

ELEMENTOS PARA FIXAÇÃO DE PARÂMETROS PARA CONCRETIZAÇÃO DA NORMA DE PROIBIÇÃO DE TRIBUTOS CONFISCATÓRIOS

Luiz Felipe Silveira Difini[†]

Resumo: Este trabalho trata da previsão constitucional da vedação de tributo com efeito de confisco e sua relação com outros princípios tributários. Analisa o âmbito de incidência dessa vedação quanto às várias espécies tributária e busca, por fim, parâmetros para a efetividade dessa norma de colisão.

Palavras-chave: Vedação de tributo com efeito de confisco. Princípios tributários. Espécies tributárias. Parâmetros. Concretização.

Sumário: Introdução. I. Previsão constitucional e sua relação com outros princípios tributário. 1. Previsão constitucional. 2. Vedação de efeitos confiscatórios e princípios tributários. a) Capacidade contributiva; b) Proporcionalidade; c) Razoabilidade; d) Progressividade; e) Mínimo vital. 3. Finalidade da proibição de efeito confiscatório: defesa do direito de propriedade ou realização do valor justiça do sistema tributário?. II. Âmbito de incidência. 1. Proibição de efeito confiscatório e espécies tributárias. a) Impostos; b) Taxas; c) Contribuição de melhoria; d) Outras contribuições; e) Empréstimos compulsórios. 2. Proibição de confisco e tributos extra-fiscais. 3. Referi-

[†] Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Professor Associado, na disciplina de Direito Tributário, nos cursos de Graduação e Pós-Graduação (Especialização, Mestrado e Doutorado) em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professor da Escola Superior da Magistratura do Rio Grande do Sul, na disciplina de Direito Tributário. Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul

bilidade ao sistema tributário como um todo ou a cada tributo isoladamente. 4. Multas fiscais. III. Parâmetro para efetividade do princípio. 1. Solução normativa ou jurisprudencial? 2. Parâmetros jurisprudenciais e doutrinários. Conclusão. Referências.

ELEMENTS TO FIXATION OF PARAMETERS TO ACCOMPLISHMENT OF THE PROHIBITION'S NORM OF CONFISCATORIE'S TAXES

Abstract: This work deals with the constitutional's provision of the prohibition of confiscatorie's tax and in this connection with others tax's principles. Analyses the circuitry of the prohibition to the amost taxes species and, finally, searches parameters to the effective this collision's norm.

Keywords: Prohibit of tax with confiscation's effect. Tax principles. Tax species. Parameters. Effective.

Summary: Introduction. I. Constitutional's provision and in this connection with others tax principles. II. Circuitry of the prohibition. III. Parameter to effective of the principle. Conclusion. References.

INTRODUÇÃO



norma constitucional sobre proibição de utilização de tributo com efeito de confisco está posta no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal¹. A maioria das Constituições contemporâneas não contém disposição expressa sobre confisco em

¹“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”.

matéria tributária, limitando-se apenas à proibição do confisco de bens². Disposição expressa, todavia, se encontra no art. 31, nº 1, da Constituição espanhola: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”.

A norma a proibir a utilização de tributo com efeito (ou alcance) de confisco constitui princípio ou regra?

Gomes Canotilho traz interessante síntese dos diversos critérios propostos pela doutrina para distinção entre princípios e regras:

“Saber como distinguir no âmbito do superconceito *norma*, entre *regras* e *princípios*, é uma tarefa particularmente complexa. Vários são os critérios sugeridos.

a) *Grau de abstração*: os *princípios* são normas com um grau de abstração relativamente elevado; de modo diverso, as *regras* possuem uma abstração relativamente reduzida.

b) *Grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto: os *princípios*, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz), enquanto as *regras* são susceptíveis de aplicação direta.

c) *Carácter de fundamentalidade* no sistema das fontes de direito: os *princípios* são normas de natureza estruturante ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito).

d) ‘Proximidade’ da ideia de direito: os princípios são standards juridicamente vinculantes ‘radicados’ nas exigências de ‘justiça’ (Dworkin) ou na ‘ideia de direito’ (Larenz); as *regras* podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.

e) *natureza normogénica*: os *princípios* são

² Por exemplo, o art. 17 da Constituição argentina: “La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino”.

fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.”³

A síntese de Canotilho funda-se nas formas de distinção mais clássicas, que têm suas origens em Esser e Larenz, diferenciando os princípios das regras por sua maior abstração, vagueza, fundamentalidade no sistema, vinculação com idéia de direito e justiça ou função geradora de regras.

Já Alexy sustenta que entre regras e princípios existe não só uma diferença gradual, mas qualitativa. Há um critério que permite distinguir com toda precisão entre regras e princípios:

“El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son *mandatos de optimización*, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos.”⁴

Humberto Ávila apresenta os seguintes conceitos de regras e princípios:

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

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

³ Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 6ª ed., Coimbra: Almedina, 2002. pp. 1146-7, grifos do original.

⁴ Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 86.

promoção.”⁵

Não é aqui, no âmbito da introdução a este trabalho, local para aprofundamentos em matéria de teoria dos princípios. Apenas registramos nosso ponto de vista de que a norma jusfundamental, posta em nosso texto constitucional, constitui princípio, *mas de espécie diversa*. Difere de princípios como direito de propriedade, de liberdade, de livre exercício profissional, de livre expressão do pensamento, à privacidade. Mais se assemelha aos princípios de proporcionalidade e razoabilidade do que aos princípios que consubstanciam direitos fundamentais e são mandamentos de otimização, que visam a atingir fins ideais. Os princípios como o de vedação de tributos confiscatórios não buscam alcançar fins determinados, mas são normas para solução de situações de colisão de princípios que expressam estados ideais a ser almejados. São normas que regem a aplicação de *outros princípios* diante de situações de colisão *entre estes*: são *normas de colisão*.

Disto procuraremos tratar neste trabalho, examinando, em uma primeira parte, a previsão constitucional da vedação de utilização de tributos com efeito de confisco e sua relação com outros princípios tributários. A seguir, examinaremos o âmbito de incidência da vedação, em relação às várias espécies tributárias, à extra-fiscalidade, às penalidades e ao conjunto do sistema tributário para, afinal, na terceira parte, buscar, como resultante da análise, a definição de parâmetros para efetividade do princípio em estudo.

I – PREVISÃO CONSTITUCIONAL E SUA RELAÇÃO COM OUTROS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

1. PREVISÃO CONSTITUCIONAL

⁵ Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 70.

Como já se disse, entre as Constituições mais conhecidas somente a brasileira (art. 150, IV) e a espanhola (art. 31, nº 1) contém norma expressa a vedar a utilização de *tributo* com efeito de confisco, ou a determinar que o sistema tributário não terá em nenhum caso alcance confiscatório.

Confisco, como se sabe, é absorção de propriedade sem indenização. Tributo, até por sua definição legal entre nós (CTN, art. 3º) não é sanção de ato ilícito. Assim, tributo, ontologicamente não pode, em si, *ser* confisco. Mas pode ter *efeito* de confisco, ou seja, a tributação alcançar níveis tão elevados que chega a absorver a ‘propriedade’ ou o resultado do trabalho ou da atividade econômica, lembrando a clássica advertência de Marshall em *McCulloch v. Mariland*⁶: “the power to tax involves the power to destroy”. Hoje, seja pela vedação expressa de tributo com efeito de confisco em sistemas como o brasileiro, seja por aplicação de princípios como capacidade contributiva e proporcionalidade, o poder de tributar deve obrigatoriamente ser exercido dentro dos limites que preservem a existência e desenvolvimento da atividade tributada, não podendo chegar à sua destruição; o poder de tributar, tal como hoje concebido, envolve o dever de preservar a atividade geradora do tributo.

Tanto que em outros ordenamentos, como o argentino, em que a menção constitucional à proibição de confisco limita-se ao já citado art. 17, desde 1911 a Suprema Corte vem adotando uma “familia de pronunciamientos sobre la interdicción de la confiscatoriedad tributaria”⁷ e na Alemanha, como se verá adiante, o Tribunal Constitucional Federal vem extraindo a proibição de tributos confiscatórios do art. 14, da Lei Fundamental, que dispõe sobre garantia do direito de propriedade⁸.

⁶ 17 U.S (4 Wheat) 316 (1819)

⁷CASÀS, Jose Oswaldo. Los principios del derecho tributário. Captado no site <http://www.salvador.edu.ar>, em 12.06.2003.

⁸ “Artigo 14 (propriedade, herança, desapropriação)

(1) A propriedade e o direito de herança são garantidos. Seu conteúdo e limites são

Portanto, com previsão específica ou não, hoje se admite que os tributos não podem ter efeito confiscatório e o poder de tributar já não alcança o de destruir a fonte geradora da tributação.

2. VEDAÇÃO DE EFEITOS CONFISCATÓRIOS E PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS.

a) CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva consiste em cada um dever concorrer para as despesas públicas consoante suas posses e disponibilidades econômicas. No dizer de Roque Antonio Carraza, “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem mais riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza”⁹.

O princípio da capacidade contributiva tem pontos de contacto com a vedação de tributos confiscatórios, mas não há entre eles exata correspondência ou identidade. Na verdade, a proibição de confisco representa o limite superior do âmbito de

determinados pela lei.

(2) A propriedade impõe deveres. Seu uso deve também servir ao interesse público.

(3) A desapropriação só é permitida por interesse público. Ela pode ser imposta só por e de acordo com a lei, que regulará a natureza e a extensão da indenização. Tal indenização tem de ser determinada pelo estabelecimento de justo equilíbrio entre o interesse público e o interesse dos atingidos. Nas disputas sobre valor da indenização, é admitido recurso aos tribunais de jurisdição ordinária”.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 14ª ed., São Paulo, Malheiros Ed., 2000.

extensão da capacidade contributiva: a capacidade contributiva, começa no limite de preservação do mínimo vital e finda no limite de confiscatoriedade.¹⁰

b) PROPORCIONALIDADE

O princípio da proporcionalidade abrange o tríplice aspecto de adequação, necessidade, e proporcionalidade em sentido estrito (ou justa medida) ou seja e, sinteticamente, para que se considere proporcional uma medida de restrição a direito deverá atender os três requisitos: a medida deve ser *adequada* para atingir o fim colimado; deve ser *necessária* para atingir o referido fim (não haver outro meio mais benigno para atingi-lo) e deve ser proporcional em sentido estrito, ou seja, a intensidade da restrição a direitos fundamentais não deve ser desproporcional à importância da realização do fim. Este último é juízo de comparação ou ponderação: o fim visado justifica a restrição ao direito atingido?

O princípio da proporcionalidade tem hoje previsão expressa na Constituição portuguesa (mencionado explicitamente no art. 266, nº 2 e decorrendo do texto do art. 18, nº 2) -¹¹. Todavia prescinde de previsão expressa porque é decorrência

¹⁰ “la capacidad susceptible de tributacion debe situar-se entre el minimo de existencia e el maximo no confiscatorio, exigencias ambas que constituyem presupuestos y limites de imponibilidad”, CASADO OLLERO, Gabriel. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta. In CIVITAS Revista Española de Derecho Financiero nº 34, p. 196, 1982, citado por LOBO TORRES, Ricardo. Os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia (Tratado de Direito Constitucional Tributário e Financeiro, vol. III), 2ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

¹¹ Art. 18, nº 2: “A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”.

Art. 266, nº 2: “Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade, e da boa-fé”.

da necessidade de proceder a ponderação entre princípios opostos, que é indispensável à própria aplicação dos princípios e à solução de eventual colisão entre estes¹².

O princípio da proporcionalidade é mais amplo que a vedação de tributos com efeito confiscatório. Tributo confiscatório não atenderá ao menos à proporcionalidade em sentido estrito. Assim, pode-se dizer que todo tributo confiscatório não atende à proporcionalidade. Mas um tributo pode não atender à proporcionalidade (por exemplo, não ser necessário para atingir um fim visado) e não ter efeito de confisco, por não atingir o grau de exacerbação exigido para que assim se o possa caracterizar.

c) RAZOABILIDADE

Enquanto o princípio da proporcionalidade foi criação do direito continental europeu, principalmente do Tribunal Constitucional Federal alemão as origens do princípio da razoabilidade encontram-se na jurisprudência da “common law”, onde o “test of reasonableness” buscava identificar, no caso concreto, a ocorrência ou não, de comportamento razoável.

Proporcionalidade e razoabilidade, princípios com diferentes origens, têm numerosos pontos de contacto, mas não se identificam: a razoabilidade busca identificar determinado comportamento com normalidade, enquanto a proporcionalidade examina comparativamente a relação entre meio adotado e fim colimado.

A razoabilidade é critério para caracterização de norma

¹² A colisão de princípios - que não se dá na dimensão de validez (só podem colidir princípios válidos) se resolve pela ponderação (atribuição de peso) aos princípios em conflito. Esta ponderação se faz pela utilização da proporcionalidade, processo lógico que levará à precedência, naquele caso concreto, de um dos princípios. Princípios como proporcionalidade, razoabilidade, igualdade, etc. têm um específico traço diferencial em relação a outros: controlam a aplicação de outras normas, pelo método da ponderação, que se faz com sua utilização (dos princípios ora mencionados).

tributária com efeito de confisco. Será confiscatório tributo cuja imposição ultrapasse limites de razoabilidade. Mas o critério de razoabilidade é mais amplo que o de vedação de confisco. Também um tributo pode não ser razoável por vários outros motivos, que não por ter efeito confiscatório. Assim, um tributo pode não atender a razoabilidade por tributar de forma excessivamente tímida a contribuintes com grande capacidade econômica e mais fortemente a outros com menor capacidade, sem que nenhuma das incidências se possa dizer tenha efeito confiscatório.

d) PROGRESSIVIDADE

O princípio da vedação de tributos com efeito confiscatório é, em verdade, um limite à progressividade tributária. Aqui, por vezes será necessário fazer ponderação entre os princípios da vedação de confisco, da progressividade e da capacidade contributiva. A vedação do efeito confiscatório é o limite superior da capacidade contributiva (esta finda onde se inicia o efeito confiscatório) e também limite da progressividade fiscal. Na Espanha, Palao Taboada, afirma que a vedação ao alcance confiscatório do sistema tributário “aparece en el contexto como un freno a la progresividad del sistema¹³, o que parece decorrer com maior clareza do texto do art. 31, nº 1 (“sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”).

e) MÍNIMO VITAL

A proteção do chamado mínimo vital, entendido como a garantia de condições mínimas de existência humana digna não

¹³ Palao Taboada, C. La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario. In Hacienda y Constitución. Madrid, IEF, 1979, p. 319, citado por AGUERO, Antonia Agulló. La prohibición de confiscatoriedad en el sistema tributario español. Revista de Direito Tributário, nº 42, p. 30.

é objeto de cláusula expressa na Constituição Federal de 1988, nem nas principais Constituições estrangeiras. Extrai-se-o, todavia, do art. 3º, inciso III de nossa Constituição, que alinha entre os objetivos fundamentais da República “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” e do próprio princípio da dignidade da pessoa humana constitucionalmente considerado fundamento da República brasileira (CF, art. 1º, III) e de que trata a primeira disposição da Lei Fundamental de Bonn¹⁴.

De novo, há identidades entre preservação do mínimo vital e vedação de tributos com efeito confiscatório. Um tributo que atingisse o mínimo vital, sem dúvida, teria efeito confiscatório¹⁵. Mas um tributo pode ser confiscatório, mesmo que não atinja o mínimo vital, caso a sua incidência seja exacerbada mas não chegue a atingir o mínimo necessário à sobrevivência. O IPTU que em alguns anos absorva todo o valor da propriedade será confiscatório, mesmo que restem ao contribuinte, por ter outras rendas e propriedades, recursos mínimos para sua existência. Ademais, o conceito de mínimo vital parece só se aplicar a pessoas físicas e também quanto a pessoas jurídicas é vedada tributação com efeito confiscatório.

3. FINALIDADE DA PROIBIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO: DEFESA DO DIREITO DE PROPRIEDADE OU REALIZAÇÃO DO VALOR DE JUSTIÇA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO?

Discute-se sobre o fundamento da proibição de tributos com efeito confiscatório. Há quem o vislumbre na proteção ao

¹⁴ Art. 1º, nº 1 da Lei Fundamental de Bonn:

“Artigo 1 (Dignidade Humana)

(1) A dignidade humana é inviolável. Respeitá-la e protegê-la é o dever de todas as autoridades estatais”.

¹⁵ O Karl Brauer Institut propôs acrescentar ao art. 105 da Lei Fundamental alemã que “o mínimo existencial é imune a impostos”.

direito de propriedade. Assim o faz Ricardo Lobo Torres para quem “o fundamento da proibição de utilizar tributos com efeito confiscatório – como o de qualquer outra imunidade – está na liberdade preexistente ao pacto constitucional; consubstancia-se no direito de propriedade sendo uma de suas qualidades. Expressa-se, topograficamente (art. 150, IV, CF), como contraponto da norma fundamental que assegura a propriedade privada, embora limitada em sua função social (art. 5º, itens XXII, XXIII, XXIV da CF)”¹⁶. E acrescenta: “Pouco ou nada tem que ver com a problemática da proibição de tributos confiscatórios a idéia de justiça”¹⁷.

Diversamente, Antonia Agulló Agüero sustenta que “la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no únicamente en función de la defensa de la propiedad, es decir, no como una garantía directa de la propiedad, sino como una garantía del propio sistema tributario frente a posibles desviaciones (utilización sancionadora del sistema tributario desvirtuando su naturaleza de instrumento recaudatorio y redistributivo), y como norma de colisión”.

Já para Douglas Yamashita, a proibição de tributo com efeito confiscatório é um valor positivado como princípio constitucional resultante de três direitos fundamentais: direito de propriedade, direito de herança e direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão¹⁸.

Para Estevão Horvath, o princípio inibidor da tributação confiscatória abrange pelo menos três referências: é “a) projeção do princípio da capacidade econômica; b) um componente a mais do princípio de justiça tributária e c) limite ao princípio de progressividade”¹⁹.

Para nós, a vedação constitucional de tributos com efeito

¹⁶ Os direitos humanos... cit., p. 129.

¹⁷ Obra e local citados.

¹⁸ La prohibición... cit., p. 32

¹⁹ O princípio do não confisco tributário. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 31-2.

confiscatório é vertente concreta de realização do valor de justiça tributária. Seu fundamento não é a simples defesa do direito de propriedade (direito que, aliás, na perspectiva de socialidade do direito encontra-se fortemente limitado e impõe inúmeros deveres correspondentes), de que já trata o art. 5º, incisos XII e XXIII, mas sim, como norma de colisão que é, estabelecer um limite à incidência da tributação e à progressividade, quando estas possam entrar em colisão com outros direitos constitucionalmente assegurados, como, por exemplo, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV), o livre exercício de trabalho, ofício ou profissão (art. 5º, XIII), a defesa do consumidor (art. 5º, XXXII), os direitos sociais a educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança (art. 6º), à melhoria da condição social dos trabalhadores (art. 7º, “caput”).

II – ÂMBITO DE INCIDÊNCIA

1. PROIBIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.

a) IMPOSTOS

Segundo Aires Barreto podem ser confiscatórios os impostos sobre o *patrimônio* e a *renda*. Os demais impostos (sobre circulação de riquezas) não podem ser confiscatórios exceto se, por determinação legal, à base legal, que é o preço, não puder ser incorporado o imposto ou se a base de cálculo for uma grandeza qualquer só apurável após a determinação do preço, como é o caso, por exemplo, da receita bruta²⁰.

Diverso é o ponto de vista de Douglas Yamashita:

“Para ter efeito de confisco um imposto deve incidir diretamente sobre a renda, o patrimônio (renda acumulada) ou o consumo (renda despendida). Por isso temos que distinguir

²⁰ Vedação ao efeito de confisco. Revista de Direito Tributário, nº 64, p. 102.

os impostos direitos dos indiretos. Em tese, todos os impostos diretos (impostos sobre a renda, a propriedade em si e sua transmissão) podem ter efeito de confisco. Já os impostos indiretos (IPI, ICMS, ISS) se excessivamente altos podem provocar duas situações distintas. O preço do produto é encarecido tanto pelo imposto que não é vendido. Assim, o fato gerador nunca ocorre, não havendo que se falar em confisco. Já se apesar dos altos impostos, o vendedor abaixa o preço, consegue vender suas mercadorias. Contudo seu lucro é inteiramente consumido por tais impostos que então têm efeito de confisco.”²¹

A nosso ver quaisquer impostos, em tese, podem ter efeito confiscatório. Este é mais facilmente visualizável – e mais facilmente encontráveis regras para sua identificação – no caso de impostos sobre o patrimônio e a renda. Mas também pode ocorrer nos impostos sobre circulação de riquezas. Aqui, por vezes, exigem-se ponderações mais complexas entre o princípio que veda o efeito confiscatório e a permissão de tributação com objetivos extra-fiscais (o princípio da seletividade no ICMS, por exemplo, ou de estímulo à indústria nacional, no imposto de importação). Por isto, admitem-se altas alíquotas de imposto de importação, IPI e ICMS. Isto não quer dizer que, a partir de um ponto e em determinadas hipóteses, tais tributos não possam ter efeito confiscatório (e mesmo que não impeçam a venda do produto ou não absorvam todo o lucro – as hipóteses de efeito confiscatório nestes impostos são mais amplas que as apontadas por Yamashita). Parece fora de dúvida que uma incidência de ICMS ou IPI de 100% sobre produtos da cesta básica ou sobre medicamento indispensável à vida de pacientes teria efeito confiscatório. Mesmo que possam ser incorporados aos preços e que o consumidor os compre porque deles não possa prescindir, o sacrifício a ele imposto não será razoável e

²¹ YAMASHITA, Douglas. “Direitos fundamentais do contribuinte”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas tributárias – Nova série* 6. São Paulo: coedição Centro de Extensão Universitária/RT, 2000, pp. 689-690.

a intensidade da restrição a seu direito fundamental (à alimentação e à vida nos exemplos dados) não é proporcional face ao interesse de arrecadação, que pode ser satisfeito por outros meios menos gravosos. Ademais, estaria se atingindo outro princípio constitucionalmente consagrado, de proteção ao consumidor (CF, art. 5º, XXXII).

b) TAXAS

Para Aires Barreto, o efeito de confisco não se aplica às taxas. Justifica o mestre que “se a base de cálculo das taxas é o custo da atividade estatal, não já como cogitar-se, senão obliquamente, de confisco, porque para haver confisco seria necessário que tivéssemos uma base de cálculo, concretamente considerada, absolutamente distante do custo da atividade estatal. Só que nesse caso o tributo seria inválido, por desnaturação da base de cálculo. Só por via de conseqüência, é que seria confiscatório. Vale dizer, a taxa, antes de ser inválida, em virtude de confisco, já o era em razão da desnaturação da base de cálculo. Seria despiciendo cogitar de confisco. A utilização de base incompatível com o tributo já seria razão bastante para fulminar a exigência. Como prega o dito popular, teríamos perdido a guerra por dez razões diferentes; a primeira (desnaturação da base) porque não tínhamos canhões; as demais dispensa-se de referir. Não adianta cogitar de confisco se, primeiro, houve desvirtuamento da base de cálculo”²².

É certo que o montante da taxa deve corresponder razoavelmente ao custo do serviço prestado. Frequentemente, todavia, é impossível a exata mensuração do custo. De qualquer forma, para caracterização de confisco a taxa teria de claramente exceder razoável custo do serviço, o que já implicaria desnaturação da base de cálculo.

Mas no caso das taxas de polícia não há serviço cujo cus-

²² Vedação... cit., p. 105.

to possa ser determinado, ainda que aproximadamente, e se ultrapassarem patamares de razoabilidade, podem ter efeito de confisco.

No que respeito a taxas, o STF na Representação 1077-RJ, considerou inconstitucional lei estadual que estabelecia taxa judiciária calculada sobre o valor da causa, sem limite máximo: “... taxas cujo montante se apura com base em valor do proveito do contribuinte (como é o caso do valor real do pedido), sobre o qual incide alíquota invariável, têm necessariamente de ter um limite, sobre pena de se tornar, com relação às causas acima de determinado valor, indiscutivelmente exorbitante em face do custo real da atuação do Estado em favor do contribuinte”²³.

c) CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

Ainda segundo Aires Barreto, as contribuições de melhoria terão efeito confiscatório se for aplicada alíquota superior a 100% sobre a valorização imobiliária causada pela obra pública – que é a base de cálculo. Ocorre que, entre nós, a contribuição de melhoria tem como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Respeitados estes limites (especialmente o individual), não terá a contribuição de melhoria efeito confiscatório.

Todavia, tais limites não têm mais previsão constitucional, antes expressamente posta no art. 18, inciso II da Emenda Constitucional nº 1/69. Assim, se alterada a legislação complementar, viesse a ser exigida contribuição de melhoria que superasse (toda) a valorização imobiliária decorrente da obra pública, estaria se absorvendo parte da propriedade, com claro efeito de confisco.

²³ Relator Min. Moreira Alves, Pleno, julgado em 28.03.1984. *In* RTJ 112, p. 59.

d) OUTRAS CONTRIBUIÇÕES

Também as cada vez mais comuns e variadas contribuições previstas em nosso ordenamento tributário (sociais, incluídas previdenciárias; de intervenção no domínio econômico; de interesse de categorias profissionais ou econômicas; de iluminação pública; sobre movimentações financeiras e o que mais a imaginação do legislador constitucional derivado tributário criar) podem ter efeito confiscatório. Assim decidiu o Supremo Tribunal Federal na ADIN 2010-2/DF, ao julgar inconstitucionais dispositivos da Lei 9.783, de 28 de janeiro de 1999, que elevava a contribuição previdenciária de servidores públicos, por violar a proibição constitucional do confisco em matéria tributária. A decisão, da maior relevância será melhor examinada no item 3, infra.

e) EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Também os empréstimos compulsórios, sobre cujo caráter tributário hoje converge a doutrina e indica o texto constitucional, caso absorverem, ainda que temporariamente, parcela desproporcional da renda, patrimônio, etc. do contribuinte poderão ter efeito confiscatório, incidindo na proibição constitucional.

2. PROIBIÇÃO DE CONFISCO E TRIBUTOS EXTRA-FISCAIS

A tributação com fins extra-fiscais, que visa a (antes que atender às necessidades financeiras do erário), estimular ou desestimular certas atividades, implica necessariamente (ao menos na segunda hipótese, quando vise a desestimular atividades) na adoção de incidências fiscais mais exacerbadas.

Portanto, o critério para identificação de efeito confisca-

tório não será o mesmo em se tratando de tributação com finalidade fiscal que na tributação extra-fiscal. No imposto de importação, no IPI sobre bebidas e cigarros, por exemplo, admitem-se alíquotas extremamente elevadas, superiores mesmo a 100% que, em outros tributos (impostos sobre o patrimônio e a renda, por exemplo), seriam certamente consideradas confiscatórias.

Aqui, surge clara a necessidade de ponderação entre distintos princípios: estímulo à industrialização, como forma de garantir o desenvolvimento nacional (CF, art. 3º, II) e vedação de tributo com efeito confiscatório; seletividade de IPI e ICMS (CF, arts. 153, § 3º, I e 155, § 2º, III) e vedação de efeito de confisco.

Não é possível estabelecer “a priori” a regra de precedência. Aliás, isto nunca é possível, pois um princípio que fosse sempre afastado, seria inválido. Diante de cada caso, irá se ponderar o princípio da seletividade, por exemplo, com o da vedação de confisco, para se determinar se uma específica hipótese de tributação é válida (prevalência do princípio da seletividade) ou inválida (prevalência da vedação de confisco).

O fato de ter o tributo finalidade extra-fiscal não exclui, pois, previamente a possibilidade de ter efeito confiscatório. Outro será o critério para identificar este efeito, que resultará da ponderação, com a aplicação da norma de colisão que proíbe tributos com efeito confiscatório, entre o princípio que informa a hipótese de extra-fiscalidade e o de garantia do direito de propriedade.

3. REFERIBILIDADE AO SISTEMA TRIBUTÁRIO COMO UM TODO OU A CADA TRIBUTADO ISOLADAMENTE.

Antônia Agulló Agüero aponta que “la prohibición hay que entenderla sin menoscabo de la justicia del sistema y en articulación con los principios de igualdad y de capacidad eco-

nómica. *Es un límite que afecta a todo el sistema tributario, independientemente de su configuración técnica concreta.*”²⁴.

Tal aliás parece decorrer claramente do texto do art. 31, nº 1 da Constituição espanhola (“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado em los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”, grifo nosso).

O STF, na já mencionada ADIN nº 2010-2/DF, decidiu que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em relação ao conjunto de tributos instituídos pela mesma pessoa de direito público:

“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 da 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, à aferição do grau da 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, substancial, de maneira irrazoável o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte”²⁵.

E o voto do Relator, Min. Celso de Mello, vale-se no particular do magistério de Ives Gandra Martins:

“Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas na universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa

²⁴ La prohibición... cit., p. 31, grifamos

²⁵ Excerto da ementa do acórdão da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2 – Distrito Federal, DJU de 12.04.2002.

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, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.²⁶

Diferente é o ponto de vista de Ricardo Lobo Torres, para quem “a proibição de tributos confiscatórios deve ser examinada isoladamente com relação a cada hipótese de incidência, levando-se em conta as condições de modo, tempo e lugar que possam tornar inconstitucional a sua aplicação. O controle judicial se exerce sobre a norma que institui o confisco na via impositiva, e não sobre o sistema tributário em geral”.²⁷ Mas, logo a seguir, como que tempera suas observações, ressaltando que “a apreciação sistêmica é importante para descolorir o efeito confiscatório que poderia exsurgir da análise individual do tributo ou para enfatizar a existência de inconstitucionalidade quando houver descoordenação nas incidências fiscais e superposição de gravames”.²⁸

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. Imagine-se a incidência de dez tributos diversos, cada um alcançando dez por cento do patrimônio ou das disponibilidades do contribuinte. Aparentemente cada um deles, isolado, não teria efeito confiscatório; seu somatório evidentemente teria, por atingir a totalidade do patrimônio ou das disponibilidades do contribuinte.

No caso, invalida-se a última (ou as últimas) imposições,

²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1990, vol. 6, tomo I, pp. 161-162.

²⁷ Os Direitos humanos ... cit., p. 136.

²⁸ Obra e local citados.

a partir do momento em que se alcançou o patamar confiscatório. Na ADIn 2010-2/DF, o Supremo Tribunal Federal já apon-
tou este caminho, embora não nos pareça deva o exame ser
limitado às imposições de uma só pessoa de direito público, o
que não decorre da Constituição, nem vem convincentemente
fundamentado no julgado.

4. MULTAS FISCAIS

Há quem sustente, em doutrina, que a vedação a utilizar
tributo com efeito de confisco, não se aplica às multas fiscais,
eis que multa não é tributo (o art. 3º do CTN integra na defini-
ção de tributo o não constituir sanção de ato ilícito) e o texto
constitucional só proibiu utilizar tributo (e não multa ou pena-
lidade) com efeito de confisco. Neste sentido, Vittorio Casso-
ne:

... na realidade, no caso das penalidades, não implica
‘proibição de confisco’ (art. 150, IV, CF), porque esse institu-
to vale para a situação de utilizar *tributo* com efeito de con-
fisco; não para as *penalidades*, as quais envolvem operações
irregulares (sonegação fiscal). Isto, porque a Lei 8846/94 tem
fundamento maior em princípios fundamentais que a Carta da
República põe em relevo, nos artigos 1º e 3º, como norteado-
res de todo o corpo normático da Constituição: cidadania,
dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho, com
o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária.
E, certamente, a atitude dessa empresa, de sonegar, não se co-
aduna com tais princípios.

Logo, em se tratando de multa, a disposição de ‘proi-
bição do confisco’ não se lhe aplica²⁹.

²⁹ Confisco em matéria tributária. In Repertório IOB de Jurisprudência, nº 6/2000, p. 150, grifos do original. No mesmo sentido, Estevão Horvath, O princípio... cit., p. 114: “... *tributo não é multa* e o princípio da não confiscatoriedade proclamada pelo art. 150, IV, da Constituição reporta-se àquele e não a esta” (grifos do original). Mas a seguir ressalva: “Isso não obstante, embora a situação ora em comento não se submeta ao art. 150, IV, da Lei Maior, segundo pensamos, está ela ao abrigo do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado” (obra citada, p. 115).

Ocorre que o CTN, como se vê de seu art. 113, § 1º dá o mesmo tratamento legal ao tributo e à multa, sendo ambos objeto da obrigação tributária. Assim, “se a multa não é tributo, o tratamento legal é equivalente, conforme o art. 113, § 3º, do CTN; logo, nada obsta esteja sujeita aos mesmos princípios legais”³⁰. E a jurisprudência do STF vem repetidamente repetindo multas exorbitantes, por afronta ao princípio da vedação de efeito confiscatório. Assim, exemplificativamente, na ADIn 1075-1/DF, o STF concedeu liminar para suspender os efeitos do art. 3º, parágrafo único, da Lei 8846/94 (já hoje revogado pelo art. 82, alínea “m” da Lei 9532/97), que previa multa de 300% por falta de emissão de documento fiscal, por afrontar à proibição constitucional de utilização de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV). No caso da legislação estadual riograndense, a Lei 10.932, de 14.01.1997, reduziu a multa para infrações qualificadas de 200% (que poderia ser considerada confiscatória inobstante divergência jurisprudencial em nosso Tribunal de Justiça) para 120% (que não parece incidir na proibição, em se tratando de infrações qualificadas, normalmente com intuito de sonegação, hipótese em que a multa deve ser *elevada*, para atingir inclusive seu fim dissuasório, mas não *confiscatória*).

III - PARÂMETROS PARA EFETIVIDADE DO PRINCÍPIO

Após examinarmos a previsão constitucional da vedação sob comento, sua relação com outros princípios jurídicos, sua finalidade, concluirmos que a mesma se aplica a todas as espécies tributárias, aos tributos extra-fiscais (embora em menor grau), que se refere ao sistema tributário em seu conjunto e também tem incidência no que toca a penalidades tributárias, há que enfrentar a crucial questão de buscar o estabelecimento

³⁰ Voto do Des. Irineu Mariani na Apelação Cível 599133980, 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, julgada em 30.06.1999.

de parâmetros para tornar efetivo o princípio. Vimos que, em várias hipóteses, a aplicação do princípio dependerá de ponderações, a ser feitas com o emprego da norma de colisão de proibição de tributos confiscatórios entre direitos fundamentais previstos com caráter principialístico, em nossa Constituição: seletividade tributária, garantia do desenvolvimento nacional, proteção do consumidor, ampliação dos direitos sociais, direito de propriedade, Estado Social Democrático de Direito. De tais ponderações, resultam regras a explicitar a aplicação prática dos princípios.

1. SOLUÇÃO NORMATIVA OU JURISPRUDENCIAL?

A primeira indagação é se a fixação desses parâmetros deve ser feita normativamente (sua determinação constitucional ou legal) ou por via jurisprudencial. No primeiro caso, a lei fixará parâmetros exatos para concretização da vedação; no segundo, a jurisprudência o fará, construindo um regramento a partir dos casos concretos em que efetuará a ponderação dos princípios e valores em jogo.

A possibilidade da fixação destes limites na Constituição deve ser sumariamente afastada: tal detalhamento, mutável com os tempos e a amplitude da ação estatal, não se coaduna com texto constitucional, que se prevê estável diante de tal tipo de alterações sociais.

Tentativa de fixação normativa de tais limites se registrou no Projeto de Lei Complementar nº 173, de 1989, do então Senador Fernando Henrique Cardoso, cujo art. 7º, estava assim redigido:

Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na

mesma incidência.

A solução não pode ser normativa. Além de cambiáveis as circunstâncias, é a jurisprudência que tem, a par de maior maleabilidade, maior aptidão para, nos casos concretos, ponderar os diversos direitos em eventual conflito e melhor construir o necessário mosaico de soluções. A solução alvitrada no citado Projeto não é adequada, já porque não contempla o conjunto do sistema tributário mas sim cada tributo individualmente; porque exige que a incidência ultrapasse o valor do bem; no caso das rendas, se dois tributos alcançarem cada um, 50% do seu valor, nada restará ao contribuinte e segundo o projeto, não se consideraria caracterizado efeito confiscatório.

A solução deve ser jurisprudencial e informada por critérios de razoabilidade.

Assim, o disse o Supremo Tribunal Federal na já referida ADin 2010-2/DF:

“Dentro dessa perspectiva, entendo que se evidencia o caráter confiscatório, vedado pelo texto constitucional, 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 (e não custa lembrar que 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.”

2. PARÂMETROS JURISPRUDENCIAIS E DOUTRINÁRIOS

Assentado que a fixação dos parâmetros deve ser feita em sede jurisprudencial e informada por exame de razoabilidade é preciso buscar as regras sugeridas jurisprudencial ou doutrinariamente como resultantes da aplicação concreta da razoabilidade à limitação em estudo.

A Suprema Corte argentina, em longa série de decisões, vem considerando inconstitucionais, por confiscatórios, impostos imobiliários que consomem mais de 33% da renda anual que pode ser gerada pelo imóvel quando correta e adequadamente explorado. Por igual, teve por inconstitucional imposto sobre heranças que exceda a 33% do valor dos bens recebidos pelo herdeiro³¹.

O Tribunal Constitucional Federal alemão, por seu turno, em decisão de 22 de junho de 1995, decidiu que a carga tributária decorrente de todo o sistema, a incidir sobre um contribuinte não pode ultrapassar 50% dos seus rendimentos potenciais. O Tribunal fundamentou sua decisão no art. 14, nº 2, da Lei Fundamental: “A propriedade impõe deveres. Seu uso deve também servir ao interesse público”.

Sem disposição constitucional expressa a estabelecer limite à carga tributária ou proibitiva de tributos com efeito confiscatório, o Tribunal extraiu este limite (50%), em relação ao conjunto do sistema tributário, do fato do art. 14, nº 2 dispor que o uso da propriedade deve atender ao interesse público e ao interesse privado. A disposição não refere prevalência de qualquer dos interesses. Logo, a propriedade deve servir igualmente ao interesse público e particular. Não deve, pois, o interesse público absorver mais de 50% dos rendimentos potenciais do contribuinte, reservando-se ao menos igual proporção para si próprio (para seus interesses e bem-estar privado).

Na doutrina brasileira, Aires Barreto sustenta serem confiscatórios impostos sobre o patrimônio e a renda na medida em que o Estado fique com parcela superior àquela que tocar ao produtor da renda ou titular do patrimônio, já considerada a dedução do mínimo necessário à manutenção do capital e à produção de outros capitais.

“Na repartição da renda, pensamos não poder o Estado

³¹ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 3ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1979, Vol. Ia, p. 192.

ficar com parcela superior àquela que restará com o produtor da renda ou titular do bem. Penso que impostos sobre o patrimônio e sobre a renda serão confiscatórios na medida em que o Estado fique com parcela superior àquela que tocará ao produtor da renda ou ao titular do patrimônio, já considerada a dedução correspondente à preservação do mínimo necessário, garantido pela Constituição, à manutenção do capital e à produção de outros capitais.

Examinando a Constituição, vamos verificar que o Estado só nos oferece em termos de saúde, em termos de educação, parcela inferior à metade das nossas necessidades. Exemplificativamente, o Estado só é responsável pela educação, pelo ensino fundamental; o restante é atribuído à responsabilidade do particular. O mesmo se dá em relação à saúde. Isto para não falar na segurança (basta considerar a proliferação de empresas de vigilância, pela incapacidade do Estado proporcionar segurança ao cidadão). Em suma, quaisquer que sejam as áreas em que atue, o estado não proporciona à sociedade nem a metade das suas necessidades. Conseqüentemente, não poderá o Estado ser sócio do cidadão contribuinte em percentual superior a essa metade.

Penso que qualquer imposto sobre a propriedade ou a renda, que implique subtração de parcela igual ou maior que aquela que restará em mãos do produtor da renda ou titular da propriedade, será confiscatório.”³²

Brevemente expostos os critérios sugeridos na doutrina e jurisprudência para fixação de parâmetros à identificação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, podemos, em síntese, indicar que o efeito de confisco terá de ser examinado em cada caso concreto, pela aplicação do princípio da razoabilidade. A nosso ver, e explicitando as regras decorrentes desta aplicação, são balizamentos razoáveis para presumi-lo a superação, em cada tributo determinado, de um terço de renda tributada ou passível de obtenção pela exploração correta e eficiente do bem e, em relação ao conjunto da carga tributária, a metade dos rendimentos do contribuinte.

Estes limites podem ser ultrapassados no caso de tributa-

³² BARRETO, Aires. Vedação... cit., pp. 102-103.

ção extra-fiscal, extraordinária (CF, art. 154, II), de contribuição de melhoria (em que prevalece o limite individual do acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado) e de penalidades, face ao caráter repressivo inerente a estas.

CONCLUSÃO

Do exame acima empreendido, podemos extrair, sinteticamente, as seguintes conclusões.

a) A norma de colisão de vedação de utilizar tributo com efeito de confisco relaciona-se (mas não se identifica) com os princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade, razoabilidade e preservação do mínimo vital; de outro lado, constitui limite à progressividade fiscal.

b) O fundamento da vedação é a própria realização do valor de justiça tributária, e não simples defesa do direito de propriedade.

c) A vedação de tributos, com efeito de confisco se aplica a todas espécies tributárias (embora, no caso das taxas de serviço, o excesso irrazoável em relação ao custo do serviço já implicasse desnaturação da base de cálculo, cujo exame antecede ao da ocorrência de efeito confiscatório).

d) Também os tributos com finalidade extra-fiscal não podem ter efeito confiscatório, embora aqui sejam admitidas incidências mais exacerbadas que naqueles com fim fiscal.

e) A vedação se aplica não apenas aos tributos isoladamente considerados como ao conjunto do sistema tributário.

f) As multas fiscais não podem, igualmente, ter feição confiscatória, pois têm tratamento legal equivalente aos tributos. Admitem-se porém incidências mais elevadas, face ao seu caráter repressivo.

g) Os parâmetros para identificação do caráter confiscatório de tributos deverão ser estabelecidos pela jurisprudência,

que se pautará por exame de razoabilidade.

h) São balizamentos razoáveis para presumir efeito confiscatório a superação, em cada tributo, isoladamente considerado, de um terço da renda tributada ou passível de ser obtida pela exploração correta e adequada do bem e, em relação ao conjunto da carga tributária, a metade dos rendimentos do contribuinte.

i) Tais limites podem ser ultrapassados no caso de tributação extra-fiscal, extraordinária, de contribuição de melhoria (onde prevalece o limite da valorização imobiliária) e de penalidades.



REFERÊNCIAS

- AGULLÓ AGÜERO, Antonia. La prohibición de confiscatoriedad en el sistema tributario español. *Revista de Direito Tributário*, vol. 42, São Paulo : Malheiros, p. 28-34, out-dez. 1987.
- ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. de Ernesto Garzón Valdés. Madrid : Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo : Malheiros, 2003.
- BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco. *Revista de Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo : Lejus, 1998.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 6ª ed., Coimbra : Almedina, 2002.
- CASÁS, José Osvaldo. *Los principios del derecho tributario*. Disponível em <http://www.salvador.edu.ar>. Acesso em 12.06.2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*

- tributário*. 14^a ed., São Paulo : Malheiros, 2000.
- HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo : Dialética, 2002.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo : Saraiva, 1990, vol. 6, tomo I.
- PALAO TABOADA, Carlos. *La protección constitucional de lá propiedad privada como limite al poder tributario*. In: Hacienda y Constitución. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1979, p. 377-425.
- SILVA, Luis Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 798, p. 23-50, abr. 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III – Os Direitos Humanos e a tributação – imunidades e isonomia. Rio de Janeiro : Renovar, 1999.
- VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, Derecho Financeiro y Tributario*. 3^a ed., Buenos Aires : Depalma, 1979, vol. Ia.