



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

FACULDADE DE DIREITO

PAULO VICTOR ALVES MANECO

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO TRIBUTÁRIO

FORTALEZA

2011

PAULO VICTOR ALVES MANECO

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à Coordenação do Curso de Graduação em Direito, na Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2011

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

M274p Maneco, Paulo Victor Alves.
Princípio do não confisco tributário / Paulo Victor Alves Maneco. – 2011.
53 f. : enc. ; 30 cm.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2011.

Área de Concentração: Direito Tributário.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Capacidade contributiva (Direito tributário) - Brasil. 2. Direito tributário - Brasil. 3. Tributos. 4. Busca e apreensão - Brasil. I. Machado Segundo, Hugo de Brito (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

PAULO VICTOR ALVES MANECO

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à Coordenação do Curso de Graduação em Direito, na Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor (Orientador) Hugo de Brito Machado Segundo

Universidade Federal do Ceará-UFC

Mestrando Alisson José Maia Mélo

Universidade Federal do Ceará-UFC

Mestrando Tibério Carlos Soares Roberto Pinto

Universidade Federal do Ceará-UFC

À minha mãe, por tudo.

AGRADECIMENTOS

À Laise, pela compreensão, serenidade e, acima de tudo, pelo amor.

Ao professor Hugo de Brito Machado Segundo, pelas inigualáveis dedicação, cordialidade e excelência. Fica marcada na memória a honra poder aprender com tão valioso mestre.

Ao amigo Alisson, pelas dicas e sugestões sem as quais, tenho certeza, esse projeto nunca teria se realizado.

Ao amigo Tibério, que graciosamente concordou em avaliar o presente trabalho.

Aos amigos do grupo de extensão em “Democracia e Finanças”, pela acolhida calorosa e pelas discussões que deram norte aos pensamentos que permeiam esse projeto.

RESUMO

Trata do princípio do não confisco tributário, desvendando a expressão “utilizar tributo com efeito de confisco”, presente no art. 150, IV, da Constituição Federal. Busca imprimir a essa garantia constitucional significado próprio, relacionado, mas independente dos demais princípios que permeiam a atividade arrecadatória estatal, à luz das reflexões elaboradas pela doutrina especializada, de maneira a evitar confusões entre os conceitos de confisco, de efeito de confisco, de capacidade contributiva, de legalidade, de razoabilidade e de proporcionalidade na tributação, princípio da livre iniciativa e direito à propriedade privada. Discorre, ainda, acerca dos parâmetros necessários à consecução de uma tributação que satisfaça o ideal de justiça tributária, procurando estabelecer critérios seguros de atuação para a Administração Fazendária, transpostos os quais se revela inegavelmente a tributação indevida. Examina as relações travadas a partir do cotejo dos princípios que orientam a atividade arrecadatória fiscal. Ao final, cuida de algumas das formas de manifestação do confisco tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Tributação. Confisco tributário. Razoabilidade.

ABSTRACT

This paper discusses the principle of prohibited tax forfeiture, revealing the expression "use tributes for purposes of forfeiture", in this art. 150, IV, of the Federal Constitution. Aims to imprint this constitutional guarantee its proper meaning, related but independent with the other principles that underlie the state fiscal activity, in the light of the reflections produced by specialized doctrine, in order to avoid confusion between the concepts of confiscation, forfeiture effect, ability to pay, of legality, of reasonableness and of proportionality intaxation, the principle of free enterprise and of private property rights. Talks also about the parameters required to achieve a tax that meets the ideal of tax justice, seeking to establish certain criteria of performance for the Finance Administration, which turns out to be, if ever transposed, undeniably improper taxation. Examines the relationships carved from the collation of the principles that guide the tax activity. In the end, talks about some of the forms of manifestation of confiscating tax.

Keywords: Tax Law. Taxation. Tax forfeiture. Reasonability.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	09
2	DISPOSIÇÕES INICIAIS	10
2.1	Poder de Tributar: conceito e finalidades	10
2.2	Conceito de Tributo	11
3	LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	15
4	ISONOMIA	18
4.1	Capacidade Contributiva	20
4.1.1	<i>Progressividade</i>	24
4.1.2	<i>Proporcionalidade</i>	27
4.1.3	<i>Seletividade</i>	28
5	PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO	29
5.1	Conceito de Confisco	29
5.2	Não Confisco e Capacidade Contributiva	33
5.3	Não Confisco e Proporcionalidade	37
5.4	Não Confisco e Extrafiscalidade	43
5.5	Vedação ao Confisco e Multas Tributárias	46
6	CONCLUSÃO	49
	REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo trata da conceituação do princípio do não confisco tributário, iniciada a interpretação à luz dos fins a que se propõe a tributação em nosso Estado, do conceito de tributo e do conceito de confisco, como compreendido pelo legislador constituinte.

Busca-se, com isso, atribuir ao não confisco significado distinto dos demais princípios que orientam a atividade tributária, notadamente daquele atribuído à capacidade contributiva. Traçados os limites semânticos de cada um dos postulados que orientam a tributação, é tecnicamente admitida a sua aplicação simultânea, sem se incorrer na impropriedade de utilizar um pelo outro.

O capítulo 1 traz conceitos iniciais sobre o poder de tributar, explorando seu conceito e finalidade, e expõe o conceito legislativo de tributo adotado pelo Código Tributário Nacional.

O capítulo 2 expõe a importante garantia da legalidade na tributação, verdadeiro instrumento de segurança do administrado contra a malversação do poder de tributar.

O capítulo 3 expõe a isonomia, princípio maior do qual deflui a capacidade contributiva, esse último essencial para qualquer abordagem da tributação ante a legitimidade e proporcionalidade das exigências estatais.

O capítulo 4 trata do princípio do não confisco tributário, explorando seu conceito e suas vertentes possíveis. Discorre também sobre a diferenciação entre o princípio da capacidade contributiva e o da vedação ao confisco. Tece considerações de justiça fiscal no que tange à intensidade da tributação. Trata da inaplicabilidade da garantia do não confisco às multas tributárias e do convívio do postulado com a extrafiscalidade.

2 DISPOSIÇÕES INICIAIS

2.1 Poder de tributar: conceito e finalidades

O poder de tributar, também denominado de poder fiscal, é o objeto de que cuida o Direito Tributário. Tal prerrogativa autoriza o Poder Público a retirar parcela da propriedade privada e redirecioná-la aos cofres públicos, sendo uma das facetas da soberania do Estado¹.

Convém lembrar que, embora a tributação tenha sido utilizada, como meio de patrocínio do órgão concentrador de poder, a história provou que os fins que a legitimaram experimentaram enorme variação.

Explica Aliomar Baleeiro² que “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação”. O relato evidencia que a proporção dos tributos regrava-se pela extensão do poderio bélico-ideológico que sustentava o monarca do poder.

Na esteira de Machado³, “o Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente era uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica”.

Para que o que foi dito seja adequadamente compreendido, é necessário tratar da diferença entre as noções de “poder” e de “força”. Para tanto, vamos nos socorrer da doutrina de Norberto Bobbio⁴, o qual leciona que poder “é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento(...) O uso da força é uma condução necessária, mas não suficiente para a existência do poder político”.

Ensina Hugo de Brito Machado⁵ que a relação de tributação não é simples relação de poder. É relação jurídica – continua – e seu fundamento é a soberania do Estado.

Para aprofundarmo-nos na realidade jurídica que é o poder de tributar, a seguir serão expostos o conceito de tributos e, logo em seguida, os limites constitucionais ao poder de tributar.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed: São Paulo, 2008, pp. 28-29.

² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 1.

³ *Op cit.* p. 50.

⁴ BOBBIO, Norberto. **O significado clássico e moderno de política**. In: Curso de introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, v. 7, p. 12.

⁵ *Op cit.* p. 29.

2.2 Conceito de Tributo

Ruy Barbosa Nogueira⁶ dispõe que:

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

Luciano Amaro⁷, por sua vez, afere que “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”.

O legislador de 1966 também propôs um conceito para tributo, que perpetuou com o art. 3º do Código Tributário Nacional. Eis o seu teor:

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.

Convém analisar cada parte do conceito acima.

Conceituar tributo como uma prestação necessariamente pecuniária é, em última análise, vedar que o Estado utilize-se de seu poder para impor a escravidão ou a vassalagem. Ao tributo só cabe atingir o patrimônio do indivíduo. Sua força de trabalho jamais poderá ser atingida diretamente pela tributação.

O legislador ainda dispôs o seguinte: a prestação pecuniária tributo deve ser prestada em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. A aparente redundância reforça a conclusão acima, tornando impraticável qualquer interpretação ampliativa da expressão “prestação pecuniária”.

Há ainda outra consequência dessa garantia legal. O tributo, cingido que deve estar ao patrimônio do particular, não pode, em sua arrecadação, prejudicar a capacidade de sustento próprio do contribuinte. Não se pode, a título de tributar, aniquilar o seu patrimônio. Fosse diferente, a tributação tornar-se-ia um instrumento esmagador e temporário, findo o qual nada restaria de respaldo à propriedade particular, direito fundamental da pessoa humana, constitucionalmente assegurado.

⁶ NOGUEIRA *apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 375.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 17.

Outra característica do tributo é sua compulsoriedade. Segundo Paulo de Barros Carvalho⁸, “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias”.

O tributo é exigido pelo Estado em razão de seu poder fiscal. A vontade não é elemento constitutivo do dever de pagar tributos, senão na medida em que se manifesta pela representação política. Dito de outra forma, não é a vontade do indivíduo que o condiciona ao poder de tributar do Estado, mas a vontade da coletividade, exercida pelo Poder Legislativo, na justa proporção em que autorizada pela Constituição Federal.

Ocorrido o fato gerador, pouco importa a volição do contribuinte: deverá ser tributado. É certo que a prática do planejamento fiscal pode afastar a tributação, na justa proporção em que evite a ocorrência do fato gerador. Essa constatação não é posta em cheque. O que se objetiva transmitir é que, ocorrido o fato gerador, em nada influirá a vontade humana, sendo devido o tributo.

A obrigação tributária decorre da norma jurídica (portanto, é obrigação *ex lege*⁹). Isso significa que qualquer recusa ao seu cumprimento deve ser instrumentalizada e processada pela Administração, por meio de órgãos especiais cuja atribuição é solucionar conflitos intersubjetivos. A compulsoriedade é imposta pela soberania, manifestação da qual é o poder de tributar, esse último orientado pela legalidade. A compulsoriedade, em última análise, redundará na legalidade, e dessa forma reputa-se atendido o preceito segundo o qual “*no taxation without representation*”.

No âmbito do Direito Privado, a vontade é bastante para o nascimento e para a extinção de obrigações. No Direito Tributário, diferentemente, somente a norma jurídica pode criar ou extinguir o dever de pagar tributo.

Prosseguindo, o tributo não pode ser, ou redundar em, sanção. Aqui cumpre fazer duas observações.

Primeiramente, a hipótese de incidência tributária deve prever situações concretas, abstraindo-se sua juridicidade. Não cabe examinar, para fins de subsunção de um fato jurídico ao substrato normativo correspondente, sua licitude. Basta que o fato escolhido pelo

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 25.

⁹ No mesmo sentido, AMARO, *op cit*, p. 17.

legislador seja coerente com o poder fiscal. Enquanto o tributo decorre do poder de tributar, a penalidade, decorre do poder punitivo estatal, sendo inaceitável qualquer confusão.

Em segundo lugar, é importante expor que o Fisco pode valer-se da tributação para influenciar psicologicamente os contribuintes, ora favorecendo a prática de determinada conduta, reduzindo o impacto econômico que sobre ela recaia, ora desaconselhando certo agir, agravando a incidência tributária respectiva. É o chamado poder de regular, manifestado, na seara tributária, por meio da extrafiscalidade.

Ocorre que, para que o poder de regular se instrumentalize pela instituição de tributo, é necessário que as condutas cuja prática se vise incrementar ou desfavorecer sejam lícitas, pois o tributo não pode destinar-se a sancionar atos ilícitos. Qualquer providência que, a título de promover a modulação de condutas ou regulação da economia, puna, ainda que indiretamente, atos ilícitos, por meio de instituição ou majoração de tributos, revela-se inaceitável, pois incompatível com a conceituação legal de tributo.

Tais conclusões são elegantemente sintetizadas por Luciano Amaro¹⁰. Na verdade, o art. 3º do CTN serve para traçar os contornos iniciais da distinção entre tributo e multa. Partindo de sua exegese, enquanto o tributo não pode almejar punir, a multa só pode punir. Desenvolvendo o raciocínio, enquanto o tributo tem por fim a arrecadação, a multa visa reprimir o ilícito, somente. Multa que esteja travestida de instrumento arrecadatório é inaceitável. Pensar o contrário seria coroar o desvio de finalidade. Ou se pune, ou se busca arrecadação. O legislador não autorizou a mistura dessas duas finalidades em um único instrumento.

Há pouco, ao se discorrer acerca da compulsoriedade, travou-se conexão entre a legalidade e o tributo. É momento de explicitar os reflexos que a legalidade, agora diretamente, tem sobre a tributação.

Dispõe o art. 3º do CTN que o tributo deve ser instituído em lei cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Aqui, a legalidade demonstra todo o peso que impõe ao poder de tributar.

Ao estipular que o tributo é cobrado por atividade administrativa plenamente vinculada, quis-se dizer que não há espaço à discricionariedade quando da arrecadação. A Administração fiscal deve ater-se à legalidade, tanto no que diga respeito às características da exação tributária, quanto no que toque ao modo de cobrança da obrigação tributária.

¹⁰ AMARO, *op cit*, p. 17.

O princípio legalidade, segundo o qual à Administração não é concedido fazer senão o que a ela foi determinado em lei, aplica-se com todo o seu rigor na seara da tributação. É a legalidade que une os diversos elementos que integram o conceito de tributo. Tãmanha a importância da legalidade na seara fiscal, foi elevada ao status de princípio constitucional, razão pela qual seu estudo será concluído em item próprio, no próximo capítulo.

3 LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade, foi primeiramente tratado na Carta Magna inglesa de 1215. Resultado da articulação da nobreza inglesa, a legalidade é uma insurreição contra a concentração do poder de tributar na figura de um monarca. Erigiu-se a regra de que não se tributaria sem a prévia aprovação dos súditos. É o preceito que se extrai da elegante frase “*no taxation without representation*”.

Somente com a representação e fiscalização dos súditos é que o monarca poderia invadir a propriedade particular. Nasciam os alicerces da vedação ao confisco. Nas palavras de Machado¹¹, “o povo consente que o estado invada o seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à realização das necessidades coletivas”. Pontes de Miranda explicava: a ideia da legalidade na tributação significa o povo tributando a si mesmo.

Machado¹² assegura: “no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”. Carrazza¹³, a seu turno, conclui que “o princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco”.

Presente em todas as nossas constituições, com exceção daquela de 1937, a legalidade é tratada sob dois enfoques. De maneira ampla e geral, foi disposta no art. 5º, II, da CF/88, de maneira que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Especificamente para o Direito Tributário, foi exposta no art. 151, I, que discorre: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (art. 150, I).

Da leitura do texto da norma deflui simples, mas importante conclusão: tanto a criação quanto o incremento de tributos dependem de lei.

Para a correta interpretação da garantia, é necessário refletir a respeito do significado dos termos “lei”, “exigir” e “aumentar”.

“Lei”, como prevista no art. 150, I, da CF/88, deve ser entendida de modo amplo. À luz do sistema constitucional de repartição competências tributárias, somente ao legislador

¹¹ MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 34.

¹² MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 35.

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 260.

constituinte é dado criar novas espécies tributárias. Somente quando encontre permissivo constitucional é que o legislador ordinário poderá, explicitando a norma maior, dispor sobre os atributos da exação tributária, quais sejam: fato gerador, alíquota, base de cálculo, sujeito passivo e multa. É a inteligência do art. 97 do Código Tributário Nacional.

Via de regra, a legalidade é satisfeita pelo trâmite legislativo das leis ordinárias. Não obstante, seara tributária, importantíssimas funções são destinadas às leis complementares. Aqui nos interessa tratar do art. 146, III, alíneas “a” e “b”, que dispõem caber a lei complementar federal estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre:

- a) Definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, discriminados nesta constituição, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.
- b) Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Ocorre, também, de alguns tributos, obedecendo o princípio da legalidade, reclamarem, para sua instituição, lei complementar. É o caso do Imposto sobre Grandes Fortunas, dos Empréstimos Compulsórios, dos Impostos Residuais e das Contribuições Social-Previdenciárias Residuais.

É bom lembrar que atos infralegais, em alguns casos constitucionalmente expressos, podem influir na extensão da legalidade tributária.

Os denominados impostos extrafiscais (II, IE, IOF e IPI) podem ter suas alíquotas -- e somente elas -- modificadas por meio de um ato infralegal, o decreto do Presidente da República. A natureza regulatória do mercado, assumida por esses impostos, justifica a ressalva.

Também cabe trazer o exemplo da CIDE-combustíveis, cuja alíquota pode ser reduzida ou restabelecida por decreto do chefe do executivo federal e do ICMS-combustíveis, cujas alíquotas serão determinadas por meio de acordo entre os Estados-Membros e Distrito Federal.

Feitas as devidas reflexões a respeito do termo “lei”, falta saber o significado dos termos “exigir” e “aumentar”.

Exigir é o mesmo que criar. A lei deve estabelecer não apenas a hipótese de incidência, mas também tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional

tributária¹⁴. Deve a lei prever, portanto, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, o sujeito passivo e a multa. Na doutrina de Machado¹⁵, também se insere nesse grupo o elemento temporal da obrigação tributária, o prazo de pagamento.

Aumentar, por sua vez, significa modificar qualquer dos aspectos da relação jurídica tributária, de maneira a tornar-lhe mais onerosa ao contribuinte. Destarte, somente a lei pode agravar a alíquota, ampliar o rol de sujeitos passivos, incrementar a multa, adicionar base de cálculo ou prever novos fatos geradores.

Tendo discorrido, em linhas gerais, sobre o princípio da legalidade tributária, cabe agora tratar da isonomia.

¹⁴ MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 34.

¹⁵ MACHADO, *op cit*, p. 34.

4 ISONOMIA

O princípio da isonomia tributária, também chamado de princípio da igualdade¹⁶, é uma projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica¹⁷.

A igualdade, traçada em linhas gerais, está exposta no art. 5º de nossa Constituição: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”.

Sob um enfoque formal, dirigido somente ao legislador, o princípio da igualdade implica que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida¹⁸.

Sob o enfoque substancial, a igualdade impera que se reconheça e trate, diferentemente, aqueles que se encontram em diferentes condições. Trazida para o Direito Tributário, a isonomia resulta em três desdobramentos:

- 1º) O princípio da uniformidade geográfica na tributação;
- 2º) A proibição da tributação federal diferenciada da renda da dívida pública e da remuneração dos agentes, em âmbito não federal; e
- 3º) O princípio da capacidade contributiva.

O primeiro desdobramento trata do respeito ao equilíbrio federativo. Em decorrência do pacto federativo, não se pode admitir serem alguns dos entes federativos preferidos em relação a outros. A tributação deve ser orientada para que diminua as desigualdades regionais brasileiras ou, no mínimo, para que não as agrave.

Cabe observar o texto constitucional do qual essa manifestação da isonomia decorre:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

¹⁶ MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, p. 62.

¹⁷ *op cit.*

¹⁸ *op cit.*

Interpreta-se que a simples condição de o fato gerador ocorrer em uma ou outra região do país não é bastante para que se tribute diferentemente.

Explícita a regra, não esqueceu o constituinte de que as regiões socioeconômicas brasileiras apresentam diferenças consagradas pela história nacional. É sabido que, enquanto as regiões Norte e Nordeste enfrentam toda sorte de problemas sociais, as regiões Sul e Sudeste apresentam infraestrutura, capital e comércio que em muito superam a média dos países emergentes.

Em nobre tentativa de igualar as condições de vida dos contribuintes, é possível utilizar-se o legislador, sempre em mente o objetivo de promover o equilíbrio socioeconômico entre as regiões brasileiras, de medidas de incentivo fiscal.

O segundo desdobramento da isonomia é a proibição de que se tribute diferentemente a remuneração de agentes públicos, a depender de que ente federativo lhes emprega, bem assim as rendas da dívida pública fundada de cada ente federativo. Em ambos os casos, evita-se que surja um privilégio desarrazoado. Da mesma forma que ao agente público federal não é dado ser menos tributado, única e exclusivamente por sua condição, não é aceitável que a União escolha tributar menos as rendas de sua dívida pública, de maneira a competir com os outros entes federativos.

A prática mostrou que os títulos da dívida pública federal são melhor investimento que os da dívida pública dos Estados e Municípios, em razão da maior garantia de adimplemento dos primeiros. O que não pode ocorrer é que a União, detentora que é da competência para instituir o Imposto de Renda, se valha de tal prerrogativa para impor artificial distinção entre títulos de sua dívida.

O terceiro desdobramento é o princípio da capacidade contributiva.

4.1 Capacidade Contributiva

Defende-se, nesse trabalho, que a capacidade contributiva decorre, diretamente, do princípio da isonomia tributária. Eis as razões para tanto.

O ideal que move o tratamento dispar para os diferentes e igual para os iguais não é outro, senão, a justiça de assim proceder. Não há falar em isonomia sem conteúdo de justiça. Isonomia é forma de concretização de justiça. A justiça é a finalidade do postulado da isonomia tributária; a capacidade contributiva, um dos critérios de diferenciação de pessoas.

Um exemplo ajuda a ilustrar: imagine-se um Estado qualquer cuja incidência da carga tributária seja, para todos, manifestamente excessiva. Para aqueles mais ricos, ela é mais intensa; para os mais pobres, menos. Mas já foi dito: é injusta para todos.

Não se pode imaginar que, nesse exemplo, haja respeito à isonomia. Distribuir a injustiça para todos, de acordo com as forças de cada um não é isonomia. Pode ser outra coisa cujo nome ainda não se cunhou. Isonômico não é.

Só quando se inclui na operação o ideal de justiça é que se consegue, de fato, ser justo e isonômico.

Feita a breve justificativa, cabe partir para a análise desse mandamento, cujo ponto de partida é a Constituição Federal de 1988, art. 145, §1º:

Art. 145. [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A redação do referido parágrafo é resultado da adaptação do conteúdo de nossa Constituição Federal de 1946, que dispunha: “os tributos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

A comparação entre o texto da norma da vigente constituição federal e o da Constituição Federal de 1946 é inevitável. Percebe-se a concisão do legislador constituinte de 1946, bem assim a limitação no âmbito de aplicação do princípio da capacidade contributiva, literalmente operada pela ordem constitucional contemporânea. Com a Constituição de 1988, pretendeu-se, aparentemente, limitar aos impostos o respeito à capacidade contributiva.

Para que se revele a erronia da “aparente” supressão, cumpre investigar o conteúdo do postulado.

Cuida a capacidade contributiva de graduar a tributação, cujo fato gerador seja a manifestação de riqueza, de modo a adequá-la ao padrão que a isonomia impõe. Partindo da premissa segundo a qual quem manifesta maior riqueza deve ser mais intensamente tributado que quem a manifesta em menor proporção, tenta-se concretizar a igualdade.

A capacidade contributiva, ao invés de se limitar ao campo dos impostos, anima todo o sistema tributário. Não é justo que seja limitado o escopo desse princípio de justiça fiscal aos impostos, pela única razão de que não há previsão expressa a respeito na Constituição Federal.

Isonomia significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que eles se desiguam¹⁹, e é princípio que orienta todo o ordenamento jurídico. À míngua de previsão expressa no rol de princípios específicos ao Direito Tributário, prevalece o mandamento geral, que ordena ao Estado tratar todos os iguais de maneira igual, e todos os desiguais de maneira desigual, na justa medida da diferença. Tal silêncio eloquente não pode ser interpretado como vedação.

Tanto não quis vedar a aplicação da capacidade contributiva a outras espécies de tributo que o legislador constituinte reformador, com a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, inseriu ao art. 195 o §9º, que dispõe:

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005](#))

O parágrafo cuida das contribuições sociais a cargo do empregador, cujas alíquotas podem variar a depender da atividade econômica desenvolvida, da intensidade de utilização da mão-de-obra, do porte da empresa e da condição estrutural do mercado.

Com o mesmo ânimo, o STF já se manifestou pela aplicabilidade da capacidade contributiva à Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários.

Aqui não se defende que a capacidade contributiva seja aplicável às taxas. A intensidade das taxas é devida, única e exclusivamente, à proporção em que o serviço público específico e divisível é prestado. Contraprestação que é, a taxa não leva em conta condições

¹⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1978, p. 225.

particulares do contribuinte, senão para, constatada violação ao mínimo existencial, incidirem imunidades ou isenções.

Ocorre que, especificamente em relação à Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários, uma peculiaridade salta aos olhos. A alíquota é calculada em função do patrimônio líquido do contribuinte fiscalizado. Todo que olhe, verá patente inconstitucionalidade. O patrimônio líquido da entidade fiscalizada em nada influi na intensidade da fiscalização promovida pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Exposta a crítica lúcida feita por doutrina nacional autorizada, o STF, a revelia de tudo o que se disse acima, declarou a mencionada taxa constitucional, reafirmando seu entendimento no enunciado 665 de sua Súmula.

Nada mais justo que, uma vez reconhecida a legitimidade da taxa de fiscalização pela CVM, aplique-se a ela o postulado da capacidade contributiva, pois a intensidade de sua incidência é modulada a partir de uma presunção de riqueza.

A isonomia precisa, para sua aplicação ao caso concreto, de um critério que permita aferir a existência e a intensidade das diferenças entre as pessoas. Na tributação, a capacidade contributiva serve como caminho para determinar quem pode pagar mais, quem pode pagar menos e quem nada pode pagar.

A fórmula utilizada pelo constituinte, qual seja, “capacidade econômica do contribuinte”, equivale, semanticamente, à capacidade contributiva.

Sacha Calmon²⁰, citando a doutrina de Misabel Derzi, expõe a distinção conceitual entre capacidade econômica absoluta e relativa, com a qual se ocupam os próximos parágrafos.

A capacidade econômica absoluta, ou objetiva, obriga o legislador a tão somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica. Para Misabel Derzi, capacidade econômica absoluta é a aptidão abstrata que o contribuinte tem para concorrer com os gastos públicos. Tal aptidão, aferida em tese, é avaliada a partir de um fato signo presuntivo de riqueza, na feliz lição de Becker.

A capacidade econômica relativa, ou subjetiva – prossegue Misabel –, consiste na concreta e real aptidão de determinada pessoa para o pagamento de certo imposto.

²⁰ COELHO, O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988, pp. 266/267.

Procura-se, por meio da tributação, promover o ideal de justiça distributiva entre as diversas classes econômicas.

A consecução de justiça tributária por meio da avaliação da capacidade contributiva compreende três etapas.

Primeiro, cabe investigar se o contribuinte tem aptidão econômica para colaborar com os gastos públicos. Revela-se a aptidão econômica quando se possui mais que o mínimo para a subsistência humana digna. Nesse espectro, o mínimo existencial decorre do respeito à dignidade da pessoa humana, representando um mínimo o qual, uma vez transposto, implica na redução do contribuinte à condição indigna de vida.

É justo que aquele que nem mesmo tem condições de prover o próprio sustento não tenha de concorrer para o sustento do Estado. A solidariedade do indivíduo para com o grupo não pode impor o sacrifício da dignidade própria, nem mesmo para fins sociais.

Apurada a aptidão de cada um para concorrer com os gastos públicos, é chegada a hora de se prever, abstratamente, níveis de graduação da incidência tributária, a partir de uma simplificação da realidade fática de que resulte o agrupamento do universo total de contribuintes em categorias distintas. Para cada categoria corresponde um nível de intensidade de tributação.

Por fim, constatando que o contribuinte insere-se em uma categoria, é hora de avaliar suas peculiaridades e, com isso, explicitar a intensidade da tributação que sobre ele recairá.

Esse percurso trifásico é perfeitamente ajustado à sistemática do Imposto de Renda. A primeira fase equivale à verificação da renda mínima, abaixo da qual o IR não incide. A segunda fase corresponde à determinação da alíquota que incidirá sobre sua renda, a partir da categorização, previamente elaborada pelo legislador, que estabelece parâmetros de aproximação entre pessoas em situação, conquanto distinta, aproximável. A última fase corresponde às deduções, que nada mais são que traços inerentes à particularidade de cada um.

Partindo dessa constatação, há três maneiras de se buscar a concretização da justiça fiscal pelo respeito à capacidade contributiva: a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade.

4.1.1 Progressividade

A progressividade é técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida em que se majora a base de cálculo do gravame²¹. A progressividade é a maneira mais completa de aplicação do princípio da capacidade contributiva, razão pela qual Carrazza²² explica que “todos os tributos, em princípio, devem ser progressivos [...] Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”.

A progressividade pode ter a forma fiscal, sendo correto simplificá-la com a frase “quem mais pode, mais paga”; ou extrafiscal, essa relacionada ao interesse regulatório estatal. A Administração pode, ao influir sobre o custo financeiro de determinada atividade, estimular ou desestimular sua realização.

Somente a progressividade fiscal busca a concretização da capacidade contributiva. Tipke e Yamashita²³ bem advertem que “para o Direito tributário é amplamente reconhecido que esse deve ser orientado pela capacidade contributiva. Isso não vale, porém, para as normas extrafiscais”.

Ao tributar progressivamente mais os ricos, o Estado compreende e tenta adaptar-se ao que se convencionou chamar de Lei da Utilidade Marginal Decrescente.

Preleciona tal lei econômica que a utilidade marginal de um bem decresce à medida em que aumenta a sua disponibilidade. Utilidade, à luz da filosofia de Bentham, pode ser concebida como a quantidade de prazer derivada do uso.

Um exemplo, como sempre, ajuda. Duas cédulas de R\$ 100,00 (cem reais), embora tenham o mesmo poder de compra, podem possuir, para pessoas distintas, diferentes valores. Enquanto que, para o empregado assalariado, uma cédula de cem reais representa a garantia de satisfação de suas necessidades vitais, razão pela qual, subjetivamente, vale muito, para rico empresário, a mesma cédula de cem reais proporciona menor utilidade, pois já foram saciadas suas necessidades vitais.

²¹ SABBAG. *Op cit.* p. 160.

²² CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 88.

²³ TIPKE; YAMASHITA, **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

À medida em que se acumula o capital, maior proporção dele se destina ao supérfluo, ao que foge às necessidades básicas de subsistência humana; à medida em que diminui, maior proporção dele se destina à subsistência diária, à garantia dos direitos mais básicos do indivíduo.

Ultrapassada a zona do mínimo existencial, a pessoa deverá fazer a difícil ponderação entre necessidades igualmente básicas. Não cabe agravar essa desesperadora situação com a imposição de tributo.

A solidariedade é o fundamento basilar do dever de pagar tributos, mas não impõe o sacrifício do mínimo existencial do indivíduo, vez que, também ao Estado cumpre velar pela concretização dos direitos sociais básicos de cada um, inseridos no contexto da dignidade da pessoa humana. Os fins maiores a que se propõe o Estado impedem que de seu financiamento resulte o sacrifício dos miseráveis.

Transposto o mínimo existencial, nada mais justo que tributar mais intensamente aqueles que, abstratamente, dispõem de maior proporção de suas rendas para aplicação no supérfluo.

É sob essa ótica que foram fixadas alíquotas diferenciadas ao Imposto de Renda para Pessoas Físicas. A alíquota mínima, de 7,5%, é aplicável àquele que tenha sua renda mensal compreendida entre R\$ 1.499,16 e R\$ 2.246,75. A alíquota máxima, de 27,5%, é aplicável àqueles cuja renda supere R\$ 3.743,19.

Entre os valores de R\$ 1.499,16 e R\$ 2.246,75 foi devidamente aplicada a progressividade. Acima disso, todos são, para fins de incidência do IR, substancialmente iguais. Esqueceu-se de continuar a escala. Esse é um duro golpe à isonomia, notadamente em um país que ostenta, orgulhosamente, a condição de um dos países de maior desigualdade social no planeta.

Uma tentativa de assegurar a progressividade foi a instituição de parcelas a deduzir. Para rendas mensais superiores a R\$ 3.743,19, a parcela a deduzir pode chegar ao teto de R\$ 692,68.

Tal mecanismo é eficaz em diferenciar dois indivíduos cujos rendimentos são iguais, mas cujos gastos com subsistência sejam díspares, tributando menos intensamente o mais sacrificado. Ocorre que, sozinha, a instituição de parcelas a deduzir não corrige a imensa contradição que é equiparar, para efeito do Imposto de Renda, todas as pessoas cujos rendimentos mensais superem o valor de R\$ 3.582,00.

Na prática, a partir do valor acima, instaurou-se a proporcionalidade²⁴, objeto do próximos subcapítulo.

Tipke e Yamashita doutrinam que, embora a progressividade seja conciliável com o princípio da capacidade contributiva, não é a ele indispensável²⁵.

Ousamos discordar. A progressividade é a forma mais perfeita de concretização da justiça fiscal pela capacidade contributiva, devendo ser adotada sempre que concretamente possível e previsto em lei. Não se pode crer que ao legislador seja dado, ao seu prazer, fixar a escala da progressão, ou mesmo que possa escolher não a aplicar, quando se imponha. A justiça fiscal impera que seja utilizado método razoável de discriminação.

²⁴ CARRAZZA, Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 126.

²⁵ TIPKE; YAMASHITA, *Op cit*, p. 44.

4.1.2 Proporcionalidade

Proporcionalidade é técnica de incidência de alíquotas fixas, aplicáveis a uma base tributável variável²⁶.

Como a alíquota é uma constante, a intensidade da tributação variará à medida em que crescer a base de cálculo. Não é aplicável, na seara da proporcionalidade, a lei da utilidade marginal decrescente.

Por não levar em consideração as características pessoais do contribuinte, a proporcionalidade é ineficaz na consecução da justiça fiscal. Na verdade, a progressividade conduz a uma carga tributária proporcionalmente maior para os mais pobres, e proporcionalmente menor, para os mais ricos. Isso é justiça fiscal às avessas, desprestígio total à capacidade contributiva.

Geraldo Ataliba²⁷ comenta: “os impostos que não são progressivos – mas que tenham a pretensão se neutralidade – na verdade, são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade”.

Os tributos, quando não se prestem à progressividade, seguem a proporcionalidade. Segundo orientação do nosso Supremo, a progressividade deve vir expressa no texto constitucional. Caso contrário, aplica-se a proporcionalidade. Esse entendimento vai de encontro ao princípio da isonomia e, de maneira específica, ao ideal de consecução de justiça fiscal.

²⁶ SABBAG, **Manual de Direito Tributário**, p. 174.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e capacidade contributiva**. Separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 49.

4.1.3 Seletividade

Como última forma de materialização do princípio da capacidade contributiva, temos a seletividade.

Com a seletividade, busca-se tributar menos intensamente a aquisição e consumo de bens essenciais, em detrimento do supérfluo, do fútil e do nocivo. Por outro prisma, bens considerados nocivos ao consumo são mais gravemente tributados.

A fórmula prestigia a presunção de que o consumo de determinados bens sinaliza capacidade contributiva menor ou maior. Cuida-se de uma presunção, uma aproximação.

Exemplo é a diferença que deve haver sobre as alíquotas de ICMS e IPI a incidirem sobre gêneros alimentícios de primeira necessidade (arroz, feijão, trigo, etc) e a que recai sobre utensílios luxuosos, cujo consumo, é de se imaginar, só se viabiliza para grupo seleto de contribuintes.

É de se crer que o consumo de caviar, de vinhos e uísques de conhecida marca, que a aquisição de carros de luxo ou de joias com metais e pedras preciosas só combine com alto poder aquisitivo, com o qual se satisfaz, sem esforço, o mínimo existencial. O objetivo é tributar mais a renda com menor utilidade marginal.

Não se pode ignorar que, como toda aproximação, a seletividade não está imune a distorções. Pode um assalariado, ainda que eventualmente, consumir artigos de luxo. A própria existência de impostos sobre o consumo é um desafio à consecução da justiça fiscal e da capacidade contributiva.

Não é possível, no momento da prática do fato gerador consumo, observar as características pessoais do contribuinte.

A Constituição Federal associa a seletividade ao ICMS e ao IPI.

Não estamos com Carrazza²⁸, que entende que “não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes”. Como vimos, a seletividade é, senão, um modo de aproximar os tributos que incidem sobre o consumo do princípio da capacidade contributiva, por meio de avaliação da capacidade contributiva presumida. Não é outro o fim da seletividade que alcançar a capacidade contributiva, ainda que indiretamente, por meio de presunções.

²⁸ CARRAZZA, *Curso de Direito Tributário Constitucional*, p. 110.

5 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

5.1 Conceito de Confisco

As considerações até então feitas sobre o poder de tributar, sobre os fins da tributação e sobre os princípios que regem a atividade fiscal servem de introdução ao núcleo de que se ocupa esse trabalho: o real conceito de confisco.

Que significa confisco? Sabendo de que se trata, quando ocorre? Ciente de que é proibido, como evita-lo?

Para a primeira pergunta, cumpre observar as pistas deixadas pelo legislador constituinte. O art. 150, inciso IV, dispõe que é vedado aos entes tributantes “utilizar o tributo com efeito de confisco”.

O mandamento pouco explica. Ao instituir que é vedado utilizar-se do tributo com efeito confiscatório, sem, em contrapartida, fornecer subsídios concretos para a delimitação do conteúdo da expressão “efeito confiscatório”, condicionou-se a eficácia do preceito normativo constitucional à adequada interpretação que a ele seja dada.

Confisco é, inegavelmente, conceito jurídico indeterminado. Por conceito indeterminado, entende-se um conceito cujo âmbito e cujo conteúdo são muito incertos²⁹.

O princípio da vedação ao confisco interage intimamente com o direito à propriedade, com a capacidade contributiva, com a proteção à livre iniciativa e com o princípio da proporcionalidade, sem com eles se confundir ou neles se esgotar. Para que a exata compreensão do postulado, visando a atribuir-lhe significado próprio, seja possível, cumpre analisar vários conceitos já propostos.

Estevão Horvarth³⁰ compreende que confisco, enquanto ato de confiscar, tem geralmente o significado de ataque à propriedade privada, pelo Estado, sem compensação ao proprietário.

Para Luciano Amaro³¹, “confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado”. Para ele, a Constituição Federal, ao proibir a utilização de

²⁹ ENGLISH, Karl. **Introduzione al pensiero giuridico**. Giuffrè, Milano, 1970, p. 170.

³⁰ HORVARTH, Estevão, **O princípio do não-confisco tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 46.

³¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 167.

tributo com efeito de confisco, impediu que “a pretexto de cobrar tributo, se aposses o Estado dos bens do indivíduo”.

Maria Helena Diniz³² expõe algumas acepções de confisco:

1. Apreensão pelo Estado, a título punitivo, de propriedade imóvel na qual seu proprietário cultive ilegalmente plantas psicotrópicas [...];
2. Apreensão de bem de valor econômico em decorrência de tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins[...];
3. Efeito da condenação ou medida de segurança, de ordem patrimonial, que se concretiza pela apreensão de instrumentos ou produtos de crime [...];
4. Perda do domínio de artigos de consumo fabricados ou contrabandeados.

Confisco, no sentido acima exposto, é palavra que traz consigo a força de uma pena, sempre justificada a invasão patrimonial por motivos de ordem pública, constitucionalmente autorizados e devidamente justificados.

O confisco, no ordenamento jurídico brasileiro, é em regra proibido. Sua admissão condiciona-se a expressa previsão constitucional, em razão da proteção à propriedade privada, insculpida nos arts. 5º, *caput*, e 170, II.

Ocorre que o texto da norma insculpida no art. 150, inciso IV, não dispõe que é vedado o confisco. Vedado é, nesse dispositivo, utilizar-se do tributo com efeito de confisco. A distinção não fugiu à atenção de Estevão Horvarth³³.

Enquanto confiscar é retirar a propriedade privada sem justificativa amparada pelo ordenamento jurídico, sendo mandamento aplicável a todos os ramos do Direito, utilizar-se do tributo com efeito confiscatório é disposição própria do Direito Tributário. Dito de outra forma, é à luz dos preceitos que orientam a tributação que deve ser estudada a vedação de utilização do tributo com efeito confiscatório. Utilizar-se do tributo com efeito de confisco é, pura e simplesmente, confiscar por tributo.

Para Aires Barreto, “o que se proíbe é que, por via da exigência de tributo, se obtenha resultado cujo efeito seja equivalente ao do confisco”. Sob essa perspectiva, animada pela convicção de que confisco é medida punitiva, não pode o Estado, a título de tributar,

³² DINIZ, Maria Helena, **Dicionário Jurídico Universitário**. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 143-144.

³³ HORVARTH, Estevão, **O princípio do não-confisco tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 46.

querer punir. Do contrário, há desvio de finalidade, pois o poder de tributar não pode ser sucedâneo para o exercício do poder punitivo estatal³⁴.

Hugo de Brito Machado³⁵, em mesmo sentido, dispõe que:

[...] tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos.

O mesmo autor³⁶, continuando o raciocínio, complementa: “(...) a proibição do tributo confiscatório impede o seu emprego como instrumento de supressão do denominado setor privado, e conseqüente instituição do regime de economia estatizada”.

Por fim, conclui Horvarth³⁷ que a distinção entre confisco e efeito confiscatório do tributo é a seguinte:

Utilizar tributo com efeito de confisco é expressão (não a única), desdobramento, da proibição de confisco. Em outras palavras, ela está abrangida pela proibição genérica de confisco. Assim, mesmo quando um tributo não estiver sendo utilizado com ‘efeito de confisco’, poderá ele ser confiscatório por outras razões. [...] cada vez que se fuja dos contornos constitucionais no sentido de se criar tributo não autorizado ou que exceda no seu montante aquilo que razoavelmente se pode presumir como sendo, estaremos diante de exação confiscatória.

Confisco é conceito aplicável para todos os ramos do Direito. Sua proibição pode ser inferida pelo cotejo entre a garantia da proteção à propriedade privada e a vedação de enriquecimento ilícito.

Tributar com efeito de confisco é imprimir, pela tributação, o confisco. Outro não pode ser seu significado. Ao incluir a garantia do não confisco no rol de princípios constitucionais tributários, o legislador constituinte cuidou de rememorar à Administração que os fins que orientam a tributação devem ser perseguidos verdadeiramente, não podendo ser malversados, utilizados de pretexto para abuso do poder estatal.

Trata-se de mais um princípio geral, aplicável a todo o Direito, adaptado ao Direito Tributário. O mesmo ocorreu com a garantia da legalidade, constitucionalmente explorada no *caput* do art. 5º, no *caput* do art. 37 e no inciso I do art. 150.

³⁴ BARRETO, Aires Fernandino. Conferência Magna proferida por ocasião do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário – IDEPE e publicada na Revista de Direito Tributário nº. 64.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. “Capacidade Contributiva”, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, coord. Ives Gandra Silva Martins, coedição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1989, p. 133.

³⁶ MACHADO, **Curso de Direito Tributário**. p. 280.

³⁷ HORVARTH, Estevão, **O princípio do não-confisco tributário**, p. 50.

Também a igualdade, prevista no *caput* do art. 5º, foi reestruturada para permear uma tributação justa, proibindo que haja preferências ou discriminações injustificadas.

Da mesma forma com a irretroatividade e a anterioridade, ambas decorrentes do postulado maior da segurança jurídica. O constituinte houve por bem inseri-las, ciente de que, mesmo que a dedução parecesse óbvia e factível, de nada custa repetir em prol dos direitos fundamentais.

Sempre que, a título de tributar, o Estado atinja a propriedade privada sem justificativa em direito amparada, aí haverá confisco, em sentido amplo. O elemento quantitativo da imposição tributária é somente um dos parâmetros de aferição da legitimidade do tributo.

Em sentido estrito, há confisco quando a carga tributária se revelar esmagadora, considerada ela toda, de maneira a suprimir o patrimônio de que necessita o contribuinte para sustentar-se e desenvolver-se.

Luciano Amaro³⁸ entende que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, atuando conjuntamente com aquele.

Não podemos concordar. Embora haja convivência estreita, não deriva o não confisco da capacidade contributiva. Em sentido amplo, não confisco é sinônimo de vedação à tributação indevida, superando em muito o âmbito de atuação da capacidade contributiva. em sentido estrito, o não confisco traduz-se na busca por uma carga tributária total suportável pelo contribuinte, enquanto que a capacidade contributiva melhor se presta à graduação de cada tributo, em si considerado.

Feita a exposição dos conceitos amplo e restrito de confisco, é hora de examinar o âmbito protetivo da norma e os casos em que se manifesta. O primeiro passo é analisar a estreita relação que trata com o princípio da capacidade contributiva.

³⁸ AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 144.

5.2 Não confisco e Capacidade Contributiva

É bem sabido que o não confisco e a capacidade contributiva tem íntimo convívio.

Tipke³⁹ bem retrata a relação circular por esses princípios travada: “a capacidade contributiva termina de modo onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva”.

Reconhecida a aproximação, é bom ressaltar que não equivalem. Sabe-se que a capacidade contributiva é forma de concretização do postulado da isonomia, no âmbito de uma tributação justa. A vedação ao confisco é princípio que relembra ao poder público que deve ater-se às finalidades que autorizam a tributação, obedecidos todos os princípios que a informam. Tributação sem legitimidade equivale a confisco em sentido amplo, pois não passa de pena disfarçada de tributo.

Aqui se defende que o não confisco tributário tem espectro protetivo mais amplo que o da capacidade contributiva. A vedação à utilização de tributo com efeito confiscatório é orientada pelo parâmetro de justiça pela capacidade contributiva, mas nela não se esgota, pois defende o contribuinte de todo tipo de malversação do poder de tributar, de todo tipo de tributação indevida.

A ligação da vedação ao confisco tributário à capacidade contributiva é observada quando analisado o confisco em seu sentido restrito.

Cada tributo deve ser, em si mesmo, graduado de acordo com a capacidade contributiva. Cada exação deve respeitar parâmetros de justiça e isonomia, de proporcionalidade. O constituinte denuncia, com o art. 145, §1^a, capacidade contributiva é critério de avaliação da suportabilidade de cada tributo em si mesmo considerado, senão vejamos:

Art. 145. (...) § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

³⁹ TIPKE, Klaus Sobre a unidade da Ordem jurídica tributária. *In*: Shoueri, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 65.

O confisco, por outro lado, quando examinado em sua concepção mais restrita, é resultado de uma carga tributária que, analisada em sua totalidade, é insuportável, tendo por resultado a violação ao mínimo de dignidade e da capacidade de autossustento.

Não se defende, aqui, que da instituição ou o aumento de um tributo não possa resultar confisco. Do aumento ou instituição de um tributo pode advir o confisco, mas não por causa de considerações que se encerram ao tributo em si. O confisco é experimentado quando a atividade estatal de tributação tenha por fim abalar irreversivelmente o patrimônio particular, fora dos limites do razoável, do aceitável, do suportável.

É dito que somente quando observada toda a carga tributária é que se pode afirmar se é suportável. Se não for, dá-se o confisco.

Discordamos de Sacha Calmon⁴⁰, que entende que “quando o IR consome a renda inteira que tributa, dá-se o confisco”.

É justo conceber o respeito à Justiça Fiscal como um das finalidades a que se presta a tributação. Nesse ponto, é correto associar o não confisco à capacidade contributiva. O que não pode ocorrer é a aplicação indiscriminada de ambos os postulados, como se coincidissem. O rigor terminológico impera que seja feita a proposta distinção.

Não confisco e capacidade contributiva são duas faces de um mesmo preceito basilar: a justiça fiscal.

Há confisco quando se institua qualquer forma de tributo indevido, pois se o que justifica a invasão patrimonial são as finalidades a que se destinam o tributo, descumpridas essas, não se pode falar de tributo, de tributação. Fala-se de invasão patrimonial, não de tributo. É o conceito mais amplo de confisco tributário.

Há efeito de confisco quando a carga tributária, em seu todo, é insuportável. É o conceito mais restrito de confisco. Essa concepção, de certa forma, não se distancia muito daquela exposta no parágrafo acima, senão pelo seu enfoque. É reconhecido ao Estado o fim de proporcionar, àqueles que dele participem, o bem estar. Ao se instituir carga tributária insuportável, a título de financiar o bem estar coletivo, estar-se-ia abonando o mal estar individual insuportável. Há malversação não do poder de tributar, em si, mas dos próprios fins que animam a existência de uma coletividade organizada em Estado.

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 275.

Exemplo de violação do não confisco, em seu sentido amplo, ocorreu logo após a descontinuação da CPMF. Estimulado pela perda em arrecadação, o governo federal editou o Decreto 6.339/2008, aumentando as alíquotas do IOF cujos fatos geradores fossem a operação de câmbio, de crédito ou de seguros.

Ocorre que o IOF não se presta aos fins arrecadatários. Não é essa a interpretação que lhe deve ser dada, observado seu regramento constitucional.

O IOF não se submete à anterioridade anual ou qualificada, e pode ter suas alíquotas alteradas por meio de decreto presidencial, em virtude de sua extrafiscalidade. Embora o produto de sua arrecadação seja vultoso, sua variação deve ter por fim a regulação do mercado. Não fosse assim, não haveria justificativa razoável para desconsiderar o princípio da anterioridade ou permitir alterações de sua alíquota por decreto.

Atento a essa particularidade, o Partido dos Democratas (DEM) intentou a ADI 4.002/2008, alegando, dentre outros fundamentos, o confisco que resultaria da mencionada majoração.

Outro exemplo de confisco é lembrado por Sacha Calmon⁴¹:

[...] a Emenda nº 3 impôs a ‘imediate e integral’ devolução ao contribuinte substituído o imposto cobrado a maior, caso o fato gerador não venha a ocorrer ou a base de cálculo presumida seja maior que a imaginada pelo Fisco. Na hipótese de as legislações do ICMS desobedecerem aos ditames da Constituição, estarão ofendendo-a e institucionalizando tributação com efeito de confisco.

Carrazza⁴² expõe que “o princípio da não confiscatoriedade exige do legislador, conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um Direito Tributário justo”.

Carrazza parece partilhar do entendimento de que o confisco tributário apresenta-se sob duas perspectivas: uma, coincidindo com tributação indevida e, por isso mesmo, não autorizada; outra, coincidindo com insuportabilidade da carga tributária total.

Retrata o primeiro sentido quando escreve⁴³:

[...] a norma constitucional que impede que os tributos sejam utilizados ‘com efeito de confisco’, além de criar um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o direito de propriedade. Assim, por exemplo, em função dela,

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 281.

⁴² CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. p. 108.

⁴³ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. p. 108.

nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da regra matriz constitucional do tributo que lhe está sendo exigido, porque isso faz perigar o direito de propriedade.

Retrata o segundo sentido quando dispõe que⁴⁴:

[...] para as empresas, o confisco está presente quando o tributo, de tão gravoso, dificulta-lhes sobremodo a exploração de suas atividades habituais. Mais ainda, o fenômeno está presente quando a carga tributária inviabiliza o desempenho destas mesmas atividades.

⁴⁴ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. p. 108.

5.3 Não confisco e proporcionalidade

Até quanto tributar?

Luciano Amaro⁴⁵ bem expõe a temática:

[...] o problema está em saber até onde pode avançar o tributo sobre o patrimônio do indivíduo, sem configurar confisco, ou, considerada isoladamente certa situação tributável, qual o limite máximo de ônus tributário que legitimamente sobre ela poderia impor-se.

Para ilustrar a repercussão da pergunta para a análise do não confisco tributário, convém expor três situações hipotéticas.

1º modelo: Ordenamento jurídico em que a atividade tributária conduz à gradual aniquilação do patrimônio do contribuinte, sem o qual, ver-se-á sem condições de sustentar-se.

2º modelo: Ordenamento jurídico em que o contribuinte seja tributado na justa medida de conservação do seu patrimônio atual. Embora não se veja empobrecido, com o tempo, pela atividade arrecadatória, não lhe sobrar o que investir.

3º modelo: por fim, elabore-se um sistema em que a tributação atinja o patrimônio do contribuinte de tal forma que lhe permita, após pagar seus tributos e prover sua subsistência física e seus direitos sociais básicos (tais como educação, saúde, moradia, alimentação, lazer, e outros tantos), dispor do que sobra da maneira que melhor lhe soar, inclusive para investir e, com o tempo, aumentar seu patrimônio.

Cada caso comporta reflexões pormenorizadas.

Análise do 1º modelo: quando a tributação se mostra excessiva e resulta, ao passar do tempo, no permanente empobrecimento, o inadimplemento é a reação mais comum.

É comum ler e ouvir que a carga tributária imposta aos empreendedores é esmagadora, e que a única solução é não pagá-la. A afirmação decorre do empirismo da classe empresária brasileira e, não raro, vem desacompanhada de estudos científicos que a comprovem.

⁴⁵ AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, 17.ed. p. 168.

Para fins de discussão, abstraímos da comprovação e consideremos, de pronto, que a carga tributária imposta aos empreendedores é excessiva e que inviabiliza o prosseguimento da atividade econômica.

Da falta de pagamento, repedida incontáveis vezes por um sem número de contribuintes, resulta grande perda em arrecadação.

O Tesouro, por sua vez, dispõe de duas “armas” para exigir o pagamento de tributos.

Primeiro, dispõe da execução fiscal. Não obstante essa modalidade executiva tenha sido especialmente planejada para as necessidades da Fazenda Pública, é, como todas as outras formas de provimento jurisdicional atualmente existentes, cara, lenta e pouco efetiva.

Como dissemos acima, a situação que se analisa é de tributação que impossibilita a manutenção da atividade econômica. Nesse prisma, findos os trâmites formais da execução fiscal, é provável que não haja muito a se expropriar do contribuinte impontual. Se, verdadeiramente, a carga tributária inviabiliza o desenvolvimento do negócio, é de se crer que o empresário que decide não pagar não estará, senão, em igualdade de concorrência com outros tantos que, como ele, não pagam seus tributos. Nesses casos, a execução forçada é de tal maneira inefetiva que, mesmo que da expropriação resulte a quebra do contribuinte, é incomum ver todo o crédito tributário adimplido.

Em segundo lugar, dispõe a Administração Fazendária de mobilização política para, querendo, promover o aumento da carga tributária. Esse aumento, é bom lembrar, recairá sobre os contribuintes que regularmente cumprem com o dever de pagar tributos.

Essa última alternativa é vantajosa, a curto prazo, para a Administração. O aumento na carga tributária serve, quase que imediatamente, para equilibrar as perdas em arrecadação, oriundas do inadimplemento.

A tributação, nesse panorama, longe de ser vista com meio de consecução do ideal da solidariedade, da redistribuição de rendas e da justiça fiscal, é vista como atividade de risco. O inadimplemento é considerado uma contingência a ser diluída pelo aumento do “preço” pago pelos contribuintes leais. Tributar torna-se atividade de mercado, longe dos postulados constitucionais de justiça e isonomia que a animam.

Helenilson Cunha Pontes⁴⁶, tecendo crítica ao sistema tributário federal atual, entende ser “[...] o resultado da completa ausência de planejamento em matéria de política tributária e da primazia do viés arrecadatório, motivado por uma política econômica fundada na geração de superávit fiscal destinado à rolagem da dívida pública federal”.

Ocorre que, a longo prazo, a “estratégia” revela-se muito prejudicial, inclusive para o Fisco.

Lembrando que, no presente caso, o fundamento da impontualidade é a impossibilidade fática de, ao mesmo tempo, pagar tributos e continuar existindo, é bom lembrar que, ante tributos cada vez mais altos, o número de contribuintes inadimplentes tende a escalar. Essa é a ideia que se pretendeu ilustrar: embora o aumento de tributos possa conduzir, a curto prazo, ao equilíbrio orçamentário, a longo prazo ele desencadeia um ciclo vicioso, entrópico, em que cada vez menos pessoas são obrigadas a pagam mais.

Por todos esses motivos, tal intensidade de tributação é inaceitável.

Análise do 2º modelo: se o contribuinte for atingido por tributação que lhe retire tudo senão o mínimo para seu sustento próprio ou para a manutenção de sua atividade econômica, é justo concluir que seu progresso repousa inteiramente nas mãos da sorte.

Rompido fica o ideal segundo o qual o Estado surge para propiciar a cada indivíduo o livre desenvolvimento de sua personalidade⁴⁷. Fica vulnerada a livre iniciativa, concebida pela CF/88 como fundamento da República Federativa do Brasil e da ordem econômica.

O que resta é uma sociedade de castas, em que a ascensão social é permanentemente vedada.

Também não é nessa proporção que a tributação deve ser imposta.

Análise do 3º modelo: desde logo, esclareça-se que esse é o modelo adequado. Sob esse prisma, atingido o indivíduo pela tributação, em todas as suas manifestações somadas, deve sobrar certa quantidade de patrimônio, além do que precise para manter sua

⁴⁶ PONTES, Helenilson Cunha. Sistema Tributário, Carga Tributária e Capacidade Contributiva. *In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 8. São Paulo: Dialética, 2004, p. 138.

⁴⁷ Tal como se pode encontrar no art. XXII da Declaração Universal dos Direitos Humanos, tal como consta no site da internet: http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm, acessado no dia 10/11/2011, às 10:32, horário de Brasília.

autossuficiência, para que dedique com o que desejar. Somente quando se garante esse patrimônio mínimo de desenvolvimento é que se respeita o direito de propriedade, sem olvidar da pretensão social de redistribuição de renda.

A reflexão acima é de todo válida para esse trabalho, e ajuda a determinar o limite de tributação. Roque Carrazza⁴⁸, sintetizando a doutrina majoritária, defende que “não se pode, em homenagem aos princípios da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade, assujeitar um mesmo fato econômico à incidência de tantos impostos que acabem por retirar do contribuinte o mínimo vital a que estamos aludindo”.

Fosse assim, não haveria razão que afastasse o modelo nº 2, que, como vimos, é injusto, pois impossibilita o exercício da livre iniciativa, em frontal contradição com a Constituição Federal.

Não basta à pessoa o mínimo existencial. A teoria do mínimo existencial, surgida com o único fim de proteger aqueles que se situem abaixo dele, de maneira a elevar sua condição de vida, não é parâmetro adequado para limitar a tributação.

A função do Estado, antes de reduzir a todos ao mínimo de dignidade, é garantir aos necessitados o respeito à dignidade. O mínimo existencial não é ideal. É o fruto da ponderação, entre os direitos humanos, daqueles indispensáveis, inafastáveis. Quem procura garantir o mínimo existencial é o Estado, justamente para aqueles tolhidos, por motivos que aqui não convém tratar, da capacidade de autossustento.

A capacidade de prover o necessário para a subsistência e desenvolvimento para si e para a própria família é condição que em muito difere do mínimo existencial. Embora sejam ambos os termos de difícil definição, é certo que diferem em grau, o que por si só justifica a preferência expressada.

Antes de dever orientar a atividade arrecadatória, o mínimo existencial coordena os gastos com a atuação social estatal. O ponto mínimo, o limite para a tributação, situa-se acima daquele em que se garante ao contribuinte o seu mínimo existencial.

Pensar diferente seria ignorar a forte contradição entre erigir a dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil, de um lado, e tentar,

⁴⁸ CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. p. 102.

com a tributação, reduzir a todos ao patamar mínimo de existência, de outro. Seria confundir os fins com os meios.

Conceber o confisco como respeito ao mínimo existencial é proteger pouco, senão nada proteger.

Embora não se possa determinar, nesse trabalho, o limite real à atividade de tributação, é sabido que não coincide com o mínimo existencial.

Estamos com Ives Gandra⁴⁹, que ensina que 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.

A proporção do poder de tributar não chega ao ponto de equivaler ao mínimo existencial. Antes que se chegue a tão rebaixado patamar, já cessa a legitimidade da tributação.

O confisco não se manifesta somente no tributo de que resulte empobrecimento. Também quando o desenvolvimento se vir tolhido pode a pessoa alegar esse mandamento para conter a atuação estatal.

Por fim, não há, no Direito Brasileiro, parâmetros objetivos que identifiquem a ocorrência do confisco. Sem tais parâmetros, a discussão acerca da tributação excessiva (aspecto quantitativo da carga tributária) se resume ao questionamento judicial e à resolução pautada pela suportabilidade. No entanto, é possível ocorrer confisco que nada diga com a intensidade da tributação, mas, sim, com a maneira com que é praticada ou pelas razões com que se fundamenta sua instituição ou aumento. Nesse último caso, temos critérios precisos para a verificação do confisco tributário: basta que se rompa um dos princípios que orientam a tributação para que se revele a face confiscatória da atuação fiscal.

O STF, ao examinar a ADI n. 2.010-DF, concluiu que a carga tributária, para fins de imposição de limites quantitativos, deve ser analisada à luz de todos os tributos exigidos pelo ente tributante. A solução foi elegante, contornando uma dificuldade prática na avaliação da carga tributária total: a divisão de competências tributárias entre os entes federativos.

⁴⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 142.

Embora nossa Suprema Corte tenha inaugurado critério de muitíssimo valor na proteção do contribuinte, não se esqueça da sua incompletude. Basta lembrar que para o contribuinte, não importa qual ente federativo lhe impõe a exigência, senão para determinar o juízo competente em que possa demandar. É possível que, isoladamente, a carga tributária por cada ente federativo imposta não seja esmagadora, mas que a soma delas o seja.

O patrimônio será atingido pelo conjunto de exigências fiscais. Somente a legitimidade ativa é que se desmembra, e essa circunstância em muito agrava a precária situação vivenciada pelo sujeito passivo, o qual, ante a inevitabilidade do tributo, nada pôde fazer senão pagar, contestar ou esperar o emprego da força pelo Estado.

Só diante de todo o repertório completo de tributos é que se pode avaliar a suportabilidade da carga tributária e, assim fazendo, constatar a ocorrência do efeito de confisco.

Feitas essas considerações acerca da adequada extensão do poder de tributar, cabe avaliar a pertinência do postulado do não confisco à extrafiscalidade e às multas tributárias.

5.4 Não confisco e extrafiscalidade

Creemos que o postulado do não confisco, seja em seu sentido amplo, seja em sentido restrito também pode ser aplicado no seio da extrafiscalidade.

Reputa-se extrafiscal a tributação orientada diretamente à modulação de condutas, à regulação do mercado, de maneira a promover ou desestimular certos comportamentos, por meio de influência em seu caráter econômico.

Casalta Nabais⁵⁰ elucida:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante e consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.

Ocorre que a extrafiscalidade, em seu propósito regulador, não se sustenta em si mesma. A regulação venha a produzir deve ser instrumento da consecução de ideais constitucionalmente reconhecidos.

À luz da Constituição Federal, não pode a Administração querer regular senão quando os fins que almeje estejam respaldados na constituição, senão vejamos:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.
 § 1º - A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

Tais objetivos foram expostos no art. 3º da CF/88:

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;
 IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Assim, pode a extrafiscalidade visar à redução das desigualdades sociais, como ocorre quando tributa diferenciadamente a renda, obedecida a progressividade.

⁵⁰ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 2009, p. 629.

A seletividade, nesse aspecto, pode servir tanto para a redução das desigualdades sociais quanto para a promoção do bem de todos. Aplaca as desigualdades sociais quando tributa mais intensamente bens supérfluos, cujo consumo faz presumir alta capacidade contributiva. promove o bem de todos quando desestimula o consumo de produtos nocivos à saúde do indivíduo.

Pode a extrafiscalidade garantir o desenvolvimento nacional. Se se constatar que a importação de determinada mercadoria causará potenciais danos à economia interna, é justo que se aplique certa dose de protecionismo e de agrave a tributação incidente.

Não se pode esquecer, contudo, que a razoabilidade e a justiça são os fundamentos que justificam a extrafiscalidade. Fora da esfera do razoável, não há falar em extrafiscalidade. Desobedecidos os objetivos que legitimam a regulação de condutas, tem-se tributação indevida, traduzindo confisco.

Feito esse raciocínio, cabe refletir sobre a suportabilidade de um tributo extrafiscal. É coerente impor limites à extrafiscalidade, considerando a suportabilidade da carga tributária total.

Sim, é possível. É sabido que, para que cumpra os fins a que se dispõe o tributo extrafiscal tem de ser, muitas vezes, muito gravoso.

Alguns produtos de consumo, considerados nocivos, são atingidos por alíquotas que, muita vez, superam 100% de seu valor. O gravame é justificável quando o produto é, de fato, nocivo, e de seu consumo só resulta o mal para o indivíduo e para a sociedade. Não há confisco, mesmo que a carga tributária torne-se, com a incidência extrafiscal, insuportável, pois o desestímulo ao consumo encontra respaldo no ordenamento jurídico.

Em outro extremo, no entanto, deve a extrafiscalidade ser analisada com cuidado. Se é justo que agrave o consumo de produtos supérfluos ou nocivos, mais justo que determine a mínima incidência do tributo que gradua sobre produtos de primeira necessidade, como gêneros alimentícios básicos.

Em outras palavras, a seletividade serve para deslocar a carga tributária para a insuportabilidade, se se trata de produtos supérfluos ou nocivos, e favorecer a suportabilidade, quando aplicada às necessidades básicas do indivíduo.

Fica demonstrada a convivência harmônica entre a extrafiscalidade e o não confisco tributário.

5.4 Vedação ao confisco e multas tributárias

Todo o raciocínio até agora exposto explora os fins que legitimam a instituição de tributos. Resta saber se a vedação do confisco se aplica às multas tributárias.

O primeiro passo, como sempre, é investigar a natureza do instituto em comento.

Multa é, junto com o tributo, obrigação tributária principal, expressa em pecúnia, tendo por fato gerador uma infração a dispositivo legal condizente com a obrigação jurídica tributária. Trata-se de manifestação do poder de punir estatal.

Com a multa, objetiva a entidade impositora a punição e o arrependimento do infrator, de modo que não mais persista no desrespeito às suas obrigações tributárias, em solidariedade aos demais membros de sua comunidade.

Influem no ânimo do agente infrator, de maneira a influenciar o possível cometimento de ilícito tributário, duas circunstâncias: a possibilidade de ser punido e a intensidade da punição a ser aplicada.

Quanto mais alta a possibilidade de o infrator encontrar resposta à infração cometida, mais desvantajoso será seu engodo.

Por outro lado, quanto mais alta a penalidade a ser aplicada, mais gravosa será a reincidência.

Ciente de que provavelmente será punido, bem assim de que, quando o for, sofrerá pesada pena, nada mais natural que não infringir a lei.

Feita a digressão, cumpre lembrar do conceito de confisco tributário ora proposto. Ao se expor que confiscar, para o Direito Tributário, é utilizar-se do poder de tributar para fins outros que não o financiamento do Tesouro Público, é evidente que não se insere no conteúdo de seu âmbito a malversação do poder estatal de punir.

Atento à distinção acima, Hugo de Brito Machado⁵¹ crê na inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco para coibir a prática de multas tidas por excessivas, doutrinando que “a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus

⁵¹ MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, p. 281.

significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isso mesmo, deve ser confiscatória”.

Em sentido contrário, Estevão Horvarth⁵² leciona que:

[...] o fim da lei que sanciona é: a) punir o contribuinte faltoso; b) aplicar a igualdade de tratamento entre os contribuintes, de modo que aquele que cumpriu suas obrigações não se sinta aviltado e prejudicado com a impunidade do outro relapso; c) garantir o interesse público maior, que é o abastecimento dos cofres públicos; não, porém, confiscar o patrimônio de ninguém.

Creemos que a dissidência é de ordem semântica, derivando do entendimento dos autores acima as mesmas consequências. O que Estevão Horvarth defende, ao entender aplicável o não confisco às multas tributárias, não é que sua natureza destoe da punição, nem muito menos que a punição deva ser insuficiente. O ânimo em seu discurso é vedar que se aplique multas excessivamente altas, sob a única justificativa punir, mas que, em razão do aporte econômico que representam, assumam o papel de financiamento dos cofres públicos. A opinião aqui esposada é que se coíba esse tipo de prática por meio da aplicação, à luz do caso concreto, do princípio da proporcionalidade.

Pensamos que é com o mesmo intento que Ives Gandra⁵³ dispõe que “a soma de tributo e penalidade, que conforma a ‘obrigação tributária’, se ferir a capacidade contributiva produz efeitos confiscatórios”.

Se for instituída multa em razão de ato que não configure infração a uma obrigação tributária, haverá ilegalidade, manifestado desvio de finalidade, e não confisco. Os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação⁵⁴. Não é pela garantia do não confisco que se pune a malversação do poder punitivo estatal. A reprimenda será de outra ordem, mas virá, é certo.

Sucedo que, para que bem desempenhe sua função, a multa deve ser suficiente. Não há falar em multas irrisórias, facilmente suportadas pelo sujeito passivo infrator. Multa irrisória de nada serve, senão para desmoralizar a atividade fiscalizatória.

⁵² HORVARTH, *Op cit*, p. 116.

⁵³ MARTINS, Ives Gandra Martins. A abertura de espaços comunitários, carga tributária, capacidade contributiva e efeito-confisco. *In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 8. São Paulo: Dialética, 2004, p. 239.

⁵⁴ HORVARTH, *Op cit*, p. 114.

Da mesma maneira, não há cabida para multas manifestamente excessivas. Embora seja difícil calcular a exata proporção da punição aplicada, para que a multa cumpra os seus fins, a proporcionalidade é imperativo na sua aplicação.

A prática brasileira consagra multas expressas em percentuais, a incidirem sobre o montante do tributo devido. A insuficiência desse critério é, à toda vista, um desafio à concretização do princípio da proporcionalidade.

Primeiro, porque a intensidade da punição deve equacionar a gravidade da infração e, como tratamos de penalidade pecuniária, a capacidade de suportá-la que detém o sujeito infrator. A lição é extraída do Direito Penal. Não há como punir, de maneira justa e proporcional, sem considerar as condições do agente.

O modelo adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro consagra alíquotas diferenciadas, em razão da intensidade da infração, abstratamente considerada. O pecado é contentar-se com essa primeira fase.

Aplicar penalidades de mesma proporção a contribuintes com diferentes capacidades de suportar o gravame é, no mínimo, incoerente. Dessa postura resultam multas astronômicas, que só são adequadas a infratores contumazes, irrepreensíveis e de alto poder econômico. Aos primários e de diminuto poder aquisitivo, sobra uma punição que, além de desaconselhar nova infração, põe em grave risco o sustento próprio e a manutenção da atividade produtiva.

Ao fim, eis a conclusão: Não é a vedação ao confisco que condiciona a previsão de multas tributárias suficientes. É o princípio da proporcionalidade, que orienta todo o Direito. À luz da proporcionalidade, o atual modelo de previsão e aplicação de multas tributárias é insuficiente e, no mais das vezes, opressivo.

6 CONCLUSÃO

Como pudemos acompanhar nesse breve trabalho, a vedação ao confisco tributário é termo jurídico indeterminado, devendo o intérprete mostrar, sob a luz do ordenamento jurídico, seu significado e alcance.

Já foi dito que a vedação ao confisco é paradigmática no direito brasileiro, ressalvadas algumas poucas exceções que contam com respaldo na Carta Maior e que consubstanciam, todas elas, penas.

A proibição da utilização do tributo com efeito de confisco é desdobramento da vedação ao confisco. Com isso, é levando em conta as normas que regem a tributação que se encontram situações em que, a despeito das aparências de legalidade, cuida-se de tributação indevida, desvio de finalidade, verdadeiro confisco.

Vimos também que o confisco diz com todos os elementos do tributo. A tributação desproporcional excessiva, embora seja a hipótese de confisco tributário mais comum e de mais simples constatação, não esgota as possibilidades de se empreender o confisco na seara fiscal.

No que toca ao elemento quantitativo da norma tributária, comentou-se que o confisco pode se manifestar tanto a partir da análise de cada tributo quanto na análise da carga tributária total a que se encontre submetido o contribuinte, lembrando de que a análise da coerência de cada uma dessas proposições foge à abrangência desse trabalho.

Ante o exposto, sabendo que não se esgotou assunto tão vasto e complexo que povoa o Direito Tributário e a Ciência das Finanças, terminado é o trabalho com a única certeza de que merece maior reflexão pela comunidade jurídica.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. **Progressividade e capacidade contributiva**. Separata da Revista de Direito Tributário, 1991.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1978.
- BARRETO, Aires Fernandino. Conferência Magna proferida por ocasião do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário – IDEPE e publicada na Revista de Direito Tributário nº. 64.
- BOBBIO, Norberto. **O significado clássico e moderno de política**. *In*: Curso de introdução à ciência política. v. 7. Brasília: Universidade de Brasília, 1982.
- CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de direito constitucional tributário**, 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____, **Curso de direito constitucional tributário**, 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988**. 3. ed. Belo Horizonte: DelRey, 1999.
- _____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- DINIZ, Maria Helena, **Dicionário jurídico universitário**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ENGISH, Karl. **Introduzione al pensiero giuridico**. Giuffrè, Milano, 1970.
- HORVARTH, Estevão, **O princípio do não-confisco tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: RT, 2004.
- _____. “Capacidade Contributiva”, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, coord. Ives Gandra Silva Martins, coedição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1989, p. 133.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. A abertura de espaços comunitários, carga tributária, capacidade contributiva e efeito-confisco. *In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 8. São Paulo: Dialética, 2004, p. 239.

NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

PONTES, Helenilson Cunha. Sistema Tributário, Carga Tributária e Capacidade Contributiva. *In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 8. São Paulo: Dialética, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TIPKE, Klaus Sobre a unidade da Ordem jurídica tributária. *In: Shoueri, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas, **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.