

**UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS MISSÕES  
PRÓ-REITORIA DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
CURSO DE DIREITO**

**MÁRCIO MONTEIRO SEVERINO**

**O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO TRIBUTÁRIO NO SISTEMA  
JURÍDICO BRASILEIRO**

**ERECHIM**

**2018**

**MÁRCIO MONTEIRO SEVERINO**

**O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO TRIBUTÁRIO NO SISTEMA  
JURÍDICO BRASILEIRO**

**Trabalho de conclusão de curso  
apresentado como requisito parcial à  
obtenção do grau de bacharel em  
direito, Departamento de Ciências  
Sociais aplicadas da Universidade  
Regional Integrada do Alto Uruguai e  
das Missões .**

**Orientador: Me. Luciano Alves dos  
Santos.**

**ERECHIM**

**2018**

## RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo principal esclarecer a respeito do princípio da proibição de instituição de tributos com efeitos confiscatórios, aqueles que tornariam inviável ou muito difícil a vida dos contribuintes. Inicialmente abordou-se sobre conceitos básicos do direito tributário, sobre suas espécies, definição de tributos, requisitos caracterizadores dos tributos, evolução histórica da relação estado-arrecadador de um lado e cidadão-contribuinte de outro e seus diversos conflitos que foram moldando a sociedade e o direito tributário. Essa relação já esteve diretamente relacionada a muitas revoluções que acabaram com grandes impérios, quase sempre esses conflitos tinham, entre seus motivos, o descontentamento com a voracidade de arrecadação dos governos. Posteriormente a abordagem passou a ter como foco o princípio do não confisco que no Brasil foi inserido pela Constituição Federal de 1988 que foi a primeira a vedar, expressamente, a instituição de tributo com efeito confiscatório. Relacionou-se também o tema desta pesquisa com o princípio da capacidade contributiva, princípio da razoabilidade e princípio da proporcionalidade os quais muitas vezes são usados em conjunto pelos tribunais para caracterizar ou não o confisco por parte do Estado. Embora a Constituição em vigor tenha trazido o princípio em questão deixou de explicar em termos objetivos qual o sentido que pretendia dar a palavra "confisco". No trabalho mostra-se o quão difícil é encontrar uma definição menos subjetiva para o tema pela doutrina constitucional e tributarista que muito se esforça para fazer essa conceituação, sem, até esse momento, obter sucesso. Por fim, foram trazidas decisões do Supremo Tribunal Federal, que mesmo que não defina de uma vez por todas o que seria efeito confiscatório traça, através do pensamento de seus ministros, o caminho para a definição mais clara de seu conceito para que se busque a cada dia mais segurança jurídica para que o contribuinte possa se sentir protegido contra abusos por parte do Estado. A presente pesquisa foi realizada através de análise de bibliografias, sites e legislação, utilizando-se do método analítico descritivo.

**Palavras-chave:** Supremo Tribunal Federal; Tributo; Confisco; Efeito Confiscatório Tributário;

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1 - Ranking de índice de retorno de tributos em bem-estar social.....	27
Figura 2 – Dias trabalhados para pagar impostos.....	28

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	6
<b>2 TEORIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	8
2.1 Evolução e conceito do Direito Tributário.....	8
2.2 Definição de Tributo.....	10
2.2.1 Prestação pecuniária.....	12
2.2.2 Compulsório.....	12
2.2.3 Instituído por meio de lei.....	13
2.2.4 Prestação diversa de sanção.....	13
2.2.5 Cobrado mediante atividade administrativa vinculada do Estado.....	14
2.3 Espécies de Tributos.....	14
2.3.1 Impostos.....	15
2.3.3 Taxas.....	16
2.3.3 Contribuição de melhoria.....	16
2.3.4 Empréstimos compulsórios.....	18
2.3.5 Contribuições especiais .....	18
<b>3 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO</b> .....	19
3.1 Relato histórico.....	21
3.2 Conceito.....	22
3.3 Efeito confiscatório: definição.....	24
3.4 Princípio do não confisco e princípios da proporcionalidade e razoabilidade.....	25
3.5 Princípio do não confisco e sua relação com o princípio da capacidade contributiva.....	26
3.6 Princípio do não confisco e a questão das multas.....	27
3.7 Carga tributária no Brasil.....	28
<b>4 ANÁLISE DA APLICAÇÃO PELOS TRIBUNAIS BRASILEIROS DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO</b> .....	29
4.2 O Superior Tribunal de Justiça e o princípio do não confisco.....	29
4.3 Entendimento do Supremo Tribunal Federal.....	31
4.4. Tributos extrafiscais – razão para atenuação do princípio do não confisco.....	34
4.5 Aumento de contribuições previdenciárias de servidores públicos.....	35
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	37
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	38

## 1 INTRODUÇÃO

Apresentado ao sistema jurídico brasileiro na Constituição Federal de 1988 o princípio da vedação ao tributo com efeito confiscatório se apresenta até hoje com bastante incerteza sobre sua aplicação prática, sendo o objetivo deste trabalho demonstrar como o instituto vem sendo utilizado no Brasil, sua evolução e entendimento dos tribunais sobre o tema.

Serão analisados os conceitos básicos sobre o Direito Tributário, definindo tributo e cada uma de suas características, quais sejam, ser os tributos prestações pecuniárias, ter caráter compulsório, ser instituído por lei, não ter finalidade de sanção e ser cobrado mediante procedimento administrativo que respeite as normas legais. Serão estudadas, também, todas as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, explicando as hipóteses para sua incidência, suas especificidades e seus conceitos.

No segundo capítulo será feito um estudo específico sobre o princípio do não-confisco tributário, tema que tem gerado discussão de doutrina e jurisprudência justamente por não ser de simples definição o conceito do que é ou não confisco do Estado quando realiza sua atividade de arrecadação em uma sociedade tão plural como a brasileira. O texto da Constituição Brasileira de 1988 trouxe em seu bojo o mandamento de que o Estado não pode exercer sobre o cidadão uma força arrecadatória que dificulte demasiadamente a sua vida, o que configuraria, então, um confisco por parte do administrador público. O objetivo da arrecadação é a manutenção da ordem, do bem comum, a manutenção das instituições do Estado, tudo isso feito com gestão correta e sem desperdícios para o atingimento do fim desejado que seria a gestão da nação para a consecução do principal objetivo de qualquer país, a qualidade de vida de seus nacionais, constituindo todos os recursos arrecadados em benefícios que voltem para a população e tornem melhores as suas vidas.

Ao mesmo tempo que o legislador constituinte trouxe o princípio da vedação do efeito confiscatório dos tributos, o fez de maneira muito abstrata, sendo que para concretizar os efeitos almejados pelo constituinte terão doutrinadores e membros do poder judiciário, principalmente através do Supremo Tribunal Federal, que deve ser o guardião da Constituição Federal, que enfrentar esse enorme desafio que é encontrar meios mais objetivos de cumprir a regra estampada na carta maior e garantir ao povo brasileiro que o Estado cumpra seu dever de administrar da melhor forma possível nosso país sem inviabilizar a vida de seus cidadãos. Diga-se que a importância desse estudo reside justamente no fato de que esse é um desafio muito distante de uma solução em nosso país, pois a nossa realidade atual mostra uma carga tributária muito elevada e pouco retorno em serviços de qualidade para a população, muitos problemas no fornecimento das principais obrigações dos governos que seriam educação, saúde e segurança. Os altos índices de corrupção estão diretamente relacionados com a elevada carga tributária pois quanto mais dinheiro desviado mais o povo tem que pagar para fechar as contas públicas. No entanto, um alento tem sido a recente, mesmo que incipiente, responsabilização de políticos corruptos com prisões de pessoas que em outros tempos nunca seriam condenadas. Isso é uma evolução da nossa democracia e, ainda que em fase inicial, deve ser comemorada.

Por fim, com todas as dificuldades que o tema apresenta será feita uma análise sobre o entendimento dos tribunais brasileiros a respeito do princípio da vedação ao efeito confiscatório dos tributos e como tem se posicionado a doutrina sobre as decisões,

mostrando decisões judiciais que revelam que ainda há muito a ser explorado e melhorado na questão em estudo. O Poder Judiciário tem papel fundamental na resolução da justiça social responsabilizando, de um lado, o ator político que fizer mal uso de recursos provenientes da arrecadação e, de outro, definindo limites para a tributação, de forma mais clara, trazendo à luz o princípio da vedação ao efeito confiscatório dos tributos e realizando objetivamente os seus efeitos como pensado pelo legislador constituinte.

## 2 TEORIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

No primeiro capítulo desse trabalho de monografia sobre a possibilidade ou impossibilidade da realização de planejamento tributário no Brasil apresentam-se o conceito do Direito Tributário, Tributo, mostrando suas espécies, teorias e a ampla diversidade tributária no país;

### 2.1 Evolução e Conceito do Direito Tributário

Todo Estado para manter a estrutura de suas instituições e cumprir com os objetivos estampados em suas cartas constitucionais dando o retorno esperado aos cidadãos de seus povos necessitam da obtenção de recursos financeiros. No Brasil a captação de *tributos* é a principal fonte de receitas públicas voltadas à satisfação dos anseios da coletividade insculpidos pelo legislador constitucional no art. 3º da nossa carta magna, o qual traz os objetivos fundamentais da república:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; V - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 1988).

Entretanto, nem sempre foi assim, em outros tempos para a manutenção das nações eram utilizadas como forma de sustento a expropriação, na maioria das vezes utilizando de violência, de seu próprio povo sem uma devida regulamentação com participação da população e, também, recursos advindos de conquistas através de meios belicosos. Harada, nesse sentido, preleciona:

Antigamente, o Estado, para fazer face às despesas necessárias ao cumprimento de suas finalidades, valia-se de vários meios universalmente conhecidos, tais como guerras de conquistas, extorsões de outros povos, doações voluntárias, fabricação de moedas metálicas ou de papel, exigência de empréstimos, rendas produzidas por seus bens e suas empresas, imposição de penalidades etc. (2014, p. 311).

Com a queda de monarquias, revoluções históricas e conflitos diversos pouco a pouco as nações foram se moldando com o objetivo de alcançar os recursos para seu sustento de forma menos onerosa e causando menos conflitos internos e externos. Sobre essa evolução, Harada dispõe:

Com a gradativa evolução das despesas públicas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado lançar mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Assim, assentou-se sua força coercitiva para a parcial das riquezas dos particulares, sem qualquer contraprestação. Dessa forma, o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais. (2014, p. 311-312).

Tema dos mais importantes para a manutenção e desenvolvimento de qualquer nação justifica a sistematização e positivação de regras próprias através da ciência jurídica intitulada Direito Tributário. O professor Eduardo Sabbag traz uma compilação da conceituação do Direito Tributário por diversos doutrinadores:

Para Rubens Gomes de Sousa, o Direito Tributário é "(...) o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos". Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, "o Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico -normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos". Segundo o entendimento de Hugo de Brito Machado, o Direito Tributário é o "ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder". À luz do que preleciona Luciano Amaro, o Direito Tributário "é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária". (2016, p. 44).

Após as conceituações de respeitados autores da matéria Sabbag faz a sua própria:

Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo "Estado versus contribuinte", na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. Vale dizer que "o Direito Tributário é o conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos". (2014, p. 44).

Gilmar Mendes, ao falar do tema mostra sua relevância:

A construção do Estado Democrático de Direito, anunciado pelo art. 1º da Constituição Federal, passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja também Estado Fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos. Conforme salientam Holmes e Sunstein nenhum direito é apenas o direito de ser deixado só pelo poder público. Todos os direitos reivindicam uma postura positiva do governo. Logo levar direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério. Há sempre uma decisão financeira detrás de cada atuação estatal que demande recursos, esta, é por sua vez, precedida de uma atividade de arrecadação, que torna a decisão de gastar possível. (2015, p. 1389).

Na relação tributária apresentam-se de um lado o Estado, agente arrecadador, e do outro o agente passivo das contribuições, o cidadão contribuinte. O vínculo entre as partes da obrigação tributária é estabelecido através de norma que liga as partes por um fato previamente definido, o qual gera a obrigação de recolhimento do tributo. A respeito da relação estado-contribuinte explica Sacha Calmon Navarro Coelho:

Qual é então, o objeto do Direito Tributário? O de regular o relacionamento entre *Estado* e *contribuinte*, tendo em vista o pagamento e o recebimento do tributo.

Certos autores dizem que o Direito Tributário regula uma parcela da atividade financeira do Estado, qual seja a de receber tributos. Esta é uma visão autoritária e estática. Em verdade, o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, *isonomicamente*. Seu objeto é a relação jurídica travada entre o Estado e o contribuinte. (2014, p. 30).

Ainda, com a finalidade de conceituar e posicionar o Direito Tributário em nosso ordenamento jurídico Navarro Coelho explica a relação existente entre o Direito Financeiro e Tributário:

O Direito Tributário, pela sua enorme importância, como que se desligou do Direito Financeiro, deixando de ser "atividade estatal", regada juridicamente, para tornar-se "relação jurídica" entre sujeitos de direito em plano de igualdade. A sua inserção no Direito Financeiro vem do pretérito, até porque os primeiros tributaristas eram economistas ou administrativistas estreitamente ligados ao Estado. O Direito Tributário cuida especificamente das receitas derivadas do patrimônio particular transferidas para o tesouro público mediante "obrigações tributárias" previstas em lei. A ênfase do Direito Tributário centra-se na *relação jurídica* e não na *atividade estatal* de obtenção de receitas. Não é Direito do Estado, é relação jurídica entre sujeitos de direito sob os auspícios da legalidade e da igualdade. (2014, p. 31).

Para elucidar ainda mais a diferença entre as duas matérias a conceituação de Kiyoshi Harada sobre o Direito Financeiro:

Podemos dizer que o Direito Financeiro é o ramo do Direito Público que estuda a atividade financeira do Estado sob o ponto de vista jurídico. Seu objeto material é o mesmo da Ciência das Finanças, ou seja, a atividade financeira do Estado que se desdobra em receita, despesa, orçamento e crédito público. (2014, p. 17).

E, na mesma obra, define o Direito Tributário:

Direito Tributário é, por assim dizer, o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte. (2014, p. 313).

Portanto, diferencia-se o Direito Financeiro do Tributário pois, enquanto aquele preocupa-se com a atividade financeira e administrativa do Estado, este está relacionado com a obtenção dos recursos, através dos tributos, para a viabilização dessas atividades pelo ente estatal.

## 2.2 Definição de Tributo

O tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas. Antes de adentrar no estudo das espécies tributárias no Brasil vamos trazer a definição de

Tributo. Diz o artigo 3º do Código Tributário Nacional que:

Art. 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. (BRASIL, 1966).

Percebe-se pela leitura do texto legal cinco características fundamentais dos tributos: é prestação pecuniária, é compulsório, é instituído por meio de lei; não constitui sanção de ato ilícito, é cobrado mediante atividade administrativa do Estado. Analisar-se-á cada uma dessas características nos tópicos seguintes.

### 2.2.1 - Prestação pecuniária

O artigo 3º do Código Tributário Nacional diz que tributo é prestação pecuniária e em moeda, o que, a princípio pode parecer redundante, porém isso demonstra um cuidado do legislador em deixar claro que o tributo é pago em dinheiro e que não servem para o pagamento a exigência de serviços ao contribuinte nem prestações *in natura*, ou seja, o pagamento com bens de qualquer natureza. A regra, no entanto, comporta uma exceção trazida por Sabbag:

O caráter pecuniário é requisito inafastável para a configuração do fenômeno tributário. Não há como estabelecer associação entre tributo e a obrigação que não seja pecuniária, v.g., a de prestar serviço militar obrigatório, ou a de trabalhar no Tribunal do Júri ou nas eleições. Assim, é defeso, em princípio, o pagamento de tributos em bens distintos de pecúnia. Diz -se “em princípio”, haja vista o disposto no art. 156, XI, do CTN, inserido neste Código pela LC n. 104/2001, que delinea a Dação em Pagamento, como a mais recente causa extintiva do crédito tributário. Refere -se ela, todavia, apenas a bem imóvel. Tal comando veio abrandar a natureza do tributo como prestação exclusivamente pecuniária, devendo ser interpretado em concomitância com o art. 3º em análise. (2009, p. 467).

Analisando os dispositivos legais citados, temos que são aceitos para o pagamento das obrigações tributárias em dinheiro (ou cheque) e também com a dação em pagamento de bens imóveis, nesse último caso sendo imprescindível lei autorizadora.

O Supremo Tribunal Federal foi expresso, ao decidir, no julgamento de mérito da ADI 1.917, que lei local de determinado ente federado não pode estabelecer a dação em pagamento de bens móveis, como forma de extinção do crédito tributário. Segundo a Corte, há ofensa ao princípio da licitação:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LICITAÇÃO (CF, ART. 37, XXI). I - Lei ordinária distrital - pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento. II - Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário. III - Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública. IV - Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997. (BRASIL, 2007).

Portanto, trata-se o tributo de prestação pecuniária que tem a finalidade de assegurar ao Estado os meios financeiros que são necessários para o atingimento de seus objetivos, não sendo aceitos como tal o pagamento em serviços ou em objetos.

## 2.2.2 Compulsório

A prestação tributária é obrigatória, deriva do Direito Público e da supremacia do interesse da coletividade em detrimento da vontade das partes, Estado ou do contribuinte. O Estado em sua atividade tributária pode usar de coercibilidade para exigir o patrimônio particular, atributo esse que vem de seu poder de império. Nas palavras de Eduardo Sabbag:

É importante assinalar que o traço da compulsoriedade deriva, à semelhança do caráter pecuniário, da legalidade, uma vez que, à luz do art. 5º, II, CF, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, se não for por meio de lei” (Grifo nosso). Ademais, o art. 150, I, CF condiciona a majoração e a instituição do tributo à lei. Esta, como se nota, a todos obriga. Na seara tributária, se a lei prevê o fato gerador alfa para o tributo beta, havendo sua concretização, tornar-se-á devido o tributo, independentemente de fatores extrínsecos ao fato impositivo, que porventura desbordem da questão tributária [...]. (2009, p. 468).

Sendo assim, todos os tributos são de natureza obrigatória independentemente da vontade do Estado em cobrar ou do contribuinte de pagar. Nascido o dever de pagar o tributo existe a obrigação tributária.

## 2.2.3 Instituído por meio de lei

O tributo é instituído por lei, sendo que ocorrendo o fato gerador descrito na norma nascerá a obrigação tributária, independentemente da vontade expressa pelo Estado-arrecadador ou cidadão-contribuinte. Na lição de Kiyoshi Harada:

A natureza *ex lege* do tributo tem matriz no art. 150, I, da CF, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O princípio da legalidade tributária, por configurar um direito fundamental do contribuinte, é protegido pela cláusula pétrea, pelo que não é possível de supressão por emendas (art. 60, § 4º, IV, da CF). (2014, p. 327).

Percebe-se que a obrigação tributária definida em lei nasce de um fato acontecido e anteriormente e previsto na norma, o que, de um lado oferece segurança jurídica para a sociedade, pois não pode o Estado interferir no patrimônio particular como bem entender, devendo agir na estrita forma descrita na legislação, e, de outro, garante ao ente estatal os recursos necessários à manutenção de sua estrutura e o oferecimento de serviços à população. Para ilustrar o princípio da legalidade em relação à instituição de tributos algumas palavras de Hugo de Brito Machado:

Só a lei pode instituir o tributo. Isso decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, I, da CF. (2014, p. 61).

E continua com importante esclarecimento:

Instituir tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído. Sua criação depende de definição da hipótese ou hipóteses em que o mesmo será devido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação

correspondente, e ainda da indicação precisa dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, vale dizer, da base de cálculo e da alíquota, bem como do prazo respectivo. (2014, p.61).

A característica da legalidade, como visto, impõe, além da criação do tributo por meio de lei, que todas as suas especificidades sejam definidas também em lei para que fique claro quem deve, quando deve, para quem deve e quanto deve.

#### **2.2.4 Prestação diversa de sanção**

Não se pode confundir, conforme previsto no art.º 3 do Código Tributário Nacional, tributo com multa. Enquanto o tributo demonstra o poder de o Estado de adentrar na propriedade particular do contribuinte com a finalidade de sustentar todas as atividades que são próprias de administração pública e conceder as prestações esperadas pela sociedade, a multa visa a coibir ações que são contrárias à lei. A multa tem caráter de punição, o que não pode acontecer com o tributo. Kiyoshi Harada explicando essa característica dos tributos diz que:

Que não constitua sanção de ato ilícito – essa expressão serve para distinguir o tributo da multa, que sempre representa uma sanção pecuniária pela prática de ato ilícito. É claro que o descumprimento de normas tributárias, também, gera imposição de penalidade pecuniária. A expressão não significa, necessariamente, que o tributo sempre pressupõe a licitude de ato que o gerou, como sustentado por alguns autores, mesmo porque os atos ilícitos são passíveis de tributação, sob pena de violação do princípio constitucional de isonomia. (2014, p. 326).

Sobre essa exigência trazida pela Constituição Federal de que o tributo não tenha caráter de sanção Hugo de Brito Machado ensina:

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente a ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes de ponto de vista tributário. (2014, p. 59).

Sendo assim, o tributo não é, nem pode ser, uma penalidade para quem infringiu uma norma. Sua função é financiar as atividades do Estado e não a de punir por ilícito eventualmente cometido.

#### **2.2.5 Cobrado mediante atividade administrativa vinculada do Estado**

A cobrança dos tributos através de atividade administrativa do Estado, sempre autorizado por lei, visa a facilitar o trânsito financeiro do administrador público que, se tivesse que recorrer ao judiciário para arrecadar dinheiro aos cofres públicos teria sua atividade praticamente inviabilizada. O caráter vinculado da atividade de cobrança tributária é analisada nos ensinamentos de Eduardo Sabbag:

Definido conceitualmente no art. 142 do CTN como atividade administrativa plenamente vinculada, o lançamento mostra -se como procedimento de exigibilidade do tributo. Consoma -se em ato documental de cobrança, por meio do qual se pode quantificar (quantum debeatur) e qualificar (an debeatur) a obrigação tributária que lhe é preexistente. Por ser ato vazado em documento escrito, não se admite lançamento verbal. Além disso, o lançamento é ato vinculado, logo, não discricionário. De fato, o lançamento é balizado ou regrado na lei, vedando -se ao administrador tributário, na ação estatal de exigir tributos, a utilização de critérios de oportunidade ou conveniência (discricionariedade). O tributo deve ser carreado aos cofres públicos, uma vez que a estes se mantém afetado, sob pena de responsabilização do agente público, caso tome caminho dessemelhante (ver art. 142, parágrafo único, CTN). (2009, p. 472).

Sobre essa característica ensina Hugo de Brito Machado:

Em geral os administrativistas preferem dizer poder vinculado, em lugar de atividade vinculada. Em virtude, porém, da terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional, faremos referência, aqui, a atividade, que se classifica, evidentemente, de acordo com a natureza do poder de que disponha a autoridade administrativa. (...) Atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. (2014, p. 62).

Pode-se facilmente verificar que essa característica dos tributos esta intimamente ligada, também, a legalidade pois o administrador público tem de cumprir a atividade de arrecadação seguindo estritamente a legislação tributária não havendo margem para discricionariedade.

### **2.3 Espécies de Tributos**

O ordenamento jurídico brasileiro comporta cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais. A divisão clássica era composta apenas pelos três primeiros e atualmente são consideradas tributos pela maioria da doutrina todas essas espécies elencadas. Sobre essa divisão das espécies de tributos, chamada teoria pentapartida, algumas palavras de Kiyoshi Harada:

Sabe-se que o tributo é gênero de que são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. É a clássica divisão tripartite dos tributos. Alguns autores negam o caráter de tributo ao empréstimo compulsório; outros excluem as contribuições sociais do elenco tributário denominando-as de contribuições parafiscais. Entendemos que a matéria deve ser examinada à luz do Sistema Tributário Nacional vigente e estudada em conformidade com os princípios constitucionais tributários, o que amplia o campo de análise, extrapolando o Capítulo I do Título VI da CF (arts. 145 a 162), visto que aqueles princípios se acham espalhados por toda a Constituição. Em termos de direito positivo brasileiro, temos as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais do art. 149 da CF e contribuições sociais do art. 195 da CF. (2014, p. 368).

Estudar-se-á a seguir todas as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico do Brasil.

### 2.3.1 Impostos

Os impostos são a espécie de tributo que melhor expressam o caráter de contribuição para o bem-estar comum de toda a coletividade, pois não estão vinculados a nenhum retorno específico ao contribuinte que o pagou. O fato gerador dos impostos não dependem de nenhuma atividade pré-definida sendo que os recursos advindos de sua arrecadação serão utilizados pelo administrador público para fazer jus às despesas do ente público arrecadador.

O art. 16 do CTN é claro, ao dizer que *“o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”* Ou seja, cabe ao contribuinte pagar o valor de sua contribuição tributária sem que o pagamento de impostos lhe garanta uma contraprestação específica por parte do Estado. Sobre isso Eduardo Sabbag:

Assim, para o pagamento do imposto, basta a realização, pelo particular, do fato gerador, não correspondendo, em si, “a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público”. Essa é a razão por que se diz que o imposto é *tributo unilateral*. Em outras palavras, costuma -se rotular a exação de *tributo sem causa* ou *gravame não contraprestacional*, uma vez desvinculado de qualquer atividade estatal respectiva. (2009, p. 497).

Hugo de Brito Machado traz conceito parecido para imposto:

Segundo o Código Tributário Nacional, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16). A obrigação de pagar imposto não se origina de qualquer atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O Fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.(2014, p. 302-303).

Portanto, os impostos são obrigações que não estão vinculadas por essa ou aquela ação por parte do administrador público devendo os contribuintes pagarem e esperarem dos seus representantes eleitos o melhor uso da receita auferida.

### 2.3.2 Taxas

As taxas, de forma bem diversa dos impostos, têm origem em alguma prestação concedida pelo Estado, uma ação pública em favor do agente passivo da obrigação tributária. As taxas, por isso, são tributos vinculados que pressupõem uma ação do Estado, frise-se, em favor do contribuinte.

O dispositivo legal que normatiza as taxas está estampado no art. 145, II, da CF:

Art. 145, II, CF: A União, Estados, Municípios e Distrito Federal poderão instituir os seguintes tributos: (...) II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. (BRASIL, 1988).

E art. 77 do Código Tributário Nacional:

Art. 77 do CTN: As taxas cobradas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o

exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (BRASIL, 1966).

O texto legal apresenta duas hipóteses que geram a obrigação do pagamento de taxa: a utilização ou potencial utilização de serviço posto à disposição do contribuinte (taxa de serviço) e a taxa em razão do uso do poder de polícia (taxa de polícia), esse último derivado do poder extroverso do Estado. As taxas são conceituadas e tem outros aspectos revelados por Kyioshi Harada:

Taxas de polícia e de serviços (art. 145, II, da CF) são tributos vinculados à atuação estatal: exercício do poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível. Basta que o serviço público esteja à disposição do contribuinte para o surgimento da obrigação tributária, por ser compulsória sua utilização. A Constituição Federal veda que se utilize para a taxa a base de cálculo própria de impostos (§2º do art. 145). Podemos conceituar a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto. Ainda que, no plano pré-jurídico, quando o legislador está para criar a taxa, a ideia de contraprestação tenha motivado sua instituição legal, tal noção deve desaparecer assim que introduzida no ordenamento jurídico positivo. O móvel da atuação do Estado não é o recebimento de remuneração, mas a prestação de serviço público ou o exercício do poder de polícia, impondo restrições ao exercício dos direitos individuais e de propriedade, na defesa do bem comum. (2014, p. 330).

Assim, as taxas, ao contrário dos impostos, têm a sua cobrança vinculada a uma ação específica do Estado fornecendo ao contribuinte um serviço ou sendo relativa ao uso do poder de polícia.

### **2.3.3 Contribuição de melhoria**

As contribuições de melhoria são tributos que tem no seu fato gerador a realização de uma obra pública da qual decorra valorização imobiliária aos contribuintes. A razão e sua existência é evitar que haja enriquecimento de um determinado número de pessoas às custas da coletividade. Esse tributo está previsto no art. 145 da Constituição Federal que diz que "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas" (BRASIL, 1988).

E art. 81 do Código Tributário Nacional:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966).

Já o Decreto-lei 195/67 prevê as obras que ensejam a contribuição de melhoria:

Abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos

pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas; II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos; III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema; IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública; V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação; VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem; VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos; VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico. (BRASIL, 1967).

Sobre essa espécie de tributo Ives Gandra da Silva Martins demonstra como surgiu e dá alguns exemplos de sua utilização no passado:

A contribuição de melhoria é, das espécies tributárias, possivelmente a mais justa. Paga-a no limite dos custos que a obra pública gera, aquele que dela se beneficiar. A contribuição de melhoria idealizada em 1605, por lei, para fazer face às despesas realizadas para tornar o rio Tâmisa mais navegável, foi em seguida adotada em 1662 e 1670 para a reconstrução de Londres e alargamento de Westminster. Tem-se notícia de uma contribuição "de miglória" em 1296 cobrada para o embelezamento das praças de Florença, assim como de "fontes" cobradas em 1562 em Portugal para reconstrução de muros, pontes e calçadas. (2008, p. 98).

A Contribuição de melhoria, com isso, é o tributo pago em virtude de uma valorização de um imóvel particular por obra realizada com o dinheiro público. A justificativa de tal cobrança é que, como aconteceu um ganho em valor de um bem particular pelo uso do dinheiro arrecadado de toda uma coletividade, o mais justo é o beneficiário do acréscimo de patrimônio ter de pagar essa contribuição.

### 2.3.4 Empréstimos compulsórios

Essa espécie de tributo, que deve ser instituído por lei complementar e cuja competência exclusiva para instituir é da União é admitido em três hipóteses autorizadoras que justificam sua cobrança: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa ou sua iminência e os investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Vejamos como o assunto foi abordado na CF/88:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 1988).

Entender-se-á o conceito de empréstimo compulsório com as lições de Sacha Calmon:

Quanto aos empréstimos compulsórios, previstos no art. 148 da CF/88, não existem dificuldades de monta. Para logo, são tributos restituíveis. São também finalísticos, vedada a redestinação. Neles, porém, o fim não é permanente e presente como nas contribuições, cujas finalidades são constantes. Talvez fosse melhor falar em *tributo causal*, porque as suas causas podem ocorrer ou não: guerra externa ou sua iminência, calamidade pública, exangue o tesouro, investimentos relevantes, urgentes, de interesse nacional. (2014, p. 415).

Sobre o fato gerador do empréstimo compulsório Eduardo Sabbag ensina que:

É importante evidenciar que os pressupostos autorizativos anteriormente demonstrados não se confundem com o fato gerador do empréstimo compulsório. O legislador constituinte não indicou explicitamente o fato jurígeno do tributo, nem os elementos fundantes relativos ao aspecto material de incidência (alíquota, base de cálculo, sujeito passivo etc.), cabendo à lei complementar fazê-lo por completo. Memorize, todavia, que as situações de flagrantes não são definidas, originariamente, pelo legislador complementar, mas pelo legislador constituinte, que demarcou àquele os pressupostos fáticos ensejadores do gravame. (2009, p. 602).

Por fim, o parágrafo único do art. 15 do Código Tributário Nacional exige que a lei instituidora do tributo fixe o prazo do empréstimo e as condições de resgate.

### 2.3.5 Contribuições especiais

Inicialmente, veja-se o que diz a Constituição Federal sobre essa espécie tributária:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988).

Pelo texto da Constituição Federal de 1988 ver-se-á que essa espécie de tributo compreende três tipos, que são as contribuições sociais, as contribuições para intervenção no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais ou econômicas. Conforme o texto legal cabe à União a instituição das contribuições especiais, com uma exceção constante do próprio texto constitucional:

Art. 149, § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (BRASIL, 1988).

Eduardo Sabbag (2009, p. 619) apresenta o conceito dessa espécie tributária explicando que "as contribuições são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevivendo no contexto de intervenção do Estado no campo social e econômico, sempre no cumprimento dos ditames da política de governo".

Sobre essa espécie tributária Sacha Calmon Navarro Coêlho traz importantes ensinamentos e exemplos de seu uso:

O caso das contribuições interventivas é muito grave, porquanto as corporativas pesam apenas sobre os membros de dada corporação, advogados, médicos, sindicalizados em geral. As contribuições do artigo 195 ao menos estão vocacionadas para a Seguridade Social, e a licença para tributar o jogo, a folha de salários, o lucro líquido e o faturamento bruto das empresas ou receita bruta, como se queira, e o valor das importações está predicada na Constituição. É dizer, já há previsão dos fatos geradores, dos contribuintes e do destino da arrecadação. Nada disso há em relação às contribuições de intervenção. A Constituição apenas diz que a União pode instituí-las para respaldar a sua atuação no setor econômico sob intervenção, daí que a doutrina procura extrair a tese da referibilidade para dizer que só devem pagá-las as pessoas beneficiárias da intervenção. (2014, p. 388-389).

O mesmo autor traz o exemplo da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF):

O caso da extinta CPMF é exemplar. Antes dela esteve a vigor o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), que tinha o mesmo fato gerador e fora criado com base, em última análise, na competência residual da União para instituir impostos novos, além dos que originariamente lhe foram atribuídos pelo poder constituinte. (2014, p. 389).

Diante desse apanhado geral do Direito Tributário no Brasil partir-se-á agora para um estudo sobre a diversidade tributária brasileira e seus diversos aspectos.

### 3 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O legislador constituinte, com a inserção do princípio da vedação ao confisco, pretendeu, mesmo que de forma abstrata, defender o cidadão da arrecadação sem medidas do Estado. Com o objetivo de cumprir o mandamento constitucional a doutrina e os tribunais têm uma desafiadora tarefa de dar eficácia ao princípio em questão para que a carga tributária brasileira esteja adequada e não exista a confiscabilidade tributária.

#### 3.1 Relato histórico

O tema tributo sempre foi algo muito debatido em todas as sociedades ao longo da história, revoluções já iniciaram pela revolta, descontentamento, tensões geradas pela voracidade com que reis tributavam os cidadãos de seu povo, muitos conflitos aconteceram até que chegassemos ao sistema atual, com um controle muito maior sobre o que se arrecada e como se gasta o fruto da arrecadação, apesar de haver ainda muito espaço para melhoras, principalmente em países em desenvolvimento. Sobre o histórico do tema Eduardo Sabbag:

O instituto do *confisco*, de previsão milenar, transitou nas narrativas históricas de inúmeros povos, desde o período da Roma Antiga até os tempos modernos, estes já caracterizados pela inserção de seu comando em textos constitucionais de inúmeras nações. Perante a História, durante a passagem dos séculos, a retórica do confisco foi marcada por alto grau de evolução, ligando -se a diferentes contextos fáticos: (I) às *guerras*, em razão da apropriação dos bens públicos confiscáveis dos inimigos, como medida punitiva e preventiva; (II) ao *tenso convívio entre a burguesia*, alvo do tributo, e os *reis*, detentores do poder de tributar, culminando nas famosas revoluções, que, em grande parte, eram inevitáveis consequências do descontentamento do povo com a opressão fiscal; (III) à *crescente proteção da propriedade particular contra a apropriação estatal*. Frise -se que a ideia da *vedação ao confisco* surgiu ao lado da concepção da *legalidade*, designativa de um tributo legítimo, se coletivamente consentido, pondo -se ambas como limites ao “poder de destruir” do Estado que tributa. Aliás, Montesquieu, já no século XVIII, advertia que “*não há nada que a sabedoria e a prudência devam regular tão bem quanto a porção que se tira e a porção que se deixa aos súditos*”. (2016, p. 432).

Para melhor ilustrar como a tributação sempre foi assunto delicado, mormente por envolver a retirada de valores frutos do trabalho das pessoas pelo Estado, que em muitos momentos da história esteve no centro de situações decisivas de diversas nações um trecho do livro "Uma breve história do mundo" de Geoffrey Blainey:

Terminada a guerra, as relações entre Grã-Bretanha e seus colonos na América do Norte esfriaram um pouco. Os gastos com a guerra dos Sete Anos haviam dobrado a dívida interna da Grã-Bretanha, e os colonos americanos pouco contribuíam para equilibrar as finanças. Uma das principais fontes de receita para o governo eram as taxas recolhidas sobre as importações, mas muitos importadores americanos preferiam fugir ao pagamento. Assim, contrabandeavam para os portos nacionais artigos como o melaçodas índias Ocidentais, que era destilado e transformado em rum. Esse era apenas um dos meios de sonegar impostos. Como resultado, no início da década de 1760, o colono norte-americano pagava 1 xelim em impostos, enquanto os britânicos pagavam 26 xelins. As tentativas de corrigir essa distorção acabaram em ressentimento e

revolta. (2011, p. 98).

Nota-se que houveram muitas conquistas históricas havendo hoje limites fiscais aos Estados que não podem como outrora confiscar o patrimônio dos contribuintes e ainda devem prestar contas do que está fazendo com o objeto das arrecadações, algo inimaginável em tempos antigos. A respeito de como isso ocorreu no Brasil trecho de Eduardo Sabbag:

No Brasil do Império, sob a égide das Ordenações Filipinas, o confisco era legítimo, mas com um viés punitivo, em face dos crimes de lesa -majestade, sem cogitação da fenomenologia tributária. O eminente tributarista Ricardo Lobo Torres relata que, já no século XIX, o Decreto de 21 de maio de 1821 – ao proibir “*tomar-se a qualquer coisa alguma contra a sua vontade, e sem indenização*” –, foi considerado o primeiro documento legislado no nosso país a respeito do princípio que veda o confisco. Conquanto ausente a previsão expressa da proibição do confisco nos textos constitucionais anteriores ao atual, manifestando -se, assim, implícita a sua garantia, a reboque do *direito de propriedade*, a evolução do não confisco no constitucionalismo brasileiro [...] (2016, p. 433).

Na atual Constituição Federal de 1988 a proibição ao confisco está inserido em seu texto como o princípio da vedação do tributo com efeito de confisco.

### 3.2 Conceito

O princípio do não confisco tem em sua essência a ideia de limitação ao poder de tributar do Estado para que a obrigação de contribuir não se torne algo demasiadamente, desproporcionalmente oneroso ao contribuinte em relação à contraprestação fornecida em forma de benefícios a quem paga, ou seja, à sociedade.

O referido princípio vem estampado na carta constitucional de 1988 em seu artigo 150, IV:

Art. 150, IV, da CF: 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. (...). (BRASIL, 1988).

Explicando o princípio o ilustre ministro Gilmar Mendes escreveu esclarecedores ensinamentos:

Numa leitura simplista, a vedação ao confisco representa a proibição de absorver a propriedade tributada por inteiro, eliminando-a. Dessa maneira, o princípio comporia a estrutura basilar do sistema tributário e do Estado fiscal. Afinal, se o Estado é financiado por tributos incidentes sobre a propriedade privada, eliminá-la equivaleria a destruir sua própria fonte de recursos. (2015, p. 1418)

Analisando o dispositivo constitucional devemos, primeiramente, conceituar o termo confisco que significa a aplicação da pena de perdimento de bens. Considerando que a pena de perdimento de bens é considerada uma punição pela Constituição Federal (art. 5º, XLVI, “b”), o tributo não poderia de forma alguma ser confiscatório pois o art. 3º do Código Tributário Nacional assegura que a tributação não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, apesar de se falar em princípio do não confisco, a Constituição fala de proibição da utilização de tributo com "efeito" de confisco. Sobre essa abordagem ensina Kiyoshi Harada:

Prescreve o art. 150, IV, da CF, que é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”. A expressão é vaga e imprecisa. Porém, é fora de dúvida que tributo de efeito confiscatório não se confunde com aquele confisco relacionado com a infração e que é o único admitido pela doutrina e jurisprudência por ter previsão no art. 5º, XLVI, b, da CF. (2016, p. 464).

Seria, então, a tributação com efeito confiscatório a sobrecarga de tributos que se assemelharia a uma punição, pois o Estado estaria absorvendo uma parte muito grande das riquezas geradas pelos contribuintes. Note-se que o conceito de efeito confiscatório é bastante abstrato, gerando questionamentos diversos sobre os limites estatais ao poder de tributar. Sobre indeterminação do conceito e sobre o desafio aos operadores do direito em delimitá-los ensina Eduardo Sabbag:

O preceptivo é demasiado lacônico, abrindo -se para a interpretação e desafiando a doutrina, que tem se limitado a afirmar que será confiscatório o tributo que exceder a capacidade contributiva sem, todavia, ofertar critérios objetivos para a sua verificação. Nesse passo, nota -se, igualmente, a recorrente menção ao aniquilamento “total” da propriedade particular como a demarcação do limite confiscatório – o que é deveras simplista –, na tentativa de bem definir o conceito. A dificuldade surge, por exemplo, quando se enfrentam os casos de mutilação “parcial” da propriedade, tornando fluida a indicação de qualquer parâmetro demarcatório da fronteira do confisco na tributação. Desse modo, diante do tributo excessivo, caberá ao intérprete, na intrincada tarefa de delimitar o “efeito de confisco”, perscrutando o seu real conteúdo e aplicabilidade, utilizar -se dos elementos normativos, constitucionalizados ou não, quais sejam, os princípios tributários que apresentam pertinência ao tema – isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade –, além de estribar -se na guarda do direito de propriedade, igualmente de matiz fundamental. (2016, p. 430-431).

A respeito do tema as palavras esclarecedoras de Kiyoshi Harada:

Alguns autores entendem que haveria efeito confiscatório de impostos sobre a produção e a circulação sempre que a alíquota real do tributo for maior que a margem de lucro com que o contribuinte opera.<sup>131</sup> 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.<sup>132</sup> 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”. (2016, p. 464).

Ainda conceituando o princípio do não confisco Ricardo Alexandre:

A rigor, apesar de a terminologia “não confisco” ter-se consagrado pelo uso, o que o art. 150, IV, da Constituição quer proibir é a utilização do tributo “com efeito de confisco” e não que o tributo configure confisco, pois esta segunda proibição já é decorrente da própria definição de tributo, uma vez que confisco, no Brasil, é punição e o tributo, por definição, não pode ser sanção por ato ilícito. (2015, p.138).

Pela diversidade das interpretações possíveis do que é ou não o efeito confiscatório poder-se-á ter ideia do tortuoso caminho ao intérprete do Direito em tal definição e quão longo será o caminho da definição mais clara do princípio em questão.

### 3.3 Efeito confiscatório: definição

O texto constitucional é extremamente vago ao falar de efeito confiscatório do tributo deixando a interpretação a cargo do poder legislativo quando da edição de leis que geram efeitos tributários e, em última análise, ao judiciário que faz a aferição no caso concreto sobre a confiscatoriedade do tributo. A respeito disso ensina Eduardo Sabbag que:

O problema de maior complexidade no estudo do tributo com efeito confiscatório está na delimitação do “efeito de confisco”, uma vez que tal resultado se dá de “modo indireto”, como um terceiro elemento entre dois que se polarizam: o Estado tributante e o contribuinte tributado. A aferição da tributação confiscatória é “quase sempre casuística”, diante da miríade de problemas nos quais a temática pode se hospedar. A dificuldade surge quando se invoca o princípio naqueles casos intrincados, “quando se ingressa na área de vaguidade existente entre o trecho absolutamente claro e o trecho absolutamente escuro”. Numa análise curiosa, Aires Barreto adverte que os doutrinadores têm fugido do tema “vedação ao efeito de confisco”, como o diabo da cruz. É de enaltecer que não há, no Brasil, parâmetros objetivos, com moldes cartesianos preestabelecidos, delimitadores do que vem a ser uma tributação tradutora de confiscatoriedade. (2016, p. 443).

A subjetividade da norma que veda o tributo com efeito de confisco sem delimitar objetivamente os parâmetros de como isso deve ocorrer é um enorme e difícil desafio ao legislador pois não é tarefa simples elaborar conceitos que harmonizem as diferenças entre capacidades contributivas muito diferentes e o quanto cada um tem que contribuir. Isso tudo mostra que há bastante espaço para o desenvolvimento de estudos sobre o assunto. Hugo de Brito Machado (2003, p. 168) entende que é importante “... a proporcionalidade da carga tributária aos serviços públicos prestados. Havendo o desequilíbrio nessa balança, despontando a falta de equivalência entre o tributo e o serviço, haverá confisco”.

Hugo de Brito Machado (2008, p.41) assevera que “o caráter confiscatório há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”.

Em verdade o contribuinte entendo que está havendo o confisco de seus bens tem o direito de procurar o poder judiciário a quem cabe a decisão final. Segundo Hugo de Brito Machado:

Cabe ao judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o STF. (2014, p. 41).

Tentando estabelecer critérios objetivos para a definição do que seria confisco tributário em 1989 Fernando Henrique Cardoso, na época senador da república, apresentou o projeto de lei complementar n.168 que trazia em seu texto a seguinte regra:

Art. 7º Considerar -se -á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência. [...] § 2º. Para os efeitos deste artigo computar -se -ão todos os tributos

federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio. [...]. (BRASIL, 1989).

Em resumo, seria confiscatório, segundo o texto do projeto, a perda total do bem ou tributação em valor superior a 50% da operação. Sobre o PLC 168/89 Eduardo Sabbag:

De início, já salta aos olhos a ausência de cientificidade no cartesiano critério utilizado: a perda total do bem significa confisco, entretanto, se houver uma perda equivalente a 90% dele, por exemplo, não o seria?! Ademais, o critério metodológico que utiliza, como parâmetro, uma incidência “superior a 50% do valor da operação” é, antes de tudo, verdadeiramente confiscatório, o que nos leva a duvidar se o projeto em epígrafe versou, de fato, sobre a vedação ao confisco ou sobre sua legitimação. Vendo por outro lado, o projeto, arquivado ao final da legislatura do senador Fernando Henrique Cardoso, em 1994, nos termos dos arts. 332 e 333 do Regimento Interno do Senado Federal, teve o mérito de lançar a iniciativa de se tentar pôr um termo na fúria arrecadatória do Estado tributante brasileiro. Destaque -se que outro ponto elogiável do projeto foi o de utilizar como parâmetro a *carga tributária total*, conforme previsto no § 2º acima reproduzido. Nesse passo, a sistemática imporia às entidades políticas uma espécie de “planejamento tributário às avessas”, uma vez feito pelo Fisco, e não pelo contribuinte, no sentido de que as incidências tributárias, definidas pelo Estado tributante, deveriam respeitar o teto estabelecido (50%), em obediência ao postulado da vedação ao confisco. (2016, p. 467).

Mesmo que não tenha prosperado o projeto do ex-senador e presidente da república foi uma tentativa de clarear um tema tão controvertido e que merece ainda muitos debates.

### **3.4 Princípio do não confisco e princípios da proporcionalidade e razoabilidade**

Para Kiyoshi Harada é fundamental o uso de proporcionalidade e razoabilidade na definição do que é ou não confisco, vejamos trecho que ilustra seu pensamento:

Diríamos que o conceito de razoável está mais para o sentir do que para o definir. Ainda que, o que é razoável para uma pessoa possa ser irrazoável para outra, a verdade é que existe um limite que está na consciência média dos indivíduos, o qual estabelece o marco divisor entre uma e outra. Cada um de nós tem a plena consciência, por exemplo, de um comportamento razoável que deve ter no interior de um teatro, de um salão de festas, de uma sala de aula, tanto é que nossos comportamentos variam segundo o ambiente em que nos encontramos. A experiência de vida exerce influência no nível de conscientização do que é razoável, da mesma forma que a experiência impositiva da entidade política ajuda a sinalizar o que é razoável exigir dos contribuintes. O princípio da capacidade contributiva, igualmente, deve ser levado em conta na avaliação do efeito confiscatório de um tributo. Ultrapassado o limite da capacidade econômica do sujeito passivo, estaria caracterizado o confisco. (2016, p.465).

Em seu voto, o Ministro Celso de Mello, do STF, na relatoria do RE n. 374.981/RS, ilustra bem o tema abordado:

[...] A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direito de caráter fundamental, constitucionalmente assegurado ao contribuinte, pois este

dispõe, nos termos da Própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados. (...). (BRASIL, 2005).

Hugo de Brito Machado também relaciona o princípio do não confisco com o da proporcionalidade dizendo que:

O que impede a cominação de multas exorbitantes é o princípio constitucional de proporcionalidade, no que alberga a ideia que deve haver uma proporção, em sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção mesmo correspondente. A legislação tributária brasileira, especialmente no que diz respeito ao ICMS, alberga dispositivos que cominam multas exorbitantes – flagrantemente incnstitucionais, portanto, por violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. (2014, p. 42).

Fica claro que os princípios da razoabilidade e proporcionalidade têm sido muito usados em conjunto com o princípio do não confisco para definir, na análise dos casos concretos, sobre a ocorrência ou não do confisco tributário.

### **3.5 Princípio do não confisco e sua relação com o princípio da capacidade contributiva**

A tributação para atender ao princípio do não confisco deve sempre considerar a capacidade contributiva das pessoas, físicas ou jurídicas, afetadas pela carga tributária para que não se torne desproporcional uma em relação a outra e não se inviabilize a sobrevivência digna e a capacidade de continuar gerando riquezas dos contribuintes.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins:

[...] No momento em que a tributação subtrai do contribuinte a capacidade de se sustentar e se desenvolver, afetando a garantia de atendimento às suas necessidades essenciais, tem -se o confisco. (1990, p. 142).

Desse jeito uma convivência harmônica entre os dois princípios deixa um espaço entre o que o Estado necessita recolher e o que pode o contribuinte pagar, essa complexa equação tendo em vista a diversidade da população quanto à capacidade econômica e tamanho das empresas tributadas é um constante desafio ao legislador e ao aplicador do direito.

Sabbag fala em "poder de destruir" quando a tributação se torna desproporcional em relação à capacidade contributiva:

A vedação constitucional do confisco tributário traduz -se na interdição, pela Carta Política, da pretensão governamental tendente à injusta apropriação do patrimônio particular, parcial ou integralmente, sem a correspondente indenização, levando ao seu comprometimento, em face da insuportabilidade da carga tributária imposta. É sabido, da mesma forma, que o tributo é inexorável, entretanto o "poder de tributar" não pode se mostrar como um "poder de destruir" ou de aniquilar o patrimônio do particular. (2016, p. 438).

Diversos autores falam também da relação estreita existente entre o direito de propriedade e o princípio do não confisco pois o Estado deve se manter sem se tornar insuportavelmente oneroso de forma a impedir a manutenção da propriedade privada dos indivíduos. Entre eles Luciano Amaro:

Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação ao confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. (2014, p.144).

O respeito a esse princípio, assim como analisado no caso do uso dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, mostra a dificuldade encontrada pelos aplicadores do direito em harmonizar situações que envolvem inúmeras e complexas variáveis, como, nesse caso, a diversidade e desigualdade de nossa população.

### **3.6 Princípio do não confisco e a questão das multas**

A vedação ao confisco refere-se aos tributos que tem sua cobrança atrelada a uma atividade permitida ao contrário das multas que são cobradas quando há incidência de uma situação proibida pelo Estado. As multas têm caráter de sanção, os tributos não. No entanto, apesar de serem claras as diferenças entre tributo e multa existe o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que se aplica às multas o princípio do não confisco. Hugo de Brito Machado tem entendimento diverso, mas traz a posição do Supremo Tribunal Federal:

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória. Registre-se, todavia, que o STF tem algumas manifestações em sentido contrário, vale dizer, no sentido de que o dispositivo constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco aplica-se também às multas, vedando a cominação de multas muito elevadas. (2014, p. 42).

O Supremo Tribunal Federal já manifestou diversas vezes sobre o assunto, conforme bem ilustrado por Gilmar Mendes:

Ainda que o art. 150, IV, mencione apenas tributo e não sanção, em numerosos casos, o Supremo Tribunal Federal aplica o princípio também às multas moratórias, quer para justificar sua cobrança, quer para afastá-la. Essa orientação é posta de forma clara no RE 523.471-AgR, no qual se afirma: "Conforme orientação fixada pelo STF, o princípio da vedação ao confisco aplica-se às multas. Essa corte já teve oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação ao confisco. (2015, p. 1419).

Em outro julgado o Supremo Tribunal Federal decidiu que as multas tributárias também estão sujeitas ao princípio do não confisco:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART.

57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.(BRASIL, 2002).

Portanto vê-se que o entendimento da Corte Suprema está consolidado no sentido de vedar o efeito confiscatório também em relação às multas.

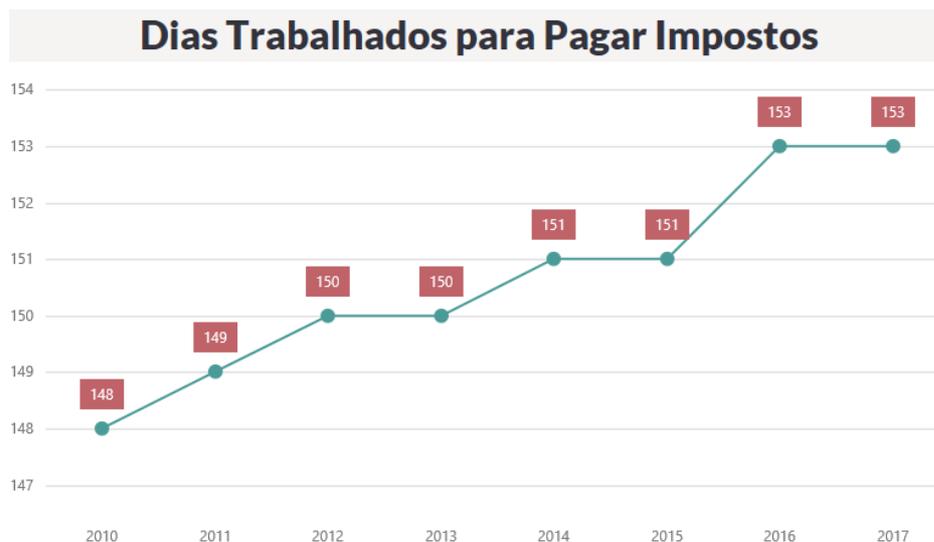
### 3.7 Carga tributária no Brasil

Em pesquisa ao sítio da internet [impostometro.com.br](http://impostometro.com.br) interessante dado sobre a relação entre a carga tributária dos países com o uso dos impostos para a geração de bem esta social:

Ranking	IRBES - Índice de Retorno e Bem Estar Social
1°	Austrália
2°	Coréia do Sul
3°	Estados Unidos
4°	Suíça
5°	Irlanda
6°	Japão
7°	Canadá
8°	Nova Zelândia
30°	BRASIL - Imposto demais e retorno de menos

(IMPOSTÔMETRO, 2017)

Outro gráfico da mesma fonte que demonstra quantos dias o contribuinte brasileiro tem que trabalhar para pagar impostos também traz uma boa visão sobre a nossa carga tributária:



(IMPOSTÔMETRO, 2017)

Não pode-se deixar de falar, apesar de não ser o foco deste trabalho, sobre um assunto que tem influência direta na relação da carga tributária e o retorno que o Estado dá em serviço e bem estar social aos contribuintes. A corrupção consome, como é de amplo conhecimento, um percentual muito grande do valor arrecadado pelo Estado e isso está intimamente ligado à alta carga de impostos e a falta de retorno à população através dos benefícios esperados.

#### **4 ANÁLISE DA APLICAÇÃO PELOS TRIBUNAIS BRASILEIROS DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO**

Diante de toda complexidade para melhor definir o que seria o efeito confiscatório dos tributos, ou seja, qual a fronteira entre a arrecadação necessária para a manutenção do Estado e a inviabilização da vida dos contribuintes pela carga tributária, estudar-se-á como o Poder Judiciário brasileiro vem tratando o tema.

##### **4.2 O Superior Tribunal de Justiça e o princípio do não confisco**

O Superior Tribunal de Justiça foi criado pela Constituição de 1988 para receber parte da competência do Supremo Tribunal Federal que, na época, estava com excessivo número de recursos extraordinários para julgamento. Gilmar Mendes traz o contexto histórico da criação deste tribunal:

A discussão travada em torno da chamada crise do recurso extraordinário e da admissãoda arguição de relevância para apreciação dos recursos interpostos sob a alegação de afronta ao direito federal ordinário favoreceu a criação de uma corte que, ao lado do Tribunal Superior Eleitoral e do Tribunal Superior do Trabalho, se dedicasse a preservar a interpretação adequada e a unidade do direito federal ordinário em relação às causas julgadas pelos tribunais federais comuns e pelos tribunais estaduais. (2015, p. 997).

Quanto a matéria tributária o Superior Tribunal de Justiça analisa em sede de recurso especial as demandas julgadas em primeira instância por tribunais federais e estaduais. Sobre essa competência recursal do STJ ensina Gilmar Mendes que:

Cabe recurso especial contra decisão judicial de única ou última instância que: a) contrariar tratado ou lei federal ou negar-lhes vigência; b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal (CF, art. 105, III). Confiou-se, portanto, ao tribunal a missão de assegurar uma aplicação uniforme do direito federal. Trata-se de atribuição de elevado relevo em razão do caráter diverso e amplo da federação brasileira. A instituição do recurso especial para o STJ a ser interposto concomitantemente com o recurso extraordinário, dirigido ao STF, constituiu-se, inicialmente, em fator de instabilidade e insegurança jurídica, com discussões sobre antecedência ou precedência de julgamentos etc. (2015, p. 999).

Sobre o tema princípio da vedação ao confisco várias ações chegam ao STJ discutindo questões constitucionais que devem ser analisadas pelo Supremo Tribunal Federal. Nesses casos assim decide o STJ:

[...] 3. O Tribunal de origem assentou a inaplicabilidade da multa de 75% (setenta e cinco por cento), ao fundamento de que "a exigência de multa, fixada no montante de 75%, próximo ao do débito cobrado, apenas pelo não recolhimento do tributo, sem que tenha havido grave ofensa à ordem tributária, padece de razoabilidade, configurando confisco, vedado pelo art. 150, IV, da Lei Fundamental", razão pela qual se revela obstada a análise do alegado dissídio jurisprudencial e violação do artigo 44, I, da Lei 9.430/96. 4. É que, fundando-se o acórdão recorrido em interpretação de matéria eminentemente constitucional, descabe a esta Corte examinar a questão, porquanto reverter o julgado significaria usurpar competência que, por expressa determinação da Carta Maior, pertence ao Colendo STF, e a competência traçada para este Eg. STJ restringe-se unicamente à uniformização da legislação infraconstitucional [...]. (BRASIL, 2009).

Uma análise sobre o assunto na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça mostra que o assunto por envolver questão constitucional é deixada para decisão do Supremo Tribunal Federal, apesar disso em alguns trechos de julgados o tribunal expressa o seu entendimento sobre o princípio do não confisco tributário como nesse exemplo:

[...] 2.2. Nada obstante, a retenção do veículo como medida administrativa, que não se confunde com a pena de apreensão, deve ser aplicada até que o proprietário regularize a situação do veículo, o que poderá prolongar-se por mais de 30 dias, pois o art. 271 do CTB não estabelece qualquer limitação temporal. 2.3. Assim, não há limites para o tempo de permanência do veículo no depósito. Todavia, o Estado apenas poderá cobrar as taxas de estada até os primeiros trinta dias, sob pena de confisco. 2.4. O proprietário deve proceder a regularização hábil do veículo, sob pena de ser leiloado após o nonagésimo dia, a teor do que determina o art. 5º da Lei 6.575/78. 2.5. Esta Corte assentou entendimento de que as despesas de estada dos veículos em depósito possuem natureza jurídica de taxa, e não de multa sancionatória, pois presentes a compulsoriedade e a prestação de uma atividade estatal específica, consubstanciada na guarda do veículo e no uso do depósito. 2.6. Nesses termos, o prazo de 30 dias previsto no art. 262 do CTB garante ao contribuinte, em atenção ao princípio do não-confisco (art. 150, inciso IV, da CF/88), que não poderá ser taxado de modo indefinido e ilimitado, além desse prazo, afastando assim a possibilidade, não remota, de que o valor da taxa ultrapasse o do veículo apreendido. 2.7. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público [...]. (BRASIL, 2009).

Portanto, fica a cargo do Supremo Tribunal as decisões mais importantes sobre o tema.

#### **4.3 Entendimento do Supremo Tribunal Federal**

Incumbe ao Supremo Tribunal Federal a tortuosa tarefa de definir o que é utilizar tributo com efeito de confisco, quais os limites para que o Estado não ultrapasse e desrespeite o princípio do não confisco. Eduardo Sabbag descreve trecho de decisão do Ministro Celso de Mello sobre o assunto como relator do RE n. 374.981/RS:

[...] A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direito de caráter fundamental, constitucionalmente assegurado ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da Própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este

editados. [...]. (2016, p. 280).

Como já falado não existe parâmetro objetivo para a definição do que é ou não tributo com efeito confiscatório. No trecho acima, Celso de Mello traz a definição muito semelhante à doutrina do princípio em análise. O que vem a ser tributação excessiva ou não, é decidido na análise dos casos concretos sem existir um critério único e de fácil aplicação a todos os casos. A evolução das decisões tendem a progredir para serem construídas definições mais claras sobre o tema como na decisão que julgou que deve ser analisado o efeito confiscatório sobre a totalidade dos tributos incidentes com relação a uma mesma pessoa política em determinado caso. Ou seja, se o caso se tratar de discussão sobre o efeito confiscatório de determinado imposto federal deve ser analisado o conjunto de tributos cobrados pela União para se verificar se está ocorrendo carga insuportável para o contribuinte e conseqüentemente acontecendo o efeito confiscatório. Sobre isso ensina Eduardo Sabbag:

[...] prevaleceu a tese no STF de que o caráter confiscatório do tributo deve ser avaliado à luz de todo o sistema tributário, isto é, em relação à carga tributária total, resultante dos tributos em conjunto, exigidos por certa pessoa política, e não em função de cada tributo isoladamente analisado. O STF entendeu, por maioria, que se deveria analisar a alegação de confisco de conformidade com a totalidade da carga tributária direta, e não em função de cada tributo isoladamente. Debateu -se o aumento estabelecido de IRPF, conforme o art. 2º, parágrafo único, da Lei n. 9.783/99, que acrescentou sobrealíquotas de 9% e de 14%, dependendo da faixa salarial, aos descontos previdenciários dos funcionários públicos civis da União, que já descontavam 11%. (2016, p. 286).

Traz o mesmo autor decisão do Supremo Tribunal Federal que confirma a necessidade de verificação da carga tributária em sua totalidade relativo a mesma pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal):

[...] A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando -se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico -financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. [...] (ADIMC 2.010/DF, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. em 30 -09 -1999). (2016, p. 286).

Dessa forma ficou estabelecido pela Suprema Corte que os tributos serão analisados sobre a total incidência advinda de uma mesma entidade política, união, estados, municípios ou distrito federal, ou seja, será verificado o conjunto dos tributos de uma mesma entidade e não os tributos individualmente.

Então, repisando-se o conceito referente ao princípio em estudo, o efeito de confisco seria uma sobrecarga de tributos de tal forma que se iguale a uma punição, pois o Estado estaria absorvendo boa parte da riqueza gerada pelos contribuintes.

Sendo a verificação da incidência de confisco uma questão nada objetiva, muitas vezes o Judiciário se vale dos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade para conseguir enquadrar a situação no verdadeiro efeito confiscatório. Decisão do Supremo

Tribunal Federal sobre o assunto na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ serve como exemplo desse entendimento:

TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DAREPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (BRASIL, 2002).

Nesse caso estava sendo discutido o efeito confiscatório de multas previstas na Constituição do Estado do Rio de Janeiro que prevê que multas por sonegação fiscal não podem ser inferiores ao dobro do valor sonegado. No mesmo julgamento assim se manifestou o Ministro Gilmar Mendes:

[...] este caso já foi objeto de debate no Supremo Tribunal Federal, da relatoria do Ministro Moreira Alves, questão de proporcionalidade em relação às taxas quando havia excesso. Agora, aqui, fica evidente quando se coloca que as multas, em consequência do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais, não puderam ser inferiores a duas vezes o seu valor, chegando a uma notória desproporção [...]. (BRASIL, 2002).

Mostrando o seu entendimento sobre o efeito confiscatório dos tributos relacionado com o princípio da proporcionalidade, e, também, ilustrando, a indeterminação do conceito do princípio tema desse estudo o Ministro Sepúlveda Pertence esclarece que:

[...] Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional. (BRASIL, 2002).

No mesmo sentido o Ministro Marco Aurélio:

[...] No caso, quando se cogita de multa de duas vezes o valor do principal – que é o tributo não recolhido – ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e o abandono dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. (BRASIL, 2002).

Sobre essa posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal Hugo de Brito Machado faz alguns comentários:

A conclusão à qual chegou o Supremo é correta. O fundamento, todavia, deve ser outro. A rigor, a vedação ao tributo com efeito confiscatório não se estende às multas tributárias. O que impede a cominação de multas exorbitantes é o princípio constitucional de proporcionalidade, no que alberga a ideia de que deve haver uma proporção, em sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção ao mesmo correspondente. (2014, p. 42).

Apesar de discordar do argumento, dizendo que o princípio utilizado para proibir multas exorbitantes é o da proporcionalidade, e não o princípio do não confisco, Hugo de Brito Machado concorda com a decisão e ainda continua dando exemplo das multas aplicadas em caso de sonegação de ICMS:

A legislação tributária brasileira, especialmente a que diz respeito ao ICMS,

alberga dispositivos que cominam multas exorbitantes – flagrantemente inconstitucionais, portanto, por violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Em muitos casos, aliás, tem-se interpretação indevida da autoridade que formula a exigência, posto que na mesma lei existem outros dispositivos que poderiam ser aplicados sem violência aos referidos princípios constitucionais. (2014, p. 43).

Pelo exposto vemos que o Supremo Tribunal Federal analisa as demandas sobre o tema caso a caso e, para isso, utiliza-se, na maioria das vezes, os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e o princípio da capacidade contributiva em conjunto com o princípio do não-confisco.

#### **4.4 Tributos extrafiscais: razão para atenuação do princípio do não confisco**

A aplicação do princípio do não confisco deve ser atenuada, quando se trata de tributos extrafiscais. Tais tributos são utilizados como forma de controle, e por isso mesmo a doutrina e a jurisprudência aceitam que se estipule alíquotas elevadas com o fim de desestimular alguma prática considerada indesejável pelo Estado. As alíquotas de algum tributo que incida, por exemplo, na venda de bebidas alcólicas ou de cigarros como medida do governo de diminuir o consumo desses itens considerados como prejudiciais à saúde, não pode ser caracterizada como confisco, haja vista que o interesse do Estado é o de que as pessoas evitem o uso desse tipo de produto que trazem males para toda a coletividade. Portanto, a sobrecarga tem intuito extrafiscal, qual seja o de inibir certo comportamento das pessoas. A respeito disso Eduardo Sabbag:

A par da forma de imposição tradicional, voltada com exclusividade à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para o atendimento das necessidades coletivas, exsurge a tributação extrafiscal, que se orienta para o fim ordenador e reordenador da economia e das relações sociais, e não para a missão meramente arrecadadora de riquezas. (2016, p. 184).

No entanto, Eduardo Sabbag alerta que os tributos com esse caráter de extrafiscalidade não podem ser usados indistintamente:

Frise -se, ainda, que a tributação extrafiscal é dotada de importante atributo: a excepcionalidade. De fato, o tributo extrafiscal, conquanto cumpra relevante e inafastável papel regulatório, deve aparecer na via paralela da tributação fiscal, sem pretender substituí-la por completo. É inarredável que a essência da tributação está na percepção de recursos, destinados ao atendimento da permanente necessidade do Estado, ou seja, na sua matriz de fiscalidade, restando à extrafiscalidade apenas a dimensão regulatória da economia. (2016, p. 185).

Assim também entende o Supremo Tribunal Federal como explicitado no trecho do voto do Ministro Dias Toffoli na decisão dos embargos de declaração do RE 218287/SC:

O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva podem ser obtidos pela modulação da alíquota. Em princípio, portanto, não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. (BRASIL, 2017).

Com isso, tem-se que os tributos extrafiscais, por terem uma função educadora, tem os efeitos do princípio do não-confisco atenuados.

#### **4.5 Aumento de contribuições previdenciárias de servidores públicos**

Caso concreto que pode ilustrar bem o tema foi a tentativa do governo do presidente da república Michel Temer de, através de medida provisória (MP 805/2017), aumentar a contribuição previdenciária dos servidores públicos – ativos e inativos - de 11% para 14% para as parcelas que excederem o teto dos benefícios pagos pela previdência social. O Partido Socialismo e Liberdade – PSOL entrou com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5809) com pedido de cautelar para impedir a medida. Foi concedida pelo Ministro Ricardo Lewandowski liminar suspendendo os efeitos de tal medida provisória. Em notícia publicada na página do Supremo Tribunal Federal mostra que o Ministro cita o princípio do não confisco:

Além de cancelar o pagamento dos aumentos, que já haviam sido aprovados, e que estavam sendo pagos de forma parcelada, a medida provisória também aumentou de 11% para 14% a contribuição social devida pelos servidores públicos, incidente sobre a parcela que ultrapassa o teto das aposentadorias regidas pelo regime geral de previdência social. Nesse ponto, Lewandowski ressaltou que a Suprema Corte “já decidiu que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária de servidores públicos ofende a vedação do estabelecimento de tributo com efeito confiscatório”. (BRASIL, 2018).

A Procuradora-Geral da República Raquel Elias Ferreira Dodge se manifestou nos autos desse processo pedindo a suspensão da medida provisória e fazendo um esclarecedor resumo da matéria:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal -

afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. (BRASIL, 2018).

Por fim, entendeu o Ministro Ricardo Lewandowski que a ação direta de inconstitucionalidade nº 5809/DF ficou prejudicada em razão da perda superveniente de seu objeto já que a medida provisória não foi apreciada pelo Congresso Nacional no prazo legal e, portanto, não foi convertida em lei.

## 5 CONCLUSÃO

Desde que a Constituição Federal de 1988 trouxe entre as limitações ao poder de tributar a vedação à utilização de tributos com efeito de confisco tem-se debatido sobre qual o sentido que o legislador constitucional pretendeu dar ao referido princípio. Até hoje não se chegou a critérios mais objetivos para definir os limites da tributação aceitável e a que inviabiliza a vida dos contribuintes.

Ainda, nos tribunais, pouco enfoque é dado à questão da desproporção entre o que o cidadão paga de impostos e o retorno que deveria ser oferecido ao cidadão-contribuinte. Todos sabemos que, no Brasil, grande parte da arrecadação de impostos é perdida por má administração, incompetência ou para as contas particulares de partidos e políticos corruptos. Se não houvesse todo esse desperdício dos recursos arrecadados a carga tributária poderia ser muito menor do que é, pois sendo o Brasil um país em que o trabalhador precisa trabalhar 153 dia só para pagar impostos e tendo um péssimo retorno em serviços básicos como saúde, segurança e educação é difícil aceitar qualquer argumento no sentido de que não esteja o Estado atuando como confiscador.

Os serviços prestados pelo Estado são tão deficientes que muitos cidadãos recorrem aos serviços privados de saúde, segurança e educação, por exemplo, para garantir uma melhor qualidade de vida para si e seus familiares. Essas pessoas, na verdade, estão pagando duas vezes pelo mesmo serviço porque ao contribuir com o pagamento dos tributos teria direito à receber do Estado a contraprestação em serviços e não ter que recorrer a hospitais, segurança e escolas particulares. Na questão da segurança, exemplificando, os contribuintes pagam seguros cada vez mais caros justamente em função de o Estado não lhe fornecer a segurança pública adequada.

Saindo da administração pública para analisarmos o entendimento do do Judiciário vemos que o Supremo Tribunal Federal tem decidido que o efeito confiscatório é julgado verificando-se os casos concretos sempre avaliando o conjunto de impostos cobrados por uma mesma pessoa política. A contradição que existe é que são verificados os tributos cobrados por uma pessoa política sendo que o contribuinte paga tributos para a União, Estado e Município. Então, no caso concreto, será julgado se o tributo é ou não confiscatório sem considerar a totalidade da renda do indivíduo que é destinada ao pagamento de tributos.

Portanto, muito temos que evoluir como nação para termos uma proporção adequada entre o que a coletividade contribui e o retorno que o Estado oferece em bem-estar social pois, ou o Estado arrecada menos e não oferece os serviços ou arrecada e devolve todo objeto da arrecadação em benefícios que melhorem a qualidade de vida de seus cidadãos. O Brasil tem evoluído como democracia, políticos estão sendo presos por corrupção, algo inimaginável na década passada em que os mesmos poderosos de sempre governavam sem nenhum receio de serem condenados. O povo, cada vez mais está tomando parte e dando opinião, está se informando sobre política, isso mostra bem claramente que a recente democracia brasileira está evoluindo e seguindo no caminho da realização da justiça social. Ainda estamos amadurecendo como nação, mas estamos no caminho de ter um país em que os tributos sejam usados para o bem estar dos contribuintes e, para isso, é essencial que o povo seja tributado na medida certa, nem mais nem menos, para o bom andamento do Estado.



## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

BLAINEY, Geoffrey, **Uma Breve História do Mundo**. São Paulo: Editora Fundamento Educacional, 2011.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira, **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

BRASIL, Código Tributário Nacional. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 15 de maio de 2018.

BRASIL, Constituição Federal (1988). Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em 15 de maio de 2018.

BRASIL, Decreto-lei 195 de 1967. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-195-24-fevereiro-1967-376018-norma-pe.html>>. Acesso em 15 de maio de 2018.

BRASIL, Projeto de lei complementar 168 de 1989. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=234168>>. Acesso em 16 de maio de 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.1.049.748/RN. Relator: Min. Luiz Fux, Brasília, DF, 24 de junho de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=CONFISCO&repetitivos=REPETITIVOS&b=ACOR&p=true&l=10&i=1>>. Acesso em 10 de setembro de 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.1.104.775/RS. Relator: Min. Castro Meira, Brasília, DF, 1 de julho de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=CONFISCO&repetitivos=REPETITIVOS&b=ACOR&p=true&l=10&i=2>>. Acesso em 10 de setembro de 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.1.917/DF. Relator: Ricardo Lewandowski, Brasília, DF, 26 de abril de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=69769>>. Acesso em 10 de setembro de 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.551/RJ. Relator: Min. Ilmar Galvão, Brasília, DF, 24 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso em 10 de novembro de 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Pedido de Liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5809/DF. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, DF, 18 de dezembro de 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=365154>>. Acesso em 8 de maio de 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.218.287/SC. Relator: Min. Celso de Mello, Brasília, DF, 28 de março de 2005. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14791783/recurso-extraordinario-re-374981-rs-stf>>. Acesso em 18 de novembro de 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 374.981/RS. Relator: Ricardo Lewandowski, Brasília, DF, 18 de dezembro de 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=365154>>. Acesso em 8 de maio de 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014.

HARADA, Kiyoshi, **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

IMPOSTÔMETRO. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em 27 de dezembro de 2017.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.