

REVISITANDO O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: O MÍNIMO EXISTENCIAL PERMITE A SUA OPERACIONALIZAÇÃO SISTEMÁTICA?

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre, Doutor e Livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor e Diretor Executivo do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos

Especialista em Direito Tributário e Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O princípio do não confisco na Constituição Federal: crítica doutrinária 3 Aproximação do não confisco com o mínimo existencial e a capacidade contributiva 4 A apreciação da questão pelo Supremo Tribunal Federal 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: O objetivo deste artigo é analisar a evolução do princípio do não confisco e sua relação com proporcionalidade, capacidade contributiva e mínimo existencial. Partindo do conceito previsto na Constituição Federal e da ausência de previsão nas normas infraconstitucionais, é avaliada a posição da doutrina brasileira e do Direito Comparado sobre confisco e, por fim, o posicionamento e a função do Supremo Tribunal Federal na sua aplicação.

PALAVRAS-CHAVE: Confisco. Capacidade contributiva. Mínimo existencial.

REVISITING THE PRINCIPLE OF NON-CONFISCATION: DOES THE EXISTENTIAL MINIMUM ALLOW ITS SYSTEMATIC OPERATIONALIZATION?

CONTENTS: 1 Introduction 2 The principle of non-confiscation in the Federal Constitution: doctrinal criticism 3 Approaching non-confiscation with the existential minimum and the ability to pay 4 The assessment of the issue by the Federal Supreme Court 5 Conclusions 6 References.

ABSTRACT: The purpose of this article is to analyze the evolution of the non-seizure principle and its relation with proportion, tax-paying ability and existential minimum principles. Coming from the concept established in the Brazilian Federal Constitution and considering the absence of legal provision in non-constitutional norms, it's evaluated the position in the Brazilian doctrine and of the Comparative Law about seizure effects and, finally, the positioning and function of the Brazilian Federal Supreme Court in its application.

KEYWORDS: Seizure. Tax-payment ability. Existential minimum.

1 INTRODUÇÃO

Na *Revista Direito Tributário Atual* n. 20, discorreremos sobre o princípio do não confisco, analisando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI n. 2.010-2, que na época apreciou a questão com base nos conceitos de insuportabilidade da carga tributária, ou seja, da capacidade contributiva.

Oportuno lembrar que, nesse período, o STF teve a oportunidade de ajustar o conceito constitucional de confisco, tarefa que a doutrina desenvolve com maior desenvoltura. Afinal, não é possível falar de consenso no que se configura confisco em matéria tributária. Isso porque, como será desenvolvido neste ensaio, os Temas sob apreciação do STF tratam de confisco em matéria de multa. Multa confiscatória não é exatamente um tema tributário, mas o STF tem aplicado o conceito de confisco para apreciar a questão da desproporção na ação fiscal.

No Direito Comparado, ao menos nas jurisdições pesquisadas, o tema do confisco tampouco é pacificado. É preciso, porém, alinhar o conceito de confisco em matéria tributária, para não promover uma confusão doutrinária, ou tecer teorias que muitas vezes não encontram eco científico em outras jurisdições. Daí os autores terem se preocupado em revisitar o tema depois de algum tempo. Assim, pretende-se aqui avaliar como o tema se desenvolveu desde o artigo da *Revista Direito Tributário Atual* n. 20, trazendo novas reflexões sobre a questão.

2 O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: CRÍTICA DOUTRINÁRIA

O não confisco é uma garantia constitucional prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal. A Carta afirma que é vedado à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. O princípio decorre do respeito ao direito de propriedade, e, portanto, é aplicável a qualquer forma de expropriação, na hipótese da imposição do tributo¹. Confiscar é o ato de apreender a propriedade, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. O confisco, porém, não está necessariamente associado à noção de sanção².

A limitação ao confisco, expressa na Constituição Federal, tem um sentido que em muito se aproxima da capacidade contributiva. Urge investigar em que medida a vedação ao confisco e a capacidade contributiva se identificam no sistema tributário, ambos princípios relacionados aos direitos fundamentais. Não existe, de fato, uma limitação quantitativa de cobrança de tributo, para que se defina o confisco, cabendo ao magistrado, nos casos concretos, verificar se houve expropriação³. A absorção da propriedade privada, sem justa indenização, por meio da tributação, é a definição de confisco, numa dimensão relacionada, de algum modo, ao princípio da capacidade contributiva. Aquilatar o ponto de inflexão do poder de tributar, segundo a capacidade contributiva, para o efeito de confisco, expropriatório, é tarefa difícil⁴.

A questão do confisco assumiu uma dimensão internacional, deixando de ser um tema restrito à legislação de cada país. A garantia de propriedade não pode ser mitigada, quando se trabalha com tratados internacionais em matéria tributária. Assim, na Declaração dos Direitos do Homem da ONU, de 1948, a tributação não poderia gerar confisco, contrariando o conceito de propriedade.

1. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 210.

2. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 46. O autor pensa no sentido contrário ao entendido pelos autores deste ensaio.

3. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 56.

4. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 79.

Isso, segundo parcela da doutrina, seria um motivo para as nações trabalharem contra o fenômeno da bitributação⁵.

O risco de tributação excessiva, melhor elaborado, se identifica com a infração ao princípio da capacidade contributiva, de maneira que a bitributação internacional seria um ilícito a contrariar o direito internacional. Desenvolver a ideia de confisco relacionado ao direito tributário internacional não é tarefa fácil, ainda mais quando dele se trata para afastar efeitos da bitributação da renda. Reconhecer que a tributação interfere no direito de gozo da propriedade talvez seja o primeiro passo para relacionar o confisco com a capacidade contributiva, ambos protegidos como direitos fundamentais do homem⁶.

O desenvolvimento do conceito de direitos fundamentais no âmbito da ONU, desde 1948, informa as nações a legislar no mesmo sentido. Isso significa que o conceito de confisco tem uma evolução axiológica nos organismos supranacionais, bem como nos países que participam dessas organizações. A proibição do confisco, como se vê, guarda relação com o combate à bitributação, tanto externa quanto interna, esta mais comum nas jurisdições federativas. Mesmo em jurisdições não federativas, como a Espanha, o princípio do não confisco é mantido, ao vedar que as unidades autônomas cobrem tributos além de suas jurisdições, ou umas das outras⁷.

O objetivo principiológico é limitar a sanha arrecadatória dos entes tributantes, evitando-se a expropriação de patrimônio por meio da cobrança de tributos, para que estes sejam cobrados de forma que não aniquilem as fontes produtoras de riqueza. O princípio, enfim, informa o sistema normativo, dando balizas ao legislador tributário. Ao que tudo indica, porém, o legislador não está sendo feliz em transformar o princípio em regra de competência, limitando o poder de tributar de modo mais objetivo. Cabe investigar o limite da restrição de direitos fundamentais, mas não se deve impor um limite quantitativo ao exercício

5. SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denúncia de acordo de bitributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 242, 2013.

6. SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denúncia de acordo de bitributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 244, 2013.

7. GARCÍA NOVOA. Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medio ambiental en el ámbito de la tributación autonómica. *Noticias de la Unión Europea*, n. 274, p. 51 e ss., nov. 2007. Essa reflexão do autor veio acompanhada da menção à decisão da Corte Constitucional espanhola, que afastou a cobrança de um tributo adicional ao imposto de renda espanhol, por parte de uma comunidade autônoma (STC 150/1990).

do direito de propriedade⁸. De fato, impor limite quantitativo não determina a aplicação do princípio do não confisco em matéria tributária, tarefa a ser desenvolvida pelo Poder Judiciário.

O propósito de afirmar o princípio é encontrar um equilíbrio entre os interesses privados, mantendo as fontes produtoras e respeitando a liberdade econômica, e os interesses públicos que devem ser atendidos pelos valores obtidos por meio da cobrança de tributos. No sentido de manutenção da liberdade econômica, o confisco em matéria tributária tende a aniquilar a essência da liberdade econômica, a livre-iniciativa, combinada com a livre concorrência. A questão está na interferência desigualadora⁹. Esse é outro tema complexo, mas dá uma noção de concretização de princípios do mesmo nível constitucional. É preciso testar os limites dos princípios, mesmo que a Constituição os tenha elevado à condição de regras de competência. O não confisco é um princípio constitucionalizado no Brasil, expressamente, representando uma das limitações ao poder de tributar. Ocorre que o sistema tributário dispõe de um princípio, cuja delimitação cabe ao magistrado, caso a caso. Os precedentes, porém, ainda não foram suficientemente firmados nesse sentido.

Trata-se de uma limitação constitucional ao poder de o Estado tributar, evitando-se o excesso de exação. O objetivo da limitação constitucional é conter o excesso de exigências tributárias, mediante apropriação do patrimônio ou dos rendimentos do contribuinte, como forma de garantir o equilíbrio da carga fiscal, prejudicando, ademais, a livre concorrência e a livre-iniciativa. A aferição do grau de suportabilidade da exação é apenas um parâmetro, não o princípio em si¹⁰. O problema está, enfim, num parâmetro, a régua, o limite a partir do qual o tributo deixa de ser algo suportável, sufocando o contribuinte. Vamos explorar isso neste ensaio.

A par da discussão do efeito confiscatório dos tributos, encontramos discussões sobre os parâmetros utilizados para fixação de multas tributárias, por recolhimento em atraso ou descumprimento de obrigações acessórias. Os

8. ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 125, p. 48, fev. 2006.

9. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 734.

10. TORRES, Heleno Taveira. Comentário ao artigo 150, IV. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 1.756.

debates no Poder Judiciário, ao menos no Brasil, têm-se concentrado nessas exigências. Multa confiscatória é um tema diverso do tributo confiscatório. Aquela está ligada à pena, enquanto o tributo não tem essa característica, por óbvio. Multa e tributo não se confundem. A primeira visa a desestimular comportamento, enquanto o não confisco tributário visa a preservar a garantia ao livre exercício da atividade negocial¹¹.

Parece, porém, adequado entender que o princípio destinado constitucionalmente ao tributo possa ser também aplicado à multa, mas por uma via indireta¹². Não obstante, para fins didáticos, tratar especialmente de tributos para, depois, falar em multas, ajuda a concretizar melhor o princípio. Ainda seria possível falar em deveres instrumentais excessivos, que tirem do contribuinte a condição do exercício de sua atividade geradora de riqueza. Sem dúvida, outro excesso vedado pela Constituição¹³. Novamente, para fins deste trabalho acadêmico, nos privaremos de adentrar nessas questões, restringindo a análise do confisco para tributos.

Na verdade, o princípio do não confisco resume, enfim, a síntese de outros princípios constitucionais, quais sejam: propriedade privada, capacidade contributiva, livre-iniciativa e razoabilidade. A conjugação dos princípios traz a proteção ao contribuinte diante da tributação excessiva. O comportamento dos tribunais superiores importa para este estudo, especialmente no que diz respeito ao não confisco tributário, pois, na manifestação das cortes superiores, há a conjugação dos mencionados princípios.

Ao considerar a síntese de princípios na concretização do princípio do não confisco, está a doutrina, por outro lado, a considerar o todo da carga sobre o contribuinte. Assim, se o todo da carga tributária sobre o contribuinte o impede de viver e de se desenvolver, estamos diante do confisco¹⁴. A concretização de princípios e regras tributárias não pode causar restrição a bens jurídicos albergados

11. MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 116-119.

12. BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 220-221.

13. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 149.

14. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aproximação dos sistemas tributários. *Revista de Doutrina TRF4*, Porto Alegre, p. 143, 2004.

como direitos fundamentais¹⁵. Por bens jurídicos com estatura de direitos fundamentais encontram-se o direito à propriedade e o direito à livre-iniciativa.

Ainda que se reconheça a dificuldade de configuração do confisco na prática jurídica, a ideia do limite ao excesso de tributação é incontestável, tanto que a Constituição Federal brasileira traz, em seu art. 150, IV, clara determinação¹⁶. Tratando-se dos efeitos da aplicação do tributo excessivamente, há de se indagar se o constituinte quis proteger o mínimo existencial, a essência da dignidade humana, em matéria tributária, do cidadão.

A dimensão da dignidade humana do cidadão, em matéria tributária, está em jogo. A tutela da dignidade humana. Existe, porém, um déficit de funcionalidade, sistematicidade e operacionalidade da dignidade humana, especialmente tratando-se de tributação. O problema não está em como justificar a dignidade humana, incontestável, mas como protegê-la¹⁷. Enquanto princípios, os corolários da dignidade humana do cidadão, como a vedação ao confisco e o mínimo existencial, representam vigas-mestras do sistema tributário. Os princípios, afinal, são esteio da legitimidade constitucional, empenham constitucionalidade à Carta Magna¹⁸.

Reconhecer a relação entre direitos fundamentais e a dignidade humana é mandatório quando se está a dimensionar a própria dignidade humana. Há, contudo, traços de conteúdo e intensidade, que estabelecem limites entre um princípio e outro. Isso não impede de reconhecer aproximações necessárias para a sistematização da dignidade humana.

O sufocamento (*Erdrosselung*) do contribuinte atinge, então, a essência do conceito do tributo¹⁹. Esse sufocar, aniquilar ou privar o contribuinte de gerar nova riqueza coloca o sistema tributário em xeque. Deforma a relação jurídica de direito em algo próximo, quase idêntico, à relação de poder. Essa tendência

15. MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 66.

16. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 328.

17. BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 24.

18. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

19. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Steuerrecht*. 23. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmid, 2018. p. 49.

sufocante se observa, por exemplo, no uso desproporcional da ferramenta da progressividade, especialmente nos tributos sobre o patrimônio²⁰.

Note-se que, em Roma, o intuito de sufocar por meio de tributos era explícito, revoltando quem tudo perdia, enquanto o imperador Cláudio concedia benefícios a determinadas classes²¹.

No atual Estado de Direito, aniquilar o contribuinte passou a ser uma atividade gradual, suave, mediante justificativas extrafiscais dirigidas de difícil contraposição²². Essa ideia convulsionante tem origem etimológica no verbo latino *confiscare*, sombriamente relacionado à combustão, ao desaparecimento do patrimônio e da liberdade do cidadão²³. Nesse sentido, portanto, o confisco encontra aproximação com outros princípios de igual quilate fundamental, de orientação mandatória para o legislador tributário.

Na aproximação entre direitos fundamentais cresce o papel do intérprete que, na concretização de direitos fundamentais, pondera os axiomas constitucionais diante do sistema tributário²⁴.

3 APROXIMAÇÃO DO NÃO CONFISCO COM O MÍNIMO EXISTENCIAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Nos tributos de natureza patrimonial o limite do confisco se confunde, em certa medida, com a perda da propriedade. Tributado o patrimônio, renda poupada, no tempo, por uma perspectiva econômica, haveria um momento no qual o contribuinte chegasse a pagar o valor do bem. Essa seria também uma oposição ao imposto de renda progressivo, excessivo, sufocante para o contribuinte e sua

20. WEISE, Leopold von. Das Prinzip des Progression in der Einkommensteuer. In: TESCHMÄCHER, Hans (Hrsg.). *Beiträge zur Finanzwissenschaft: Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag*, 12 März 1928. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1928. Band II, p. 261.

21. FRECKNALL-HUGHES, Jane. The Revolt of Boudica and the Iceni – a Roman Tax Revolt. In: HARRIS, Peter; COGAN, Dominic de (Ed.). *Studies in the History of Tax Law*. London: Hart, 2021. p. 13.

22. KIRCHHOF, Paul. *Der Sanfte Verlust der Freiheit*. Heidelberg: Hanser, 2004. p. 122.

23. BERGER, Adolf. *Encyclopedic Dictionary of Roman Law*. Philadelphia: The American Philosophical Society, 1953. [verbete “confiscatio”].

24. DRASCHKA, Heribert. *Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums*. Heidelberg: Recht und Wirtschaft, 1982. p. 76.

família²⁵. O posicionamento da jurisprudência, circunstancialmente, na Alemanha, causou alguma polêmica, ao afastar a tributação, sob o argumento de que esta teria alcançado a metade do patrimônio do contribuinte²⁶. Isso, porém, não pode ser entendido por confisco, pois quem paga o tributo, mesmo aquele sobre o patrimônio, é o contribuinte, com a renda que obtém em sua atividade econômica. Esse sim está sujeito ao confisco, o que nos coloca novamente no eixo sistemático de aproximação da vedação ao confisco com o mínimo existencial. Assim, o imposto de renda e o imposto de consumo, quando observado o exagero, podem ser considerados, no todo da carga, como tributação confiscatória.

Ao constatar, portanto, que o sistema tributário, diante de suas assimetrias e falhas estruturais, castiga o contribuinte, asfixiando-o em sua propriedade e sua capacidade de geração de riqueza, tem-se o que se designou figurativamente como “buraco na camada de ozônio” da igualdade. Dá-se, então, a ruptura no Estado de Direito, um poder abrasador da carga tributária que ameaça destruir o sistema tributário como um todo²⁷.

Trata-se, então, do poder sufocante da tributação sobre o contribuinte, perturbando seu ritmo de vida cotidiano, embaraçando sua capacidade de trabalho honesto, tolhendo suas iniciativas de sobrevivência digna²⁸. A evolução dos precedentes das cortes constitucionais aponta para a preocupação em definir os limites do excesso, ou seja, o momento em que o não confisco se aproxima axiologicamente do mínimo existencial.

No caso do imposto de renda, por exemplo, este não deve incidir sobre o que se considera o mínimo existencial familiar. A tributação sobre o mínimo

25. WEISE, Leopold von. Das Prinzip des Progression in der Einkommensteuer. In: TESCHMÄCHER, Hans (Hrsg.). *Beiträge zur Finanzwissenschaft: Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag*, 12 März 1928. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1928. Band II, p. 261.

26. ALEMANHA. Decisão da Corte Constitucional (BVerf GE, a. a. O. [Fn. 74], p. 176). A mesma tese foi também utilizada pelo Tribunal Federal de Finanças (cf. VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*. Berlin: Walter de Gruyter, 1999. p. 23).

27. KIRCHHOF, Paul. Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland. In: KIRCHHOF, Paul; ISENSEE, Josef (Hrsg.). *Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C.F. Müller, 1990. Band IV, 1990. § 87. O autor cita Klaus Vogel, que cunhou a expressão ao tratar de direito financeiro e tributação, em obra clássica (*Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*).

28. BILAC PINTO, Olavo. A crise da ciência das finanças – os limites do poder fiscal do Estado – uma nova doutrina sobre a inconstitucionalidade das leis fiscais. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, n. 82, p. 17, jun. 1940.

existencial, na visão de parcela da doutrina, representaria um aniquilamento do direito fundamental do cidadão²⁹. Aqui se tem uma perspectiva de limite objetivo, por tributo, ao confisco, na medida em que alcançar o mínimo existencial familiar do contribuinte. A alimentação, o vestuário, a educação, a moradia e a saúde estariam fora do campo de atuação do fisco, montante indisponível para fins de tributação.

Mantendo o fato na aproximação do princípio do não confisco com o mínimo existencial, a menor quantia necessária para a sobrevivência digna do contribuinte seria o limite a partir do qual a tributação passaria a ser sufocante, aniquiladora. Obviamente, a tributação deve recair de forma igual sobre pessoas iguais, o que não significa tratar de rendas iguais. Trata-se de renda disponível igual. Sob a perspectiva do contribuinte, sua preocupação prioritária é manter a unidade produtora de riqueza intacta³⁰. Há de se considerar a expressão “sufocante” como o ponto de aproximação entre os princípios do mínimo existencial e do não confisco.

Aqui se evita tratar do mínimo existencial social, aquele valor que o Estado destina a socorrer o cidadão impossibilitado de sobreviver. É inconteste o valor axiológico do mínimo existencial social, mas este não guarda relação aproximativa com o princípio do não confisco. Para o mínimo existencial fiscal, é preciso considerar os gastos do contribuinte para a própria manutenção e de sua família. Supridas tais necessidades, é possível falar em tributação justa, segundo a capacidade contributiva³¹. Em que pese guardar alguma similaridade, a capacidade contributiva e o mínimo existencial, social ou fiscal, são temas distintos, embora se aproximem em determinadas hipóteses. Há de se reconhecer, contudo, que o mínimo existencial social, o auxílio estatal fornecido àquele cidadão para a sobrevivência sua e de sua família, sob a perspectiva fiscal, está fora do campo de incidência tributária. Determinar o valor do mínimo existencial social

29. TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos fundamentais e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 142.

30. TIPKE, Klaus. *Steuerrechtsordnung*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993. p. 778.

31. BECKER, Helmut. *Steuerprogression und Steuergerechtigkeit*. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst (Hrsg.). *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1994. p. 386.

cabe ao legislador, mas pode o intérprete analisar a lei sob o prisma constitucional, ajustando-o qualitativa e quantitativamente, quando for o caso³².

Ao estabelecer um valor determinado, limitando o poder de tributar, o legislador aproxima, em certa medida, o mínimo existencial e o não confisco. Em algumas Constituições, por exemplo, o auxílio social está livre do imposto de renda. Tributar essa riqueza seria asfixiar o cidadão, que se encontra na faixa de pobreza. O limite do confisco, potencialmente, pode ser equivalente ao montante do mínimo existencial. Haveria, nesse caso, uma sobreposição de princípios? A resposta a tal indagação é negativa, visto que os princípios podem aproximar-se diante da quantificação-limite da tributação, mas trabalham em campos distintos do sistema. Talvez a ordem dos princípios no sistema possa ser: (a) mínimo existencial; (b) capacidade contributiva; (c) livre-iniciativa; (d) não confisco. Quando este último ocorre, ficam ameaçados todos os demais.

Curioso observar que os princípios da livre-iniciativa, da propriedade, da capacidade contributiva, do mínimo existencial e do não confisco, individualmente, demandam uma fórmula jurídica suscetível de ser objeto de juízo de constitucionalidade. O princípio da igualdade na tributação é o amálgama de todos esses princípios, conferindo-lhes a liga necessária para estruturar o sistema tributário. A construção sólida do sistema permite evitar que a tributação tenha alcance confiscatório. O efeito confiscatório desnaturaliza o caráter contributivo do sistema tributário. O mecanismo fiscal da progressividade, muito longe de ser um princípio, é o substantivo que adjectiva o efeito confiscatório da tributação. O tributo progressivo rompe com a igualdade na tributação, na medida em que gera efeito aniquilador da propriedade e da livre-iniciativa, configurando o efeito confiscatório. A ruptura com a igualdade tributária provoca a crise do princípio da capacidade contributiva³³.

A máxima de que todos devem contribuir para o custeio dos gastos públicos mediante a sua capacidade contributiva somente se sustenta num sistema tributário fundamentado na igualdade na tributação. Quando o sistema tribu-

32. HALLER, Heinz. Zur Freistellung des “Existenzminimums” bei der Einkommensteuer. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst (Hrsg.). *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1994. p. 410.

33. ESCRIBANO, Francisco. La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Civitas: Revista española de derecho financiero*, n. 142, p. 406, 2009. Disponível em: <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/86324/La%20prohibición%20del%20alcance%20confiscatorio.PDF?sequence=1>. Acesso em: 20 mar. 2022.

tário apresenta distorções que levam ao efeito confiscatório, cabe ao Poder Judiciário cuidar de afastar tal agressão ao direito do contribuinte³⁴. A proposta do sistema é a de não esgotar a riqueza do contribuinte, por meio da tributação sufocante, sob o pretexto do dever fundamental de pagar tributos. Tal dever constitucional se encontra limitado pelo princípio da capacidade contributiva, de sorte que o avanço sobre a parcela indisponível do contribuinte configura confisco. O comprometimento da renda gerada pelo contribuinte, no campo do imposto de renda, se dá, por exemplo, quando a progressividade excede seu limite, aniquilando a possibilidade de geração de riqueza nova tributável. Isso não significa que a progressividade seja nociva ao sistema, como técnica de redistribuição de riqueza, mas fica patente o caráter aniquilador, quando excessivo. A função extrafiscal da progressividade, muitas vezes, esbarra no efeito de confisco. É preciso haver uma relação de equilíbrio entre o rendimento obtido e o tributo, que lance suas luzes sobre o limite confiscatório.

Afinal, o princípio da capacidade contributiva, associado ao não confisco, obriga a não esgotar a riqueza tributável, sob qualquer pretexto, muito menos o conhecido dever fundamental de pagar tributos³⁵. Esse princípio, tão ventilado na doutrina e na jurisprudência brasileiras, precisa de limites, como o não confisco, para frear o ímpeto arrecadatório. Um sistema caótico, com sobreposição de tributos, com o único propósito de manter altos níveis de arrecadação, priva o contribuinte de sua renda gerada e poupada. A sobreposição tributária num Estado federativo possui, portanto, um nítido efeito confiscatório, mesmo sob o frágil pretexto do dever de contribuir.

A extrafiscalidade, como comentado acima, em relação ao imposto de renda, flerta com o efeito confiscatório. O objeto dos tributos é a manifestação de riqueza do contribuinte que, no excesso extrafiscal, fica sob ameaça de aniquilamento. O caráter finalista do tributo extrafiscal enfrenta o limite da sobreposição de outros tributos. A proposta de política fiscal de incentivar ou desincentivar condutas encontra restrição da sobreposição, flertando com o sufocamento

34. ESCRIBANO, Francisco. La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Civitas: Revista española de derecho financiero*, n. 142, p. 406, 2009. Disponível em: <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/86324/La%20prohibición%20del%20alcance%20confiscatorio.PDF?sequence=1>. Acesso em: 20 mar. 2022. O autor cita a decisão da Corte Constitucional espanhola, STC 150/1990.

35. NABAIS, Casalta. *O dever fundamental de pagar tributos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Lisboa: Almedina, 1998.

da atividade geradora de riqueza. Tampouco a finalidade exclusivamente arrecadatória encontra abrigo no sistema constitucional. O poder de tributar não pode levar ao solapamento da capacidade contributiva³⁶.

A justiça fiscal é compatível com a justiça contributiva, sempre que a segunda mantenha a propriedade privada e a livre-iniciativa intactas. Na medida em que a justiça contributiva avança, asfixiando a capacidade do contribuinte de gerar riqueza, se dá a ruptura do tecido do sistema tributário. Reconhecer um limite máximo de tributação confiscatória, individualmente, não tem muito sentido. O princípio da igualdade, porém, suscita ao contribuinte o direito à existência digna no âmbito do sistema tributário, concretizando o princípio do não confisco num limite mínimo³⁷. Nesse ponto se dá a aproximação efetiva entre o não confisco e o mínimo existencial. Esses princípios associados, ainda, ao princípio da capacidade contributiva, conforme previsto no art. 145 da Constituição Federal, tratam de corrigir formas de arbítrio e irracionalidade do legislador tributário. O limite mínimo do não confisco se identifica, em certa medida, ao mínimo existencial, contra o risco de abuso do legislador tributário. A Corte Constitucional tem, nesse sentido, plena legitimidade para controlar a razoabilidade e a coerência do legislador tributário³⁸.

4 A APRECIÇÃO DA QUESTÃO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Na ausência de definição legal, conforme exposto acima, a análise do que é confiscatório, ou não, cabe ao Poder Judiciário.

Nessa linha, a questão do não confisco vem, ao longo dos anos, sendo discutida no Supremo Tribunal Federal, especialmente no que se refere às multas tributárias. No artigo publicado em 2006, na *Revista Direito Tributário Atual* n. 20, destacamos o julgamento da ADI n. 2.010-2/DF, no qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a apreciação do efeito confiscatório deve considerar a totalidade da carga tributária, alinhando-se com a capacidade contributiva, de

36. ESCRIBANO, Francisco. La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Civitas: Revista española de derecho financiero*, n. 142, p. 433, 2009. Disponível em: <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/86324/La%20prohibición%20del%20alcance%20confiscatorio.PDF?sequence=1>. Acesso em: 20 mar. 2022.

37. GALLO, Franco. *La ragioni del fisco*. Bologna: Il Molino, 2007. p. 91.

38. IORIO, Daniele. Capacità contributiva e principio di non confiscatorietà dell'imposta. *Innovazione e Diritto*, Napoli, n. 4, p. 195, 2012.

forma que as incidências não atinjam o mínimo vital do indivíduo (necessário para educação, saúde e habitação, por exemplo).

Após 17 anos, verifica-se que as discussões sobre não confisco, na Corte Suprema, têm-se concentrado na sua aplicação a multas tributárias.

Não obstante, há alguns exemplos em que se analisou a questão relacionada com a obrigação principal.

É o caso do RE 395.882/MT, julgado em 2008, no qual, por decisão monocrática, a Min. Cármen Lúcia, analisando as alíquotas diferenciadas da contribuição previdenciária, prevista na Lei Complementar Estadual n. 56/1999, concluiu pela configuração de confisco, argumentando que a sua ocorrência deve considerar não apenas um tributo cobrado por determinado Ente da Federação, mas a totalidade da carga tributária que essa pessoa política cobra daquele contribuinte.

Em 2017, no julgamento do RE 593.849/MG³⁹, em que se firmou o Tema 225 de repercussão geral, analisando o regime de substituição tributária progressiva, para frente, do ICMS, afirmou-se que a adoção de tal procedimento, em função de sua praticidade, é limitada pelos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. No entanto, se reconhece que a previsão de restituição do excesso atende ao referido princípio, na medida em que a devolução afasta o enriquecimento ilícito do Estado, restabelecendo-se a relação de confiança e justiça entre o fisco e o contribuinte. Vê-se, portanto, que, no caso, a questão escapou da análise do confisco em si, visto que a devolução impediu que se debruçasse sobre a capacidade contributiva, a totalidade da carga, o mínimo vital. O critério utilizado foi diverso.

As discussões, entretanto, concentram a análise do tema na sua aplicação às multas.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551-1⁴⁰, utilizou-se a proporcionalidade como critério, concluindo-se que “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia

39. STF, RE 593.849/MG, Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, *DJ* 05.04.2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311549379&ext=.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2023.

40. STF, ADI n. 551-1/RJ, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002, *DJ* 14.02.2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>. Acesso em: 17 abr. 2023.

o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal”.

Recentemente, referido entendimento foi ratificado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 833.106⁴¹, de relatoria do Min. Marco Aurélio, em que se entendeu que o princípio constitucional da vedação ao confisco impede a cobrança de multa em valor superior ao do próprio imposto.

No RE 606.010/PR⁴² a Corte Suprema analisou a multa por ausência ou atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), no percentual mensal de 2% por mês, até o limite de 20%, incidente sobre o valor dos tributos declarados, apreciando a questão do confisco pelo prisma da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Em seu voto, o Min. Alexandre de Moares afirma que não se configura inconstitucional a multa que tem como base de cálculo o valor do tributo, visto que se estaria observando a capacidade contributiva de cada contribuinte. Se fosse adotado valor fixo, a finalidade da multa seria desvirtuada, com o risco de se tornar confiscatória para os contribuintes de baixa renda, bem como irrisória para os contribuintes com maior capacidade contributiva.

O Min. Relator Marco Aurélio destacou ainda que a utilização de percentual para aplicação de multa pode se revelar elevada, mas valores fixos, como, por exemplo, multa fixa de R\$ 10.000,00, podem ser ainda mais anômalos, uma vez que tal montante é irrisório para empresas de grande porte, o que não teria o efeito pretendido – desestimular a conduta –, mas para contribuintes com baixa renda, poderia aniquilar a fonte de renda ou produção. Ressaltou a dificuldade de o legislador escalonar valores fixos.

Por fim, no Ag. Reg. no RE 733.656/PR⁴³ se analisou a possibilidade de aplicação do não confisco para a cobrança de juros de débitos tributários considerados abusivos, tendo a Corte Suprema concluído que não há previsão legal de sua aplicação aos juros.

41. STF, Ag. Reg. no RE n. 833.106/GO, Primeira Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 25.11.2014, *DJ* 12.12.2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4623266>. Acesso em: 18 abr. 2023.

42. STF, RE n. 606.010/PR, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.08.2020, *DJ* 13.11.2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3797543>. Acesso em: 18 abr. 2023.

43. STF, Ag. Reg. no RE 733.656/PR, Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 24.06.2014, *DJ* 15.08.2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=251032261&ext=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2023.

5 CONCLUSÕES

Apesar de o princípio do não confisco ser uma garantia constitucional, tendo dispositivo expresso na Carta Magna sobre a necessidade de sua observância, dando balizas ao legislador tributário, não há legislação infraconstitucional que solidifique ou torne sua observância mais objetiva.

Assim, cabe ao Poder Judiciário desenvolver tal tarefa.

No entanto, verifica-se que, embora o confisco seja debatido doutrinariamente de forma exaustiva e muito ponderada sobre os critérios para sua configuração, na prática, a análise de sua aplicação pelo Poder Judiciário ainda é esparsa, concentrando-se na apreciação de aplicações de multas.

É possível afirmar, apesar disso, que o Supremo Tribunal Federal se posiciona pela análise da questão, considerando a carga total tributária, a capacidade contributiva e a proporcionalidade.

É imperioso destacar, entretanto, que, ao contrário do que ocorre na doutrina, os acórdãos pouco se aprofundam nas nuances do princípio, dificultando eventuais conclusões sobre os fundamentos de seu posicionamento e o caminho que pretende seguir, trazendo insegurança ao sistema.

6 REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 125, fev. 2006.

BECKER, Helmut. Steuerprogression und Steuergerechtigkeit. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst [Hrsg.]. *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1994.

BERGER, Adolf. *Encyclopedic Dictionary of Roman Law*. Philadelphia: The American Philosophical Society, 1953 [verbete “confiscatio”].

BILAC PINTO, Olavo. A crise da ciência das finanças – os limites do poder fiscal do Estado – uma nova doutrina sobre a inconstitucionalidade das leis fiscais. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, n. 82, jun. 1940.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

- BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2022.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2011.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- DRASCHKA, Heribert. *Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums*. Heidelberg: Recht und Wirtschaft, 1982.
- ESCRIBANO, Francisco. La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Civitas: Revista española de derecho financiero*, n. 142, p. 403-434, 2009. Disponível em: <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/86324/La%20prohibición%20del%20alcance%20confiscatorio.PDF?sequence=1>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 715-735.
- FRECKNALL-HUGHES, Jane. The Revolt of Boudica and the Iceni – a Roman Tax Revolt. In: HARRIS, Peter; COGAN, Dominic de (Ed.). *Studies in the History of Tax Law*. London: Hart, 2021.
- GALLO, Franco. *La ragioni del fisco*. Bologna: Il Molino, 2007.
- GARCÍA NOVOA. Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medio ambiental en el ámbito de la tributación autonómica. *Noticias de la Unión Europea*, n. 274, nov. 2007.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- HALLER, Heinz. Zur Freistellung des “Existenzminimums” bei der Einkommensteuer. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst [Hrsg.]. *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1994. p. 409-417.
- IORIO, Daniele. Capacità contributiva e principio di non confiscatorietà dell’imposta. *Innovazione e Diritto*, Napoli, n. 4, p. 192-205, 2012.
- KIRCHHOF, Paul. *Der Sanfte Verlust der Freiheit*. Heidelberg: Hanser, 2004.

KIRCHHOF, Paul; ISENSEE, Josef (Hrsg.). *Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C.F. Müller, 1990. Band IV.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aproximação dos sistemas tributários. *Revista de Doutrina TRF4*, Porto Alegre, 2004.

MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

NABAIS, Casalta. *O dever fundamental de pagar tributos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Lisboa: Almedina, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denúncia de acordo de bitributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 237-249, 2013.

STF, ADI n. 551-1/RJ, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002, DJ 14.02.2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>. Acesso em: 17 abr. 2023.

STF, Ag. Reg. no RE 733.656/PR, Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 24.06.2014, DJ 15.08.2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=251032261&ext=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2023.

STF, Ag. Reg. no RE n. 833.106/GO, Primeira Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 25.11.2014, DJ 12.12.2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4623266>. Acesso em: 18 abr. 2023.

STF, RE 593.849/MG, Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, DJ 05.04.2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311549379&ext=.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2023.

STF, RE n. 606.010/PR, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.08.2020, DJ 13.11.2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3797543>. Acesso em: 18 abr. 2023.

TIPKE, Klaus. *Steuerrechtsordnung*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Steuerrecht*. 23. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmid, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. Comentário ao artigo 150, IV. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos fundamentais e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*. Berlin: Walter de Gruyter, 1999.

WEISE, Leopold von. Das Prinzip des Progression in der Einkommensteuer. In: TESCHEMACHER, Hans (Hrsg.). *Beiträge zur Finanzwissenschaft: Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag, 12 März 1928*. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1928. Band II.

