

O princípio do não confisco no direito tributário

*Monica de Almeida Magalhães Serrano*¹
Desembargadora do Tribunal de Justiça de São Paulo

*Priscila Mafra Bernardes Lenza Schlickmann*²
Assistente jurídico

1. Introdução

A tributação está classicamente ligada à ideia de transferência de valores de particulares ao Estado, sendo uma das principais fontes de receitas do Poder Público e, por conseguinte, de grande valia, posto que é através dessa receita que o Estado irá realizar os objetivos de interesse social, tais como implementar programas essenciais ao cidadão, seja na área previdenciária, da saúde, seja em projetos educacionais, de moradia e outros. Vale ressaltar que tal concepção de tributo é atual, concernente à concepção do Estado Moderno de Direito.

O vocábulo tributo remonta à Antiguidade, tendo surgido inicialmente como oferenda aos deuses e, posteriormente, aos reis, considerados divindades, de modo que sempre esteve ligado diretamente a atuações que revertersem algo concreto para a população.³ Com efeito, o tributo foi muito utilizado pelos Reis como meio para fortalecimento de seus exércitos e financiamento de guerras, como também, já na Idade Moderna, para o custeio de grandes expedições e navegações.

O abuso na cobrança de tributos levou à ocorrência de variadas injustiças, como também provocou a eclosão de várias guerras e embates.

Na Idade Média, em que imperou o sistema feudal, com poder concentrado no monarca, os camponeses suportavam várias espécies de tributos, muitas vezes com prejuízo da subsistência própria e da família, pagos em gênero ou dinheiro. Nesse sentido, pode ser citada a corveia, a talha e a banalidade.⁴

Na verdade, não havia qualquer limitação à atuação dos reis. Nessa época, inclusive, imperava a teoria da irresponsabilidade civil dos Estados, em que a sociedade se estabelecia sobre ideias que originaram frases como “*the king can do no wrong*”.

No quesito da tributação, o Estado cobrava o cidadão de forma ilimitada e ao seu livre-arbítrio, buscando renda a qualquer custo, o que provocou, no passado, acirradas revoluções sociais. Vale citar, a exemplificar, a guerra da Independência dos EUA,

¹ Graduada pela PUC/SP, mestre em Direito do Estado pela PUC/SP, doutoranda em Direito Processual Tributário pela PUC/SP, Ex-Procuradora do Estado, Desembargadora do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Classe Quinto Constitucional.

² Graduada pela PUC/SP, pós-graduada pela Escola Superior do Ministério Público, Assistente de Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

³ BRITO, Fernando. E se imposto não existisse? In: *Superinteressante*. São Paulo, 25 maio 2011 Disponível em: <https://bit.ly/2zJJGiK>. Acesso em: 2 abr. 2020.

⁴ OBRIGAÇÕES FEUDAIS. In: *Wikipedia*: a enciclopédia livre. São Francisco: Wikimedia Foundation, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2zMqrFj>. Acesso em: 2 abr. 2020.

que teve como causa a cobrança pesada de impostos da coroa britânica, ou ainda, no Brasil, a Conjuração Mineira, em 1789, que teve como fator desencadeante a cobrança do quinto do ouro.

Na Inglaterra, João Sem Terra governou com abuso de poder e mediante cobrança duplicada de tributos, com o objetivo de financiar e custear gastos para manutenção de exércitos. A atuação desmedida causou tanta insatisfação e falta de apoio que o povo se revoltou ante grande exploração, o que o levou a assinar a conhecida ‘Magna Carta’, que passou a ter valor histórico essencial, por ter figurado como uma das primeiras limitações ao poder dos reis de tributar.

Com a eclosão da Revolução Francesa, em 1789, restou aprovada a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que surge como primeiro documento a declarar os direitos fundamentais da pessoa humana, com significado importante para conter o excesso e/ou abuso de poder.

Todavia, mesmo nos dias atuais, em que são concretos os direitos do contribuinte, a grande questão que se deve colocar é justamente em relação aos limites que devem ser estabelecidos ao exercício do poder estatal da arrecadação, visando salvaguardar os direitos de cada cidadão, delimitando a capacidade contributiva de cada qual, mas, por outro lado, possibilitando a promoção e efetivação de atividades essenciais à vida digna.

A Constituição Brasileira de 1988 é a base estrutural do sistema e, por conseguinte, gênese do princípio do não confisco. A concretização de um sistema democrático, com ampla disposição de direitos e garantias fundamentais, inovou o sistema tributário, estabelecendo regras claras de competência e limites ao poder de tributar.

Nesse sentido, vale registrar que a Constituição Federal, em seu artigo 1º, consagrou a concretização de um Estado Democrático de Direito e seus fundamentos: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e pluralismo político.

Tais valores e fundamentos irradiam por todo o sistema jurídico, inclusive o sistema jurídico tributário constitucional e é nesse contexto que será abordado o tema relativo ao princípio do não confisco, com a busca por uma delimitação, alinhada, ademais, aos direitos fundamentais do contribuinte, como cidadão, o que implica, ainda que indiretamente, abordar os princípios da capacidade contributiva e isonomia.

2. O direito fundamental do contribuinte à tributação justa

O estudo da tributação e do princípio do não confisco deve ser desenvolvido mediante contextualização com os valores consagrados pela ordem constitucional brasileira atual, pois a tributação ainda possui uma associação subjetiva da nomenclatura, por parte dos cidadãos, a algo negativo, ilegítimo e arbitrário.

Historicamente, é fato que a tributação nem sempre ocorreu de forma legítima, sendo certo que a regulamentação, como visto acima, e respectivas limitações ao poder de tributar são relativamente recentes.

Com o advento do Estado de Direito e dos regimes democráticos, a tributação passou a ser objeto de regulamentação, evitando qualquer atuação arbitrária do Poder Público, e ainda, alinhando as receitas à gestão adequada da coisa pública, que deve estar direcionada ao benefício da coletividade.

Como bem nos ensina Roque Antonio Carrazza:

Foi só com o surgimento dos modernos Estados de Direito – como melhor verificaremos no próximo capítulo – que começaram a ser garantidos, de modo mais efetivo, os direitos dos contribuintes. A partir daí o “poder de tributar” passou a sofrer uma série de limitações, dentre as quais destacamos a que exige seu exercício por meio de lei.

O Estado de Direito assegura o império da lei, como expressão da vontade popular.

Também no Brasil, a instituição e a cobrança dos tributos estão limitadas pelo princípio da legalidade, uma das traves mestras de nosso direito tributário, conforme passamos a expor e a fundamentar.⁵

Vale trazer à tona apontamento de Fabio Brun Goldschmidt acerca do princípio do não confisco e da importância de sua configuração no Estado de Direito:

A importância maiúscula que atribuímos a esse princípio se deve ao fato de que a vedação ao efeito de confisco está ontologicamente ligada à tributação no Estado de Direito. Com efeito, se a tributação pode ser compreendida como uma limitação ao direito de propriedade, o princípio do não-confisco tem função precípua de introduzir um marco a essa limitação.⁶

Assim, é imprescindível para o estudo do princípio do não confisco, além da observância à estrutura do sistema jurídico tributário, por meio da delimitação de competência, limites ao poder de tributar e princípios que regem a matéria, observar todos os valores constitucionais concernentes à conformação do conceito à plenitude do cidadão, enquanto exercente de uma vida digna.

E, como afirma Fernando Facury Scaff:

Se os Fundamentos são o ponto de partida e a base das ações, os Objetivos indicam o ponto de chegada, uma incessante busca para onde deve esta sociedade. Constituem-se em um farol que aponta o destino a ser alcançado pela Sociedade brasileira.

Um dos meios disponíveis nessa busca dos Objetivos é a afirmação e ampliação dos direitos humanos de 2ª dimensão (direitos fundamentais sociais), que são, por definição, direito a prestações. Assim, não é razoável que se aloquem todos os recursos públicos disponíveis para sua implementação, mas é imprescindível que sejam disponibilizados recursos públicos bastantes e suficientes, de forma proporcional aos problemas encontrados e de forma progressiva no tempo, de modo que as deficiências para o exercício das liberdades jurídicas sejam sanadas através do pleno exercício das liberdades reais, ou, por outras palavras, para o exercício pleno das capacidades de cada indivíduo ou coletividade de indivíduos.

⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 278.

⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2004, p. 32.

É com base nesses Fundamentos e nos Objetivos traçados em 1988 pelo constituinte originário que todas as pessoas físicas e jurídicas reguladas pelas leis brasileiras devem pautar suas ações. Observa-se que este preceito é determinante para toda e qualquer ação governamental (ou não) e para as interpretações do texto constitucional e do texto normativo que advém da Carta de 1988 ou que por ela foi recepcionado. É uma nova diretriz que foi estabelecida na redemocratização brasileira pós-88.

Denominada pelo então presidente da Câmara dos Deputados, Ulysses Guimarães, de Constituição Cidadã, a Constituição Federal é considerada uma das constituições mais avançadas e democráticas no que diz respeito aos direitos e garantias individuais do cidadão, além de expressiva participação popular na elaboração do texto, com a consagração da eleição direta, elemento essencial de uma democracia.

Como bem relata Uadi Lammêgo Bulos:

a dignidade da pessoa humana, enquanto vetor determinante da atividade exegética da Constituição de 1988, consigna um sobreprincípio, ombreando os demais pórticos constitucionais, como o da legalidade (art. 5º, II), o da liberdade de profissão (art. 5º, XIII), o da moralidade administrativa (art. 37) etc. Sua observância é, pois, obrigatória para a interpretação de qualquer norma constitucional, devido à força centrípeta que possui, atraindo em torno de si o conteúdo de todos os direitos básicos e inalienáveis do homem.⁷

É importante frisar que tais palavras não são meras colocações formais na Constituição, ou simples diletantismo, mas sim valores efetivamente adotados. São vetores obrigatórios.

No tocante ao sistema tributário constitucional, a Constituição Federal bem delimitou a estrutura, através da atribuição de competência, limites à tributação, e apontou os princípios que lhe seriam estruturantes.

Em relação aos princípios, como destacam Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior:

determinam a regra que deverá ser aplicada pelo intérprete, demonstrando um caminho a seguir. Podemos falar na existência de uma hierarquia interna valorativa dentro das normas constitucionais, ficando os princípios em um plano superior, exatamente pelo caráter de regra estrutural que apresentam.⁸

Igualmente, conferindo posição de preeminência, segue as palavras de Roque Antonio Carrazza, segundo o qual

⁷ BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal anotada*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 60.

⁸ ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Verbatim, 2017, p. 107.

*princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.*⁹

Outrossim, devem servir os princípios como parâmetro de interpretação e, como bem explicita Estevão Horvath

a convivência com princípios é no máximo conflitual, ao contrário do que sucede com as regras, em que ela é antinômica: os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se (Canotilho), eles permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem como as regras à 'lógica do tudo ou nada'), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes (idem). Assim, não se trataria de procurar uma interpretação isolada a cada um dos princípios, mas sim sopesá-los, atribuir a cada um deles o seu peso e o seu devido valor. Daí que, ainda que se possa extrair a proibição do confisco de outros princípios mas tradicionais e expressos, a sua formulação no direito positivo pode propiciar-lhe um alcance maior, ou pelo menos diferenciado com relação àqueles dos quais derivaria.^{10, 11}

Assim, o estudo do princípio do não confisco não pode se dar de forma isolada e destacado dos sistemas constitucional e tributários e dos valores deles decorrentes.

Ao contrário: essencial ao estudo do princípio do não confisco a confrontação com todos os valores e princípios consagrados pelo Estado Brasileiro, com maior ênfase aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e proporcionalidade e do direito à propriedade.

Importa ressaltar que, além da necessária contextualização do princípio do não confisco com o sistema constitucional tributário (princípio da unidade da Constituição), há que se pontuar que é necessária sempre a preocupação de se fazer respeitados os direitos fundamentais do cidadão, com a observação da princípio da máxima efetividade que, como afirmam mais uma vez Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior,

*tem particular relevância em relação aos direitos fundamentais, que, dotados de comando de aplicabilidade imediata e de âmbito de incidência necessariamente prospectivo quando em colisão com outros valores da Constituição, devem ser realizados da maneira mais ampla dentre as materialmente palpáveis.*¹²

⁹ Op. cit., p. 49.

¹⁰ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40.

¹¹ Utilizada aqui a colocação diferencial entre princípio e regras como espécies de normas jurídicas. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

¹² Op. cit., p. 128.

A tributação, portanto, legítima, inserida em um Estado Democrático, passa a figurar como dever do cidadão, na consecução do bem-estar social, mas em contrapartida, reverte também em direito deste, na observação dos requisitos constitucionais e na cobrança de montante que não importe em confisco e que seja justo e proporcional à não aniquilação de suas propriedades e do exercício de uma vida digna, que traz ínsita a observação ao menos do mínimo vital para a sobrevivência.

3. A Constituição e o princípio do não confisco

Antes de abordar o tema pela ótica da Constituição Federal, importante dizer que, devido à complexidade de delimitar e definir o não confisco, há, na doutrina, divergência já no que tange à denominação do princípio em comento.

Roque Carrazza¹³ e Estevão Horvath¹⁴ utilizam a denominação “princípio do não-confisco” ou “não-confiscatoriedade”.

Fabio Brun Goldschmidt¹⁵, que também apresenta obra importante sobre tal questão, de sua parte acata só a denominação “princípio do não-confisco”. Já Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁶ e Hugo de Brito Machado¹⁷ o denominam “princípio da proibição de confisco”, entre outros.

Adotaremos a denominação princípio do não confisco.

O princípio do não confisco passou a constar expressamente na Constituição Federal de 1988, muito embora a Constituição Federal de 1934 já estabelecesse o limite máximo de tributação a um patamar de 20% (vinte por cento), o que de certo não tem a mesma abrangência e significado como atualmente, tal como podemos observar abaixo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – Utilizar tributo com efeito de confisco.

Claramente, a abrangência pretendida pela CF/88, se comparada à CF/34, é de maior amplitude, até mesmo porque estabelecer percentual rígido para fins de caracterizar o que seria confisco não se mostra a melhor técnica jurídica, sendo o mais adequado a avaliação a cada caso concreto, como se verificará adiante.

De outro lado, vê-se que, caso não estivesse expresso, o princípio do não confisco decorreria logicamente do sistema constitucional tributário e de outros princípios, como o da legalidade, igualdade e da capacidade contributiva.

Efetivamente, se estudado à luz do sistema tributário constitucional, lançando mão, outrossim, do princípio da unidade da Constituição, por certo é que o princípio do não confisco teria decorrência lógica, dispensando a colocação expressa na Constituição

¹³ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 120.

¹⁴ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

¹⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2004.

¹⁶ Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense, São Paulo: 15ª ed., 2016, p.239

¹⁷ Curso de Direito Tributário. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2019.

Federal. Entretanto, quando expresso o valor, verifica-se que a densidade do princípio ganha maior importância.

E, como bem afirma Aliomar Baleeiro:

*esse princípio é alinhado pela Carta Magna entre aqueles que configuram ‘limitações do poder de tributar’. É uma norma de restrição, endereçada primacialmente ao legislador, o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar.*¹⁸

4. Delimitação de tributo com efeito de confisco

Expresso o princípio do não confisco na Constituição Federal e configurado como limitação de tributar dirigida a todas as esferas federativas, resta saber o significado e o alcance da expressão “tributo com efeito de confisco”. A verdade é que se trata de um conceito indeterminado pela Constituição Federal ou, até mesmo, pelas leis infraconstitucionais. Assim, há esforço de diversos juristas para determinar tal conceito.

Fredie Didier Jr. explicita:

*Não é raro que, na elaboração de textos normativos, o legislador se valha de conceitos juridicamente indeterminados, com o claro propósito de transferir ao órgão jurisdicional a tarefa de concretização do sentido dessas expressões, caso a caso. “Boa-fé”, “grave lesão”, “risco de dano”, “justo motivo”, “calamidade pública”, “repercussão geral” etc. são alguns exemplos.*¹⁹

A Constituição utiliza a aceção tributo com efeito de confisco, sem sequer configurar o que seria confisco. Assim, há que se excluir da delimitação do conceito o confisco propriamente dito.

Confisco, para Estevão Horvath, enquanto ato de confiscar, tem geralmente o significado “de ataque à propriedade privada, pelo Estado, sem compensação ao proprietário”.²⁰

Igualmente, de acordo com definição do *Wikipedia*, confisco seria “a tomada da propriedade de uma dada pessoa ou organização, sem compensação, por parte do governo ou outra autoridade pública, sem que haja lugar ao pagamento de qualquer compensação”.

Assim, o confisco está a significar ato ilegal. Confiscar, pois, traduz-se em apreensão de propriedade em favor do Fisco, sem qualquer compensação, exceto nos autos expressamente autorizados, tais como os artigos 5º, XLV e XLVI, ‘a’ e ‘b’, e 243, da CF:

A proibição ao confisco, outrossim, está diretamente ligada ao direito de propriedade, que é resguardado pela Constituição Federal e deve ser exercida amplamente, mas como afirma Fabio Brun ‘a propriedade privada é pilar de sustentação do sistema capitalista e

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Forense: Rio de Janeiro, 2006. p. 570.

¹⁹ DIDIER JR. Fredie. Editorial 107. In: *frediedidier*. Salvador, 28 ago. 2010. Disponível em: <https://bit.ly/3fH11rU>.

²⁰ Op. cit., p. 46.

*existe uma relação de dependência recíproca entre o reconhecimento desse direito e o dever de contribuir ao sustento do Estado mediante o sistema tributário’.*²¹

Desta forma, a tributação é um meio legal pelo qual se transfere patrimônio particular aos cofres públicos, para atingir objetivos públicos e para a realização de serviços relevantes, também resguardados constitucionalmente. Desta forma, sempre irá, em alguma medida, limitar a propriedade, aqui entendida *lato sensu*, mas não pode reduzi-la ou exterminá-la completamente.²²

A tributação, justamente pela finalidade de realização do bem comum social, não requer indenização, enquanto a redução integral de uma propriedade, exceto como penalidade prevista em lei, por se tratar de ato arbitrário, exigirá indenização respectiva. Assim é que jamais pode implicar a tributação privação total da propriedade, justamente por não se tratar de penalidade. A penalidade atua sobre fatos ilícitos.

Mas qual seria a medida exata para a delimitação entre a tributação legítima e a confiscatória?

Claro que não se pode desconhecer que em algum ponto a tributação tem uma conotação destrutiva, de acordo com a teoria de Marshall.

Em tal sentido, relata Fernando Facury Scaff: “falo de John Marshall (1755-1835), também Juiz da Suprema Corte dos EUA, que no caso *McCulloch v. Maryland*, de 1819, declarou: ‘O poder de tributar envolve o poder de destruir’”.²³

No entanto, a concepção atual de tributação deve estar destituída de caráter negativo, por estar inserida no Estado de Direito Democrático, enquanto dever do cidadão em contribuir para a realização do bem-comum. Isso não leva a justificar a ocorrência de confisco, que persiste como verdadeira penalização de ato lícito, isto é, inconstitucional.

Devidamente configurado o confisco, surge, agora, a grande indagação: qual seria a forma para identificar o tributo com efeito confiscatório?

Disciplina Roque Antonio Carrazza:

*Ainda que o termo padeça da ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a situação que revela, prima facie, que o contribuinte está sendo gravado além da conta, a título de tributo.*²⁴

Renato Lopes Becho entende que o efeito confiscatório é conceito indeterminado, que exige certo grau de esforço interpretativo para fins de delimitar o princípio constitucional. A solução para identificação não estaria na alíquota, pois há alíquotas superiores a 100%

²¹ Op. cit., p. 41.

²² Fabio Brun, op. cit., p. 40, explicita o contexto que deve ser utilizado para propriedade, que aqui acatamos, segundo, ainda, noção utilizada por Casanova: “Como explica o autor, quando se fala de direito de propriedade como objeto de uma garantia amparada constitucionalmente, não se está protegendo o direito de propriedade sobre cada bem concreto. Trata-se, isso sim, de uma garantia institucional que protege não somente (ou melhor, não tanto) a posição jurídica daqueles que já são proprietários, senão a própria penalização do direito de propriedade, como instituição. O protegido não é o domínio como conjunto de faculdades de que é titular o proprietário, mas a própria intangibilidade do valor patrimonial”.

²³ Tributação fica entre ‘preço da civilização’ e ‘poder de destruir’. Consultor Jurídico, 8 out. 2013.

²⁴ Op. cit., p. 120.

consideradas legais, como os incidentes sobre cigarros (Decreto 630/1992: 330%), e também não seria a natureza do tributo, pois a exemplificar, a contribuição de melhoria pode vir a ter alíquota de 100% da valorização imobiliária. O autor, então, diferencia tributação da aplicação de pena e entende que o conhecimento do princípio da vedação a tributo com efeito de confisco só pode ocorrer pela teoria dos valores. Segundo ele, deve existir primeiro uma lei infraconstitucional, para que possa ser considerada contrária ou não ao princípio e, para tanto, deverá ser utilizada a Teoria do Conhecimento, que deduz a partir de um juízo sintético (e não meramente analítico, que requer uma lógica formal), para concluir que as leis tributárias podem ser confiscatórias e não confiscatórias. O predicado confiscatório, no caso, acrescentando algo ao sujeito: leis tributárias. Ademais, o juízo formulado seria sintético, verificável *a posteriori* (conhecimento *a posteriori* ou empírico e não *a priori* – compreendido por meio de raciocínios lógicos), dependendo, pois, da experiência de quem os analisa.

Daí a concluir que, por isso mesmo, a dialética deve ser utilizada como instrumento para dimensionar a aplicação do princípio com a utilização da teoria dos valores, inclusive com o estudo da Teoria Geral dos Valores, de J. Hessen. Deduz onze características dos valores, a partir das características apresentadas por Miguel Reale (que explicita 10 características dos valores) e Paulo de Barros Carvalho (atributividade): bipolaridade (há duas possibilidades); implicação (os valores implicam-se mutuamente); referibilidade (existência do princípio como referência); preferibilidade (a proibição de tributo confiscatório é uma preferência constitucional); incomensurabilidade (impossibilidade de mensurar); hierarquização (há condutas melhores que outras; é possível hierarquizar os princípios); objetividade (não confisco é uma proibição constitucional objetiva, apesar da característica de incomensurabilidade); historicidade; inexauribilidade (busca latente, ‘lanterna acesa’); realizabilidade (o princípio é plenamente realizável); e, atributividade (a Constituição Federal atribuiu alto valor à vedação do tributo com efeito confiscatório).

Arremata o autor que o princípio do não confisco, como valor jurídico, não deve ser definido pelo legislador, pois depende de diversos fatores, tais como os econômicos, sociais e outros, não fazendo parte das atribuições do legislador e sim do Judiciário, pois exige-se uma análise fática e conjuntural. E elenca o autor em sua obra, análise de jurisprudência do STF acerca do tema relativo à tributação exacerbada, que deveria servir como fonte do direito e parâmetro do princípio (teoria dos precedentes).²⁵

Estevão Horvath²⁶ por sua vez também entende que o princípio da não confiscatoriedade está entre os denominados conceitos ‘vagos’ e ‘indeterminados’ e que a efetiva aplicação, tal como o da capacidade contributiva, passa pela discussão do papel do Poder Judiciário em geral e dos tribunais constitucionais, ou de Cortes como o Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição. Para o autor as implicações de um princípio devem emanar da interpretação do texto constitucional e não daquela pretensamente efetuada por outra norma, que é, ademais, de caráter inferior, além de deixar claro a não aceitação de existência de leis interpretativas. Caberá, pois, ao Judiciário, dizer a última palavra acerca dos limites da confiscatoriedade. Igualmente, não entende que a fixação de limites prévios numéricos seja a melhor solução, considerando a existência de diversas circunstâncias que possam interferir na configuração do que seria ou não

²⁵ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 402-453.

²⁶ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

confiscatório. O autor faz exemplar estudo de cada uma das espécies tributárias e a possível confiscatoriedade de cada uma delas, sem adentrar à polêmica acerca de quantas seriam as espécies tributárias.²⁷

Iniciando, revela o jurista o pensamento de Marçal Justen Filho, que examina o confisco tributário com base na renovabilidade da riqueza alcançada pelo tributo, a partir do qual “a renovabilidade estaria na materialidade da hipótese de incidência, significando a ‘potencialidade de a situação de riqueza reproduzir-se e se reintegrar’”.²⁸ Assim, quando se tratar de riqueza não renovável, mais fácil seria a verificação de efeito confiscatório, enquanto a tributação sobre riqueza renovável dificultaria a delimitação. Também revela o autor, a seguir entendimento de Marçal, a renovabilidade da riqueza essencial e não essencial. Na hipótese de riqueza não renovável, mas revestida de essencialidade, teria maior índice de potencialidade confiscatória, de tal forma que a taxa e contribuição de melhoria teria potencialidade confiscatória reduzida, e o imposto seria a espécie tributária com maior possibilidade confiscatória.

Deixa claro, outrossim, que todos os tributos seriam passíveis de ensejar efeito de confisco, se ultrapassados os limites da razoabilidade, seguindo conclusão extraída do XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária. Inclusive, entende possível o efeito confiscatório em relação aos impostos que gravam o consumo, denominados indiretos, inclusive com possibilidade de o contribuinte de fato questioná-los em juízo:

Esta questão diz de perto com aquela referente à legitimidade processual para a propositura de qualquer medida judicial que tenha por objeto a discussão de tributação confiscatória. Já se pode deduzir do que restou até aqui dito que, no nosso entender, não se poderia impedir o ‘contribuinte de fato’ de estar em juízo na situação ora examinada, não obstante não ser ele o sujeito passivo tributário.²⁹

Finalmente, entende o autor que o princípio que veda o confisco se aplica a todas as espécies tributárias, assim como as leis instituidoras ou majoradoras de taxas. Contrariamente, Renato Lopes Becho entende que as taxas e contribuições de melhoria não poderiam ser confiscatórias, por antes serem inconstitucionais. Ambos os autores, contudo, entendem que caberá ao Poder Judiciário, e especialmente ao STF, dizer a ocorrência ou não de tributação com efeito confiscatório, mediante utilização dos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e razoabilidade.

Kiyoshi Harada³⁰ ensina que, em razão da imprecisão da expressão constitucional, alguns autores tentam defini-la:

Alguns autores entendem que haveria efeito confiscatório de impostos sobre a produção e circulação sempre que a alíquota real do tributo

²⁷ Estevão Horvath, em tal sentido, entende pela existência de cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e outras contribuições. Já Roque Carrazza, entre outros, opinam pela existência de três espécies e para eles as duas últimas figuras mencionadas por Estevão Horvath estariam entre as duas ou três primeiras espécies referidas.

²⁸ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 122.

²⁹ Op. cit., p. 129.

³⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 419.

for maior que a margem de lucro com que o tributo opera. Para Aliomar Baleeiro, tributos confiscatórios são aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de uma atividade lícita e moral. Ruy Barbosa Nogueira ensina que ‘tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributário, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente’.

Finaliza o professor afirmando que o conceito está aproximado do que seria razoável, por mais que seja subjetiva tal concepção.

O que se vê é a inexistência de um parâmetro legal que guie o intérprete, de maneira que, mais uma vez, depende de aferições pessoais, de forma que caberá à doutrina e à jurisprudência a delimitação do conceito. Importante mencionar que a aferição do caráter confiscatório pode e deve ser guiada pelos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e, claro, da função social da propriedade.

Assim, o princípio do não confisco precisa ser estudado em conjunto com os valores e princípios constitucionais, especialmente os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Alguns autores apontam que o princípio do não confisco decorreria do direito de propriedade, consagrado constitucionalmente. Realmente há relação direta, adotado aqui em amplo sentido, além do respeito que deve se fazer presente ao princípio da igualdade e capacidade contributiva, de acordo com os artigos 150, II, e 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal.

Com relação à propriedade como vetor para interpretação da não confiscatoriedade tributária, há decisão do Supremo Tribunal Federal apontando tal importância:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONFISCATORIEDADE DO TRIBUTO - CLÁUSULA VEDATÓRIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO MATERIAL AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E QUE TAMBÉM SE ESTENDE ÀS MULTAS DE NATUREZA FISCAL – PRECEDENTES – INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – DOCTRINA – PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO – “QUANTUM” DA MULTA TRIBUTÁRIA QUE ULTRAPASSA, NO CASO, O VALOR DO DÉBITO PRINCIPAL – EFEITO CONFISCATÓRIO CONFIGURADO - OFENSA ÀS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS QUE IMPÕEM AO PODER PÚBLICO O DEVER DE PROTEÇÃO À PROPRIEDADE PRIVADA, DE RESPEITO À LIBERDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL E DE OBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE – AGRAVO IMPROVIDO. (RE 754554 AgR/GO, Relator Ministro Celso de Mello, DJE 27/11/2013)

Continuando, pelo princípio da igualdade tributária, a tributação deve se dar de forma igualitária entre os contribuintes que se encontram em situação semelhante. Já o princípio da capacidade contributiva se relaciona diretamente com a renda do contribuinte, no sentido de que a tributação não pode privá-lo de sua subsistência mínima.

Esse núcleo fundamental deve ser respeitado, em decorrência dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Caso se faça desrespeitado, haveria clara ocorrência de tributo com efeito confiscatório.

Vejamos entendimento de Roque Antonio Carrazza:

Realmente, as pessoas devem pagar impostos de modo a não verem comprometidos seus direitos fundamentais, bem como os seus dependentes econômicos, à alimentação, à moradia, ao vestuário, à educação, à cultura, ao lazer – e assim avante. Cada contribuinte deve, na medida do possível, recolher impostos de acordo com sua respectiva capacidade de pagar (Adam Smith).³¹

Ainda, Regina Helena Costa afirma com precisão:

Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do mínimo vital – aquela quantidade de riqueza mínima a propiciar ao sujeito passiva uma vida digna – e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais.³²

Assim, embora o tributo com efeito confiscatório consubstancie conceito indeterminado, além da utilização da teoria dos valores, que não deve mesmo ser menosprezada, há ponderações que devem ser realizadas para se criar parâmetros.

Primeiramente, contextualizar o princípio do não confisco com todos os valores e princípios constitucionais, de tal forma que o cidadão não possa ficar destituído de seus direitos fundamentais, especialmente do exercício de uma vida digna, um núcleo fundamental mínimo para sobrevivência. Em tal ponto, a doutrina alemã oferece como parâmetros para a carga tributária os limites mínimos e máximos:

Na democracia representativa, que promete mais prestações financiadas por tributos do que a redução da carga tributária, compete aos direitos fundamentais e à jurisdição constitucional a tarefa de estabelecer os limites do poder de tributar estatal. A igualdade é norma de partida da Constituição e exige uma tributação conforme a capacidade contributiva e o poder aquisitivo, bem como um arranjo consistente e não contraditório das decisões fundamentais da tributação. Esta igualdade ganha contornos nítidos no quadro normativo constitucional, que reconhece diferenças nos direitos de liberdade, que pressupõe princípios financeiros e espécies tributárias na constituição financeira, e confere forma e extensão ao poder de tributar pelo princípio do Estado de Direito. A constituição define sobretudo dois limites absolutos para a carga tributária total: o limite mínimo existencial, que deverá, por excelência, ser garantido

³¹ Op. cit. p. 103.

³² COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva: São Paulo, 2017, p. 102.

*pela tributação, e o limite de uma carga tributária total que atinja algo próximo da metade dos rendimentos privados e à disposição do indivíduo. Além disso, a Constituição oferece critérios que conciliam a participação tributária no sucesso privado com as esferas econômicas e familiar da vida.*³³

Realmente, não há como negar o limite mínimo a ser respeitado por força da tributação, consistente no núcleo fundamental relativo à subsistência mínima da vida digna. Claro que aqui é bom pontuar que quanto menor a devolutividade por parte do Estado em serviços à população relativamente à tributação, maior amplitude terá esse mínimo vital.

Por outro lado, Paul Kirchhof acredita razoável o limite máximo aplicado pelos Tribunais na Alemanha, relativamente ao percentual próximo de metade dos rendimentos privados, o que para a doutrina alemã incluiria todos os impostos diretos, não havendo ainda especificação de inclusão ou não dos impostos indiretos em tal margem,³⁴ devendo, aqui, ser pontuado que, no tocante ao limite inferior mínimo, “a garantia ao mínimo existencial protege, acima de tudo, a função primária de renda, qual seja, a de assegurar os meios de subsistência para o contribuinte e sua família, aliviando as prestações devidas pelo Estado Social” e que “nem mesmo o déficit orçamentário ou uma necessidade especial de recursos do Estado oferecem fundamentos que justifiquem a violação desta garantia”.³⁵

Em contrapartida, tratando-se de princípio (princípio da proibição do tributo com efeito confiscatório), os limites não devem ser especificados e quantificados pela Constituição ou legislação infraconstitucional, sob pena de o amesquinhar, muito embora alguns países o delimitem, numericamente, tal qual ocorre na Argentina, que fixa o percentual limite de alguns tributos em 33%.

Contudo, não parece o melhor caminho, pois o engessa e diminui sua expressão, o que seria até mesmo inconstitucional. A Constituição Federal, através do 150, IV parece querer agigantá-lo e eventual quantificação o minoraria.

De outro modo, não quantificado, depende o princípio, ainda, de circunstâncias de tempo e local, que merecem apreciação a cada caso concreto. No Brasil, a exemplificar, uma análise do tributo com efeito de confisco será diferente se circunscrito o caso fático no Nordeste ou Sudeste e poderá ter avaliação diferente conforme a classe social, profissão, entre outros, de tal forma que caberá mesmo ao Judiciário a aferição do que seria a tributação com efeito de confisco, com as ponderações dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Alguns parâmetros, contudo, devem ser respeitados, tal como o da defesa de um núcleo fundamental mínimo e vital ao exercício da vida digna, e como patamar máximo, partindo-se da ideia de efeito confiscatório como algo que deva estar bem abaixo do patrimônio integral (100%), que já caracterizaria o confisco, não admitido pelo nosso sistema constitucional, exceto como pena, e desde que disciplinado por lei.

Deve ser aplicado o princípio do não confisco, ademais, a todas as espécies tributárias, mesmo em relação aos denominados impostos indiretos, que possuem grande significação no Brasil.

³³ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 43.

³⁴ Op. cit., p. 75.

³⁵ Op. cit., p. 71.

Fabio Brun Goldschmidt entende que o confisco se aplica tanto do ponto de vista quantitativo quanto qualitativo. As exações estariam viciadas do ponto de vista qualitativo quando criadas em desobediência ao artigo 3º do CTN, em desacordo com sua materialidade constitucional, em desatenção às normas tributárias ou em desarmonia com a hipótese de incidência, situações em que haverá efeito de confisco amplo. Assim defende também o autor a possibilidade de efeito de confisco em relação aos tributos indiretos. Cite-se:

A valer o entendimento de que o princípio do não-confisco é inaplicável a esse tipo de exação (indireta), com quer essa corrente, estaríamos reconhecendo que o sistema tributário constitucional não contém defesa expressa aos excessos praticados nessa seara (uma vez que a única defesa invocada – e, mesmo assim, por apenas parte dessa corrente – é através de uma construção baseada num dispositivo externo ao sistema tributário). O contribuinte, assim, ficaria indubitavelmente mais vulnerável ao Poder Tributário, abrindo-se considerável espaço para que os Tribunais viessem a simplesmente negar a existência da proteção constitucional contra a tributação indireta exagerada.³⁶

Não nos parece adequado sustentar-se que, pelo simples fato de que os impostos indiretos comportam repasse ao consumidor final, fique autorizada a sua elevação ad infinitum, sem qualquer controle. O princípio do não-confisco deve aplicar-se a esses impostos, sim, em ambas as formas, estática e dinâmica. Isso porque, se o comércio ou a industrialização de determinado bem é legal, o Estado deve, em respeito ao princípio da livre iniciativa, viabilizar, ou ao menos não criar impeditivos, para que essa atividade seja uma atividade lucrativa. No momento em que, por via de tributos, o Estado asfixia determinada atividade (tornando inviável o consumo de bens produzidos), ele estará destruindo uma atividade econômica legítima, o que evidentemente ofende o princípio do não-confisco.³⁷

Brilhante entendimento que deve ser adotado integralmente, sendo totalmente viável a possibilidade de impostos indiretos ofenderem o princípio do não confisco, seja por parte do contribuinte e/ou consumidor final.³⁸

Inclusive, a análise do efeito do confisco deverá considerar o impacto total da tributação suportada pelo contribuinte.

No Brasil isso implicará algumas complexidades, por se tratar de uma federação, em que há uma multiplicação de tributos de cada esfera da federação.

De toda forma, o Supremo Tribunal Federal já entendeu a ocorrência de confisco, considerando não apenas um tributo, isoladamente, mas sim a carga tributária total imposta ao contribuinte por determinada pessoa política. Veja destaque do julgado que entendeu inadmissível a majoração da contribuição previdenciária de 8 para 12% de servidor público, por força da LC 56/99, em razão do efeito confiscatório:

³⁶ Op. cit., p. 243.

³⁷ Op. cit., p. 246.

³⁸ Op. cit., p. 245.

Quanto ao art. 150, inc. IV, da Constituição da República, são idênticas as razões recursais: a vedação contida no inciso IV do artigo 150 da F/88 cinge-se à consideração da totalidade da carga tributária que a mesma pessoa jurídica política institui onerando excessivamente o contribuinte. (RE 395882/MT – MATO GROSSO, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Julgamento: 10/11/2008)

Sobre o ICMS e o princípio do não confisco, julgou o Supremo Tribunal Federal:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. **O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.** 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 593849/MG, Relator Ministro Edson Fachin, DJE 04.04.2017)*

Imprescindível levar-se em conta toda a tributação suportada pelo contribuinte em relação a todos os entes federados, apesar da complexidade que tal ato implicaria. Tal, pode-se dizer, leva o princípio à sua real efetividade.

Finalmente, há que se ponderar ser viável a aplicação do princípio do não confisco às penalidades decorrentes do descumprimento de obrigação tributária, apesar de não ostentarem natureza tributária.

Claro que aqui a penalidade se aplica a ato ilícito e teria por objetivo desestimular novas condutas ilícitas, mas estão em jogo também outros valores. A Constituição Federal, em seu artigo 170, consagra a existência de uma economia livre de mercado, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. E se o consumidor for muito onerado, por certo, poderá inviabilizar a atividade comercial, trazendo prejuízos inclusive na seara social, com perda de empregos, entre outros. E quando a Constituição Federal adotou o princípio do não confisco o que se pretendeu foi justamente a não oneração do contribuinte em demasia. Destarte, não é possível a aplicação de tal princípio às multas decorrentes de descumprimento de obrigação tributária.

Há autores que, ao contrário, defendem que o princípio do não confisco não se aplicaria às multas e penalidades pecuniárias pelo descumprimento de legislação fiscal, tal como Fabio Brun, que justifica tal posição porque as multas não são tributos, devendo a aplicação do art. 150, IV, da CF ficar restrita àquilo que o constituinte expressamente contemplou.³⁹ Mas, por outro lado, aponta o jurista que a proteção às multas exageradas ou desproporcionais deve se dar não pelo princípio do não confisco, mas pelos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.⁴⁰

O próprio Supremo Tribunal Federal já assentou entendimento no sentido da aplicabilidade do efeito confiscatório às multas. Cite-se, a exemplificar, julgado de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. ART. 3º DA LEI 8.846/94. ADI 1.075-MC/DF. EFICÁCIA ERGA OMNES DA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Precedentes. II – Eficácia erga omnes da medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade, conforme disposto no art. 11, § 1º, da Lei 9.868/99. III – Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na decisão ora atacada, que deve ser mantida. IV – Agravo regimental improvido.

E ainda Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 1075 DF, de Relatoria do Min. Celso de Mello, através da qual foi julgada confiscatória a multa de 300% prevista na Lei 8846/94:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL – ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES – INOCORRÊNCIA – EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA

³⁹ Op. cit. p. 154.

⁴⁰ Op. cit. p. 155.

COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA – DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS – LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO – ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, parágrafo único, II) – INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA – PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO – TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA – SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL – MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

A complementar, a posição de Roque Antonio Carrazza é a de que é confiscatório tributo que incide sobre correção monetária, pois não revelaria aumento de riqueza, mas simples recomposição de moeda, posto que dificultaria sobremodo a exploração de atividades econômicas habituais ou inviabilizaria o desempenho das atividades, de acordo com os artigos 1º, IV e 170, da Constituição Federal.⁴¹

Releva também anotar posição de Fabio Brun, acompanhado por Roque Antonio Carrazza, a respeito do efeito confiscatório da ab-rupta e excessiva majoração base de cálculo do tributo, trazendo sérios impactos no orçamento.

Ao contrário, o Supremo Tribunal Federal não entendeu que a proibição ao confisco aplicar-se-ia aos juros:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. REAPRECIÇÃO DE INTERPRETAÇÃO DADA A NORMA INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA 636 DO STF. ABRANGÊNCIA DA INCIDÊNCIA DE JUROS DEFINIDA COM BASE NA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA (CTN E LEI 9.430/1996). QUESTÃO INFRACONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO QUE VEDA O CONFISCO. APLICAÇÃO SOBRE MULTA DECORRENTE DO INADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO EM RELAÇÃO AOS JUROS. VALOR RELATIVO À MULTA. SÚMULA 279 DO STF. CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – É inadmissível a interposição de recurso extraordinário por ofensa ao princípio da legalidade, para reapreciar a interpretação dada a normas infraconstitucionais. Incidência da Súmula 636 do STF. II – O acórdão recorrido, ao determinar a abrangência da incidência dos juros sobre a multa moratória, decidiu a questão com base na legislação ordinária (CTN e Lei 9.430/1996). A afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Incabível, portanto, o recurso extraordinário. III – Esta Corte já fixou entendimento no sentido de que lhe é possível examinar

⁴¹ Op. cit., p. 122.

se determinado tributo ofende, ou não, a proibição constitucional do confisco em matéria tributária e que esse princípio deve ser observado ainda que se trate de multa fiscal resultante de inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias. Inexistência de previsão em relação aos juros. IV – Hipótese dos autos em que o valor relativo especificamente à multa (77% do valor do tributo) não evidencia de forma clara e objetiva ofensa ao postulado do não confisco. Incidência da Súmula 279 do STF. V – Configurada a impossibilidade, por meio do recurso extraordinário, de rever a decisão na parte em que aplicou juros sobre multa moratória, verifica-se que é constitucional a incidência de Taxa Selic como índice de atualização dos débitos tributários pagos em atraso. VI – Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 733.656, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJE 14.08.2014)

Por fim, a análise e delimitação da não confiscatoriedade tributária passa, também, pelo princípio da progressividade previsto expressamente na Constituição Federativa do Brasil para o IR – art. 153, parágrafo 2º, I, da CF, ITR – art. 153, parágrafo 4º, I, da CF, e para o IPTU – arts. 156, parágrafo 1º, I, e 182, parágrafo 4º, II, DA CF.

De acordo com o princípio da progressividade, as alíquotas são diferenciadas, de tal forma que o tributo aumenta conforme aumenta a base de cálculo, conforme critérios previamente estabelecidos, tal como alíquotas diferentes de IPTU, conforme localização ou utilização do imóvel.

Através desta técnica, os que têm maior capacidade contributiva contribuirão em montante mais elevado. Tal pode ser aplicável para fins extrafiscais, como bem anota Regina Helena Costa:

Outrossim, vários instrumentos podem ser empregados para imprimir caráter extrafiscal a determinado tributo, tais como as técnicas da progressividade e da regressividade, a seletividade de alíquotas e a concessão de isenção e outros incentivos fiscais.⁴²

Inclusive, “impostos com alíquotas progressivas são adotados, por exemplo, em países como Portugal, Espanha, Argentina, Uruguai, Colômbia, Alemanha, Áustria, França, Itália, Holanda, Suíça, Noruega, Espanha, Estados Unidos, Canadá, México, Austrália, e Japão”, conforme Hugo de Brito Machado.⁴³

Assinala-se que grande parte da doutrina compartilha do entendimento de que a progressividade viabiliza a concreção dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Porém, nem todos os doutrinadores assim entendem. Fabio Brun, vale apontar, em sua obra acerca do princípio do não confisco no direito tributário, não concorda com tal posição. Reflete o autor:

⁴² Op. cit., p. 76.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

Ao nosso sentir, contudo, tal postura não se sustenta. A progressividade não só se justifica pela igualdade, como, pelo contrário, conflita e, quando admitida, excepciona o princípio isonômico. Isso porque a igualdade se realiza através da proporcionalidade e não através da progressividade. Com a proporcionalidade tributa-se mais quem possui mais e menos quem possui menos, guardada, contudo, a mesma proporção. Em que pese os montantes pagos por cada um sejam diferentes, o efeito da tributação é repartido de forma isonômica, e o peso do tributo se faz igual para todos. A tributação apresenta-se, dessa forma, subjetivamente igual.

Mediante a progressividade, pelo contrário, nega-se por completo um tratamento isonômico, seja do ponto de vista subjetivo, acima exposto, seja do ponto de vista objetivo/matemático (quando o montante é o mesmo para todos, sem quaisquer outras considerações). Os tributos, via progressividade, têm o deliberado propósito de prejudicar uns (para os quais os valores são, não somente maiores, mas proporcionalmente maiores) e favorecer outros.⁴⁴

Contudo, apesar da excelência da obra do autor em epígrafe, com ideias, inclusive, inovadoras, não se faz possível um sistema tributário justo em um mundo capitalista, mas democrático, sem a utilização da técnica da progressividade. Na verdade, aplicada a progressividade, realmente quem ganha mais contribuirá mais, e os efeitos da tributação, que podem ser revertidos em serviços, entre outros, à sociedade, será mesmo isonômico. Não há qualquer problema no efeito da tributação ser isonômico em razão justamente do princípio da igualdade do ônus e encargos sociais.

Desta forma, se aplicada a técnica da progressividade, em conjunto com os princípios da contributividade e da isonomia, é que se estabelecerá o montante adequado a ser suportado pelo contribuinte, aferível, ainda, para fins de avaliação do que seria tributação com efeito de confisco, até mesmo para delimitar e conservar o núcleo fundamental do exercício de uma vida digna.

Na verdade, o que se verifica é que a tributação em consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia só será real mediante a aplicação da técnica da progressividade, a captar as realidades diferentes de cada cidadão.

O Supremo Tribunal Federal já assentou posição no sentido de que a progressividade da alíquota do imposto de renda não fere o princípio do não confisco:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO DE RENDA. MAJORAÇÃO DO TRIBUTO. CARÁTER PROTELATÓRIO. IMPOSIÇÃO DE MULTA. 1. O acórdão recorrido está alinhado com a jurisprudência desta Corte no sentido de que a correção da tabela progressiva do Imposto de Renda não afronta os princípios da proibição do confisco ou da capacidade contributiva, bem como que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do Imposto de Renda. 2. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. (ARE 966.484/SP, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 09/08/2016)

⁴⁴ Op. cit., p. 176.

Conclusão

A tributação no Brasil mostra-se bastante desproporcional e injusta. Na contramão de países mais desenvolvidos, o sistema tributário utiliza-se em maior parte de tributos regressivos ou indiretos, de tal forma a onerar mais fortemente a classe menos favorecida e, desta maneira, intensificar as diferenças sociais.

Em tal contexto, importante se torna o estudo da proibição ao confisco como limitação à tributação, em conjunto com o sistema tributário e outros princípios constitucionais.

Efetivamente, não se pode abstrair do estudo do princípio do não confisco os demais princípios da Carta Constitucional, consubstanciados nos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, do direito de propriedade, além de técnicas interpretativas e o método da progressividade.

Essa análise conjunta do sistema tributário requer a observação da dimensão axiológica dos princípios sob análise, para a correta delimitação dos conceitos pretendidos.

Isso porque a Constituição Federal não definiu, nem quantitativamente, o que seria tributo com efeito de confisco, deixando o trabalho nas mãos de juristas e do Poder Judiciário. Neste ponto, os estudiosos tentam definir o que seria tributo com efeito de confisco, bem como em qual medida o confisco tributário estaria presente.

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal possui algumas decisões sobre a interpretação e delimitação do não confisco tributário, horizonte este ainda longínquo de ser determinado.

Viu-se que os diversos autores entendem que os fundamentos da República Federativa do Brasil explicitados pela Constituição são de vetor obrigatório, incluindo entre eles a cidadania e, compatibilizando-os com os demais valores e princípios da ordem constitucional, especialmente a observação de um núcleo mínimo fundamental, a garantir o exercício de uma vida digna. Consequentemente, o requisito mínimo a ser utilizado como balizador do tributo com efeito de confisco seria justamente a observação desse núcleo fundamental, notando-se o impacto sistêmico da tributação sofrida pelo contribuinte.

Desta forma, somente as características fáticas de cada caso concreto poderá dar certo dimensionamento do princípio do não confisco, e, aí repousa o trabalho do Judiciário.

Resta, ainda, esclarecer, considerando o sistema tributário do Brasil, com maior incidência de tributação regressiva, que traz maior impacto às classes mais pobres, a importância da aplicação da técnica da progressividade, na busca de uma tributação mais justa e igualitária.

Ademais, o princípio do não confisco atinge todas as espécies tributárias, inclusive impostos denominados indiretos ou de consumo, ou até mesmo taxas e contribuições. Todos são passíveis de provocar uma tributação excessiva e arbitrária, sendo viável a busca do afastamento do respectivo excesso perante os Tribunais.

Aliás, é bom que se diga que em relação aos tributos indiretos, que causam tributação excessiva perante a classe mais pobre, já se constata excesso arbitrário de tributação, especialmente no que diz respeito aos serviços e bens de primeira necessidade, os quais deveriam ser objeto de desoneração pelo Estado.

O princípio do não confisco, outrossim, aplica-se também às multas e penalidades pecuniárias em razão de descumprimento de legislação tributária, não devendo ser realizada interpretação literal do artigo 150, IV, da CF, a proteger, inclusive o livre comércio

e concorrência, evitando-se retirar do contribuinte todo o seu patrimônio, que poderia, ainda, causar consequências nefastas à sociedade, como desemprego, entre outros.

Finalmente, o princípio do não confisco deve servir como instrumento a viabilizar a observação dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte e cidadão, ao menos em relação a um núcleo vital mínimo a proporcionar o exercício de uma vida digna.

Bibliografia

ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora. *Ciência política, Estado e Direito Público*. 3. ed. São Paulo: Verbatim, 2017.

ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Verbatim, 2017.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECHO, Renato Lopes. *Reponsabilidade tributária de terceiros*. São Paulo: Saraiva, 2014.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal anotada*. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2004.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARSHALL, Thomas H. *Cidadania, classe social e status*. Tradução de Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar, 1967.

SCAFF, Fernando Facury (Org.). *Constitucionalismo, tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.