

## O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO\*

Mary Silvea Santana Vieira\*\*

### RESUMO

O presente artigo tem como objeto o estudo de não confisco preceituado no artigo 150, IV da Constituição Federal, bem como analisar a sua aplicabilidade, dentro da sistemática tributária brasileira. O Princípio do Não-Confisco é uma limitação ao poder de tributar imposta ao Legislador infra-constitucional, configurando uma proteção ao contribuinte. Sendo assim, este trabalho preo- ocupa-se em delimitar a linha a partir da qual o tributo passa a ter efeito confiscatório.

**Palavras-chave:** Princípio do Não-Confisco. Contribuinte. Tributos. Limitações ao Poder de Tributar.

### THE PRINCIPLE OF THE NO CONFISCATION IN THE TAX LAW

#### ABSTRACT

This article consists in the study of the principle of non-confiscation specified in Article 150, IV of the Federal Constitution, and examine its applicability, in the Brazilian tax system. The principle of non-confiscation is a limitation to the tax imposed by the Federal Constitution to the infra legislator, setting a protection to the taxpayer. So this article focuses on defining the line from which the tribute will take confiscatory effect.

**Keywords:** Principle of the No Confiscation. Taxpayer. Taxes. Limiting the Tax Power.

### 1 INTRODUÇÃO

O objetivo do presente artigo é trazer para reflexão a importância do Direito Tributário ser estudado de forma humanística. É incontestável que não só ele, pois o Direito existe para a proteção dos direitos inerentes à pessoa humana, mas especificamente o Direito Tributário deve ser o instrumento de efetivação dos direitos fundamentais e não de sua violação, como frequentemente ocorre.

É através do tributo, muitas vezes tido por injusto, que o Estado tem condição e obrigação de redistribuir a riqueza, garantir o mínimo existencial e dar condição aos menos favorecidos, de uma vida digna, enfim, para fazer valer plenamente os direitos fundamentais de toda a sociedade.

O estudo do tema, ora introduzido, necessita de maior aprofundamento. A pouca doutrina específica sobre o princípio do não-confisco no direito pátrio revela essa dificuldade. Isto posto, é colocada a seguinte indagação: Será possível mensurar, exatamente ou aproximadamente, até onde deve o cidadão contribuir sem estar sendo lesado, ou confiscado pelo Estado? Onde passa a linha tênue entre o confisco e o não-confisco?

Qual seria então a carga ideal, pois parece que o Estado é um devorador. Quanto mais aumenta a carga tributária, como se tem visto e sentido nos últimos anos, percebe-se que a contraprestação estatal está cada vez mais caótica e sucateada em se tratando de saúde, educação e segurança.

\*O presente artigo é resultado de monografia de conclusão do curso de graduação em Direito, escrita sob a orientação do prof. Ms. Antonio Carlos Lovato.

\*\*Mary Silvea Santana Vieira, Bacharel em Direito, formada pela UNIFIL e Administradora de Empresas formada pela UEL.



De maneira geral, o conceito de confisco é identificável e tem sido tratado como sendo a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização. Quando isso se dá por meio de tributo, está-se diante do confisco em matéria tributária.

A Constituição da República de 1988 (art. 150, inc. IV) preceituou limitações ao poder de tributar, trazendo como um desses limites a vedação aos entes federados de utilizar tributo com efeito de confisco. É certo também que o Estado, por força de seu poder de império, tem o direito de exigir dos cidadãos contribuições compulsórias para a realização de suas finalidades de promoção do bem comum. Entretanto, em um Estado Democrático de Direito, esse poder é limitado pelos diversos princípios, direitos e garantias individuais inseridos na Constituição da República Federativa do Brasil.

No intuito de esclarecer esses limites, a doutrina pátria tem-se limitado a afirmar que confiscatório é o tributo que excede a capacidade contributiva, sem, no entanto, fornecer critérios objetivos para sua verificação. A afirmação de que é confiscatório o tributo que aniquila total ou parcialmente propriedade particular também não resolve suficientemente o problema, já que é fácil identificar sua extinção completa, porque representa 100% do bem. Mas, e quanto à mutilação parcial? Qual seria o limite?

Como decorrências dessas indagações, surgem outras não menos interessantes: é o tributo, isoladamente considerado, que é confiscatório ou é a carga tributária total suportada pelo contribuinte que atinge as raízes do confisco? A vedação constitucional é absoluta ou comporta exceções? A quem é dirigida? Atinge somente os impostos ou aplica-se também às demais espécies tributárias?

Para discorrer sobre o tema, serão analisados diversos aspectos jurídicos, até se chegar a conclusão de que só é possível obter o conceito de “não-confisco” mediante o estudo de cada caso concreto que se vislumbra pela frente. É somente pela apreciação de cada situação concreta de instituição de tributo novo ou de aumento de tributo já existente que se poderá verificar se realmente houve respeito ao princípio do “não-confisco”.

O tributo com efeito de confisco, destruindo a propriedade privada, aniquila a própria base de sustentação do sistema, pois a existência de propriedade privada é a viga mestra para a própria existência do sistema tributário, pois sem a propriedade privada não há o que se tributar.

78

## 2 O TRIBUTO

### 2.1 Conceito e natureza jurídica

O conceito de tributo está explicitado no artigo 3º do Código Tributário Nacional, (CTN), que prescreve de modo adequado as características essenciais e necessárias para a identificação dessa categoria jurídica, diferenciando-a de outras figuras semelhantes.

Prescreve o artigo 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo o doutrinador Ruy Barbosa Nogueira (1999, p. 155),

os tributos são receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com seu poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

Na concepção de Geraldo Ataliba (2004, p. 53), tributo é:



a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certa pessoas, de levar dinheiros aos cofres públicos. É o nome que indica a relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado.

Dessa forma pode-se concluir que o tributo consiste de uma obrigação compulsória, isto é, obrigatória, instituída por lei, representada por um valor em dinheiro e que não constitui penalidade por algum ato ilícito.

A natureza jurídica do tributo é definida pelo fato gerador, conforme explícito no artigo 4º do CTN.

Alfredo Augusto Becker (1972, p. 399), discorre sobre o tema, nos seguintes termos:

... o único critério científico jurídico que permite aferir a natureza jurídica do tributo é o critério da base de cálculo (núcleo da hipótese de incidência). O núcleo (base de cálculo) confere gênero jurídico do tributo e os elementos adjetivos atribuem a espécie jurídica àquele gênero.

O referido autor ainda observa o seguinte na mesma obra (1972, p. 260):

A natureza jurídica do tributo (e a do dever jurídico tributário) não depende da destinação financeira ou extrafiscal que o sujeito ativo da relação jurídica vier a dar ao bem que confere a consistência material ao tributo que foi ou deve ser prestado. Nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo, a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada ou indeterminada....

79

Dessa forma ao se observar o fato gerador de uma obrigação e comparar com as hipóteses autorizadas pela Constituição Federal para a instituição de tributos, é que definirá se aquela obrigação tem caráter tributário ou não.

## 2.2 Histórico

### 2.2.1 Histórico dos Tributos no Direito Comparado

Os tributos “provinham do chamado Patrimônio Real, eram obtidos, sob a forma de rendimentos, extraídos do patrimônio dominial, cuidados pelos chefes dos clãs, reis ou imperadores, sob as formas várias, dos dízimos, das vintenenas, dos quintos, cisas, etc” (FERREIRA, 1986, p. 14).

Segundo o autor Benedito Ferreira (1986, p. 14):

A origem do imposto fiscal remonta a tempos que se perderam no pretérito da humanidade. Historiadores ilustres, em todas as épocas, invariavelmente, procuraram registrar, ao descreverem usos e costumes das civilizações, os seus sistemas tributários. Heródoto,...escrevendo e informando-nos, a cobrança de impostos em razão do chamado vínculo de Jurisdição Fiscal, aos habitantes dos antigos impérios que povoaram as regiões dos rios Tigre, Orange e Eufrates, há mais de quatro mil anos, anteriores a Era cristã. Segundo Heródoto, tributava-se 10% sobre a produção, que se constituíam na “décima” e a quota de contribuição de cada um às despesas do Estado, devida por todas as camadas sociais.



Na Índia tributava-se a exportação de especiarias, produtos medicinais e essências, e também a prosperidade da Mesopotâmia teve seu epicentro não só no comércio, mas principalmente aos tributos impostos aos povos conquistados,

Salomão explorou de forma sábia a estratégica posição geográfica de sua pátria, situada entre o Egito e a Mesopotâmia e vários países asiáticos, “que lhe pagavam direitos e taxas sobre as mercadorias que por ali transitavam” (FERREIRA, 1986, p. 15).

Cita ainda o referido autor onde incidiam os tributos na Grécia Antiga:

tributavam as indústrias e profissões, como também, os direitos aduaneiros; aplicavam multas e confiscos, tributos sobre bens e pessoas, rendas ou lucros, que atingiam, mais e especialmente, os mil e duzentos cidadãos mais ricos. Cresciam as alíquotas na medida das necessidades, especialmente nas guerras.

Com a organização do ordenamento jurídico do Império Romano, o Direito Tributário desenvolveu-se sobremaneira, pois já eram individualizadas algumas espécies tributárias, como “impostos”.

O já citado autor ainda traz a seguinte informação:

O desmoronamento do fabuloso Império romano, segundo as anotações de Sêneca, Plínio e mesmo Montesquieu, teve seu fulcro na desagregação dos costumes, especialmente no terrível desajuste familiar do Patriciado, nas orgias promovidas com os recursos públicos, e que foram gerando a desorganização do Estado, e, conseqüentemente, a desobediência às leis, e, finalmente, a imposição de tributos, com alíquotas cada vez mais insuportáveis, aos contribuintes, aos que trabalhavam e produziam... arbitrariamente, decretavam impostos sobre os pobres, sobre as mulheres separadas ou divorciadas, sobre os celibatários, sobre os escravos, até as portas estavam sujeitas à insânia tributária. A seguir, passaram a cobrar imposto sobre o casamento e, finalmente, Vespasiano, como Imperador, não tendo, talvez, mais o que tributar, instituiu o imposto sobre a urina (FERREIRA, 1986 p. 16)

80

Segundo o jurista Aliomar Baleeiro (1969, p. 26),

as Finanças Públicas tiveram desde a Antiguidade, precursores que incidentalmente comentaram aspectos da atividade financeira ou discutiram medidas de política fiscal, muito embora só houvesse logrado a consistência e a posição de disciplina autônoma no século XIX.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro (1969, p. 27), pode-se constatar que:

São Tomás de Aquino (1226-1274) admitia a tributação em caso de escassez das rendas patrimoniais dos príncipes e aconselhava a constituição do tesouro como reserva para os maus dias. Mateo Palmieri (1405-1475) defendeu a proporcionalidade dos tributos contra os critérios progressivos, que a república florentina então ensaiava. Na Renascença e início da idade moderna, surgem os pensadores políticos de maior envergadura acentuando a correlação entre a economia privada e as finanças públicas.

Saliente-se que Maquiavel, o autor do “Príncipe”, em seus escritos repelia a ilimitação dos tributos impostos pelo Estado. Também é importante registrar que o Direito Constitucional moderno teve sua raiz principal na Carta Magna de 1215, na Inglaterra Medieval e revela a idéia de impor limites ao poder de tributar (COELHO, 1999, p. 54).

### 2.2.2 Histórico dos Tributos no Direito Brasileiro

Segundo Benedito Ferreira (1986, p. 36), um marco importante do histórico dos tributos no Brasil foi a vinda de D. João VI para o Brasil, pois em linhas gerais:

Abriram-se os portos ao comércio com todas as nações amigas, promoveu-se a construção de novos portos, melhoraram-se os existentes, fomentou-se e protegeu-se a indústria e o comércio interno e externo. Em matéria de tributos e sistema fazendário fiscal, embora tenha sido benéfica para o Brasil como um todo, a vinda de D. João VI não representou nenhum alívio para os contribuintes, sendo mantidos, na sua inteireza, os impostos existentes, e sobrecarregada mais ainda a carga fiscal. (...) Como a receita não conseguia ultrapassar a casa dos 4 mil contos de réis, através do recém criado Banco do Brasil, tivemos o início do endividamento interno e externo em que nos encontramos até os dias atuais. E, também, a origem da nossa inconseqüente “fúria tributária”, que premia os malandros usuários do “jeitinho” e liquida com os contribuintes corretos.

Arnaldo Godoy (2003, p.147) disserta, em sua obra *Direito e Literatura*, o posicionamento de Monteiro Lobato a respeito do Estado, tributo e confisco.

Lobato relutava em entender a miséria que se espargia entre nós, país tão rico de recursos. Defendeu ardentemente o domínio de nossos recursos naturais, ponderou acerca da função do Estado, defendendo um Estado mínimo, destinado a garantir as liberdades individuais.

81

Na mesma obra, Arnaldo Godoy cita o livro de Monteiro Lobato, *Idéias de Jeca Tatu*, que faz uma menção crítica e cínica ao fisco, conforme se pode observar; “ao descrever a chegada da Família Real portuguesa ao Brasil, Lobato chama a atenção para o desembarque de um personagem: O Fisco - um canzarrão tremendo de dentuça arreganhada – é conduzido no açamo por vários meirinhos”.

Na seqüência cita também a obra *Na Antevéspera*, em que Monteiro Lobato faz críticas ao fisco, narrando o seguinte fato histórico:

Portugal só organizou uma coisa no Brasil - Colônia: o Fisco, isto é, o sistema de cordas que amarram para que a tromba percevejante siga sem embaraços. Quem lê as cartas régias e mais literatura metropolitana enche-se de assombro diante do maquiavélico engenho luso na criação de cordas. Cordas trançadas de dois, de três, de quatro ramais; cordas de cânhamo, de crina, de tucum, de tripa; cordas estrangulatórias de espremer o sangue amarelo e cordas de enforcar (GODOY, 2003, p. 147).

Insurge-se Arnaldo Godoy (2003, p. 148-149), ao comentar sobre a visão de Monteiro Lobato em relação aos tributos. Nesse raciocínio escreve o autor:



Lobato era irredutivelmente agressivo para com o Fisco, que qualificava com os mais negativos impropérios. Escreveu: “Que é o fisco senão um ‘sistema de embaraços’ opostos à livre atividade do homem, que deles só se livra por meio de entrega ao Estado de uma certa quantidade de dinheiro. (...) A tributação para Lobato, vislumbra iniquidades que mudam o rumo da história. A Inconfidência Mineira é um exemplo, e Lobato sugere outro, tomado da história universal, em sua obra Mundo da Lua: “A história da civilização cabe dentro da história do Fisco”. Grandes convulsões sociais, como a Revolução Francesa, tiveram como verdadeira causa as iniquidades do Fisco.

Conclui Arnaldo Godoy que o tributo na concepção de Monteiro Lobato tem que estar diretamente ligado ao significado de justo e razoável: “A concepção tributária de Lobato é muito próxima de suas concepções de justiça. Como homem de negócios, de ação pôde Lobato viver, de experiência própria, os nefastos efeitos de um modelo tributário agressivo e ineficiente”.

### 3 TRIBUTO NÃO CONFISCATÓRIO

#### 3.1 Conceito de Confisco

O termo “confisco” possui o seguinte significado definido por Plácido e Silva (2004, p. 505): “Confisco, ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei”.

Na concepção de Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2000, p. 45), o vocábulo significa: “O ato pelo qual o Fisco adjudica bens do contribuinte.”

No entendimento de Paulo César Bária de Castilho (2002, p. 39):

O comando normativo constitucional proíbe, na verdade, o efeito de confisco que o tributo, por ser exagerado, desregrado, possa gerar. E isso é assim porque, se tributo é instituto que não constitui sanção de ato ilícito (art. 3.º do CTN), a Constituição só poderia referir-se a efeito de confisco e não a confisco propriamente dito.

É de se salientar que o art. 150, inc. IV, da Constituição da República de 1988 não proíbe o confisco em si, mas sim “efeito de confisco”. Nos países capitalistas, é proibido o confisco, como regra geral, sendo somente permitido como forma de sanção, conforme prevê o art. 5º, inc. XLVI, letra b, da Constituição Federal que traz previsão à perda de bens como forma de pena, de acordo com a lei.

#### 3.2 Aspectos Normativos

##### 3.2.1 Aspectos Normativos nas Constituições Anteriores

O desenvolvimento desigual em certas regiões do Brasil<sup>1</sup>, na Constituição de 1946, levou o constituinte a procurar amenizar esta desigualdade através do aparelho tributário,

---

<sup>1</sup> As regiões brasileiras que estavam se desenvolvendo rapidamente eram as regiões litorâneas e a região sul do país.

Historicamente, a vedação constitucional aos tributos confiscatórios ou prejudiciais à atividade lícita teve origem no direito brasileiro através do art. 202 da Constituição Federal de 1946, de inspiração liberal, que dispunha do seguinte texto: “os tributos têm caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. A Constituição de 24 de janeiro de 1967 dedica o Cap. V do Tít. I ao sistema tributário nacional em seus artigos 18 a 28.

Pode-se concluir que somente a Carta Constitucional da República de 1988 traz, expressamente, a proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, em seu art. 150, inc. IV. Até então, a vedação constitucional era apenas implícita.

### 3.2.2 Aspectos Normativos na Constituição Federal de 1988

Segundo o doutrinador Mariano Junior (1994, p.75): “A Constituição Federal traz os princípios de imperatividade maior para que o poder de tributar, pela competência partilhada de cada uma das entidades de direito público dele titulares, possa ser exercido”.

Nas palavras de Mariano Junior (1994, p. 75):

Além da observância e cumprimento das determinações superiores da Constituição Federal e precisamente para que não haja conflitos de competência entre as entidades públicas detentoras do poder tributante, cumpram-se as limitações constitucionais ao poder de tributar e sejam seguidas normas gerais em matéria de legislação tributária, terão que ser cumpridos os preceitos da lei complementar tributária (Artigo 146, CF/88) que, atualmente, é o Código Tributário Nacional Lei Federal nº. 5.172 de 25-10-66).

Assim, o que está preceituado no título VI da Constituição Federal – da tributação e do orçamento – pelos artigos 145 a 156, deve ser rigorosamente observado pela União, pelo Distrito Federal, pelo Estado-Membro e pelo Município no exercerem sua competência tributária de editar lei ordinária própria para seus tributos e no exigirem efetivamente o pagamento de seus impostos, taxas e contribuições.

83

### 3.3 Princípio do Não-Confisco e Direito de propriedade.

No entender do doutrinador Estevão Horvath (2002, p. 40), o fato de um princípio estar explícito, positivado é muito importante quando da sua interpretação ou aplicação nos casos concretos. Segundo o autor, cumpre observar preliminarmente o seguinte:

A circunstância de um princípio estar previsto expressamente é importante para efeitos interpretativos, ainda que seja para o fim de não se poder afirmar que aquele não está positivado. A evolução histórica dos princípios gerais de direito bem demonstra essa assertiva. Em segundo lugar, consoante também já se demonstrou, a convivência dos 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, de 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, mais 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.



O confisco é proibido no direito brasileiro, simplesmente pelo fato da propriedade privada estar protegida, ressalvadas certas exceções contidas no Texto Magno. Contudo a Carta Magna, ao preceituar que é vedado utilizar tributo com efeito de confisco, atribui a esta idéia peculiaridades que não estariam presentes com a simples previsão genérica da vedação ao confisco.

Nesse diapasão, assevera Estevão Horvath (2002, p. 40-41):

O que estamos buscando significar é que, se a vedação genérica do confisco está a proibir que a tributação seja onerosa a ponto de retirar 100% da renda ou do patrimônio de alguém (o que, de per si, é suficientemente óbvio para prescindir de jurisprudência que o diga), ao vedar-se a “utilização de tributo com efeito de confisco” se estaria ampliando o alcance do princípio, na medida em que não seria confiscatório somente quando se priva a pessoa das suas rendas ou bens por meio da tributação, mas também quando restasse comprovado que a imposição de que se cuida produziu esse indesejado efeito.

Ainda segundo o presente doutrinador:

É mais abrangente dizer que se proíbe a tributação com efeito confiscatório do que simplesmente dizer estar vedado o confisco. Têm-se a sensação que, com a dicção constitucional, o intérprete se sente mais à vontade para extrair que qualquer tentativa, por mais sub-reptícia que seja, de exacerbar a tributação, aproximando-a do confisco, ainda que parcial, tenderá a enquadrar-se na vedação constitucional.

84

No que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva, a doutrina em geral entende que este princípio deriva do princípio da igualdade, razão pela qual, não precisaria vir expresso na Constituição. Entretanto, com o art. 145, § 1º da Carta Magna e com a forma pela qual ele está expresso, outros detalhes interpretativos para o seu conhecimento e aplicação são passíveis de serem elucidados.

Na pouca doutrina existente acerca da vedação do tributo com efeito de confisco, verifica-se que os autores em geral extraem o princípio tributário da vedação do confisco daquele.

No entendimento de Estevão Horvath (2002, p. 41), “não há antinomia entre direito de propriedade e tributos, já que este é o preço que se deva pagar para viver em sociedade, o que exige sufragar os gastos do governo encarregado de cumprir e fazer cumprir a Constituição”.

Antes de se falar em “*quantum*” de tributo que possa ser devido, necessário se faz esclarecer que se estará violando o direito à propriedade e, simultaneamente, o princípio que proíbe o confisco toda vez que se institua um tributo não autorizado pela Constituição Federal.

Desta forma assevera Estevão Horvath (2002, p. 43):

Com efeito, é evidente que a tributação é uma forma de apropriação da propriedade do contribuinte. Por isso mesmo, num Estado de Direito, depende ela do consentimento dos cidadãos, para que possa existir. Nesse “consentimento” ou “autorização” para tributar repousa o princípio da legalidade e têm origem os próprios parlamentos, como conhecemos hoje em dia. Não basta, porém, que um determinado tributo seja consentido, mediante a sua aprovação pelo Legislativo. Necessário se faz que o poder de representação outorgado pelo povo ao legislador ordinário seja exercido dentro dos limites que o legislador constituinte originário impôs, ao inaugurar o novo Estado.



O professor Roque Carrazza (1999, p. 268) afirma que o princípio do não confisco potencializa o direito de propriedade:

... estamos notando que a norma que impede que os tributos sejam utilizados com efeito de confisco, além de criar um limite explícito à progressividade – que, de um modo geral, os impostos devem observar ... – reforça o direito de propriedade. Assim por exemplo, em função dela, as alíquotas do imposto sobre a renda não podem ser elevadas a ponto de fazerem desaparecer a propriedade do contribuinte.

Estevão Horvath (2002, p. 45) traz a seguinte indagação para posterior reflexão:

Se o princípio que veda o confisco já está implícito no Texto Constitucional e que esse confisco já estaria proibido pela simples previsão da proteção à propriedade privada, então qual a razão de ser, qual a importância de se referir o Texto Magno a ele de modo expresso?

E o mesmo doutrinador, Horvath (2002, p. 45), responde nos seguintes termos abaixo transcritos:

É que ele serve, também, como parâmetro para a elaboração das leis tributárias e não pode deixar de ser tomado em linha de conta pelo legislador à hora de criar ou aumentar tributo. Juntamente com outros princípios, ele deve atuar para compor o quadro do tributo a ser engendrado, não podendo pairar dúvidas acerca da sua existência e operatividade em concreto.

85

Concluindo, pode-se salientar que o confisco é diretamente ligado ao direito de propriedade, mas o fato do princípio estar positivado deu-lhe uma amplitude maior.

### 3.4 Princípio do Não-Confisco e Capacidade Contributiva

Antes de tudo, vale lembrar que se desenhar um gráfico e delimitar dois pontos, sendo um ponto a partir do qual o tributo se torna possível e outro ponto onde a tributação não seja mais razoável quantitativamente, torna-se inconstitucional, é inadmissível, entende-se que, no intervalo entre esses dois pontos, estará delimitada a liberdade de atuação do legislador tributário. Segundo Goldschmidt (2004, p. 160), “esse espaço intermediário representará a capacidade contributiva”.

Nesse diapasão, Fábio Brun Goldschmidt (2004, P. 162) faz o seguinte arrazoado:

a relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder a força econômica do contribuinte”. Deve haver então clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei e a espécie de fato signo presuntivo de riqueza, posto na hipótese legal.



O efeito de confisco pode estar aquém ou além da capacidade contributiva. Quando o tributo estiver aquém da capacidade contributiva ele será confiscatório, pois não estará garantindo o mínimo existencial ao cidadão, comprometendo assim seus direitos básicos, conflitando com o preceito constitucional de dignidade da pessoa humana ou também de uma atividade produtiva. Dessa forma, “acima da capacidade contributiva haverá desde a mutilação da propriedade (onde se inicia o efeito de confisco) até a sua efetiva aniquilação, com a ocorrência do confisco propriamente dito” (GOLDSCHMIDT, 2004, p. 162).

### 3.5 Princípio do Não-Confisco e Princípio da Isonomia

Quando se pensa em tributo com efeito de confisco, vem à mente que se trata de um tributo que seja excessivamente elevado. Mas, como saber se um determinado tributo é de fato excessivamente elevado? Qual seria o parâmetro razoável? É aí que se insere a isonomia, isto é, a igualdade. Para qualificar algo necessita-se de um referencial de comparação.

Nesse sentido, argumenta Fábio Brun Goldschmidt (2004, p. 211):

De fato, para adjetivarmos alguma coisa, necessitamos de um termo de comparação, de algo que seja diferente daquele objeto que se pretende analisar. Absolutamente toda a adjetivação somente se faz possível pela existência de diferenças, eis que se tudo fosse igual não seria possível a qualificação pelo adjetivo.

O conceito de isonomia é bom e também justo, porque oferece ao contribuinte um parâmetro de comparação, que são os demais contribuintes. O muito e o pouco pressupõem um referencial, uma valoração, assim disserta Fabio Brun Goldschmidt (2004, p. 212): “O muito e o pouco são noções cuja apreciação supõe um juízo prévio do que seja “normal”, razoável; e esse juízo prévio só é possível a partir da observação do padrão, para enfim se concluir se uma determinada situação está acima ou abaixo da média”.

O princípio do não-confisco proíbe a tributação excessiva dessa forma, pressupõe o conhecimento do que seja um percentual justo e aceitável de tributação.

Nesse sentido, comenta Fábio Brun Goldschmidt (2004, p. 213):

O sentimento de penalização experimentado pelo contribuinte, quando defrontado com um tributo com efeito confiscatório, deriva em grande parte da noção de igualdade. Assim, o confronto com a realidade alheia (de um indivíduo, de um grupo, de um Estado, etc.), o confronto com o nível de retorno que recebe do Estado pelos tributos que paga (em bens, serviços, assistência, previdência, segurança, educação etc.), o confronto com o custo da atividade ensejadora do pagamento, o confronto, enfim, com aquilo que o próprio contribuinte estaria apto a fazer, caso dispusesse do mesmo montante pago ao Estado, tudo isso, enfim serve para delimitação da medida da Justiça na tributação (e para a caracterização do efeito de confisco, como face reversa dessa Justiça).

Assim, pode-se concluir que o impacto e a reação do contribuinte, em face da tributação e seus respectivos reflexos, serão vistos em estatísticas indicativas de evasão, elisão, sonegação, fraude de um modo geral. Trata-se da curva de Laffer<sup>2</sup> (GOLDSCHMIDT, 2004, p. 213).

<sup>2</sup> A curva de Laffer, consiste em um gráfico desenhado pelo economista americano Arthur Laffer, desenvolvido durante o governo Reagan, nos EUA, ao qual pretendeu demonstrar que, a partir de certa medida, cada ponto percentual acrescido à carga fiscal representará dois pontos a menos na arrecadação, dados os indefectíveis efeitos da sonegação.

#### 4 VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO POR TRIBUT0 INDIVIDUALMENTE OU PELO CONJUNTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

É difícil analisar cada tributo isoladamente para saber se tem efeito de confisco ou não. Quanto à confiscatoriedade do sistema como um todo, no entendimento de Estevão Horvath (2002, p. 82) destaca-se o seguinte:

difícil saber-se a partir de quando um tributo passa a ter efeito confiscatório da mesma forma que o é detectar a presença da confiscatoriedade no “sistema”. Contudo, outra questão afigura-se-nos especialmente difícil de responder, qual seja: a admitir-se a confiscatoriedade do sistema, a instituição ou a majoração de qual tributo torna aquele confiscatório?

Fábio Brun Goldschmidt (2004, p. 281) assevera que o fato do Brasil ser uma República Federativa, dotada de competência tributária, dificulta a identificação da esfera em que estaria ocorrendo o confisco se nos tributos devidos à União, Estado ou ao Município, havendo sempre as excludentes de responsabilidade conforme o autor:

O primeiro problema que se coloca a partir dessa premissa (da possibilidade de caracterização do efeito de confisco relativamente à totalidade da carga tributária), contudo, está no fato de vivermos em uma federação, com três esferas de Poder concomitantes e igualmente competentes para instituir e arrecadar tributos. A carga tributária total, assim, seria muitas vezes formada pela soma das exigências dos três entes tributantes, cada um na medida das suas competências, não havendo um único responsável pela inconstitucionalidade. É possível que cada uma das tributações dos três entes federados, individualmente, seja considerada razoável, havendo, contudo, efeito confiscatório quando da aplicação das três cargas simultaneamente.

87

Nos ensinamentos de Fábio Brun Goldschmidt, (2004, p. 282) a tendência doutrinária mais comum é no sentido de declarar inconstitucional o último tributo instituído, que, adicionado aos já existentes, causou o efeito de confisco.

de outra parte, há quem sustente que, ultrapassando-se o limite após o qual a tributação tem efeito de confisco, haverá que se abaixar todos e cada um dos tributos que contribuem para esse efeito por sua superposição, em autêntica proporção, até que se alcance o referido limite, de modo que o conjunto não o supere.

Fábio Brun Goldschmidt (2004, p. 283) argumenta que toda essa dificuldade não pode ser motivo para que o Poder Judiciário esteja como fiscal da Lei, verificando, analisando e julgando os casos que lhe chegam às mãos:

É certo, contudo, que, em que pesem todas as soluções possíveis serem passíveis de crítica, tal dificuldade não pode servir de pretexto para simplesmente excluirmos a possibilidade de apreciação pelo Poder Judiciário dessa questão (o que, de mais a mais feriria o art. 5º, XXXV, da CF). Ora, o Estado é uno, ainda que sua administração seja dividida em mais de uma esfera de Poder. Os direitos fundamentais em jogo são os do cidadão, fonte do poder do Estado, conceito que transcende em muito o de simples contribuinte de



uma dada e específica exigência tributária. Seria, aliás, uma ironia cruel se a federação pudesse servir de escudo para a perpetração de abusos contra o povo brasileiro, em vez de funcionar como um instrumento para a sua proteção e desenvolvimento.

No entender de Paulo César Bária de Castilho (2002, p. 101-102), a carga tributária total é uma questão de política fiscal:

em que pese tenha havido um crescimento significativo da quantidade de tributos exigidos no Brasil desde seu descobrimento, em 1500, até a presente data, entendemos que esse volume total é uma questão de política fiscal, utilizada de acordo com circunstâncias próprias do momento histórico vivido.

O que dificulta a visualização do efeito de confisco no sistema tributário é que não existe um teto máximo explicitado na Constituição, dando margem para muitas interpretações e discussões, mas o jurista Ives Gandra Martins (1994, p. 141) vislumbra essa possibilidade, conforme descreve o autor:

na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte. Se a soma de diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão. Há, pois, um tributo confiscatório decorrencial. A meu ver a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.

88

Segundo a lição de Fábio Brun Goldschmidt (2004, p. 279), o Supremo Tribunal Federal já se manifestou favoravelmente ao confisco quando da totalidade da carga tributária, Assevera o autor:

A caracterização do efeito de confisco decorrente do total da carga tributária suportada pelo contribuinte foi vencedora no Supremo Tribunal Federal, consoante se lê do voto do Min. Carlos Velloso na ADIn 2010: “Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributos incidentes sobre o vencimento, salário ou provento

A capacidade contributiva é uma só, um único patrimônio e uma única renda que respondem pelo pagamento das obrigações tributárias que recaem sobre o sujeito passivo.

Para concluir, entende-se que existe a possibilidade de não só o tributo ser confiscatório, mas todo o sistema tributário ser confiscatório, pois o efeito de confisco está diretamente ligado ao tributo exagerado, desregrado. A partir do momento em que a carga tributária ficar tão alta que desrespeite a capacidade contributiva do cidadão, o sistema tributário na sua totalidade estará tendo efeito de confisco. O que diferencia um tributo legítimo de um confiscatório é a diferença de grau em que é exigido.

Cabe aqui ressaltar, que essa conclusão está sedimentada também em argumentos econômicos e financeiros e não somente em argumentos advindos do Direito Positivo.

## 5 CONCLUSÃO

Ao concluir o presente artigo, é importante salientar que as normas de Direito Tributário devem ser interpretadas em consonância com os direitos fundamentais e não contra o cidadão. Assim o sistema tributário deve ser destinado à construção da plena cidadania. As normas estão vigentes, o que está faltando é uma maior efetividade a elas, tendo o ser humano como centro de todo o sistema.

O Estado necessita de recursos financeiros para consecução de seus fins, quais sejam: promover o bem social, a felicidade coletiva. A competência tributária para criar e exigir tributos, portanto, decorre do poder de império do Estado, contudo, é regradada, limitada pela própria Constituição da República.

Na linha da história do Brasil, vê-se que a carga tributária aumenta ano a ano, e a contraprestação devida pelo Estado está a cada dia pior. Os limites ao poder de império do Estado são delineados pelos princípios, direitos e garantias individuais preceituados na própria Constituição, entre eles os princípios republicano, da igualdade, da legalidade, da capacidade contributiva, da progressividade, da razoabilidade e o direito de propriedade.

Entende-se por confisco a apreensão de bens do particular pelo Estado sem a devida indenização. Quando o confisco se dá por meio de tributo, retirando a totalidade ou parcela considerável da renda ou do patrimônio do contribuinte, está-se diante de um confisco tributário.

O confisco em matéria tributária é, em regra geral, indireto. É por isso que a Constituição veda a utilização de tributo com efeito de confisco. A vedação constitucional à utilização de tributo com efeito de confisco é uma das maiores conquistas da sociedade moderna, gerada pela luta incessante em busca da cidadania e da justiça.

A natureza jurídica do art. 150, inc. IV, da Constituição da República de 1988 é de limitação constitucional ao Poder de Tributar; é dirigida ao legislador para que ele, ao legislar sobre matéria tributária, tenha como pressuposto o não confisco, é um não fazer, uma regra negativa, limitando a competência tributária dos entes da Federação (União, Estados e Distrito Federal, Municípios).

O objetivo principal dessa norma constitucional não é garantir o direito de propriedade, que já está assegurado expressamente pelo art. 5.º, inc. XXII, e pelo art. 170, inc. II, da Carta Política de 1988, mas sim limitar o Poder de Tributar.

Existe a possibilidade de não só o tributo isoladamente ser confiscatório, mas todo o sistema tributário ser confiscatório, pois o efeito de confisco está diretamente ligado ao tributo exagerado, desregrado. A partir do momento em que a carga tributária ficar tão alta que desrespeite a capacidade contributiva do cidadão, retirando a totalidade ou parcela considerável da renda ou do patrimônio do contribuinte, o sistema tributário, na sua totalidade, estará tendo efeito de confisco. O que diferencia um tributo legítimo de um confiscatório é a diferença de grau em que é exigido.

Notório é, que apesar do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, vedar a instituição de tributo com efeito confiscatório e não estar expressamente incluída no princípio a multa confiscatória, mesmo diante da diversidade da natureza jurídica de ambos, pode-se afirmar que além da multa confiscatória ferir o princípio do não-confisco esta fere também o direito de propriedade como também o princípio da proporcionalidade.

Este tem sido o entendimento doutrinário e jurisprudencial, inclusive do Supremo Tribunal Federal, mas o tema merece um outro estudo mais aprofundado e específico.

Pode-se perceber que longe está de ser pacífica a abrangência do princípio tributário do não confisco. Chega-se mesmo a dizer que ele não passa de um mero enunciado da Constituição, sem muita aplicação concreta, dada a dificuldade desta sua colocação em prática e o grau de subjetivismo que a sua interpretação acarreta. De acordo com as apontadas dificuldades, crê-se que o simples fato de o não confisco ser identificado como princípio constitucional leva à necessidade de ser ele estudado e aplicado, como ocorre com qualquer outro princípio constitucional.



## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, G. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- BALEEIRO, A. *Uma introdução a ciência das finanças*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.
- BRASIL. Constituição Federal. 1969.
- \_\_\_\_\_. Constituição Federal. 1988.
- \_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARRAZZA, R. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CASTILHO, P. C. B. *Confisco Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- COELHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- FERREIRA, B. *A história da tributação no Brasil (causas e efeitos)*. Brasília: [s.n] 1984.
- GODOY, A. S. de M., *Direito e literatura: anatomia de um desencanto - desilusão jurídica em Monteiro Lobato*. Curitiba: Juruá, 2003.
- GOLDSCHIMIDT, F. B. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- HORVATH, E. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- JARDIM, E. M. F. *Dicionário jurídico tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- MARIANO JUNIOR, J. *Lições de Direito tributário*. Campinas: Copola Livros. 1994.
- MARTINS, I. G da S. *O Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 15. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.
- NOGUEIRA, R. B. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- SILVA, P. *Vocabulário jurídico*. v. 1. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.