XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

LEONARDO BUISSA FREITAS

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Leonardo Buissa Freitas – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-795-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de junho de 2019, foi realizado o XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Goiânia - GO em parceria com o Programa de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país, incluindo acadêmicos de graduação.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo, possibilitando ainda reflexões críticas da comunidade jurídica científica.

Neste espaço acadêmico pode ser registrada a disseminação do conhecimento, o intercâmbio de experiências integrando pesquisadores de diversas Instituições do País, neste evento realizado pela primeira vez na hospitaleira Goiânia, inserindo cada vez mais as Universidades brasileiras no contexto nacional e internacional do ensino e da pesquisa do Direito.

Neste Livro encontram-se publicados 16 (dezesseis) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Administrativo, Direito Digital destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como da Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea destaca artigos sobre as temáticas:

- Direito Financeiro e Federalismo fiscal;

- Direito Constitucional Tributário;

- Tributação e atividades econômicas

negociais;

- Tributação e relações de consumo e

- Processo administrativo e judicial tributário.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Agradecemos à Universidade Federal de Goiás e aos apoiadores Institucionais, e, em especial aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação desta obra.

Prof. Dr. Leonardo Buissa Freitas - UFG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO TRIBUTÁRIO: CONCEPÇÃO, ANÁLISE HISTÓRICA, CRITÉRIOS PARA A APLICAÇÃO, MULTA CONFISCATÓRIA E LIMITES

THE PRINCIPLE OF TRIBUTARY NON-CONFISCATION: CONCEPTION, HISTORICAL ANALYSIS, CRITERIA FOR THE APPLICATION, CONFISCATORY FINE AND LIMITS

Carlos Eduardo Artiaga Paula
Claudiane Silva Carvalho

Resumo

É vedado, no direito tributário, o efeito confisco que ocorre quando se impõe uma carga tributária excessiva de modo a tolher o acesso a bens e direitos. Contemporaneamente, o não-confisco passou a ter contornos mais amplos para abranger não apenas a propriedade, mas outros direitos fundamentais. O princípio do não-confisco deve ser aplicado diante de um caso concreto, considerando-se a totalidade da carga tributária imposta e, ademais, ele não é absoluto, pois tem o seu âmbito de incidência afastado na aplicação de outros critérios legais, como a extrafiscalidade e também diante de situações de excepcionalidade constitucional, como a guerra.

Palavras-chave: Confisco, Tributo, Princípio, Multa, Direitos

Abstract/Resumen/Résumé

In the tributary law, the confiscation effect is prohibited and it occurs when it is imposed an excessive tax burden so as to deprive the access to the property and rights. Nowadays, non-confiscation has taken on broader lines to encompass not only property, but other fundamental rights. The principle of non-confiscation must be applied to a specific case, considering the totality of the tax burden imposed, and, in addition, it is not absolute, since its scope of incidence is put away when applying other legal criteria, such as extrafiscality and also in situations of constitutional exceptionality, such as war.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Confiscation, Tribute, Principle, Fine, Rights

Introdução.

O presente artigo tem como objetivo primordial traçar um panorama sobre o princípio do não-confisco no âmbito da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Dentre os seus objetivos específicos, destacam-se: conceituar o confisco e o princípio do não-confisco; analisar a construção histórica deste princípio; comparar a concepção de não-confisco no liberalismo econômico com a do Estado Social; delimitar os critérios e os parâmetros doutrinários e jurisprudenciais de aplicação do não-confisco; descrever a posição do Plenário do Supremo Tribunal Federal quanto à aplicação do mencionado preceito; averiguar se a multa confiscatória se submete ao princípio do não-confisco; verificar se este princípio sofre limites no caso concreto, diante da contraposição de outros direitos fundamentais.

O principal fundamento deste trabalho é compreender o princípio do não-confisco e como ele pode ser aplicado, ou seja, visa-se fornecer ferramentas práticas para a sua incidência no caso concreto. Diante disso, o presente artigo pode ser sintetizado com o seguinte questionamento: De que modo o princípio do não-confisco pode ser aplicado?

A fim de elucidar tal problema, será utilizado o tipo de pesquisa bibliográfica, o método dedutivo e a técnica da análise textual, temática e interpretativa. Também estará presente a pesquisa documental na análise dos acórdãos do Supremo Tribunal Federal, diretamente relacionados ao princípio do não-confisco.

1. Concepção.

Confiscar advém do latim “confiscare” que, no senso comum, é apreender ou adjudicar bens de particulares que serão revertidos em benefício do Fisco, sem qualquer compensação ou retribuição aos indivíduos pela expropriação do bem.

Em nossa Constituição, o confisco é tratado como penalidade, prevista no art. 243, parágrafo único, que prevê a expropriação sem indenização de terras particulares, onde há o cultivo de plantas psicotrópicas, confira-se:

> art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.

Verifica-se que, nas duas concepções retromencionadas, o confisco trata-se de instituto de direito civil e penal não de direito tributário, já que é uma resposta à prática de uma conduta ilícita pelo infrator. No âmbito tributário, a lei proíbe o efeito confisco, consoante redação do art. 150, inc. IV da CF/88 que assim estabelece:

> art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

O princípio em comento proíbe o Estado (ente tributante) de apropriar-se do patrimônio ou renda dos particulares (contribuintes) de modo a comprometer-lhes, face à carga tributária excessiva, o exercício de uma vida digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou a regular satisfação de suas necessidades básicas.

Por Estado, compreende-se não apenas os entes tributantes, mas o intérprete, o aplicador da lei tributária e, sobretudo, o legislador infraconstitucional que não poderá instituir tributo com efeito confiscatório. O princípio em comento constitui, ainda, uma diretriz para o Poder Judiciário que, em diversas ocasiões, já fez uso desse dispositivo.

São todas as espécies tributárias que se submetem ao princípio do não-confisco, desde que ultrapassados os limites da razoabilidade e proporcionalidade. No caso da taxa, estaria caracterizado o efeito confiscatório, quando o valor do tributo fosse superior ao do serviço prestado. Na contribuição de melhoria, o caráter confiscatório ocorreria quando a cobrança fosse superior à valorização do imóvel. Nas contribuições sociais, também se aplica o não-confisco, conforme entendimento do Pleno do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 1999) que julgou confiscatória a contribuição previdenciária do servidor público no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) de sua renda.

Nos demais tributos, notadamente os impostos, o princípio do não-confisco também é aplicado nas hipóteses em que a carga tributária é de tal modo alta que prejudica o exercício da profissão, o comércio e o direito de propriedade. Embora o princípio do não-confisco tenha relação direta com o direito de propriedade, aquele não se limita a este. A Constituição não proíbe o confisco, mas o efeito confisco que é mais amplo, abrangendo outros direitos, como o comércio, a livre-iniciativa, a aquisição de bens e outros que proporcionam uma vida digna. Assim, uma tributação excessiva obstaria o cidadão do acesso ao transporte, indispensável para o exercício do direito de liberdade (art. 5º, caput da CF/88), do acesso à moradia (art. 6º, caput da CF/88) ou da alimentação (art. 6º, caput da CF/88) e vários outros direitos tantos

direitos que compõem o princípio da dignidade humana (art. 1º, inc. III da CF/88). Ora, ninguém se aventuraria a propor uma ação judicial (direito de acesso à justiça, art. 5º, inc. XXXV da CF/88), correndo o risco da demanda, se tivesse que adimplir custas judicias em valor exorbitante.

Em síntese, o confisco pode ser analisado sob duas perspectivas – a do Estado e a do Indivíduo. Na óptica estatal, a proibição ao confisco seria uma limitação negativa (omissão ou abstenção) ao poder de tributar. Essa noção é sintetizada na célebre frase de Goldschmidt (2003, p. 39), na qual "o direito de tributar termina quando começa o efeito confiscatório". Sob a perspectiva individual, o não-confisco consiste em um direito fundamental constitucional. Deve-se, frisar, que o Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 1993) já decidiu que os direitos fundamentais não se limitam aos contidos nos arts. 5º ao 17 de nossa Carta Magna, mas se encontram espalhados em todo o texto constitucional[1] e podem até ser implícitos, a exemplos dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Em síntese, o princípio do não-confisco tem uma tripla concepção – ora é uma penalidade imposta (tipificação de uma conduta proibida por lei que, gera, como consequência, a perda do bem em prol do Estado); ora uma limitação negativa ao poder de tributar imposta ao Estado e ora é um direito fundamental do contribuinte.

2. Análise histórica.

O princípio do não-confisco teve o seu conteúdo e alcance construído ao longo da história e foi consagrado nos ordenamentos jurídicos mediante árduas lutas. No absolutismo, o Rei ou Soberano era total, conforme a célebre frase de Luís XIV de que o "Estado sou eu". Na concepção de Thomas Hobbes, que forneceu a base filosófica do referido regime, o Soberano tudo podia e não se vinculava ao povo, à lei ou sequer ao parlamento. O Estado estava acima da lei. Daí, o Soberano podia, a seu arbítrio, confiscar a propriedade privada.

O princípio do não-confisco surge embrionariamente com a luta da nobreza em ter a sua propriedade assegurada pelo Rei, que teve a sua origem na Carta Magna Inglesa de 1215[2].

[1] O STF já decidiu que o princípio da anterioridade tributária é um direito fundamental, embora não esteja no rol do art. 5º ao 17 da Constituição, confira-se: "O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes" (BRASIL, 1993).

[2] Entre outras disposições, a Magna Carta Inglesa de 1215 determinava que o Rei não poderia criar impostos sem antes consultar o Conselho, composto por integrantes do clero e da nobreza, confira-se: "14. E para consultar o conselho comum do reino a respeito do estabelecimento de outros tributos que não os três casos acima mencionados (...)" (MAGNA CARTA, 2015).

Contudo, passa a ter contornos mais concretos em contraposição ao absolutismo e em repúdio aos poderes absolutos do rei, com o objetivo de proteger a propriedade privada da burguesia. Sabia-se, àquela época, que o tributo era um mal necessário, porém, visava-se limitar esse poder, indiscriminadamente usado pelo soberano. O não-confisco surge, assim, neste momento histórico, como uma derivação do direito de propriedade, que foi o principal direito que se visou assegurar com a ascensão burguesa.

Com o liberalismo econômico e com a consolidação da burguesia, o não-confisco passa a ser sustentado filosoficamente por John Locke que proclamou a impossibilidade do tributo confiscatório, por ser a preservação da propriedade a finalidade do Estado.

O não-confisco passa a ter contornos de um princípio próprio com as revoluções liberais burguesas que buscaram limitar o poder do Soberano. Surge, assim, com a consolidação dos princípios da legalidade e da propriedade, a fim de limitar a discricionariedade estatal na instituição de tributos e proporcionar uma maior concretização da propriedade privada. Em síntese, o princípio do não-confisco é um fruto do liberalismo econômico que repercutiu até na atualidade. Hodiernamente, o princípio do não-confisco é mundialmente respeitado e a grande maioria das cartas constitucionais o preveem (CORDEIRO, 2006).

Contudo, a leitura que se dava ao princípio do não-confisco no liberalismo era extrema de modo que o Estado somente deveria arrecadar o mínimo possível para manter as suas atividades, que também eram bem restritas. Observou-se, todavia, com o transcurso do tempo, que o modelo liberal favorecia apenas a classe burguesa, detentora dos meios de produção, deixando desamparados os demais cidadãos que possuíam apenas a força de trabalho. Logo, as promessas de liberdade, igualdade e fraternidade, difundidas pelas revoluções burguesas, tinham apenas um aspecto formal, discursivo e teórico, pois, na prática, esses direitos não eram efetivados.

Contrapondo ao liberalismo econômico, sobreveio o Estado Social que visou não mais uma igualdade formal (abstrata), mas sim uma igualdade substancial (concreta). Para atingir esse fim e assegurar aos indivíduos os direitos sociais (como alimentação, moradia e previdência), tornou-se necessário uma maior tributação por parte do Estado a fim de gerar receita para garantir esses direitos. Nesse diapasão, a tributação passou a ter o objetivo de amenizar as desigualdades sociais.

Verifica-se, em síntese, que o liberalismo defendia uma carga tributária mínima, impedindo que o Estado suprimisse os bens dos particulares, enquanto que, no Estado social,

pregava-se uma elevada carga tributária, possibilitando a consagração fática dos direitos fundamentais.

O atual Estado Social Democrático de Direito visou considerar os dois parâmetros, um fornecido pelo liberalismo e o outro pelo Estado social. Por um lado, há a necessidade de tributação para assegurar os direitos básicos do cidadão, como a segurança pública, a saúde, a educação, a moradia, a alimentação e, por outro lado, a arrecadação não pode ser iníqua a ponto de suprimir os bens dos particulares e o modo pelo qual os indivíduos escolhem utilizar seus recursos. A individualidade, os interesses particulares e a vida privada merecem ser observados e atendidos, de modo a assegurar a dignidade.

Portanto, o não-confisco não implica em uma supressão da tributação estatal nem permite impor um ônus tributário excessivo para os cidadãos. Deve-se buscar um meio termo entre uma arrecadação mínima e uma máxima. Por intermédio dos tributos, deve o Estado assegurar os direitos fundamentais e não os inibir. Em outras palavras, o ente tributante deve ser assegurador e não opressor. Sob esse aspecto, verifica-se que o não-confisco aproxima-se dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, aplicáveis ao direito tributário.

Por fim, é oportuno ressaltar que essa visão do Estado que utiliza dos tributos para assegurar os direitos fundamentais é deveras criticada. Em muitas ocasiões, esse objetivo da tributação não é plenamente atingido, pois entre o recolhimento e a aplicação do capital, há fatores intermediários, como a atuação administrativa, que impede os rendimentos de chegarem aos seus destinatários, ou seja, o produto da arrecadação acaba "desaparecendo" com a incompetência administrativa e com a corrupção.

Por outro lado, há sistemas tributários que oneram os pobres ao invés dos ricos (ou seja, impostos regressivos ao invés de progressivos). Ademais, a tributação tem efeitos colaterais indesejados, como o aumento nos preços, a perda do poder de compra dos salários, a perda de investimentos externos, a diminuição do crescimento econômico etc. Em muitos casos, a alta tributação inviabiliza a economia, pois, aos investidores, não é interessante aventurar-se em empreendimentos para auferir pouco ou nenhum lucro.

3. Critérios de aplicação do não-confisco.

A concepção de não-confisco, como um limite do poder de tributar estatal, que não pode privar o indivíduo de seus bens e direitos, é generalíssima, abstrata, tratando-se, portanto, de um conceito jurídico aberto, indeterminado, cuja definição somente ocorre

quando se depara com casos concretos. Essa conclusão foi obtida pelo Pleno do STF (BRASIL, 1999), ao questionar uma lei que possibilitava a elevação da contribuição previdenciária dos servidores públicos para o patamar de 25% (vinte e cinco por cento).

Por consequência, essa abertura do conceito do não-confisco traz consigo a questão do ativismo judicial, que é a postura do Poder Judiciário em exercer prerrogativas exclusivas dos Poderes Executivo e, sobretudo, Legislativo. Ora, o Judiciário ao declarar determinado tributo confiscatório, extirpando-o do ordenamento jurídico, influencia diretamente na política arrecadatória e na economia. Porém, questiona-se a legitimidade deste Poder em influir diretamente nessas áreas, mormente quando se analisa a seara das políticas públicas. Diante destas questões, a doutrina e a jurisprudência buscaram fornecer critérios ou parâmetros objetivos para a aplicação do não-confisco ao caso concreto.

Um dos primeiros critérios postos pelo Supremo Tribunal Federal é de que a aplicação do não-confisco abrange não apenas um tributo, singularmente identificado, mais a universalidade dos tributos (federais, estaduais, distritais e municipais) incidentes na vida do cidadão, além de sua real capacidade contributiva. Em outras palavras, a política tributária deveria pautar-se no planejamento conjunto dos diversos entes tributários, confira-se:

> a Constituição não tolera a utilização de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV). Como se chega a essa conclusão? Qual seria o conceito de 'tributo com efeito de confisco'? O conceito é indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que chamaríamos de 'área cinzenta'. Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo incidente sobre o vencimento, salário ou proventos. (...) O exame da questão do efeito confiscatório deve ser feito em função da totalidade do sistema tributário e não em função de cada tributo isoladamente (BRASIL, 1999).

Hugo de Brito Machado (2003, p. 166) complementa afirmando, ainda, que, caso o não-confisco fosse analisado apenas em relação a um único tributo, singularmente considerado, o Fisco poderia instituir vários tributos com alíquotas reduzidas para afastar o não-confisco. Porém, tais tributos, quando analisados em conjunto, poderiam causar uma situação confiscatória.

O inconveniente desta noção advém de sua aplicação prática, pois o Judiciário, ao deparar-se com uma situação concreta em que se discute determinado tributo, deveria aumentar o âmbito de sua análise para abranger a integralidade da carga tributária posta ao contribuinte, ou seja, haveria um acréscimo considerável no trabalho do julgador. Ademais,

em um sistema tributário complexo como o nosso, em que todos os entes da administração pública direta possuem a prerrogativa da tributação, mediante leis específicas, agrava-se ainda mais o ônus do magistrado e a complexidade do julgamento na aplicação do não-confisco.

Por fim, há um inconveniente processual quanto aos limites do litígio. Se, em uma situação hipotética, determinado tributo fosse objeto de discussão, por violar o não-confisco, e, ao analisar a carga tributária real e total, constatasse que esse tributo não era confiscatório, mas outro o fosse, seria admissível estender os limites da lide para declarar o outro tributo como violador do não-confisco? Verifica-se, portanto, que esse é outro inconveniente prático do critério posto pelo STF.

O projeto de lei complementar do então Senador Fernando Henrique Cardoso propôs um critério preciso e objetivo para se constatar o não-confisco. Na redação do projeto, estaria caracterizada uma hipótese confiscatória, caso o tributo superasse o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços ou ultrapassasse 50% (cinquenta por cento) do valor das rendas, confira-se (BALTHAZAR; MACHADO, 2012):

> considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.
> § 1.º É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre o abandono de mercadorias previstas na legislação vigente.
> § 2.º Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio.
> § 3.º As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior.

O referido projeto é alvo de severas críticas. Impor um parâmetro objetivo não implicaria em evitar o confisco, mas legitimá-lo, pois há inúmeras outros fatores, além da alíquota, a serem analisados para classificar um tributo como confiscatório, a exemplo, a capacidade econômica do contribuinte, a essencialidade do produto, os gastos de produção dentre outros. Assim, analisando-se todos esses fatores, pode ocorrer que, em determinada situação, uma alíquota de 40% (quarenta por cento) caracterize um tributo como confiscatório.

Logo, se o parâmetro do não-confisco for uma alíquota de 50% (cinquenta por cento), admitir-se-ia manter no ordenamento um tributo de fato confiscatório, embora de direito ele não seria. Essa crítica centrou-se no fato de que impor parâmetros altamente

objetivos, como a alíquota do tributo, não seria um critério seguro para se determinar a aplicação do não-confisco. Ao invés disso, dever-se-ia, por meio de lei, criar parâmetros ou critérios metodológicos para se averiguar, no caso concreto, se determinado tributo é ou não confiscatório.

A doutrina elaborou diversos outros parâmetros para se averiguar, no caso concreto, se determinado tributo respeita o princípio do não-confisco. Defendeu-se que, para averiguar o caráter confiscatório do tributo, dever-se-ia considerar a quantidade e a qualidade dos serviços públicos prestados, ou seja, seria admissível uma elevada carga tributária, caso o Estado fornecesse serviços públicos de educação, transporte, segurança e saneamento básico com qualidade. Por outro lado, se o ente público não suprisse as necessidades dos cidadãos com serviços públicos adequados, o ônus tributário deveria ser reduzido.

Observa-se, que, na realidade social brasileira, o Estado não fornece serviços públicos de qualidade na maioria das situações, notadamente nas atividades de educação, transporte e segurança pública. Partindo-se dessa realidade dada, Aires Barreto (2003) observou que seria uma flagrante hipótese confiscatória, se os impostos abrangessem um percentual superior a 50% (cinquenta por cento) da renda do cidadão. Ora, o Estado, em quaisquer áreas que atue, não fornece à sociedade nem metade de suas necessidades. Logo, se o ente estatal toma mais do indivíduo do que dá em troca, se está diante de uma situação de tributo confiscatório.

Outros afirmam que se estaria diante de um caráter confiscatório, quando a tributação absorvesse a quase totalidade do patrimônio ou da renda tributada. Esse critério parece tentar solucionar o problema do não-confisco como um critério amplo, relativo e genérico com outro parâmetro que incorre nos mesmos defeitos, pois não se sabe determinar o que seria e como definir o conceito de quase totalidade do patrimônio ou da renda.

Afirmou-se, também, que o não-confisco ocorria quando se impede o cidadão de ter acesso a gêneros de primeira e média necessidade, atingindo-se o mínimo existencial, que seria o conjunto de bens indispensáveis para a obtenção de uma vida digna. Esse conceito (mínimo existencial) é contingencial e varia conforme a época histórica e a conjuntura sócio-econômica a qual se analisa (BARROSO, 2009).

Nessa concepção, a noção de não-confisco torna-se muito mais ampla e dissociada do direito à propriedade, abrangendo inúmeros outros direitos fundamentais, conforme já mencionado. Envolve, ainda, a análise conjuntural e histórica da sociedade no momento de

aplicação do princípio. Logo, outros princípios influenciam na compreensão a respeito do não-confisco tributário.

4. Multa confiscatória.

Conjugando a concepção trazida pelo art. 3º do Código Tributário Nacional[3] com o art. 150, inc. IV da CF/88, supramencionado, conclui-se, a priori, que o princípio do não-confisco aplica-se apenas aos tributos, os quais não constituem sanção de ato ilícito.

Contudo, a práxis demonstrou que muitas vezes o Estado, com fincas a esquivar-se desta limitação constitucionalmente imposta, instituiu sanções, como multas, provenientes do descumprimento de obrigação tributária, que não abrangem o conceito de tributo, a fim de promover uma arrecadação excessiva. Trata-se de uma típica hipótese de confisco indireto. Nessa situação, a multa fiscal ou tributária é utilizada como um expediente ou como uma técnica de arrecadação, ou seja, trata-se de um verdadeiro tributo disfarçado.

O Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade (BRASIL, 2002) julgou inconstitucionais os parágrafos 2º e 3º do art. 57 do ato das disposições constitucionais transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro[4] que impunham multas não inferiores a cinco vezes o valor das taxas ou dos impostos, por violarem o princípio do não-confisco, confira-se:

> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua conseqüência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal (sic.).

Outro exemplo do próprio Supremo Tribunal Federal de aplicação do princípio do não-confisco no caso de multa é a concessão de liminar ao julgar a ação direta de

[3] Art. 3º do CTN (Lei 5.172/1966). 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.

[4] Art. 57. § 2º da ADCT da Constituição do RJ - As multas consequentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor. § 3º - As multas consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor.

inconstitucionalidade, promovida pela Federação Nacional do Comércio, suspendendo a vigência do art. 3º da Lei 8.846/94[5], que cominava multa de trezentos por cento do valor da operação de venda de mercadorias ou de prestações de serviços, para a hipótese de não emissão do correspondente documento fiscal, senão vejamos:

> é cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento).
> A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais (BRASIL, 1998).

Em defesa à posição do STF, verifica-se que não só o tributo, mas também a multa tributária obstam que o cidadão exerça os seus direitos fundamentais. Ora, seria desmotivante instituir uma pessoa jurídica se o descumprimento de uma obrigação tributária fosse penalizado com multa de 200% (duzentos por cento). Semelhantemente, caso o cidadão fosse penalizado com uma multa de 300% (trezentos por cento) na hipótese de atraso de uma taxa de incêndio, por exemplo, este ficaria desmotivado a realizar o pagamento e, por consequência, aguardaria o momento adequado, quando, por intermédio do Judiciário, tentaria a redução da multa.

Em 2015, a primeira Turma do STF firmou o entendimento de que a multa é confiscatória quando ultrapassar 100% (cem por cento) da obrigação principal, conforme aresto abaixo da lavra do Ministro Roberto Barroso:

---

[5] Art. 3º da Lei 8.846/94. Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais. Esse dispositivo legal foi ulteriormente revogado pela Lei 9.532, de 10.12.1997.

> AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECONHECIMENTO DE REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE PRELIMINAR FUNDAMENTADA EM OUTROS PROCESSOS. MULTA PUNITIVA. 100% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES.
> O Supremo Tribunal Federal, nos autos do ARE 663.637-AgR-QO, definiu que é indispensável a apresentação de preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário, mesmo quando a questão constitucional suscitada nos autos tenha sido apreciada em processo diverso, com repercussão geral reconhecida.
> O entendimento desta Corte é no sentido de que a abusividade da multa punitiva apenas se revela naquelas arbitradas acima do montante de 100% (cem por cento) do valor do tributo.
> Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, 2015).

Na esteira desse entendimento, o STF reduziu de 400% (quatrocentos por cento) para 20% (vinte por cento) uma multa aplicada pelo Estado paulista em razão do inadimplemento de ICMS, confira-se:

> "AÇÃO ANULATÓRIA DÉBITO FISCAL - Juros - Incidência da taxa de juros de 0,13% ao dia, nos moldes da Lei Estadual nº 13.918/09. Incidência afastada pelo Órgão Especial deste Tribunal de Justiça na Arguição de Inconstitucionalidade nº 0170909-61.2012.8.26.0000. Necessidade de apresentação de novo cálculo do débito fiscal, utilizando-se, para tanto, a atualização pela taxa Selic. TRIBUTÁRIO Débito fiscal Multa punitiva - Obrigação acessória Redução Possibilidade, em face dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Redução da multa para 20% sobre o valor do tributo. Sentença mantida. Recurso desprovido". (eDOC 4, p. 49). (BRASIL, 2018).

Contudo, a questão do não-confisco abranger ou não multas ainda está longe de tornar-se pacífica em sede doutrinária, pois muitos, adotando uma interpretação literal do art. 3º do CTN e do art. 150, inc. IV da CF/88, não coadunam com a opção interpretativa do STF. Ao invés disso, defendem que, na hipótese da multa, seria mais adequada a incidência do princípio da individualização da pena, previsto no art. 5º, inciso XLVI da CF/88. Há, também, autores, como Maia Júnior (2018), os quais defendem que estabelecer parâmetros objetivos para a multa confiscatória, como 100% (cem por cento) da obrigação tributária principal poderá esterilizar o instituto da multa tributária que deve ser proporcional ao ilícito praticado.

5. Limites ao princípio do não-confisco.

O princípio do não-confisco, como qualquer outro direito e garantia fundamental, não é absoluto, mas relativo e pode ter parte ou a totalidade de seu âmbito de incidência afastado no caso concreto quando se consideram outros direitos. Há situações em que a carga tributária excessiva se justifica em razão outros fatores, além da arrecadação e da manutenção do Estado.

O primeiro exemplo que se pode mencionar é a ponderação entre o princípio do não-confisco e a regulamentação da ordem econômica (art. 170 da CF/88). Há situações em que o tributo deixa de ter o caráter arrecadatório e passa a ser instrumento de controle, como na hipótese dos tributos extrafiscais, que agem como instrumentos de ação política, econômica e social. Nesse sentido, grande parte da Doutrina afirma que o princípio do não-confisco não abrange essa espécie tributária.

Outra exceção ao não-confisco são os tributos que, visando proteger determinado direito fundamental, restringem ou limitam o exercício de uma atividade lícita. Cite-se como exemplo os altos tributos incidentes sobre bebidas e cigarros, pois, visa-se dificultar o acesso a estes bens a fim de assegurar e efetivar o direito fundamental à saúde pública.

Por fim, o não-confisco, consoante doutrina majoritária, não é aplicado em situação de guerra, pois privilegia-se a segurança e a manutenção do Estado em detrimento da propriedade privada. Trata-se de uma situação extrema que cabe, inclusive, a instituição do imposto extraordinário de guerra (art. 154, inc. II da CF/88). Isso não implica, contudo, que os cidadãos serão destituídos de seus bens e direitos em uma situação de excepcionalidade constitucional. Pelo contrário, deve-se consagrar os direitos fundamentais, ainda que de forma mínima, o que se denomina de núcleo rígido desses direitos.

Esse entendimento é ratificado na seara do direito internacional público em que se discutiu se, no âmbito da guerra, seriam confiscados os bens públicos dos inimigos e/ ou os bens dos particulares. Concluiu-se, em respeito à dignidade da pessoa humana, que somente os bens públicos podiam ser confiscados, pois a guerra era entre os Estados e não entre os indivíduos.

Conclusão.

No capítulo 1 do presente artigo, verificou-se que o confisco é um instituto do direito civil e penal como uma sanção por um ilícito cometido. No âmbito do direito tributário, visa-

se evitar o efeito confiscatório que ocorre quando o Estado, mediante a imposição de uma arrecadação excessiva, suprime os bens dos indivíduos e seus direitos fundamentais.

A concepção do não-confisco foi construída ao longo da histórica, conforme explanado no capítulo 2. Surgiu, em um primeiro momento, ligado às reivindicações da nobreza e do clero para que fosse assegurado o direito de propriedade. Ato contínuo, o não-confisco passa a ser defendido, juntamente com os direitos de propriedade e legalidade, em contraposição aos poderes absolutos do Rei. O não-confisco foi um dos principais institutos jurídicos que consolidaram a burguesia como a classe social hegemônica, que passou a exigir do Estado uma tributação mínima em conformidade com o liberalismo. Esse modelo foi contraposto ao Estado Social no qual passou-se a reivindicar dos entes estatais uma maior e até exagerada tributação a fim de garantir os direitos fundamentais sociais, como a alimentação, a moradia, a previdência e a saúde. O Estado Social Democrático de Direito visou conciliar esses dois paradigmas, pois a tributação não deve ser de tal modo evasiva a ponto de suprimir os direitos, as liberdades e as individualidades dos cidadãos, mas também deve assegurar-lhes um mínimo de dignidade, mediante a concessão de direito sociais.

No capítulo 3, constatou-se alguns consensos, ainda que modestos, por parte da doutrina e da jurisprudência quando à aplicação do princípio do não-confisco. Este deve ser analisado diante de um caso concreto, considerando-se a totalidade da carga tributária posta ao contribuinte e não um único e singular tributo. Concluiu-se que impor alíquotas para a configuração do não-confisco é um critério falho, pois não protege o referido princípio, pelo contrário, legitima o confisco.

No capítulo 4, observou-se que as multas também se submetem ao princípio do não-confisco, pois, embora não possuam uma finalidade arrecadatória, podem, indiretamente, ser utilizadas para tal fim. Ademais, semelhante aos tributos, uma multa excessiva pode inibir os indivíduos de exercerem os seus direitos fundamentais.

Por fim, no derradeiro capítulo, verificou-se que o não-confisco, como os demais princípios constitucionais, não são absolutos e sim relativos e podem sucumbir total ou parcialmente diante de situações concretas, quando se analisam os demais direitos fundamentais. Assim, diante de outros princípios, como o da ordem econômica, o direito à saúde e o de defesa estatal, pode ser afastada a aplicação do não-confisco.

Referências.

ANDRADE, Eliel de. **O princípio do não-confisco: definição, aplicabilidade e penalidades pecuniárias.** Disponível em: http://egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-princ%C3%ADpio-do-n%C3%A3o-confisco-defini%C3%A7%C3%A3o-aplicabilidade-e-penalidades-pecuni%C3%A1rias. Acesso em: 25 mar. 2019.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; MACHADO, Carlos Henrique. A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como instrumento de proteção do contribuinte. **Prisma Jurídico**, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 293-332, jul./dez. 2012. Disponível em: https://www.redalyc.org/html/934/93426910007/. Acesso em: 25 mar. 2019.

BARRETO, Aires F. ISS na **Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Ação cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n.º 1.075** do Distrito Federal, Brasília, DF, 15 de junho de 1998, Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281075%2ENUME%2E+OU+1075%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Ação direta de inconstitucionalidade com medida liminar n.º 939-7** do Distrito Federal, Brasília, DF, 15 de setembro de 1993, Rel. Min. Sydney Sanches. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=939&processo=939. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Ação direta de inconstitucionalidade n.º 551** do Rio de Janeiro, Brasília, DF, 24 de outubro de 2002, Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28551%2ENUME%2E+OU+551%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n.º 2010** do Distrito Federal, Brasília, DF, 30 de setembro de 1999, Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282010%2ENUME%2E+OU+2010%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3E%3D+19990101%29%28%40JULG+%3C%3D+19991201%29&base=baseAcordaos. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. **Agravo regimental no agravo de instrumento 851.038** de Santa Catarina, Brasília, DF, 10 de fevereiro de 2015, Rel. Min. Luíz Roberto Barroso. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7993412. Acesso em: 25 mar. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário com agravo 1.154.222** de São Paulo, Brasília, DF, 28 de setembro de 2018, Rel. Min. Gilmar Mensdes. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/decisao-confiscatoria-multa-icms.pdf. Acesso em: 25 mar. 2019.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. O princípio do não-confisco tributário. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 34, nov 2006. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1394. Acesso em: 25 mar. 2019.

FERREIRA, Gecivaldo Vasconcelos. O princípio do não-confisco e a majoração da carga tributária. Revista **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 652, 21 abr. 2005. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/6608. Acesso em: 23 mar. 2019.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário.** São Paulo: RT, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentário ao Código Tributário Nacional Vol. I.** São Paulo: Atlas, 2003.

MAGNA CARTA. 1215. Disponível em: http://corvobranco.tripod.com/dwnl/magna_carta.pdf. Acesso em: 25 mar. 2019.

MAIA JÚNIOR, Francisco Edson Pereira. Multa superior a 100% do valor do tributo: confisco ou com o Fisco? Revista **Jus Navigandi**, Teresina, ano 23, n. 5470, 23 jun. 2018. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/66446. Acesso em: 25 mar. 2019.