renda deve ser traduzido por: (i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período. Ou seja, renda consiste em um acréscimo gerado pelo cotejo de entradas e saídas relevantes, realizadas em um determinado período de tempo, em um patrimônio.[294]

A vedação do efeito de confisco, analisando-se sob a ótica do imposto sobre a renda (IR), se apresenta em algumas situações. De fato, a parcela do tributo não pode absorver a renda mínima (mínimo vital) do indivíduo (IRPF), nem o patrimônio da empresa (IRPJ), mas, apenas, parcela razoável, respectivamente, de seus rendimentos líquidos e de seu lucro.[295]

Como bem salienta Hugo de Brito Machado,[296] assim como o imposto sobre o patrimônio, o imposto sobre a renda com alíquotas muito elevadas também pode ser considerado confiscatório, pois não existe diferença essencial entre privar alguém do patrimônio e privar alguém da renda, uma vez que é com a renda que se constrói o patrimônio.

No caso de IRPF, há que considerar que a tributação excessiva do *médio vital* também pode ser reputada como ofensa ao princípio do não confisco. Médio vital

---

[293] GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*... cit., p. 179.

[294] Idem, ibidem, p. 215.

[295] CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*... cit., p. 113.

Lucro é uma espécie do gênero renda, tratando-se de mais-valia obtida pela sociedade empresária (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*... cit., p. 178).

[296] MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988* cit., p. 100.

entendido como resultado da conjugação dos dispositivos constitucionais alusivos aos direitos dos trabalhadores à melhoria de sua condição social (art. 7.º, CF), à existência digna, conforme os ditames da justiça social (art. 170, CF), ao bem-estar da população (art. 219, CF), além dos preceitos que consagram a dignidade da pessoa humana, a valorização do trabalho, a diminuição das desigualdades, a função social da propriedade, os direitos sociais, e assim por diante.[297]

Para Aires Barreto,[298] o imposto sobre a renda terá efeito confiscatório na medida em que o Estado fique com parcela superior àquela que restará ao produtor da renda. No mesmo sentido, Fábio Brun Goldschmidt.[299]

Para o efeito confiscatório do Imposto sobre a Renda, há de considerar diversos fatores, tais como o que é renda líquida, a cultura do país, o nível social, econômico e cultural de seus representantes, bem como a destinação e aplicação dos recursos arrecadados pelo Estado.[300]

6.5.2.3 Impostos que gravam o consumo

De acordo com a absorção do impacto econômico provocado, os impostos podem ser classificados como diretos e indiretos.[301]

---

297 CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda...* cit., p. 113. VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa* cit., p. 149.

298 BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco cit., p. 103.

299 GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 237.

300 HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 126.

301 COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário...* cit., p. 113.

No imposto direto, o contribuinte absorve o impacto econômico da exação, como ocorre no IRPF, em que a pessoa que pratica o ato (auferir renda) e deve recolher o tributo coincide com aquele que deve suportar o ônus econômico deste pagamento.[302]

No caso do imposto indireto, o *contribuinte de direito* não suporta o impacto econômico da exigência fiscal, repassando-o ao *contribuinte de fato*, o consumidor final. A *repercussão tributária* ou *translação econômica do tributo* pode ser encontrada no IPI e no ICMS.[303]

A relevância jurídica da classificação dos impostos em diretos e indiretos manifesta-se na regra da seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço e na regra da não cumulatividade, aplicáveis ao ICMS e IPI.[304]

Apesar do seu reflexo econômico, importa ressaltar que a repercussão econômica encontra-se na edição da lei tributária, caracterizando, assim, um critério jurídico e não econômico.

Os impostos que incidem sobre o consumo de bens e produtos representam uma importante fonte de receita aos cofres públicos. Trata-se de espécie que tributa indiretamente a renda e o patrimônio dos contribuintes, por incidir sobre os gastos por

---

302 HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 102.

303 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*... cit., p. 113.

304 Idem, ibidem, p. 114. Arts. 153, § 3.º, I e II; e 155, § 2.º, I e III, CF.

estes provocados, ou seja, o contribuinte de fato, o consumidor final da mercadoria é quem arca com o ônus tributário.[305]

Misabel Abreu Machado Derzi[306] diz que nos impostos sobre o consumo,

> [...] alíquotas elevadas podem ser instituídas, mesmo superiores a 100% (cem por cento) em alguns casos, sem que se configure o confisco, nem quebra do princípio da livre concorrência entre as empresas. Nos impostos indiretos, a capacidade econômica do contribuinte deve ser buscada mais no consumo, ou seja, na manifestação de riqueza demonstrada com a aquisição do produto, do que na produção ou comercialização.

No mesmo sentido, Herbert Cornélio Pieter de Bruyn Júnior[307] sustenta a impossibilidade de caracterizar efeito de confisco no imposto indireto, pois os ônus repercutem nos consumidores, após serem repassados pelo contribuinte de direito.

Em posição contrária, Estevão Horvath[308] assevera que o imposto sobre o consumo possui uma total aproximação com a tributação sobre a renda ou sobre o patrimônio, se a situação for analisada sob o ponto de vista do contribuinte de fato. Ao avaliar os limites da incidência dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, o legislador deve levar em conta o contribuinte de fato, e não o contribuinte de direito.

---

[305] BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos*: extrafiscalidade e não confisco cit., p. 157.

[306] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* cit., p. 578.

[307] BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *O princípio do não confisco*. São Paulo: Novas Conquistas, 2001. p. 78.

[308] HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 130.

Segundo Fábio Brun Goldschmidt,[309] o contribuinte de fato não deve ser o único parâmetro para a aferição do exagero da carga tributária; a análise deve se concentrar no contribuinte de direito, pois é ele que poderá ter seu negócio arruinado, sua propriedade destruída.

Para Luiz Felipe Silveira Difini,[310] o IPI ou o ICMS, que incida sobre produto de menor essencialidade, terá efeito confiscatório se sua produção for inibida, por não restar razoável margem de lucro que permita a continuação de sua atividade empresarial.

O imposto sobre o consumo também terá efeito de confisco se não observado o princípio da seletividade, comando constitucional de proteção ao médio vital.[311]

O importante a ressaltar é que não pode haver rigidez na interpretação do princípio do não confisco quanto aos impostos sobre o consumo, pois os tributos indiretos devem obediência ao princípio da capacidade contributiva e, igualmente, ao princípio do não confisco.

6.5.3 Taxas

De acordo com o art. 145, II, da Constituição Federal, as taxas têm como hipótese de incidência o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à

---

309 GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 245.

310 DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco* cit., p. 176.

311 VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa* cit., p. 153.

sua disposição. O caráter das taxas é sinalagmático, ou seja, à taxa deve corresponder a contraprestação de um serviço.

O caráter sinalagmático é definido no Código Tributário Nacional com enfoque na regularidade do exercício do poder de polícia (parágrafo único do art. 78) e na divisibilidade e especificidade da prestação (art. 79, II e III); além disso, deve haver a efetividade ou potencialidade da fruição da prestação (art. 79, I, "a" e "b").

Apesar da utilização efetiva ou potencial, o serviço há, necessariamente, que ser prestado. Não se pode cobrar taxa por serviço não prestado. O Poder Público somente está autorizado a invadir o patrimônio do contribuinte, por meio de taxa, se lhe oferecer algo direto, específico e divisível em troca.[312]

O critério material da hipótese de incidência da taxa corresponde a uma atuação do Estado diretamente referida ao contribuinte, uma vez que a base de cálculo desse tributo deve refletir uma grandeza que mensure economicamente a atividade do Estado, tendo por limite o custo da atividade estatal.

É a hipótese da divisibilidade que atina com a utilização da prestação, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. Há taxas, entretanto, que já foram cobradas por municípios, mas declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, como a iluminação pública[313] e a coleta de lixo domiciliar,[314] por se tratar de

---

312 GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 256.

313 AI 479587 AgR/MG, 2.ª T., rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 03.03.2009: A orientação do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a taxa de iluminação pública é inconstitucional, uma vez que seu fato gerador tem caráter inespecífico e indivisível. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento.

314 AI 639510 AgR/MG, 1.ª T., rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 17.03.2009: É ilegítima a cobrança da taxa de coleta de lixo e limpeza pública – TCLLP, porquanto não está vinculada apenas à coleta de lixo

serviço prestado *uti universi*, e não *uti singuli*. O conflito com a realidade se dá porque as prestações administrativas, a cada dia, são de maior complexidade e alteram-se com tal velocidade para atender às carências humanas de natureza coletiva que nem sempre há como conciliá-las com os elementos conceituais dos preceitos tributários expressos no texto da lei.

Consoante Sacha Calmon Navarro Coêlho,[315] as taxas são tributos modestos e estritos, e o problema maior consiste na cobrança da taxa de iluminação pública por parte de muitas prefeituras no Brasil. Ele opina a favor de ajuste nas contas individuais promovido pelas concessionárias de energia elétrica como única forma de respeitar o princípio da divisibilidade.

Para José Eduardo Soares de Melo,

> [...] 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).[316]

Assim, há utilização de taxa com efeito de confisco tão logo se verifique que o valor que está sendo cobrado individualmente do contribuinte ultrapassar o limite que

---

domiciliar, mas também a serviço de caráter universal e indivisível, como a limpeza de logradouros públicos.

315 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* cit., p. 536.

316 MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário* cit., p. 34.

lhe corresponda. Isso pode ser verificado após a divisão do custo total do serviço ou da atividade de polícia prestado entre o universo de sujeitos obrigados.[317]

Podemos concluir que haverá ofensa ao princípio do não confisco nos seguintes casos de cobrança de taxa: (i) por serviço não prestado; (ii) sem determinar os beneficiados pela prestação do serviço público; (iii) pela potencial utilização, em caso de serviço de utilização não compulsória; (iv) quando ultrapassa o valor do serviço ou do limite autorizado na taxa instituída com base no poder de polícia; (v) baseada em atividade que não corresponda a um interesse público e que não decorra do efetivo exercício da atividade fiscalizatória ou concessiva do Poder Público.[318]

Em posição diversa, Luiz Felipe Silveira Difini:

> [...] com relação às taxas, só obliquamente pode se caracterizar o efeito de confisco. Se não houver a razoável correlação com o custo do serviço, o tributo será inválido por desnaturamento de sua base de cálculo. Taxa não haverá e, normalmente, o ente não terá competência para instituir o imposto que na verdade existirá.[319]

E complementa: uma "taxa" que exceda a contraprestação razoável pelo serviço *não é taxa*, pelo que já não poderá haver taxa confiscatória.[320] No mesmo sentido, Aires Barreto.[321]

---

317 HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 132.

318 GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 255-263.

319 DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco* cit., p. 207.

320 Idem, ibidem, p. 210.

321 BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco cit., p. 105.

6.5.4 Contribuições

De acordo com o art. 149 da Constituição Federal, são de competência exclusiva da União as seguintes espécies de contribuições: contribuição social, contribuição de intervenção no domínio econômico e contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Assim, em relação à contribuição, deve haver uma atuação estatal, sendo esta necessariamente referida ao contribuinte.

No caso de desproporção entre o valor da contribuição e a atuação da União, ou inexistência desta atuação, a exigência terá efeitos confiscatórios. Essa conclusão é decorrente do conceito de contribuição, que prestigia a noção de benefício, em razão da ação estatal, ao universo do sujeito passivo da contribuição.[322]

Conforme salienta José Eduardo Soares de Mello, as contribuições sociais (arts. 7.º, III, 149-A, 195, 239, 240, EC 20/1998, 21/1999 e 33/2001, todos da CF/1988) terão efeito de confisco se incidirem excessivas alíquotas sobre as remunerações das atividades previstas, ou sobre a folha de salário, faturamento e lucro.[323]

Parece-nos defensável que a contribuição terá efeito confiscatório se a finalidade não se referir ao contribuinte, ou seja, o destino da arrecadação da contribuição deve ser a favor do grupo de contribuintes, na busca da finalidade estabelecida. Se o produto arrecadado for desviado para outras finalidades não autorizadas pela Constituição, a lógica interna do tributo ficará irremediavelmente comprometida, e os recursos tomados dos contribuintes caracterizarão uma expropriação

---

[322] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 265.

[323] MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário* cit., p. 34.

não indenizada da sua propriedade.[324] Na mesma linha, assim se manifesta Misabel Derzi: "sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição, falece competência à União para criar contribuições".[325]

Para Luiz Felipe Silveira Difini, por seu turno, a não aplicação do valor arrecadado com a contribuição na finalidade para a qual foi instituída não caracteriza ofensa ao princípio do não confisco, pois o problema não se relaciona com o aspecto quantitativo da obrigação tributária, que é o campo preferencial de aplicação deste princípio. A questão se resolve pela consideração da desnaturação espécie tributária "contribuição", ante a ausência de seu elemento distintivo (destinação específica).[326]

No tocante às contribuições, é importante refletir ainda, na recente história do Brasil, sobre a CPMF, que, embora extinta, pode retornar sob outro rótulo, agora de Contribuição Social para a Saúde (CSS).

Além das muitas opiniões contrárias à sua constituição, cabe aqui transcrever os ensinamentos, frise-se, aplicáveis na atualidade, de Sacha Calmon Navarro Coêlho sobre o antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira[327] (IPMF):

> Sua introdução em nosso sistema jurídico deveu-se a uma intensa e fantasiosa campanha pela adoção do utópico imposto único solitário. Terminou como mais um no rol dos existentes, com sérios danos para a economia do país porque agrava o sistema nacional de pagamentos e transferências bancárias das pessoas físicas e jurídicas. Por agravar o

---

[324] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 266.

[325] Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 598.

[326] DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco* cit., p. 218.

[327] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* cit., p. 474.

> custo financeiro da produção, circulação e consumo de bens e serviços em território nacional, o imposto é silenciosamente inflacionário e irracional. Sua transformação em contribuição social deu-se após a extinção do IPMF para financiar a seguridade e, nela, especificamente o Sistema Único de Saúde (SUS). É a contraprova mais contundente de que as chamadas contribuições especiais são, em sua maior porção, impostos (pela análise do fato gerador) chamados de contribuições somente porque a destinação dos recursos está sempre afetada a finalidades específicas.
>
> A sua vigência é temporária. Desaparecerá, ou então a racionalidade terá recebido um golpe nefando.

6.5.5 Contribuições de melhoria

Considerando a contribuição de melhoria como o tributo que incide sobre a valorização imobiliária causada por obra pública, pode-se dizer que este tributo terá efeito confiscatório quando o valor exigido dos contribuintes seja superior à valorização imobiliária, decorrente de obras públicas.

Aires Barreto assevera:

> Se a hipótese de incidência da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária acarretada pela obra pública, o máximo que se poderá exigir a esse título é toda a valorização. Confisco (efeito de) haverá se a alíquota aplicável e aplicada for superior a 100%. Estar-se-á absorvendo parcela da propriedade (atribuindo-a ao Estado), produzindo inegável efeito de confisco.[328]

O Código Tributário Nacional, em seu art. 81, é claro ao estabelecer como limite da contribuição de melhoria o valor da despesa realizada. Concordamos com a posição de Estevão Horvath, que afirma que a valorização pode ter nada a ver com o

---

[328] BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco cit., p. 105.

custo da obra realizada pelo Estado e, por consequência, o custo não pode ser imposto como limite para a cobrança dessa contribuição. O total arrecadado pode ser maior, igual ou menor que o valor correspondente ao custo da obra pública, sem que isso interfira no aspecto quantitativo desse tributo.[329]

Paulo Cesar Baria de Castilho apresenta uma outra visão ao afirmar que a contribuição de melhoria apresenta um limite individual (valorização individual) e um limite total (custo da obra), em consonância com o exposto no Código Tributário Nacional.[330]

Outra forma de efeito de confisco na contribuição de melhoria se dá mediante a quebra simultânea do princípio isonômico, ou seja, todos aqueles que se beneficiaram da valorização da obra pública devem ser sujeitos passivos da exigência tributária. Se a tributação desconsiderar alguns proprietários, tem-se o efeito confiscatório para aqueles abrangidos pela exação.[331]

6.5.6 Empréstimos compulsórios

O empréstimo compulsório encontra-se regulado no art. 148 da atual Constituição e também, no que for cabível, no art. 15 do Código Tributário Nacional. Tratando-se de empréstimos compulsórios, há que estabelecer distinção entre a circunstância que autoriza a instituição e a hipótese de incidência da respectiva obrigação de pagar.

---

329 HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 135.

330 CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário* cit., p. 106.

331 GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 271.

As circunstâncias autorizadoras são os eventos, hoje previstos nos incisos do art. 148 da Constituição, que permitem a deflagração do processo político, que elaborará a lei instituidora do empréstimo. Atualmente, (i) a guerra externa ou sua iminência, (ii) a calamidade pública ou (iii) o investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Para Estevão Horvath, como o produto da arrecadação do empréstimo compulsório se encontra vinculado à despesa que o motivou (art. 148, parágrafo único, da CF), o limite individual a ser cobrado de cada sujeito passivo não pode ultrapassar o importe da despesa que deu ensejo à sua cobrança.[332] Além disso, se o valor arrecadado é direcionado para despesa diversa da qual se concedeu o empréstimo compulsório, o tributo apresentar-se-á com efeito de confisco.

Segundo José Eduardo Soares de Melo, os empréstimos compulsórios terão efeitos confiscatórios quando "sejam significativos os valores entregues provisoriamente aos cofres públicos, para atender calamidade pública, guerra externa... ocorrendo o retorno em montante inferior ao mutuado".[333] Parece-nos que a significância ou não do valor não caracteriza fator de relevância para a caracterização do efeito confiscatório, por ser da constituição desse tributo a equivalência entre o montante emprestado e o recebido. Basta devolver menos que o valor tomado, para caracterizar destruição não autorizada da propriedade privada.[334]

---

[332] HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 136.

[333] MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário* cit., p. 34.

[334] GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário* cit., p. 273.

6.6 Conclusão sobre o princípio do não confisco

Como vimos até agora, o princípio do não confisco está em íntima conexão com o da isonomia e o da capacidade contributiva.

O princípio do não confisco é garantidor do princípio da segurança jurídica, considerando segurança jurídica como um conjunto de garantias constitucionais; no caso específico dos tributos, a segurança jurídica expressa-se pelas chamadas "limitações constitucionais ao poder de tributar", que são normas constitucionais tributárias dirigidas ao legislador infraconstitucional. Para ilustrar um pouco da relevância dessas limitações, transcrevemos um trecho de Aliomar Baleeiro:

> A segurança jurídica pode ser considerada como um direito em si mesmo. Ela também tem o sentido de garantia ou de instrumento de manutenção de outro bem jurídico, como, por exemplo, a vida, a liberdade ou a propriedade. É uma garantia fundamental constitucionalmente consagrada.[335]

O art. 5.º da Constituição Federal consagra o princípio do não confisco ao determinar que haja direito à propriedade. Eis o texto constitucional:

> Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXII – é garantido o direito de propriedade; [...] LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

---

[335] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* cit., p. 130.

Um comentário de Ministro do Supremo Tribunal Federal, a partir desses itens do art. 5.º da Constituição Federal, ilustra bem a ideia de confisco:

> Sanções políticas no direito tributário. Inadmissibilidade da utilização, pelo poder público, de meios gravosos e indiretos de coerção estatal destinados a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo (Súmulas 70, 323 e 547 do STF). Restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita. Limitações arbitrárias que não podem ser impostas pelo estado ao contribuinte em débito, sob pena de ofensa ao *substantive due process of law* (RE 374.981, rel. Min. Celso de Mello, *DJ* 08.04.2005).[336]

Confiscar é impedir o livre exercício da atividade econômica. Tributar em excesso é confiscar. É impedir a liberdade, confiscando o que é do cidadão, ou seja, sua propriedade, é tornar a segurança jurídica apenas um item do Texto Constitucional, nada mais. Ou seja, na prática, confiscar é tornar completamente insegura a ordenação jurídica, é tornar inseguros os cidadãos, é admitir os efeitos danosos da Curva de Laffer, é impedir a atividade econômica, é impor aos cidadãos a tutela e tirania de um Estado superarrecadador, que justifique suas exorbitâncias de poder por meio apenas de pesada carga de tributos.

Apenas com o respeito ao contribuinte, à sua capacidade de contribuir, é que conseguiremos, pela justa atribuição de tributos, obter e manter segurança jurídica dela derivada. Do contrário, somente estaremos propiciando nosso próprio estrangulamento, do ponto de vista do desenvolvimento da nação. A ideia de isonomia, pela proporcionalidade, que é a do respeito à capacidade contributiva, assegura o não

---

[336] Disponível em: <http://www.stf.gov.br/legislacao/constituicao/pesquisa/constituicao.asp>. Acesso em: 21 ago. 2009.

confisco. Não podemos desconsiderar a realidade social no momento de executar uma política tributária. À medida que o Estado se preocupar mais em arrecadar, sem se dar conta da redução dos custos estatais, não haverá possibilidade de encarar nenhuma reforma tributária de maneira séria.

Finalizando, transcrevemos as palavras de Neil Maccormick:

> Um sistema de direito positivo, em especial, o direito de um Estado moderno, engloba uma tentativa de consolidar amplos princípios de conduta na forma de normas relativamente estáveis, claras, detalhadas e objetivamente compreensíveis, bem como de fornecer um processo aceitável e inspirador de confiança interpessoal para fazer vigorar essas normas.[337]

[337] MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. X do preâmbulo.

7
ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Neste capítulo, analisar-se-á a interpretação dada pelo Poder Judiciário ao tema tratado por este trabalho.

Apontaremos, a seguir, decisões judiciais referentes a casos práticos que revelam a extensão do princípio do não confisco às matérias tributárias.

Destacamos que a referida análise se restringirá às decisões proferidas no âmbito do Supremo Tribunal Federal, posto ser o órgão competente para resolver questões constitucionais, como aquelas que envolvam o princípio do não confisco.

Quanto ao método de identificação de violação ou não do indigitado princípio, estabeleceu o Supremo Tribunal Federal o seguinte parâmetro, ao vedar a progressividade de alíquotas em situações não autorizadas expressamente pelo Texto Constitucional:

> [...] *Contribuição de seguridade social. Servidores em atividade. Estrutura progressiva das alíquotas: a progressividade em matéria tributária supõe expressa autorização constitucional. Relevo jurídico da tese.* Relevo jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional – CF, art. 153, § 2.º, I; art. 153, § 4.º; art. 156, § 1.º; art. 182, § 4.º, II; art. 195, § 9.º (contribuição social devida pelo empregador) – inexiste espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195,

> § 9.º, da Constituição, introduzida pela EC 20/98. A inovação do quadro normativo resultante da promulgação da EC 20/98 – que introduziu, na Carta Política, a regra consubstanciada no art. 195, § 9.º (contribuição patronal) – parece tornar insuscetível de invocação o precedente firmado na ADI 790/DF (*RTJ* 147/921). *A tributação confiscatória é vedada pela Constituição da República*. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, rel. Min. Celso de Mello. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. A [...] (TP, ADC 8 MC/DF, rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, v.u., *DJU* 04.04.2003, p. 38, Ement. 02105-01, p. 001).

Como se verifica na ementa acima, o entendimento exposto pelo Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o efeito confiscatório não pode ser identificado somente em relação a um tributo, mas sim a todos os tributos incidentes sobre

determinada manifestação de riqueza, de modo a aferir se uma pessoa política está tributando de forma insustentável, sob o ângulo econômico-financeiro do contribuinte.

Ainda pela análise dessa decisão, é possível verificar que o Estado não pode, sob o manto do interesse público, suplantar os direitos e garantias individuais e tributários, protegidos pela Constituição Federal.

Este controle de constitucionalidade na esfera tributária também fora levado a efeito no acórdão do Supremo Tribunal Federal que segue:

> *Recurso extraordinário. Agravo regimental. Contribuição previdenciária. Alíquota progressiva.* 1. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento do Plenário deste Supremo Tribunal que, no julgamento da ADI 2.010-MC, assentou que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos ofende o princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição). Tal entendimento estende-se aos Estados e Municípios. 2. Agravo regimental improvido (2.ª T., RE 414915 AgR/PR, rel. Min Ellen Gracie, j. 21.03.2006, v.u., *DJU* 20.04.2006, p. 31, Ement. 02229-04, p. 634).

Quanto ao efeito confiscatório na instituição das taxas em razão da prestação de serviços públicos, também se manifestou o Tribunal Supremo no sentido de estabelecer parâmetros e limites valorativos desta espécie de tributo, conforme parte da ementa que segue:

> [...] *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. *Taxa: correspondência entre o valor exigido e o custo da atividade estatal*. A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. *Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República*. Jurisprudência. Doutrina. 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 (TP, ADI 2551 MC-QO/MG, rel. Min. Celso de Mello, j. 02.04.2003, m.v., vencido o relator, *DJU* 20.04.2006, p. 005, Ement. 02229-01, p. 025).

As idas e vindas do processo constituído por uma ação direta de inconstitucionalidade podem ocasionar pareceres a favor ou contra uma reivindicação. No caso acima, há uma oscilação entre considerar onerosa a forma como foi cobrada a taxa de expediente dos Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Via Terrestre (DPVAT), e não considerá-la. Importa verificar que, ao final, a tese de que houve confisco e de que a cobrança não era proporcional à prestação do serviço foram as ideias prevalentes. Evoca-se o art. 150, IV, da Constituição Federal, mencionando-se conjuntamente o princípio da vedação ao confisco e a necessidade de aplicação da adequada proporção entre o serviço e o valor cobrado na instituição da taxa a ele referente.

Logo, de acordo com o posicionamento do Plenário do Supremo Tribunal Federal, manifestado na transcrita ação direta de inconstitucionalidade, o valor da taxa não pode ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, sob pena de caracterizar onerosidade excessiva, violando, assim, o princípio do não confisco em matéria tributária.

Isto porque é da natureza dos tributos que a riqueza refletida em sua base de cálculo reflita fielmente a manifestação de riqueza que ensejou a tributação, ou seja, que o valor da taxa seja equivalente ao custo do serviço público prestado, dado que este é o elemento que configura fato imponível desta espécie tributária.

Outro caso a ser analisado resultou decisão que negou provimento a agravo regimental que tratava da constitucionalidade da Lei 9.718/1998. Trata-se de uma série de alterações nas alíquotas cobradas na tributação do PIS/Pasep e Cofins. O caso serve como mais um exemplo de sentença que evita a majoração da alíquota, por entender que

houve ofensa a princípios constitucionais (capacidade contributiva e vedação ao confisco).

> Ementa: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Recurso que não demonstra o desacerto da decisão agravada. 3. Lei n. 9.718/98. Art. 8.º e parágrafos. Majoração de alíquota. Constitucionalidade. Inconstitucionalidade do art. 3.º, § 1.º. Precedentes. 4. Princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Inovação da discussão no recurso. Impossibilidade. 5. Agravo regimental a que se nega provimento (2.ª T., RE 483055 AgR/SP, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 13.03.2007, v.u., *DJU* 27.04.2007, p. 102, Ement. 02273-11, p. 2267).

Deste modo, verificamos a imensa importância do controle de constitucionalidade dos tributos, especialmente em face da violação do princípio do não confisco, por tratar-se de cláusula constitucional pétrea,[338] como garantia à propriedade dos cidadãos.

Entretanto, percebemos, atualmente, certa parcimônia do Poder Judiciário no reconhecimento do efeito confiscatório na tributação. Nesse ponto, contradições começam a aparecer. A título de exemplo, é possível citar as decisões que trataram da análise da constitucionalidade do regime de apuração do ICMS denominado "substituição tributária para frente", o qual prevê a antecipação do pagamento do tributo para momento anterior à efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, a tributação antes da exteriorização de qualquer manifestação de riqueza do contribuinte.

Na oportunidade, assim decidiu o Supremo Tribunal Federal:

---

[338] Trata-se de cláusula pétrea, por fazer parte das garantias e direitos fundamentais, intimamente ligado ao direito de propriedade.

> Recurso extraordinário desprovido. 2. ICMS. Recolhimento antecipado. Substituição tributária "para frente". 3. É constitucional o regime de substituição tributária "para frente", em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária. Precedente: RE n. 213.396/SP, julgado em sessão plenária, a 2.8.1999. 4. Não há, assim, ofensa ao direito de propriedade, ou mesmo a ocorrência de confisco, ut art. 150, IV, da Constituição Federal. 5. Agravo regimental a que se nega provimento (2.ª T., AI 207377 AgR/SP, rel. Min. Néri da Silveira, j. 02.05.2000, v.u., *DJU* 09.06.2000, p. 023, Ement 01994-02, p. 342).

Outro exemplo de julgado que se inclinou sobre o confisco em matéria tributária é a discussão acerca do caráter confiscatório da prorrogação da denominada Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF).

Embora esta matéria ainda dê ensejo a debates até os dias atuais, o Supremo Tribunal Federal não se deixou levar pelos argumentos dos contribuintes, assim decidindo:

> 1. Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. 2. Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos de Natureza Financeira – CPMF –, de que tratam as LL. 9.311/96 e 9.539/97: prorrogação da cobrança por trinta e seis meses pela Emenda Constitucional n. 21/99: constitucionalidade afirmada pelo plenário da Corte (cf. ADIn 2.031, 3.10.2002, Ellen Gracie, Informativo STF n. 284), sob o argumento de que a alteração implementada pela Câmara dos Deputados, do art. 75, § 1.º, do ADCT, não importou mudança substancial no texto aprovado no Senado Federal, sendo desnecessária nova apreciação da matéria pela Casa Legislativa de origem. Na ocasião, foram afastadas as alegações de ofensa aos princípios da isonomia, da legalidade e da vedação ao confisco e à bitributação (1.ª T., AI 617568 ED/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 24.04.2007, v.u., *DJU* 1.º.06.2007, p. 059, Ement. 02278-10, p. 1846).

Em ação referente ao ICMS, referente à base de cálculo, a decisão teve votação unânime. Entretanto, o que importa é a questão da base de cálculo. Conforme se pode ler da ementa abaixo transcrita, não se vê inconstitucionalidade na medida de incluir o montante do ICMS na sua própria base de cálculo.

> Ementa: ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Alegada ofensa ao art. 155, § 2.º, inc. I, da Carta Magna e aos princípios da capacidade contributiva e da vedação de efeitos confiscatórios. Ausência de prequestionamento das questões alusivas aos princípios da capacidade contributiva e da vedação de efeitos confiscatórios (Súmulas 282 e 356 desta Corte). O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 212.209, concluiu pela constitucionalidade da inclusão do montante do ICMS em sua base de cálculo. Acórdão recorrido que não dissentiu dessa orientação. Recurso não conhecido (1.ª T., RE 289448/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.04.2001, v.u., *DJU* 1.º.06.2001, p. 91, Ement.02033-08, p. 615).

Fica demonstrado, portanto, que a questão do efeito confiscatório dos tributos é frequentemente objeto de controle judicial, que deve analisar os casos de modo a buscar o equilíbrio entre a tributação visando o interesse público e o direito à propriedade dos contribuintes.

Lamenta-se, aqui, a não consagração do princípio da vedação ao confisco na análise de casos importantes, como os que acabamos de expor. Não é aceitável que o órgão guardião da Constituição Federal flexibilize a aplicação de tão importante princípio por influências externas ao direito.

8
CONCLUSÕES

1. A isonomia, a capacidade contributiva e a proibição do efeito de confisco no direito tributário atuam para implantar valores depositados pelo legislador na linguagem do direito posto. Podem ser considerados como princípios, pela dimensão do peso ou importância, não se aplicando automaticamente, pois o conflito entre eles é passível de ponderação e harmonização. Esses três princípios são utilizados na acepção de norma jurídica portadora de valor expressivo.

2. Verificamos que o conceito de propriedade está relacionado ao da vedação ao confisco. A partir da evolução histórica do direito de propriedade foi possível melhor compreender as questões ligadas ao princípio do não confisco, visto que tributar, como exceção (ainda que com limites) ao direito de propriedade, não significa apropriação dos domínios privados.

3. Em nosso sistema constitucional, o direito à propriedade perde o seu caráter de direito absoluto com a Constituição de 1988, com a citada função social da propriedade.

O direito de propriedade, tal como o conhecemos hoje, portanto, nada mais é do que a conjunção dos interesses públicos e particulares, de forma a atribuir ao seu titular não só um direito, mas também a imposição do cumprimento de certas obrigações para com a coletividade, presente e futura (direitos difusos), entre as quais se enquadra, por exemplo, a obrigatoriedade da preservação ou da recomposição do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

4. A função social da propriedade está vinculada à ideia de interesse social de incremento de produção e de aumento de riqueza, sendo diretamente vinculada à estrutura do direito, à propriedade. No caso da propriedade urbana, o papel mais importante da definição da função social da propriedade caberia ao plano diretor dos municípios, que estabelece as exigências fundamentais para que a propriedade cumpra esse papel (art. 182, § 2.º, CF). Quanto à propriedade rural, a Constituição também apresenta regra específica para o cumprimento de sua função social (art. 186, CF).

5. A vedação ao efeito de confisco caracteriza extensão da garantia do direito de propriedade pelo seu aspecto social. A tributação, que caracteriza a participação do Estado na riqueza privada, por meio de lei, não pode servir como meio indireto de subtrair ou aniquilar a propriedade privada sem compensação.

6. Previsto constitucionalmente no título dos direitos e garantias fundamentais e no título da ordem econômica e financeira, o direito de propriedade deve ser compreendido pela disciplina imposta pela Constituição, ultrapassando uma perspectiva meramente civilista, pela incidência de normas jurídicas de direito público e de direito privado.

7. Considerando a plasticidade como característica fundamental dos princípios, por se amoldar ou se configurar às múltiplas possibilidades de incidência, o conceito de igualdade ou de isonomia não pode ser compreendido num sentido absoluto, por estar atrelado a uma perspectiva histórica de uma dada comunidade. O princípio da igualdade é um dos mais importantes do sistema do direito positivo por refletir o princípio da justiça, diretriz suprema do ordenamento jurídico.

8. A isonomia formal ou igualdade perante a lei, ou seja, aplicação da lei de modo uniforme, tratando todos igualmente, deve ser complementada pela isonomia material ou igualdade na lei, em que a diferenciação entre os contribuintes deve ser feita por meio de fundadas e conjugadas medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas.

9. São destinatários do princípio da isonomia os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. A lei deve estar em conformidade com a isonomia, ou seja, a norma não pode conter discriminações injustificadas e juridicamente intoleráveis. O fator preponderante no estabelecimento de critério diferenciador deve ser o componente constitucional do interesse. Não cabe ao aplicador da norma estabelecer discriminações, pois, configurada a hipótese de incidência, então deve ser a consequência, independentemente do sujeito passivo da obrigação. Perante o Poder Judiciário, a isonomia exige a busca da igualdade de condições daqueles que se encontram em situações desiguais.

10. Decorrentes da isonomia, a proporcionalidade e a razoabilidade caminham juntas para compor um caminho para que as normas tributárias sejam aplicadas de forma igualitária, de acordo com a Constituição Federal. A aplicação do princípio da proporcionalidade envolve um meio hábil, necessário e proporcional em sentido estrito para promover o fim desejado. A noção de razoabilidade é mais ampla, com maior indeterminação e com estrutura formal menos rígida que a do princípio da proporcionalidade, permitindo-lhe um maior campo de aplicação, por implicar exame de identidade entre os meios e os fins escolhidos pelo ordenamento.

11. Na Constituição de 1988, a isonomia tributária se concretiza no art. 150, inciso II, garantindo que a formulação da norma objetive uma prescrição igual para todos e que também seja aplicada com igualdade a todos, ou seja, contribuintes em mesma situação jurídica devem receber o mesmo tratamento tributário. O sacrifício econômico que cada uma há de suportar a título de tributo deve ser igualmente gravoso para todos.

12. A progressividade dos impostos, prevista constitucionalmente para o IR, ITR e IPTU, é um meio de afastar as injustiças fiscais. A lei que cria os impostos em abstrato deve estruturá-los de forma que suas alíquotas se elevem, na medida em que suas bases de cálculo também aumentem. A progressividade estabelece outra visão da isonomia, que é a busca por tributar quem mais onera o Estado, indicativo da capacidade econômica do contribuinte.

13. A ofensa ao princípio da isonomia em matéria tributária estaria caracterizada quando o fator de discriminação previsto pela norma estaria em desacordo com o tratamento diferenciado e com os interesses prestigiados constitucionalmente.

14. A capacidade contributiva caracteriza-se como um dos princípios fundamentais da imposição tributária, pois todos devem contribuir para a manutenção da coisa pública na medida de suas possibilidades. Trata-se de uma derivação do princípio da isonomia, pois a igualdade se encontra na essência da noção da capacidade contributiva. Consideramos capacidade contributiva como critério de graduação de tributos, considerando como limite mínimo a manutenção do mínimo indispensável às necessidades básicas do contribuinte e como nível máximo, a vedação de efeito de confisco ao tributo.

15. Na determinação da capacidade contributiva do contribuinte devem ser considerados o seu patrimônio, os seus rendimentos ou a sua atividade econômica, critérios esses que identificam e revelam os fatores de aferição da contribuição do contribuinte, a fim de que o Estado possa tratar do interesse coletivo.

16. A expressão “sempre que possível”, contida no art. 145, § 1.º, da CF, significa que os impostos devem ter, obrigatoriamente, caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica. Só quando for impossível é que o legislador estaria impossibilitado de atender à capacidade contributiva. O caráter pessoal quer dizer características pessoais (capacidade contributiva), sem repasse do encargo a terceiros.

17. A capacidade contributiva aplica-se compulsoriamente aos impostos e, de forma facultativa, aos demais tributos, de acordo com a vontade do legislador infraconstitucional. A Constituição restringe a obrigatoriedade do princípio aos impostos, não impedindo que o legislador, por exemplo, conceda isenção de certos serviços públicos para os reconhecidamente pobres (capacidade contributiva abaixo do mínimo vital).

18. Capacidade contributiva e capacidade econômica são consideradas expressões equivalentes, apesar de origens distintas, pois quem tem riqueza maior deve, em termos proporcionais, contribuir mais para os cofres públicos.

19. O destinatário exclusivo do princípio da capacidade contributiva é o legislador infraconstitucional, cabendo ao Judiciário verificar eventual ofensa a esse princípio. A pessoa política, ao instituir tributos de sua competência, deve considerar as manifestações objetivas de riqueza, e não as condições econômicas reais de cada

contribuinte. Assim, não compete ao Poder Judiciário deixar de aplicar a regra tributária que respeitou os fatos signo-presuntivo de atividade econômica, acima do mínimo vital.

20. A eficácia jurídica, que é específica do fato previsto pela norma, do princípio da capacidade contributiva deve sempre conjugar o interesse coletivo com o respeito aos direitos individuais, ou seja, os fatos escolhidos pelo legislador ordinário como signos presuntivos de renda ou de capital devem estar acima do mínimo indispensável de capital ou de renda.

21. É possível a incidência da capacidade contributiva na tributação extrafiscal, desde que se preservem a manutenção do “mínimo vital” e as garantias mínimas do contribuinte perante o Fisco.

22. Os conceitos de tributo e confisco são distintos, pois, enquanto o tributo limita a propriedade, o confisco subtrai e aniquila a propriedade, sendo entendido como sanção ou punição. O confisco impõe um sacrifício, uma destruição do direito, pelo cometimento de um ato ilegal, sem nenhum direito a nenhum tipo de indenização.

24. Tributo com efeito de confisco é aquele que se constitui em ônus excessivo ao contribuinte, tendo como consequência a privação da propriedade. O tributo não pode ser considerado como uma punição.

25. O princípio do não confisco assume a característica de valor, e não de limite objetivo, por ser incomensurável. É na conduta e nos dados da experiência que esse princípio se objetiva. Por ser valor, o princípio do não confisco deve ser estudado, caso a caso, com as demais normas do sistema jurídico.

26. O efeito de confisco pode ser constatado tanto em cada tributo, isoladamente considerado e independente de sua espécie, como pelo total da carga tributária. O limite da tributação deve ser o mesmo, quer se trate de uma única exigência fiscal, quer se trate de diversas exigências, pois o que se tem em conta são os efeitos, e não a(s) causa(s) de geração da destruição da propriedade ou liberdade do particular.

27. Os impostos sobre o patrimônio (ITR, IPTU, IPVA, ITCMD, ITBI) terão efeito de confisco, se maior parcela da renda produzida pelo patrimônio ou pelo sujeito passivo restar em mãos do Estado, do que o próprio contribuinte, afetando-lhe os direitos de uso, de gozo e de dispor da propriedade privada.

28. O Imposto sobre a renda (IR) deve obedecer ao princípio do não confisco, sendo-lhe vedado absorver parcela razoável do rendimento líquido (IRPF) ou do lucro (ITPJ). O efeito confiscatório do imposto sobre a renda depende das condições sociais, econômicas e do nível de prestação dos respectivos serviços públicos.

29. Quanto ao imposto sobre o consumo (ICMS, IPI), é preciso considerar que os tributos indiretos devem obediência ao princípio da capacidade contributiva e, igualmente, ao princípio do não confisco. Nos impostos sobre o consumo, a aferição do efeito de confisco envolve tanto o contribuinte de fato quanto o contribuinte de direito, pois este poderá ter seu negócio arruinado, sua propriedade destruída.

30. Na cobrança de taxa, haverá ofensa ao princípio do não confisco nos seguintes casos: (i) por serviço não prestado; (ii) sem determinar os beneficiados pela prestação do serviço público; (iii) pela potencial utilização, em caso de serviço de utilização não compulsória; (iv) quando ultrapassa o valor do serviço ou do limite

autorizado na taxa instituída com base no poder de polícia; (v) baseada em atividade que não corresponda a um interesse público e que não decorra do efetivo exercício da atividade fiscalizatória ou concessiva do Poder Público.

31. A contribuição terá efeito confiscatório se a finalidade não se referir ao contribuinte, ou seja, o destino da arrecadação da contribuição deve ser a favor do grupo de contribuintes, na busca da finalidade estabelecida.

32. Considerando a contribuição de melhoria como o tributo que incide sobre a valorização imobiliária causada por obra pública, pode-se dizer que este tributo terá efeito confiscatório quando o valor exigido dos contribuintes for superior à valorização imobiliária, decorrente de obras públicas. Como a valorização imobiliária não tem relação com o custo da obra realizada pelo Estado, este valor não pode ser imposto como limite a ser exigido do beneficiário da obra pública.

33. Considerando que o produto da arrecadação do empréstimo compulsório encontra-se vinculado à despesa motivada, o limite individual a ser cobrado de cada sujeito passivo deve ser inferior à despesa aferida. Além disso, caracteriza efeito de confisco, quando o valor arrecadado é direcionado para despesa diversa da vinculada ao empréstimo compulsório.

34. Dada a divergência nos acórdãos do Supremo Tribunal Federal concernente a ações que tratassem de confisco ou não de bens ou rendas, consideramos que estudos mais aprofundados poderiam ser propostos como forma de compreendermos melhor a matéria tributária brasileira. A instrumentalização, a fim de resguardar direitos, também

é uma imposição aos contribuintes, para reforçar o diálogo com as vozes dos tribunais e com o saber jurídico estabelecido.

35. A correlação entre os princípios da isonomia, capacidade contributiva e do não confisco faz-se pela lógica contida em cada uma de suas definições e pelo próprio sentido de entrosamento que eles, na prática, manifestam. Assim é que não pode haver diferença de tratamento em matéria tributária que enseje um sentido de confisco a qualquer cidadão, algo que certamente envolverá um abuso da autoridade sobre a capacidade contributiva desse mesmo cidadão. O indevido do não confisco consiste em promover cobrança acima da condição de contribuir e em flagrante desrespeito ao direito de igualdade relativamente à contribuição com tributos à sociedade. Portanto, é inequívoco afirmar que os três princípios estão relacionados.

36. O favorecimento da justiça social, garantindo isonomia, respeito à capacidade contributiva de cada ente contribuinte e preservando a renda e o bem, sem confiscos indevidos e ilegítimos ou ilegais, é o que se espera. Trabalhos mais aprofundados devem ser propostos neste sentido, sempre.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JR., Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. Debate. In: BOTALLO, Eduardo. Capacidade contributiva. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 47, p. 240, 1989.

———. Debate no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 168-170, 1991.

———. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

———. IPTU-Progressividade. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 168-170, 1991.

———. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

———. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ATCHABAHIAN, Serge. *Princípio da igualdade no direito constitucional brasileiro*. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – PUC, São Paulo.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

———. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2006.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Edições Casa de Rui Barbosa, 2003.

BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

———. Vedação ao efeito de confisco. *RDTributário*, São Paulo: Malheiros, n. 64, p. 99, 1994.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições:* regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

———. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérvulo (Coord.). *Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil* (promulgada em 05 de outubro de 1988). São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. I: arts. 145 a 156.

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

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERTI, Flavio de Azambuja. *Impostos:* extrafiscalidade e não-confisco. Curitiba: Juruá, 2009.

BOBBIO, Norberto. *Dicionário de Política*. 10. ed. Brasília: UnB, 1998. v. 2.

———. *Igualdade e liberdade*. Rio de Janeiro: Ediouro, 1996.

———. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BOTALLO, Eduardo D. Capacidade contributiva. *RDTributário,* São Paulo: RT, n. 47, p. 234-239, 1989.

———. Debate no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *RDTributário,* São Paulo: RT, n. 56, p. 165, 1991.

BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *O princípio do não confisco*. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. A progressividade na ordem tributária. *RDT*, São Paulo: Malheiros, n. 64, p. 44, 1994.

———. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

———. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2006.

———. *Imposto sobre a renda* (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004

———. *Direito tributário*: fundamentos jurídicos da incidência tributária. São Paulo: Saraiva, 2008.

———. *Direito tributário*: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.

———. Enunciados, normas e valores jurídicos tributários. *RDTributário,* São Paulo: Malheiros, n. 69, p. 43-56, 1995.

———. Tributo e segurança jurídica. In: LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais:* considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 364-365.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: RT, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*: sistema tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

———. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Cássia Celina Paulo Moreira da. *A constitucionalização do direito de propriedade privada*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

———. Limitações ao poder de tributar na Constituição brasileira. *RDTributário*, São Paulo: Malheiros, v. 99, p. 58, 2008.

———. *Praticabilidade e justiça tributária.* São Paulo: Malheiros, 2007.

———. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

———. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 34.

DALLARI, Adilson Abreu. Servidões administrativas. *Revista de Direito Público*, v. 14, n. 59-60, p. 89, 1981.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DERZI, Misabel. Debate no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 162-163, 1991.

———. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Interpretação e estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990.

———. *Introdução ao estudo do direito*: técnica, decisão, dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FERRAZ, Roberto. Igualdade na tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: ——— (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 447-523.

———. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Disciplina urbanística da propriedade.* 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico.* São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário.* São Paulo: RT, 2004.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002.

———. *Princípio da isonomia*: aplicação de um modelo. 1992. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – PUC, São Paulo.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

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

INSTITUTO ANTÔNIO HOUAISS. *Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa*. Versão 1.0. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

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

LEITE, Geilson Salomão; MEDEIROS, Fábio Andrade. Os princípios constitucionais e a atividade tributária do Estado. In: LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais*: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 380.

LOPES FILHO, Osiris Azevedo. Debate no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 154, 1991.

MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

———. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*: de acordo com o Código Civil de 2002 e com o Estatuto da Cidade. 2. ed. São Paulo: RT, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. Capacidade contributiva e igualdade. V Congresso Brasileiro de Direito Brasileiro. *RD Tributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 167, 1991.

———. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

———. O princípio da capacidade contributiva e a substituição tributária. *RDTributário*, n. 90, p. 100-102.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

OLIVEIRA, Marcos Domingues de. *Direito tributário:* capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PAIVA, Ormezindo. Debates no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *RDTributário*, São Paulo: RT, n. 56, p. 153, 1991.

PAULICK, Heins. *La Ordenanza Tributaria de la República Federal de Alemania*. Tradução de Carlo Palao Taboada. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier do Brasil, 2007.

REALE, Miguel. Considerações gerais sobre o Projecto de Código Civil (Projecto de Lei n. 634, de 1975). *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, n. 71, p. 29-30, 1976.

———. *Lições preliminares de direito*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ROHENKOH, Marcelo Saldanha L. *O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito* (dignidade, igualdade e progressividade na tributação). 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – PUC, São Paulo.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Nuno J. Espinosa Gomes da. *História do direito português*: fontes do direito. 4. ed. rev. e atual. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2006.

SILVA, Rodney Cláide Bolsoni Elias da. *O princípio como norma jurídica*: estudo sobre o princípio, a regra e os valores dentro do sistema normativo constitucional. São Paulo: Esfera, 2006.

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

VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. *Princípio da igualdade e direito tributário*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – PUC, São Paulo.

VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa*. Curitiba: Juruá, 2004.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000.

WALD, Arnoldo. Novas dimensões do direito de propriedade. *RT*, São Paulo: RT, v. 376, p. 7, 1967.

ZAKKA, Rogerio Markus. *O direito de propriedade* (Análise sob a ótica de sua convivência com a função social). 2007. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Sociais) – PUC, São Paulo.

ARTIGOS E SÍTIOS DA INTERNET

<http://www.heritage.org/Research/Taxes/bg1765.cfm>. Acesso em: 11 jul. 2009.

CADERNOS FENAFISCO. Disponível em: <http://www.fenafisco.org.br/arquivos/CadernoFenafisco1.pdf>. Acesso em 21 ago. 2009.

FAZOLLI, Sílvio Alexandre. Reserva particular do patrimônio natural e desenvolvimento sustentável. Preservação da fauna e da flora. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 452, 2 out. 2004. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5752>. Acesso em: 5 jan. 2010.

HARADA, Kiyoshi. CPMF. Conseqüências de sua extinção. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br>. Acesso em: 21 ago. 2009.

JUSTO, António dos Santos. *O direito brasileiro*: raízes históricas. Discurso proferido na Universidade Lusíada/Porto, em 4 de maio de 2001, a propósito de O direito no limiar do III milénio. *Revista Brasileira de Direito Comparado*, Lisboa: Instituto de Direito Comparado Luso-Brasileiro. Disponível em: <http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/dir_bras_raiz_hist.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2010.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Premissas para o estudo do direito tributário atual. Disponível em: <http:www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp? código= 835>. Acesso em: 18 abr. 2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <www.stf.gov.br/legislacao/constituicao/pesquisa/constituicao.asp>. Acesso em: 21 ago. 2009.