

PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: POSITIVAÇÃO, APLICAÇÃO E IDENTIFICAÇÃO DE LIMITES OBJETIVOS

PROHIBITION OF CONFISCATORY EFFECTS IN TAX LAW: POSITIVIZATION, APPLICATION, AND IDENTIFICATION OF OBJECTIVE LIMITS

Roque Antonio Carrazza*

Smith Robert Barreni**

RESUMO: O objetivo principal deste trabalho é analisar o princípio que proíbe a instituição de tributos com efeitos de confisco, positivado no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988. Ao mesmo tempo em que as pessoas políticas possuem aptidão para criar tributos, há que se levar em conta os limites, previstos no Texto Constitucional, relacionados ao exercício desta competência tributária. E o princípio do “não-confisco” tributário é um destes limites, que, intimamente relacionado com outros princípios constitucionais, dentre os quais se destacam os da igualdade e da capacidade contributiva, impede a instituição de tributos que, de tão gravosos, venham a desestimular, prejudicar ou, numa situação extrema, impedir o exercício dos direitos fundamentais do cidadão, especialmente aqueles ligados à liberdade, como o direito de propriedade. A implementação do princípio que proíbe a tributação com efeitos de confisco depende da análise de cada caso concreto, cabendo ao Poder Judiciário, com respeito aos direitos fundamentais do contribuinte.

Palavras-chave: Direito Tributário. Princípio. Efeito de Confisco. Limites.

Artigo recebido em 20 de junho de 2019.

Artigo aceito em 23 de julho de 2019.

* Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1978), Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1976), Graduado em Direito (Ciências Sociais Aplicadas) pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1972), Livre-Docente em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1985). Endereço para contato: roquecarrazza@uol.com.br

** Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná, Brasil (2012), Professor da Escola da Magistratura do Paraná, Brasil. Endereço para contato: smith@aalvim.com.br

ABSTRACT: The main objective of this research is to analyze the principle that prohibits the imposition of taxes with confiscatory effects, as stated in art. 150 IV, of the Federal Constitution of 1988. Although political people possess aptitude to create taxes, one must take into consideration the limits, those being laid down in the Constitutional Text related to the exercise of this taxing power. The principle of “non-confiscation” tax is one of these limits, which, being deeply related with other constitutional principles, among which highlight the equality and ability to pay, prevents the imposition of taxes that, being too onerous, come to discourage, harm or, in extreme circumstances, prevent the exercise of the citizen’s fundamental rights, especially those related to freedom and to property rights. The implementation of the principle that prohibits the institution of taxes with the effects of confiscation depends on the analysis of each concrete case, by the judiciary, with respect to the fundamental rights of the taxpayer.

Keywords: Tax Law. Principle. Confiscation Effect. Limits.

SUMÁRIO: 1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS SOBRE O DIREITO DE PROPRIEDADE; 2. PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO: RELAÇÃO COM O DIREITO DE PROPRIEDADE E PREVISÃO CONSTITUCIONAL; 3. A PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NAS CONSTITUIÇÕES DE PAÍSES DA EUROPA (ALEMANHA, ESPANHA E ITÁLIA) E DA AMÉRICA LATINA (ARGENTINA, PARAGUAI E PERU); 4. DE VOLTA AO BRASIL: APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO “NÃO-CONFISCO” PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A FIXAÇÃO DE LIMITES OBJETIVOS À TRIBUTAÇÃO; 5. CONCLUSÕES; 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS SOBRE O DIREITO DE PROPRIEDADE

O direito de propriedade, que é uma das formas de manifestação do direito de liberdade^{1,2}, é tutelado pela Constituição no seu art. 5º, XXII, que, de modo imperativo,

¹ Conforme Humberto Ávila, “...a pretensão de durabilidade imanente ao direito de propriedade permite deduzir os ideais parciais da segurança jurídica: ao proteger a esfera patrimonial, tornando-a regra somente excepcionável por meio da observância de rigoroso procedimento e da ocorrência de graves pressupostos, a CF/88 protege obliquamente a confiabilidade e a calculabilidade do ordenamento jurídico: *o cidadão, ao saber que detém tal direito, em regra irrestringível, pode planejar com maior autonomia suas próprias atividades, transformando esse direito em meio de realização da liberdade*”. ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p.216.

² Extrai-se das lições de Ricardo Lobo Torres que, com o advento do Estado Fiscal de Direito, “...o tributo nasce da autolimitação da liberdade: reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; mas se permite que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, donde se conclui que a própria liberdade institui o tributo”. Assim, destaca o saudoso mestre que “O tributo é o

preceitua ser "...garantido o direito de propriedade", sendo assegurado àquele que figura na condição de proprietário a faculdade de "... usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha", nos termos do art. 1.228, do Código Civil.

O conceito de propriedade, que, vale frisar, é direito fundamental, humano ou natural³, não é, porém, imutável; seu conteúdo, a bem da verdade, varia de acordo com o contexto histórico em que determinada sociedade encontra-se inserida.⁴

Em Roma, a propriedade foi concebida como um direito individual, perpétuo e quase que absoluto. É o que se extrai fórmula romana "*dominus est utendi actque abutendi re sua quatenus iuris ratio patitur*", que, segundo Héctor Villegas, "...otorga al titular del derecho de propiedad las facultades de usar; gozar; disponer y aun abusar de ella a su libre albedrío. Es decir, se consagra el más amplio derecho de señorío que se puede tener sobre una cosa"⁵.

Na Idade Média, consagrou-se a "...superposição de propriedades diversas incidindo sobre um único bem..."⁶, até que, com a Revolução Francesa, foram instaurados

preço da liberdade, pois serve de instrumento para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver plenamente as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Leviatã. Por outro lado, é o preço pela proteção do Estado consubstanciada em bens e serviços públicos, de tal forma que ninguém deve ser privado de uma parcela de sua liberdade sem a contrapartida do benefício estatal". TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 3-4.

³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. vol. III. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.158.

⁴ Conforme Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, "Não existe, todavia, um conceito constitucional fixo, estático, de propriedade, afigurando-se, fundamentalmente, legítimas não só as novas definições de conteúdo como a fixação de limites destinados a garantir a sua função social. É que embora não aberto, o conceito constitucional de propriedade há de ser necessariamente dinâmico". (MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.379)

⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario. El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria. In: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Coord.). **Estudios de Derecho Constitucional Tributario – En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires: Depalma, 1994, p.221.

⁶ FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea: uma perspectiva da usucapião imobiliária rural**. Porto Alegre: Fabris, 1998, p.15.

o individualismo e o liberalismo, conceitos estes externados na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que, em seu art. 17, preceitua ser a propriedade "...um direito inviolável e sagrado". Esta concepção do direito de propriedade tem raízes no direito natural, trazendo a ideia de que o instituto em questão seria inerente à própria natureza humana, e, portanto, preexistente ao Estado "... pelo simples fato de que é da natureza do homem a necessidade de se assenhorar dos bens da vida, apropriar-se de coisas e, em consequência, opor sua propriedade aos demais"⁷.

Contudo, o conceito de direito de propriedade sofreu, com o passar dos anos, significativa modificação, tanto no que diz respeito à amplitude daquilo que se entende por "propriedade" como na forma de exercício, desse direito, pelo particular.

Sobre o primeiro aspecto, vale destacar que a propriedade passou a abranger não apenas bens móveis ou imóveis, mas, também, outros valores de índole patrimonial⁸ - tais como "...hipotecas, penhores, depósitos bancários, pretensões salariais, ações, participações societárias, direitos de patente e de marcas etc."⁹, ou seja, direitos relacionados à intangibilidade do próprio valor patrimonial, e não da coisa material em si.¹⁰

⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.37.

⁸ Essa transformação é verificada, especialmente, a partir da Constituição alemã de Weimar, em 1919, como destacam Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco: "Já sob o império da Constituição alemã de Weimar passou-se a admitir que a garantia do direito de propriedade deveria abranger não só a propriedade sobre bens móveis ou imóveis, mas também os demais valores patrimoniais, incluídas aqui as diversas situações de índole patrimonial, decorrentes de relações de direito privado ou não. (MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso...**, op. cit., p.364)

⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso...**, op. cit., p.365.

¹⁰ Conforme Gustavo J. Naveira de Casanova, "Cuando se habla del derecho de propiedad como objeto de una garantía amparada constitucionalmente, no se quiere decir que lo protegido es el derecho de propiedad sobre cada bien concreto. Ocurre que nos hallamos ante una garantía de corte institucional, que protege no sólo (o mejor, no tanto) la posición jurídica de quienes ya son propietarios, sino la perduración de la institución de la propiedad, en un sentido objetivo. Lo protegido no es el dominio como conjunto de facultades de que es titular el propietario, sino que se está estudiando la intangibilidad del valor patrimonial". NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. **El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina**. Madrid: McGraw-Hill, 1997, p.35.

Digno de nota é que essa necessidade de se interpretar o direito de propriedade com a maior amplitude já era defendida por Francisco Campos na vigência da Constituição de 1946¹¹:

A expressão – *propriedade* – de que usa a Constituição, assim no § 16, como no § 18 do art. 141, deve ser entendida em toda a sua amplitude, ou como compreendendo todas as coisas ou utilidades suscetíveis de apropriação privada ou de constituir objeto de um direito. O conceito de propriedade é coextensivo ao de patrimônio, ou propriedade é direito que temos sobre os bens, materiais ou imateriais, que constituem o nosso patrimônio.¹²

O segundo aspecto diz respeito às limitações ao exercício desse direito, que passou a ter o objetivo de promover o bem-estar geral – e não apenas o do

¹¹ O autor faz uma análise acerca do direito de propriedade à luz do art. 141, §§16 e 18, da Constituição de 1946, cuja redação é a seguinte: “Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: ... §16 - É garantido o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, se assim o exigir o bem público, ficando, todavia, assegurado o direito a indenização ulterior. ... §18 - É assegurada a propriedade das marcas de indústria e comércio, bem como a exclusividade do uso do nome comercial”.

¹² CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. vol. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956, p.54.

proprietário¹³. Trata-se, aqui, da “função social” como elemento essencial do direito de propriedade, que é referida no inciso XXIII, do art. 5º, da Lei Maior.^{14,15}

A despeito da evolução do conceito de propriedade, bem como do aspecto ligado à sua função social, fato é que tal direito jamais foi absoluto, intangível e irrestrito (nem mesmo à luz da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão), pois a tributação nunca deixou de se apresentar como forma (*a priori*) legítima de intervenção do Estado no patrimônio do particular – ônus que se revela necessário para assegurar a sua própria proteção pelo Estado.¹⁶

E, se de lado, o direito de propriedade é passível de restrição pelo Estado, por intermédio do exercício da competência tributária¹⁷ (ou do poder tributário)¹⁸, não se

¹³ Sobre o assunto, vale destacar as lições de José Afonso da Silva: “...o caráter absoluto do direito de propriedade, na concepção da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 (segundo a qual seu exercício não estaria limitado senão na medida em que ficasse assegurado aos demais indivíduos o exercício dos seus direitos), foi sendo superado pela evolução, desde a aplicação da teoria do abuso do direito, do sistema de limitações negativas e depois também de imposições positivas, deveres e ônus, até chegar-se à concepção da propriedade como função social, e ainda à concepção da propriedade socialista, hoje em crise. (SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.272)

¹⁴ a Constituição da República de 1988, em seu art. 5º, XXIII (ou seja, logo após o inciso XXII, que trata a respeito da garantia do direito de propriedade), dispõe que “a propriedade atenderá a sua função social”, numa nítida intenção de vincular o direito de propriedade privada à efetivação de valores relacionados ao interesse público. No mesmo sentido dispõe o art. 170, III, da CF/88, *in verbis*: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: ... III - função social da propriedade”.

¹⁵ Sobre as limitações impostas pela Constituição ao direito de propriedade, vale mencionar a desapropriação (art. 5º, XXIV, e 182, §4º, III, ambos da Constituição), a requisição de uso de propriedade particular, em caso de iminente perigo público (art. 5º, XXV, da Constituição), o que revela que o direito de propriedade passou de uma concepção “individualista”, especialmente relacionada com a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, para uma concepção voltada ao “bem comum”, com o desenvolvimento da chamada “doutrina da função social da propriedade” (FACHIN, Luiz Edson. **A função social...**, *op. cit.*, p.19).

¹⁶ Nesse sentido, Gustavo Naveira J. de Casanova assevera que “...es perfectamente posible ubicar el tributo ... como un límite al derecho de propiedad. Ya que, tal cual lo indicamos antes, el tributo es consustancial a un sistema económico basado en el reconocimiento y protección del derecho de propiedad privada. (NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. **El Principio...** *op. cit.*, p.72)

¹⁷ Conforme observou Louis Einsestein, “Sean altos o bajos, los impuestos son un medio constitucional para apropiarse de la propiedad privada sin justa compensación” (EINSESTEIN, Louis. **Las ideologías de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1983, p.10).

¹⁸ Giuliani Fonrouge conceituou “poder tributário” como aptidão que as pessoas políticas têm, no exercício da soberania, para criar tributos: “...el poder tributario consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, el poder de sancionar “normas jurídicas de las

pode esquecer da advertência de José Roberto Vieira de que “O poder é demoníaco,... pois carrega em si o germe da própria degeneração, se não sofrer limitações”; e tais limitações, como bem aponta o respeitado autor, “...moram na Constituição, a quem incumbe exorcizar o que possa existir de demoníaco no poder”¹⁹.

Ou seja, a atividade do legislador tributário deve ser exercida sempre com vistas aos limites impostos pela Constituição; e o princípio que proíbe a tributação com efeitos de confisco é justamente uma das barreiras que não podem ser ultrapassadas no momento da criação e exigência do tributo, pois está diretamente relacionado com a preservação do direito de propriedade.

2. PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO: RELAÇÃO COM O DIREITO DE PROPRIEDADE E PREVISÃO CONSTITUCIONAL

A proibição de efeitos de confisco, no âmbito tributário, tem íntima e direta relação com o direito de propriedade, pois, ao revelar-se como verdadeira “trava” ao exercício da competência tributária, confere maior proteção ao patrimônio do sujeito passivo da obrigação fiscal. É o que sustenta Roque Antonio Carrazza:

*O princípio do não-confisco, insculpido no art. 150, IV, da Constituição Federal, proíbe usurpar, simulando tributar ou sancionar, o patrimônio do contribuinte. (...) Com efeito, a tributação ou a apenação fiscal não podem agredir a propriedade privada, a ponto de colocá-la em risco. Em termos mais técnicos, não podem assumir feições confiscatórias.*²⁰

cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario”. Es, en suma, la potestad de gravar”. FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 1970, p. 290.

¹⁹ VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1999, p.2.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões Sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p.198-200.

Nesse mesmo sentido é a opinião de Maurício Dalri Timm do Valle, segundo o qual “A ideia de proibição do confisco está atrelada à defesa do direito de propriedade”²¹.

Dispõe o art. 150, IV, da Constituição Federal, que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado às pessoas políticas a utilização de “...*tributo com efeito de confisco*”. O princípio em referência impede, em última análise, a criação e exigência de tributos que, de tão gravosos, impeçam ou dificultem o exercício, pelo particular, dos direitos e garantias fundamentais assegurados pela Lei Maior – dentre os quais está o já mencionado direito de propriedade.

Sobre o assunto, Roque Antonio Carrazza:

O princípio da não-confiscatoriedade (ou do não confisco), insculpido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), proíbe usurpar, simulando tributar, o patrimônio do contribuinte. Assim, as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos.²²

No Brasil, este princípio constitucional passou a contar com positivação expressa na Constituição de 1988; isso, todavia, não significa que não estivesse implícito nas constituições anteriores, especialmente nas disposições garantidoras do direito de propriedade.

²¹ VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 468.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 91.

Na Constituição de 1824, o direito de propriedade era garantido pelo art. 179, XXII²³, havendo, ainda, a proibição de confisco de bens (a partir da qual se poderia extrair a vedação aos efeitos de confisco) no inciso XX do mesmo dispositivo.²⁴

A primeira Constituição Republicana, de 1891, garantia, no art. 72, §17²⁵, o direito de propriedade em sua plenitude, do que se pode deduzir, no âmbito da tributação, que não poderia haver investida do Estado que prejudicasse essa garantia do particular.

A proibição de tributos com efeitos confiscatórios também estava implícita na Constituição de 1934, como se pode verificar da leitura do art. 113, n.17²⁶, que tratava do direito de propriedade, e item n.29, do mesmo art. 113, que vedava a aplicação de pena de confisco²⁷.

Havia, também, no art. 185, da Carta de 1934, um limite quantitativo relacionado ao aumento de impostos. Referido dispositivo continha a seguinte redação: “Nenhum

²³ “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. ... XXII. E'garantido o Direito de Propriedade em toda a sua plenitude. Se o bem publico legalmente verificado exigir o uso, e emprego da Propriedade do Cidadão, será elle préviamente indenmisado do valor della. A Lei marcará os casos, em que terá logar esta unica excepção, e dará as regras para se determinar a indemnisação”.

²⁴ “Art. 179. ... XX. Nenhuma pena passará da pessoa do delinquente. Por tanto não haverá em caso algum confiscação de bens, nem a infamia do Réo se transmittirá aos parentes em qualquer gráo, que seja”.

²⁵ “Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: ... § 17 - O direito de propriedade mantém-se em toda a sua plenitude, salva a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia”.

²⁶ “Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: ... 17) É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar. A desapropriação por necessidade ou utilidade pública far-se-á nos termos da lei, mediante prévia e justa indenização. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, poderão as autoridades competentes usar da propriedade particular até onde o bem público o exija, ressalvado o direito à indenização ulterior”.

²⁷ “Art. 113. ... 29) Não haverá pena de banimento, morte, confisco ou de caráter perpétuo, ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar, em tempo de guerra com país estrangeiro”.

imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”²⁸.

Pontes de Miranda, ao comentar o artigo em questão, destacou que tal vedação era dirigida ao legislador tributário, que não poderia elevar os impostos de modo desmesurado, a ponto de causar surpresas e graves perturbações aos contribuintes:

Contra o mal de se elevarem desmesuradamente os impostos, causando surpresa e, pois, graves perturbações à indústria, ao comércio, à agricultura e aos particulares em geral, o art. 185 opôs o limite de 20% como máximo do aumento. Entenda-se: aumento de cada ano.²⁹

A Constituição de 1937 também vedada, implicitamente, o efeito de confisco no direito tributário por intermédio da garantia do direito de propriedade (art. 122, n.14³⁰); o mesmo se pode dizer em relação à Constituição de 1946, que, além de proteger o direito de propriedade (art. 141, §16³¹), também vedava, no §31³² do seu art. 141, o confisco de bens.

²⁸ Na opinião de Fabio Brun Goldschmidt, foi na Constituição de 1934 “O mais próximo que nossa história constitucional já chegou de positivar o princípio do não-confisco, antes da promulgação da Carta de 88”, pois nela se “...chegou a estabelecer parâmetros objetivos para a caracterização do efeito de confisco pela tributação” (GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio...**, *op. cit.*, p.47)

²⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição da República dos E. U. do Brasil de 1934**. Tomo. II. Rio de Janeiro: Editora Guanabara, 1936, p.558.

³⁰ “Art. 122 - A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito de liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: ... 14) o direito de propriedade, salvo a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia. O seu conteúdo e os seus limites serão os definidos nas leis que lhe regularém o exercício”.

³¹ “Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: ... § 16 - É garantido o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, se assim o exigir o bem público, ficando, todavia, assegurado o direito a indenização ulterior”. É importante destacar que o art. 147, da Constituição de 1946, vincula o direito de propriedade ao bem-estar-social: “Art. 147 - O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos”.

³² “§ 31 - Não haverá pena de morte, de banimento, de confisco nem de caráter perpétuo. São ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar em tempo de guerra com

A proibição de tributos com efeito de confisco também estava subentendida na Constituição de 1967, a partir do seu art. 150, §22³³, que garantia o direito de propriedade, e do §11³⁴ do mesmo dispositivo, que, em sua redação original, proibiu o confisco de bens – ressalvada a pena de perdimento aplicada nos casos de dano ao Erário.

A partir de 1964, com a instauração do regime militar, a estrutura da Constituição passou a ser alterada por meio de emendas e atos institucionais que atingiram, inclusive, a questão relativa ao confisco penal³⁵.

De fato, a redação do §11, do art. 150 da Constituição de 1967, foi modificada pelo Ato Institucional n.14, de 5 de setembro de 1969, do qual se observa que o confisco de bens passou a ser admitido, além dos casos de perdimento, nas situações de “...guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar”³⁶. O direito de propriedade, contudo, não sofreu alterações, razão pela qual,

país estrangeiro. A lei disporá sobre o seqüestro e o perdimento de bens, no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprego em entidade autárquica”.

³³ “Art. 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ... § 22 - É garantido o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, ressalvado o disposto no art. 157, § 1º. Em caso de perigo público iminente, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior”.

O direito de propriedade, vale ressaltar, está vinculado, também na CF/67, ao cumprimento de sua função social. É o que se observa do art. 157, III, *in verbis*: “Art. 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: ... III - função social da propriedade”.

³⁴ “§ 11 - Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, nem de confisco. Quanto à pena de morte, fica ressalvada a legislação militar aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de função pública”.

³⁵ Como se pode observar, a matéria atinente ao confisco penal, em conjunto com o direito de propriedade, serve de interpretação para a conclusão de que o efeito de confisco tributário também sempre foi vedado.

³⁶ Eis a nova redação do §11, do art. 150, da CF/67: “§ 11 - Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”.

ainda que a vedação ao confisco penal houvesse sido mitigada, a implícita proibição de utilização tributos com efeitos de confisco, no âmbito tributário, permanecia incólume.

Com a Emenda Constitucional n.1, de 17 de outubro de 1969, a proibição voltada à utilização de tributos com efeitos confiscatórios permaneceu implícita no Texto Constitucional, pois o direito de propriedade, bem como a vedação ao confisco penal (com a mesma redação conferida pelo Ato Institucional n.14/69), continuaram garantidos pelo art. 153, §§22³⁷ e 11³⁸, respectivamente. É nesse sentido que Aliomar Baleeiro, ao interpretar o §1º do art. 153 da Constituição de 1967 (=princípio da igualdade)³⁹, com os demais §§11 e 22, defendeu a vedação implícita de um sistema tributário com efeitos de confisco:

Dentre os efeitos jurídicos do art. 153, §§1º, 11 e 22, se inclui o da proibição de tributos confiscatórios, como tais entendidos os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral. Sob esse ponto de vista, aquele dispositivo integra o sistema político e econômico da Constituição, que garante o direito de propriedade, salvo desapropriação mediante prévia e justa indenização em dinheiro (153, §22).⁴⁰

³⁷ “Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ... § 22. É assegurado o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, ressalvado o disposto no artigo 161, facultando-se ao expropriado aceitar o pagamento em título de dívida pública, com cláusula de exata correção monetária. Em caso de perigo público iminente, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior”.

A função social, como limitação ao direito de propriedade, passou a constar no art. 160, III, *in verbis*: “Art. 160. A ordem econômica e social tem por fim realizar o desenvolvimento nacional e a justiça social, com base nos seguintes princípios: ... III - função social da propriedade”.

³⁸ “§ 11. Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa, psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva, no termos que a lei determinar. Esta disporá, também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública, direta ou indireta”.

³⁹ “Art. 153. ... § 1º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. Será punido pela lei o preconceito de raça”.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.565-566.

Vale destacar, ainda, que, muito embora a palavra “confisco” tenha sido suprimida do §11, do art. 153 da Constituição de 1967 (com redação dada pela EC n.1/69), pela Emenda Constitucional n.11, de 13 de outubro de 1978⁴¹, ainda assim permaneceu implícita, na Lei Maior, a proibição de tributos com efeitos confiscatórios, em razão da preservação do direito de propriedade.

Apenas com a Constituição de 1988, também chamada de “Constituição Cidadã”, é que a vedação ao efeito confiscatório em matéria tributária ganhou espaço próprio no Texto Constitucional, especificamente no já mencionado art. 150, IV – mas o princípio, em si, como visto, não é novo, como se pode perceber do breve histórico apresentado.

3. A PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NAS CONSTITUIÇÕES DE PAÍSES DA EUROPA (ALEMANHA, ESPANHA E ITÁLIA) E DA AMÉRICA LATINA (ARGENTINA, PARAGUAI E PERU)

O princípio do “não confisco” também está presente nas Constituições de países da Europa e da América Latina – em alguns casos, de modo explícito, e, em outros, implicitamente.

Para esta análise, foram selecionados três países do continente europeu (Alemanha, Espanha e Itália) e três da região sul-americana (Argentina, Paraguai e Peru) – o que, evidentemente, não implica admitir que apenas as constituições destes seis países, somadas à do Brasil, impedem a tributação com feição confiscatória.

Na Alemanha, não há qualquer dispositivo que proíba, expressamente, a utilização de tributos com efeitos de confisco; todavia, o Tribunal Constitucional Alemão reconhece, com fundamento no art. 3º⁴², que trata do princípio da igualdade, bem como

⁴¹ Eis a redação conferida ao § 11 pela EC n.11/78: “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, nem de banimento. Quanto à pena de morte, fica ressalvada a legislação penal aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento no exercício de função pública”.

⁴² “Art. 3º [Igualdade perante a lei]: (1) Todas as pessoas são iguais perante a lei. (2) Homens e mulheres têm direitos iguais. O Estado promoverá a realização efetiva da igualdade de direitos das mulheres e dos homens e empenhar-se-á pela eliminação de desvantagens existentes. (3) Ninguém poderá ser prejudicado ou favorecido por causa do seu sexo, da sua descendência, da

no art. 14⁴³, que dispõe sobre o direito de propriedade, a necessidade de se impor limitações ao exercício da competência tributária – havendo, inclusive, a estipulação de limites quantitativos à carga tributária global.

A esse respeito, merece registro decisão proferida pelo Tribunal Constitucional Alemão, de 22 de junho de 1995, segundo a qual a soma dos tributos suportados pelo contribuinte não pode superar a metade de seus rendimentos, e que foi muito bem comentada e resumida por Estevão Horvath:

[...] pode-se dizer que o Tribunal Constitucional alemão entende que, em vista do item 2 do art. 14 da Lei Fundamental ..., o patrimônio serve tanto a fins privados como ao bem-estar comum. Destarte, o imposto sobre o patrimônio somente pode ser acrescido a outros que gravam a renda (lembrando-se, aqui, o entendimento da Corte acerca da impossibilidade de gravar-se a *substância* do patrimônio) se a tributação global sobre a renda potencial corresponder aproximadamente a uma repartição das cargas (dos encargos) públicas na base de 50% entre a Administração (o Estado) e os contribuintes, respeitando-se, com isso, os princípios da igualdade e da capacidade econômica. Insiste o elevado Tribunal na necessidade de se avaliar os bens e direitos de conteúdo econômico *na sua totalidade* e segundo a sua capacidade de gerar rendimentos.⁴⁴

Na Espanha, a proibição de tributação com efeito confiscatório está prevista expressamente no art. 31 da Constituição de 1978, que, em seu item n.1, preceitua o seguinte: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su

sua raça, do seu idioma, da sua pátria e origem, da sua crença ou das suas convicções religiosas ou políticas. Ninguém poderá ser prejudicado por causa da sua deficiência”.

⁴³ “Art. 14 [Propriedade – Direito de sucessão – Expropriação]: (1) A propriedade e o direito de sucessão são garantidos. Seus conteúdos e limites são definidos por lei. (2) A propriedade obriga. Seu uso deve servir, ao mesmo tempo, ao bem comum. (3) Uma expropriação só é lícita quando efetuada para o bem comum. Pode ser efetuada unicamente por lei ou em virtude de lei que estabeleça o modo e o montante da indenização. A indenização deve ser fixada tendo em justa conta os interesses da comunidade e dos afetados. Quanto ao montante da indenização, em caso de litígio, admite-se o recurso judicial perante os tribunais ordinários”.

⁴⁴ HORVATH, Estevão. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p.141.

capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”⁴⁵.

O ordenamento italiano impede, de maneira implícita, nos arts. 23⁴⁶ (legalidade) e 53⁴⁷ (capacidade contributiva), ambos da Constituição, a exigência de tributos com efeitos confiscatórios; em conjunto, estes dispositivos tutelam o direito de propriedade garantido pelo art. 42⁴⁸ da Lei Maior da Itália.

Da leitura do antes referido art. 23, é possível identificar, conforme as lições de Francesco Moschetti, a “...garantía de la libertad y la propiedad individual”, ou seja, “...un principio de justicia puramente formal”, ao passo que, do art. 53 da Lei Maior italiana, se verifica “...un principio de justicia sustancial”, que “...adquiere pues gran importancia en el Derecho tributario como norma exponente de los fundamentales criterios de justicia y racionalidad fiscales”⁴⁹.⁵⁰

⁴⁵ O constituinte espanhol utilizou-se da palavra “alcance”, ao passo que o brasileiro fez menção à palavra “efeito”; tratam-se, contudo, de palavras que revelam a mesma intenção: vedar que os tributos atinjam o patamar de insuportabilidade, gerando os mesmos efeitos que o confisco geraria.

⁴⁶ “Art. 23. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”. (Nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta sem lei)

⁴⁷ “Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività” (Todos são obrigados a contribuir com a despesa pública em razão da sua capacidade contributiva. O sistema tributário é baseado pelo critério da progressividade)

⁴⁸ “Art. 42. La proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati.

La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti. La proprietà privata può essere, nei casi preveduti dalla legge, e salvo indennizzo, espropriata per motivi d’interesse generale. La legge stabilisce le norme ed i limiti della successione legittima e testamentaria e i diritti dello Stato sulle eredità”. (A propriedade é pública ou privada. Bens econômicos pertencem ao Estado, às entidades ou indivíduos. A propriedade privada é reconhecida e garantida pela lei, que prescreve a forma de aquisição, gozo e limitações, de modo a garantir a sua função social e torná-la acessível a todos. A propriedade privada pode ser, nos casos previstos em lei, e garantida a indenização, expropriada por razões de interesse geral. A lei estabelece as regras e os limites da herança legítima e testamentária e os direitos de herança do Estado)

⁴⁹ MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Traducción: Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vazquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p.58-59.

⁵⁰ Ainda de acordo com Francesco Moschetti, “...la tutela del derecho de propiedad no puede reducirse a tutela de la expropiación en sentido estricto...”, razão pela qual “Seria, así, ilegítima, por contraste con el artículo 42, párrafos primero y segundo, una ley tributaria que tuviese como

Na América Latina, merece destaque a Constituição da Argentina, de 1853, na qual é possível identificar a proibição ao efeito de confisco tributário a partir dos arts. 14⁵¹ e 17⁵², que tratam do direito de propriedade – à semelhança das constituições do Brasil anteriores à de 1988 e das constituições alemã e italiana.

Rodolfo Spisso, ao tratar do art. 17, antes referido, registrou que “...nuestra ley fundamental protege con mayor énfasis y vigor el derecho de propiedad que la Constitución de los Estados Unidos, y que nuestras Constituciones de 1819 y 1826, en las cuales no se exigía la previa indemnización en caso de expropiación”. Esta enfática proteção do direito de propriedade, na opinião do autor, “...se ve atenuada

consecuencia la supresión de la propiedad privada o impidiese a la larga su supervivencia, o la vaciase de su contenido esencial, o la limitase por mera hostilidad y al margen de las razones previstas en el párrafo segundo (144). A pesar de la intervención fiscal, la propiedad privada debe permanecer como institución esencial de nuestro ordenamiento y no puede, por tanto, ser eliminada o reducida a una función totalmente simbólica. El límite a una imposición indiscriminada, en tutela de la propiedad, se halla también en el artículo 53, que vincula la potestad tributaria no sólo en relación con el hecho imponible, sino también con el montante máximo del tributo. El inciso “en razón” comporta que el tributo puede detraer sólo una parte de la capacidad, sin llegar al agotamiento de ésta. La misma afirmación de que debe existir “un sistema tributario” se armoniza mejor con el mantenimiento en la República italiana de una organización económica privada, que con su eliminación. En rigor, en un Estado en que la economía fuese enteramente pública perdería sentido la necesidad de la existencia de un sistema de tributos. Perdería, acaso, sentido hablar incluso de deberes de solidaridad, pues éstos se justifican como correctivos de los derechos de libertad. La solidaridad económica presupone la diversidad de riquezas. Naturalmente, habrá que juzgar caso por caso si el tributo ha llegado hasta el punto de violar el derecho de propiedad. No es posible establecer una medida absoluta de esta violación. Existen zonas intermedias en las que podrá dudarse si ha existido o no y en las que se deberá dejar libre opción al legislador; mas deberá también admitirse que existe un límite máximo, más allá del cual no se puede negar la anulación y la violación de la institución tutelada por el artículo 42. MOSCHETTI, Francesco. **El principio...** op. cit., p.295-297.

⁵¹ “Art. 14.- Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: de trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender”.

⁵² “Art. 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”.

sensiblemente por la existencia de los tributos que impone el Estado, mediante los cuales se apropia de la riqueza privada”; destaca o autor, também, que “...debe existir un límite a esa facultad de imposición, sin el cual el derecho de propiedad puede llegar a convertirse en sólo una bella palabra. Ese límite está dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos...”⁵³.

A Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina (CSJN) já se pronunciou no sentido de que “...es confiscatorio lo que excede el límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno que ha organizado la propiedad con límites infranqueables, que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa ni valiéndose de los impuestos”⁵⁴, fixando, inclusive, limites quantitativos à tributação – como no caso dos impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária⁵⁵, sucessão e receitas auferidas pela pessoa jurídica, em que se fixou o percentual de 33% como limite correspondente à carga tributária⁵⁶.

A Constituição do Paraguai, de 1992, também veda, expressamente, a tributação com caráter confiscatório. É o que se infere da leitura do art. 181, que trata da igualdade tributária: “La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter

⁵³ SPISSO, Rodolfo R. **Derecho Constitucional Tributario: Principios constitucionales del gasto público – Doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 2000, p.417.

⁵⁴ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. **El Principio...**, *op cit.*, 233-234.

⁵⁵ A respeito do imposto imobiliário, SEGUNDO V. LINARES QUINTANA colaciona dois importantes precedentes da Corte Suprema da Nação Argentina. No primeiro, decidiu-se no sentido de que “en tanto la relación entre el valor de la propiedad y la tasa de la contribución sea razonable, la tacha de confiscatoriedad sólo es admisible si se demuestra que el impuesto absorbe más del 33% del producto normal de la eficiente explotación del inmueble gravado”. Ainda, em outra oportunidade, a Corte assim se pronunciou: “el derecho de propiedad que la Constitución garantiza es inconciliable, en circunstancias ordinarias, con el desapoderamiento a título de impuesto, de más de un 33% de la utilidad corriente de una correcta explotación de los inmuebles rurales”. (LINARES QUINTANA, Segundo V. **El Poder Impositivo y la Libertad Individual**. Buenos Aires: Alfa, 1951, p.239-240).

⁵⁶ Nesse sentido, vale destacar o seguinte julgado da CSJN: “...cabe recordar la garantía de la razonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos y la pauta - sentada desde antiguo en materia de imposición inmobiliaria (Fallos: 210:172; 239:157), de impuesto sucesorio (Fallos: 234:129) o de impuesto a los réditos (Fallos: 220:699)- de fijar un 33% como tope de la presión fiscal, tope más allá del cual estaría comprometida la garantía del art. 17 de la Constitución Nacional” (H. 102. XXII. Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional. (D.G.I.) s/ ordinario (repetición). Buenos Aires, 4 de mayo de 1995).

confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país”.

Finalmente, a Constituição do Peru, de 1993, também veda a utilização de tributos com caráter de confisco através de seu art. 74⁵⁷, estando tal proibição diretamente relacionada com os princípios da legalidade e da igualdade.

Nota-se que, de um modo geral, as constituições ora analisadas relacionam a vedação aos efeitos de confisco a um sistema tributário justo, que somente pode ser construído com o respeito aos direitos fundamentais do cidadão e aos princípios da legalidade, igualdade e capacidade contributiva.

4. DE VOLTA AO BRASIL: APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO “NÃO-CONFISCO” E FIXAÇÃO DE LIMITES OBJETIVOS À TRIBUTAÇÃO

Embora seja inegável a existência de um limite à tributação, não é tarefa fácil a identificação das fronteiras do efeito confiscatório, haja vista que tal reconhecimento depende da análise de outros aspectos, especialmente da capacidade contributiva.

O problema, porém, é que não existe uma medida padrão que indique, matematicamente, o término da capacidade contributiva; por isso, apenas a detida análise de situações concretas permitirá identificar se com relação a determinado sujeito passivo a tributação assumiu, ou não, efeito confiscatório.

⁵⁷ “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. *Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio*. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

Essa análise, que deve ser feita caso a caso (sem a fixação prévia de limites objetivos, portanto), compete ao Poder Judiciário, que detém competência constitucional para, como bem destaca Estevão Horvath, "...dizer a última palavra acerca do que é Direito"⁵⁸.

As diferentes situações em que se encontram os sujeitos passivos revelam, ao menos no cenário atual, ser desaconselhável a fixação de limites quantitativos prévios à tributação⁵⁹, pois não é juridicamente aceitável, sob a justificativa de efetivação da norma extraída do art. 150, IV, da Lei Maior, admitir a afronta a outro princípio constitucional de igual (ou até mesmo maior) envergadura, como é o caso da igualdade.

O STF pode até estabelecer critérios a serem observados para a identificação do efeito de confisco, de modo a permitir uma espécie de dosimetria do tributo pelos juízes de primeiro grau, pelos tribunais locais e pelos agentes da administração fazendária; a fixação de um "percentual-limite", porém, aplicável indistintamente aos contribuintes, parece não ser a medida mais acertada, pela razão exposta anteriormente.

No âmbito das relações jurídicas de natureza estritamente tributária, o Supremo Tribunal Federal tem decidido justamente nesse sentido, ou seja, que "A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise da situação jurídica do contribuinte em concreto", de modo a ser, "...juridicamente insustentável buscar guarida no art. 150, IV, da Constituição da República, ao fundamento de elevada carga tributária do país de maneira globalmente considerada e reflexos no comércio"⁶⁰.

Nesse mesmo sentido, confira-se o acórdão proferido RE 218287 (ED's nos ED's): "É ônus da parte interessada apontar as peculiaridades do caso concreto, de modo a propiciar a análise da adequação do percentual fixado na norma legal à luz das cláusulas

⁵⁸ HORVATH, Estevão. **O princípio...**, op. cit., p.119.

⁵⁹ FABIO BRUN GOLDSCHMIDT destaca que o limite (quantitativo) da carga tributária está intimamente ligado a fatores que se modificam de acordo com o contexto social, político e econômico de uma sociedade; assim, "...qualquer limite legislativamente fixado correria grande risco de se apresentar inadequado dentro de pouco tempo". GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio...**, op. cit., p. 285.

⁶⁰ ADI 3144, Relator Ministro Luiz Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 30/10/2018.

da vedação de confisco e da capacidade contributiva, o que não ocorreu no presente caso”⁶¹.

No julgamento do RE: 603191, o STF também se pronunciou no sentido de que: “A vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda”⁶².⁶³

Com relação às multas decorrentes do descumprimento de deveres tributários, a situação ganha contornos diferentes.

De fato, nessas circunstâncias, é maciça a jurisprudência da Corte Constitucional no sentido de que a sanção não pode ultrapassar o percentual de 100% do valor correspondente ao tributo propriamente dito.^{64,65}

⁶¹ RE 218287 ED-ED, Relator Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe 09/08/2017.

⁶² RE 603191/MT, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 02/09/2011.

⁶³ Por ocasião do julgamento da ADI n. 2010, o STF decidiu que “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público⁶³. Interessante notar que, naquela oportunidade, ao ser questionado a respeito de qual tributo, dentro de um sistema tributário global com efeitos de confisco, teria efeito confiscatório, o Ministro Ilmar Galvão consignou que “Se o último trouxe essa consequência, foi a gota d’água, e ele é inconstitucional”. (ADI 2010, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 12/04/2002)

⁶⁴ Sobre da aplicação do princípio positivado no art. 150, IV, da Constituição, às multas, merece destaque a seguinte passagem do acórdão proferido na ADI n. 551, de relatoria do Ministro ILMAR GALVÃO: “O art. 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa ao ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação. Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo”. (ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 14/02/2003)

⁶⁵ “Quanto ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido” (ARE 1.058.987 AgR, Relator Ministro Luís Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 14/12/2017). “Multa fixada em 100% do valor do tributo. Ausência de caráter confiscatório. Precedentes”. (ARE 1.073.192 AgR/PR, Relator Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe 28/02/2019)

Sobre tema, vale destacar o julgamento proferido na ADI n. 551, em que o Ministro Ilmar Galvão, ao analisar multas estabelecidas entre 200% e 500%, consignou o seguinte:

O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa.

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferir a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte.⁶⁶

Neste mesmo julgado, o Ministro Sepúlveda Pertence reconheceu que, muito embora existam dificuldades em se identificar aquilo que possui, ou não, efeitos de confisco, seria certo que uma multa de duas ou cinco vezes o valor do tributo ocasionaria este indesejado efeito.⁶⁷

Sobre o fato de se considerar o valor do tributo como parâmetro para a fixação da multa, merecem destaque as palavras do Ministro Marco Aurélio:

Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal.

No caso, quando se cogita de multa de duas vezes o valor do principal – que é o tributo não recolhido – ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.⁶⁸

⁶⁶ ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 14/02/2003.

⁶⁷ “...não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional”.

⁶⁸ Voto proferido no acórdão da ADI 551.

Neste caso específico (ADI n. 551), o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de multas de 200% a 500%; em outras oportunidades, aquela Corte afastou penalidades que correspondiam a 100%⁶⁹ e 300%⁷⁰ do valor do tributo; por outro lado, considerou legítima a imposição de penalidades correspondentes a 20%⁷¹, 30%⁷² e 80%⁷³ do valor da exação fiscal.

Diante da natureza jurídica e da função da penalidade pecuniária, parece adequada a fixação, pelo Poder Judiciário, de limites objetivos – não obstante o

⁶⁹ “Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente o executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos de 100% do imposto devido, assume feição confiscatória. Reduzo-a para 30% (trinta por cento), base que reputo razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte”. (RE 81550, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, DJ 13/06/1975)

⁷⁰ “No presente caso, a fixação de multa em 300% é desarrazoada e, portanto, possui caráter confiscatório. Do exposto, dou parcial provimento ao recurso extraordinário para cassar a decisão recorrida e devolver a apreciação da matéria ao Tribunal a quo, a fim de que sejam fixados percentuais razoáveis para as multas fiscais inicialmente calculadas à razão de 300% tendo em vista o quadro fático-jurídico”. (AgRg no RE 455011, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJ 08/10/2010)

⁷¹ “A multa moratória tem por finalidade apenar o contribuinte que se furtou do pagamento de um tributo, impondo-lhe prejuízos econômicos, ao mesmo tempo em que estimula o pagamento no prazo e no modo definidos em lei. Na espécie, a recorrente foi multada em 20% do valor do IPI devido. Se por um lado tal montante não se mostra irrisório, por outro está longe ser abusivo ou desarrazoado, não havendo que se cogitar ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco”. (RE 239964, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ 09/05/2003) Ao julgar o Recurso Extraordinário n.582461, com Repercussão Geral reconhecida e sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que: “...para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inclusive inviabilizando o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento)”. (RE 582461, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJe 18/08/2011)

⁷² “Não se pode pretender desarrazoada e abusiva a imposição por lei de multa - que é pena pelo descumprimento da obrigação tributária - de 30% sobre o valor do imposto devido, sob o fundamento de que ela, por si mesma, tem caráter confiscatório”. (RE 220284, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 10/08/2000)

⁷³ Confira-se a seguinte ementa: “TRIBUTÁRIO. COFINS. PARCELAMENTO. JUROS. MULTA DE 80%. ALEGAÇÕES DE EFEITO CONFISCATÓRIO, USURA, E DESRESPEITO AOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DA ISONOMIA. Alegações improcedentes, em face da legislação que rege a matéria, visto que as cominações impostas à contribuinte, por meio de lançamento de ofício, decorrem do fato de haver-se ela omitido na declaração e recolhimento tempestivos da contribuição, assentando o Supremo Tribunal Federal, por outro lado, que a norma do art. 192, § 3.º, da Carta Magna, não é auto-aplicável. Recurso não conhecido”. (RE 241074, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 19/12/2002)

“percentual-limite”, fixado pelo STF em 100%, possa ser considerado excessivo para punir a impontualidade do contribuinte, seja qual for a razão determinante do inadimplemento.

5. CONCLUSÕES

A norma que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco visa a, em última análise, garantir o pleno exercício dos direitos de propriedade e liberdade, conferindo, assim, efetividade aos ideais de justiça tributária.

Muito embora a positivação expressa do referido princípio tenha ocorrido apenas com o advento da Constituição de 1988 (art. 150, IV), é certa sua presença implícita em todas as constituições anteriores, notadamente nas disposições garantidoras do direito de propriedade (o que é comumente observado no direito comparado).

No que tange à sua aplicação, cabe ao Poder Judiciário, caso a caso, a análise das circunstâncias caracterizadoras da violação, ou não, à norma extraída do art. 150, IV, da Constituição – conforme jurisprudência do STF, que, ao contrário das cortes constitucionais de países como Alemanha e Argentina, não fixou limites quantitativos à tributação.

Por fim, nas situações que compreendem aplicação de multa por descumprimento de deveres tributários, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que a penalidade não pode ultrapassar o valor do tributo devido pelo sujeito passivo – ou seja, há um limite quantitativo à aplicação da pena pecuniária, que corresponde a 100% do valor da exação.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. vol. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões Sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CASÁS, José Osvaldo. Os Princípios no Direito Tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

EINSESTEIN, Louis. **Las ideologías de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1983.

FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea: uma perspectiva da usucapião imobiliária rural**. Porto Alegre: Fabris, 1998.

FONROUGE, Giuliani. **Derecho Financiero**. Vol. I. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 1970.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda**. Traducción de la primera edición italiana, revisada por el autor para la edición española, y notas por: Enrique R. Mata. Segunda Edición con notas de: Miguel Jimenez de Cisneros. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.

HORVATH, Estevão. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español – Instituciones**. 25.ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

LINARES QUINTANA, Segundo V. **El Poder Impositivo y la Libertad Individual**. Buenos Aires: Alfa, 1951

MALERBI, Diva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000 (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2000 (Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6).

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. **El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina**. Madrid: McGraw-Hill, 1997.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição da República dos E. U. do Brasil de 1934**. Tomo. II. Rio de Janeiro: Editora Guanabara, 1936.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SPISSO, Rodolfo R. **Derecho Constitucional Tributario: Principios constitucionales del gasto público – Doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. vol. III. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilnárias brasileiras**. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1999.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria**. In: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Coord.). **Estudios de Derecho Constitucional Tributario – En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires: Depalma, 1994.