CONTROLE JUDICIAL DA VEDAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO

Alexandre Machado de Oliveira¹

Celso de Barros Correia Neto²

RESUMO: O artigo tem por objeto de estudo o controle judicial do princípio da vedação ao confisco no âmbito do direito tributário. A metodologia adotada abrange revisão bibliográfica da doutrina de direito constitucional e tributária, conjugada a análise jurisprudencial. Compreende três tópicos, que envolvem uma abordagem do princípio da vedação do confisco e o seu controle judicial. A análise resulta em uma proposta de efetivação do controle dessa vedação nos casos concretos.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Controle Judicial. Tributo. Efeito Confiscatório.

ABSTRACT: The article studies the judicial review of the principle of sealing the confiscation under tax law. The methodology includes a literature review of the doctrine of constitutional and tax law, coupled with jurisprudential analysis. It comprises three topics, which involve a principle of approach to sealing the confiscation and its judicial control. The analysis results in a proposed effective control of that seal in a particular case.

KEYWORDS: Tax Law. Judicial control. Tribute. Confiscatory effect.

¹ Mestrando em Direito Tributário (UCB) e Especialista em Direito Processual Civil. Juiz de Direito do Estado de Alagoas – TJ/AL. E-mail: alexandreoliveiramachado@hotmail.com

² Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Atualmente, ocupa o cargo de Chefe de Gabinete de Ministro do Supremo Tribunal Federal e é professor do mestrado e da graduação da Universidade Católica de Brasília (UCB) e da pós-graduação *lato sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). E-mail: celsobcorreia@hotmail.com

INTRODUÇÃO

O estudo do princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório e o seu controle por parte do Poder Judiciário decorre da necessidade de não apenas se estabelecer limites mais explícitos e estáveis de demarcação do Poder de Tributar, mas, sobretudo, de se assegurar a efetivação dos direitos e valores plasmados no texto constitucional, em especial do direito à propriedade e à justa tributação.

O tema é atual e relevante, dado ao crescente aumento da carga tributária em nosso país para fazer frente às necessidades públicas cada vez mais complexas e diversificadas. Neste sentido, a opção metodológica adotada para a confecção do presente artigo parte de uma revisão bibliográfica da doutrina constitucional e tributária, conjugada com uma análise jurisprudencial.

Para tanto, o artigo aborda, inicialmente, a base constitucional da vedação de tributo com efeito de confisco e, em seguida, apresenta os desafios da efetivação desse princípio por parte do Poder Judiciário.

1 FUNDAMENTOS DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO

O princípio do não confisco atua como instrumento limitador do poder de tributar e limite externo do princípio da capacidade contributiva, com dicção expressa no plano constitucional no artigo 150, IV, da Constituição Federal.

A vedação do uso do tributo com efeito de confisco foi consagrada expressamente pela primeira vez na Constituição de 1988. Em nenhuma das Constituições brasileiras anteriores a 1988 havia qualquer menção expressa à

proibição do confisco tributário, ressalvados a limitação de 20% de aumento de impostos e o teto ao imposto de exportação, constantes das Constituições de 1934 e 1946, respectivamente.

Machado³ leciona que a presente norma tem natureza meramente explicitante, pois a vedação de confisco se extrai do próprio direito fundamental de propriedade, garantido no art. 5º, XXII da Constituição Federal. De fato, existe uma relação essencial entre a garantia do não confisco e a propriedade privada.

No entanto, a tributação não constitui em si uma agressão ao direito fundamental à propriedade. Ao contrário, estão situados em uma relação de codependência, “só há tributo porque existe propriedade privada sobre a qual ele incide e só existe propriedade porque o Estado (e o sistema jurídico) resguardam-na”, afirma Celso de Barros Correia Neto.⁴

Assim, não se protege a propriedade da tributação. Protege o contribuinte da tributação excessiva, isto é, a exação que fuja do padrão de razoabilidade aceitável, assim entendida, conforme lição de Oliveira e Santana⁵ (2015), como equilíbrio e medida necessária. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI-MC 2.010/DF, rel. Min. Celso de Mello, manifestou-se nos seguintes termos: “O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2014. p.88.

⁵ SANTANA, Marcus Vinicius O.; OLIVEIRA, João Rezende Almeida. Diferenças entre os Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade. In: OLIVEIRA, João Rezende Almeida e DANTAS, Eulírio de Farias. (Orgs.). **Temas Atuais e Correlatos de Direito Administrativo**. Brasília, DF: Editora Rossini Corrêa, 2015.

atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade”⁶.

O combate ao efeito confiscatório do tributo decorre não apenas de uma necessária proteção do direito fundamental à propriedade privada. Trata-se também de proteger instituições importantes que conformam a economia do Estado⁷ e o seu próprio sistema de arrecadação. Se a ordem constitucional garante e fomenta a iniciativa privada e reconhece a liberdade empresarial, esses devem ser respeitados no exercício do Poder de Tributar, não podendo se materializar em um instrumento de usurpação ou debilitação desses valores⁸.

O efeito confiscatório do tributo provoca um efeito autofágico que deve ser combatido em razão da necessidade da atividade geradora de recursos retroalimentar-se para a contínua e permanente manutenção do Estado Fiscal.

O tributo confiscatório priva o Estado de seu fundamento financeiro, cabendo a este manter jorrando a sua fonte, ao invés de esgotá-la⁹. A preocupação com o combate ao efeito autofágico e a necessidade de retroalimentação do sistema fiscal está devidamente sintetizada pela frase de

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010/DF**. Relator Ministro Celso de Mello, Brasília, DF, 30 de setembro de 1999.

⁷ A faceta institucional do princípio da vedação de confisco foi consignada pela Corte Constitucional peruana no julgado nº 004-2004-AI/TC de 26 de setembro de 2004 ao afirmar que a sua observância assegura a não supressão ou esvaziamento de determinadas instituições que dão conformidade à Constituição econômica daquele país, a exemplo do pluralismo econômico, da empresa, da economia, etc. Disponível em: <<http://goo.gl/hGEbO>>. Acesso em: 30 jul. 2016.

⁸ TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: SAFE, 2012.

⁹ TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: SAFE, 2012.

Fritz Karl Mann citado por Torres¹⁰, ao dispor: “admite-se a progressividade do imposto, contanto que não se mate a galinha dos ovos de ouro”.

A proibição está circunscrita ao efeito confiscatório do tributo, não podendo este servir de instrumento para o confisco. No próprio texto constitucional, encontramos dispositivos, com a natureza de pena, que autorizam a subtração total ou substancial da propriedade.

Nesse sentido, o artigo 5º XLVI, “b”, da Carta Magna traz como espécie de sanção penal a perda de bens. O artigo 243 *caput* também trata da sanção de subtração total da propriedade quando nesta forem encontradas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou ocorra a exploração de trabalho escravo. No parágrafo único do art. 243 da CF há a previsão de confisco de todo bem que tenha valor econômico decorrente do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração do trabalho escravo.

Essas situações consignadas, reforçamos, têm natureza de penalidade, traço que as distingue do conceito de tributo constante no artigo 3º do Código Tributário Nacional, no qual o legislador fez constar a expressão “que não constitua sanção por ato ilícito”.

A atividade tributária está despida do caráter sancionador para estar voltada, na lição de Correia Neto¹¹, “à consecução do interesse público de duas maneiras: mediatamente, como meio de geração de receitas públicas, e imediatamente, como meio de intervenção na ordem econômica”. Schoueri¹², por sua vez, salienta o papel do tributo como instrumento que

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 111.

¹¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2014. p. 79.

¹² SHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. (Orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário**: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

garante a expansão da liberdade, o qual perde a justificativa de sua instituição quando ele assim deixa de agir para provocar uma restrição nesse direito fundamental.

Neste sentido, o tributo encontra a sua legitimidade nos fundamentos constitucionais e com base em critérios de justiça, fazendo parte de um sistema tributário coerente e que deve obediência, dentre outros princípios, à vedação de confisco¹³.

Assim, a tributação não tem o intuito punitivo, o que se busca com ela são recursos para que o Estado seja capaz de desempenhar as suas atribuições constitucionais ou o estímulo ou desestímulo de determinados comportamentos desejados ou indesejados pelo Estado, sendo que nessas duas situações, fiscal e extrafiscal, há a limitação constitucionalmente imposta da vedação de tributo com efeito confiscatório¹⁴.

2 DELIMITAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO NA SEARA TRIBUTÁRIA

A doutrina define a noção de confisco pelas ideias de excesso, destruição ou absorção da propriedade privada pela via do instrumento tributário.

Costa¹⁵ define confisco como “a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

¹⁴ HORVATH, Estevão. Não Confisco e Limites à Tributação. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Orgs.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 67-85.

¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 83.

indenização”. Para Aliomar Baleeiro¹⁶, por sua vez, tributos confiscatórios são “os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral”.

Apesar de a conceituação do presente instituto não apresentar maiores discussões ou diferenciações por parte da doutrina, a sua delimitação é tormentosa. Não existe um critério predeterminado a apontar o que seja confiscatório nem consta na legislação em vigor um limite objetivo a partir do qual se possa afirmar que a carga fiscal atingiu o grau de confisco.

Dutra¹⁷ esclarece que:

Situações absurdas são facilmente perceptíveis, e quanto a estas não existe discussão. Todavia, o grande problema reside nas situações intermediárias. No direito nacional não se tem um parâmetro construído sobre a questão. A maioria dos doutrinadores não enfrenta diretamente o tema, ou repassa a obrigação de sua análise para o Judiciário ou para o Legislativo.

A constatação da autora é reforçada por Klaus Tipke¹⁸, ao elencar diversos fatores, com alto grau de abstração, que tem levado a doutrina a reconhecer o efeito confiscatório do tributo, são eles: a não rentabilidade ou extinção da empresa, a supressão de recursos necessários para a subsistência, a absorção de todo o patrimônio ou parcela substancial e o esvaziamento do patrimônio que seria herdado.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 900-901.

¹⁷ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 113.

¹⁸ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 113.

A delimitação do que venha a ser ou não confiscatório é, na lição de Baleeiro¹⁹, um problema econômico, facilmente percebido com diversos exemplos em que a tributação progressiva pode chegar próximo dos 100% da renda sem que, com isso, possamos afirmar que ser ela confiscatória.

Um exemplo clássico para ilustrar a situação é a elevadíssima alíquota do IPI sobre o cigarro – que pode ultrapassar os 300% –, sem que com isso possamos falar em efeito confiscatório. No presente caso registra-se o caráter extrafiscal da exação, com o escopo de desestimular o consumo e mitigar as despesas, na área da saúde, geradas com o seu consumo.

Por esse motivo a explicitação do que venha a ser confisco não é encontrada em nenhuma legislação infraconstitucional, nem sequer no Código Tributário Nacional encontramos uma única menção à expressão confisco. Neste sentido preleciona Becho²⁰ (2009, p. 470):

[...] o legislador não deve laborar buscando uma definição ou estipulando os limites para o que seja uma tributação que tenha efeitos confiscatórios. O reconhecimento para a tributação confiscatória exige uma análise fática e conjuntural, que é alterada por circunstâncias econômicas, nos moldes que o princípio da capacidade contributiva, bem como por circunstâncias sociais, dependendo do retorno que o Estado dá ao contribuinte e aos demais membros da sociedade, pelos tributos que arrecada.

A tributação extrafiscal é outro elemento a ser considerado para a aferição da razoabilidade e proporcionalidade da tributação no caso concreto. A despeito de a extrafiscalidade incluir outros elementos além da capacidade contributiva na graduação do tributo, não se pode afirmar que,

¹⁹ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 113.

²⁰ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

por isso, não se sujeite ao limite do não confisco, mas com contornos próprios à sua natureza.

Daí o importante papel que do Poder Judiciário, a quem caberá, em última análise, verificar se determinada exação é ou não confiscatória, com fundamento nas circunstâncias singulares do caso submetido à apreciação. Nesse sentido, Haret²¹ ao tratar da delimitação do princípio do não confisco consigna que devem ser consideradas “as informações do caso submetido à análise ao aplicador do Direito”.

É sobre o controle judicial da vedação de tributo com efeito de confisco, princípio positivado no texto constitucional, protetor da propriedade e da ordem econômica, que iremos tratar nas próximas linhas.

3 CONTROLE JUDICIAL DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO

Como o contribuinte não pode se insurgir contra eventuais excessos de um Estado de Bem Estar Social, os limites à tributação acabam sendo o único caminho para a contenção desse Estado Social, é onde a fonte garantidora de recursos aptos ao financiamento da legislação social encontra o seu freio²².

²¹ HARET, Florence Cronenberg. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: Considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 225, p. 61-77, 2014. p. 67.

²² HARET, Florence Cronenberg. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: Considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 225, p. 61-77, 2014. p. 67.

Se, por um lado, é praticamente inviável socorrer-se do Poder Judiciário para a contenção de gastos excessivos com o Estado de Bem Estar Social, por outro lado, é sempre possível que o contribuinte recorra ao Judiciário para proteção de seu patrimônio contra a tributação excessiva, inadequada ou extemporânea. Em se tratando da aplicação do princípio da vedação do confisco, no entanto, os limites do controle judicial são, ainda hoje, objeto de grandes discussões na doutrina e na jurisprudência, sobretudo pela ausência de parametrização do que seja confiscatório.

O Supremo Tribunal Federal, em sede de controle abstrato de constitucionalidade, tem admitido a discussão do efeito confiscatório do tributo, conforme julgamento da ADI-MC 1.075-1/DF²³, sob a relatoria do Ministro Celso de Mello. No caso, impugnava-se multa fiscal, no percentual de 300%, incidente sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, prevista no artigo 3º da Lei 8.846/1991, aplicável na hipótese de omissão de rendimentos, se o contribuinte deixasse de emitir nota fiscal, recibo ou documento equivalente ou deixasse de comprovar sua emissão. Por maioria, suspendeu, com eficácia *ex nunc*, até final julgamento da ação direta, a execução e a aplicabilidade do art. 3º e seu parágrafo único da lei questionada. O mérito da ação não foi, até o momento, julgado.

Na mesma linha, o Tribunal também firmou entendimento na ADI-MC 2.010 – DF²⁴ que para análise do efeito confiscatório deve ser considerada toda a carga tributária a incidir sobre determinado patrimônio do contribuinte.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075/DF**. Relator Ministro Celso de Mello, Brasília, DF, 17 de junho 1998.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010/DF**. Relator Ministro Celso de Mello, Brasília, DF, 30 de setembro de 1999.

A Corte Constitucional peruana, no julgado nº 2302-2003-AA/TC, de 29 de junho de 2005²⁵, consignou que o efeito confiscatório pode se manifestar tanto pela análise de uma única exação, quanto pela somatória de exações que, separadas, se mostram razoáveis, mas que no seu conjunto revelam-se confiscatória, reconhecendo, no entanto, que no segundo caso haverá uma notória dificuldade de se comprovar esse efeito, necessitando de uma perícia especial.

A solução, no entanto, não simples de se articular, na prática. A dificuldade de analisar o efeito confiscatório tomando por base a carga tributária global foi adequadamente pontuada por Horvath²⁶:

A questão inicial, sob este aspecto, consiste em saber a partir de quando o sistema pode ser considerado confiscatório. Num cipoal de tributos como o que nós temos no Brasil, qual tributo terá feito o copo transbordar? Terá sido o aumento da alíquota de uma contribuição social? Ou, ainda, a criação de uma nova taxa estadual ou municipal?

Na ADI-MC 2.010/DF²⁷ restou decidido que a carga tributária a ser considerada é a de um único ente isoladamente. Desta forma, não se leva em consideração a carga tributária da União, do Estado e Município em conjunto, mas sim a totalidade da carga tributária de cada um destes Entes. No entanto, esse posicionamento, acertado por preservar o princípio do pacto federativo, não oferece uma resposta adequada às indagações de Horvath. A

²⁵ Disponível em: <http://www.tc.gov.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.html>. Acesso em: 01 de agosto de 2016.

²⁶ HORVATH, Estevão. Não Confisco e Limites à Tributação. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Orgs.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 79.

²⁷ HORVATH, Estevão. Não Confisco e Limites à Tributação. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Orgs.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 79.

necessidade de uma perícia especial, apontada pela Corte Constitucional peruana, é de difícil concretização, em termos práticos, na maioria dos casos submetidos ao Judiciário.

A solução de se analisar o efeito confiscatório considerando a carga tributária global é adequada, utilizando as classificações de Dutra²⁸, para aquelas “situações absurdas”, que não necessitam de perícia, mas não para as “situações intermediárias”, nas quais os limites dessa noção são imprecisos e cinzentos.

A primeira indagação de Horvath – a partir de qual ponto o sistema pode ser considerado confiscatório? qual exação dará cabo ao confisco? – já revela um obstáculo de difícil transposição, o de estipular um percentual abstrato a partir do qual se entende confiscatório um determinado sistema tributário.

K. H. Friauf *apud* Tipke²⁹, ao conferenciar para uma sociedade de tributaristas alemães, afirmou que “a zona constitucionalmente problemática começa o mais tardar lá, onde a marca de 50% (cinquenta por cento) do gravame total da renda obtida é alcançada”.

Klaus Tipke³⁰ afirma que a adoção do percentual de 50% (cinquenta por cento) como limitação da tributação permaneceu por algum tempo pouco discutida até que o Tribunal Constitucional Federal, em 22.6.1995, proferiu a seguinte decisão interlocutória, objeto de grandes discussões na doutrina daquele país:

²⁸ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.

²⁹ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 49.

³⁰ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 50.

A carga tributária total devida em uma imposição na aquisição de patrimônio [Vermögenserwerbs], no ativo patrimonial [Vermögensbestandes] e no emprego de patrimônio [Vermögensverwendung] deve ser pelo legislador coordenada de tal modo que se garanta a igual tributação e seja evitada a carga excessiva [...]. O imposto patrimonial só poderá ser adicionado aos restantes impostos sobre a renda na medida em que a carga tributária total da renda potencial em atenta observância tipificadora de ingressos, despesas dedutíveis e demais exonerações situe-se na proximidade da divisão pela metade entre o setor público e o privado. (BVerfGE 93, 121, 135, 138; BStBl. 1995 II, 654, 660, 661 re. Sp.)

A adoção do percentual de 50% (cinquenta) por cento pela Corte Alemã ficou conhecida como princípio da meação (Halbteilungsgrundsatz) e baseia-se em uma necessidade de preservação de metade do patrimônio tributado do contribuinte.

A Corte Suprema de Justiça argentina também procurou estabelecer um percentual em abstrato, ao considerar confiscatório o imposto que absorve mais de 33% (trinta e três) por cento do produto calculado segundo o rendimento médio do imóvel eficientemente explorado³¹.

Tipke³² consigna que a adoção de um percentual abstrato como “breaking point” para a configuração do confisco traz mais problemas do que soluções, entre os quais:

Quais tributos devem no cômputo da carga tributária global ser considerados? Como devem ser tratados impostos acostados para repercussão, como o imposto sobre o volume de vendas e os impostos de consumo especiais? [...] Que tratamento deve dar-se a impostos, que para empresas são custos e entram nos preços, portanto – como o imposto industrial e o imposto

³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

³² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 54-56.

imobiliário – na medida do possível efetivamente também são repercutidos? Qual o tratamento se dar aos impostos não periódicos como o imposto de aquisição de imóveis? [...] E o que acontece com os impostos dirigistas extrafiscais [Lenkungssteuern] como o imposto sobre o tabaco, imposto sobre o álcool, o imposto sobre cachorros, os impostos ambientais? [...] Com base em que deve a carga tributária total [Gesamtsteuerbelastung] ou carga de exações total [Gesamtabgabenbelastung] ser calculada, nos ingressos brutos, nos ingressos líquidos ou na renda líquida? A partir de que pressuposto? [...] Deve ser tomado em consideração o período anual ou pode ser a carga tributária média de vários anos tomada como base? [...] E se ocorre uma sobrecarga, qual dos acima de trinta impostos vigentes deve ser suprimido ou amputado, um federal, um estadual, um municipal, ou o que?

Apontar um percentual abstrato como balizador da limitação do poder de tributar não parece ser a técnica mais adequada, pois desconsideram-se as peculiaridades de cada imposto, as diferentes materialidades sobre as quais incidem, além de outros elementos que vão influenciar na configuração do efeito confiscatório da exação. Nesse sentido, Becho³³ leciona que “para que a tributação seja confiscatória, é necessária a identificação de diversos pressupostos não normativos, de ordem econômica, social e política, por exemplo”.

A alíquota, por si só, não é elemento suficiente para a análise do efeito confiscatório de determinada exação. Perscrutar se determinado tributo é confiscatório considerando apenas o percentual da alíquota é como tentar descobrir se Ezequiel é filho biológico de Bentinho, apenas baseando-se no olhar de Capitu. Pouca ou nenhuma certeza nos traz.

Determinada carga tributária poderá ser tomada como confiscatória, por exemplo, em um país em desenvolvimento, no qual não sejam oferecidos

³³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 477.

direitos sociais básicos, como saúde e educação; ao passo que a mesma carga tributária em um país desenvolvido, a exemplo dos países escandinavos, pode não ser considerada confiscatória, tendo em vista a excelência dos serviços públicos ali prestados. Ademais, em uma situação de normalidade, determinada carga tributária pode ser considerada confiscatória, não acontecendo o mesmo se o país estiver em estado de exceção.

A definição de um patamar abstrato para o confisco é, de fato, tarefa de difícil solução, afetada por fatores alheios ao texto normativo, inclusive aspectos socioeconômicos que permeiam a aplicação da norma tributária. .

Essa variabilidade de fatores extrajurídicos inviabiliza a adoção de percentuais abstratos pelo legislador ou judiciário. Hesse³⁴, nesse sentido, aduz:

Se a Constituição tentasse concretizar um desses princípios de forma absolutamente pura, ter-se-ia de constatar, inevitavelmente – no mais tardar em momento de acentuada crise – que ela ultrapassou os limites de sua normatividade. A realidade haveria de pôr termo à sua normatividade; os princípios que ela buscava concretizar estariam irremediavelmente derogados.

Ainda que fosse possível dar uma resposta adequada a todas as indagações que pesam contra a técnica de adoção do estabelecimento de um percentual abstrato como o ponto de ruptura para a configuração do efeito confiscatório do tributo, discute-se se o Poder Judiciário, assim agindo, não estaria a atuar como legislador positivo.

Neste sentido, pelas dificuldades apontadas, acreditamos que um percentual a ser fixado de forma abstrata não é o melhor caminho, além de

³⁴ HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Porto Alegre: SAFE, 1991. p. 21.

configurar, por parte do Poder Judiciário, uma invasão na esfera de competência do Poder Legislativo.

Por outro lado, se o estabelecimento de uma determinada alíquota como limite máximo à tributação apresenta esse leque de inconvenientes, a apreciação do caso concreto, pelo julgador, é medida que se impõe para a efetivação substancial de direitos fundamentais, vale dizer, a exequibilidade do direito vindicado.

Excluir da possibilidade de apreciação pelo Poder Judiciário a análise no caso concreto de determinada carga confiscatória é uma ofensa grave e frontal à cláusula do acesso à justiça, plasmada como direito fundamental no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal e uma negativa à proteção do direito fundamental de propriedade.

A legitimidade do Poder Judiciário em analisar se determinado tributo tem efeito confiscatório decorre da própria supremacia da Constituição, à qual todos os Poderes Públicos estão vinculados. O controle judicial com base em princípios não pode ser tomado como arbitrariedade. Neste sentido, Streck³⁵ leciona:

O problema é que a pretensão de formar um corpo de leis coerente e consistente demanda a elaboração de princípios constitucionais, com o que corremos o risco de pensar que tal circunstância acarreta (ou proporciona) uma “maior abertura interpretativa” e, conseqüentemente, um retorno à discricionariedade do juiz/intérprete (sempre lembrando que os termos “discricionariedade” e “positivismo” estão sendo usados de acordo com o debate travado entre Dworkin e Hart; sempre pensando que, no Brasil, a “questão da discricionariedade” assume contornos dramáticos, em

³⁵ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 426.

que discricionarieidade e arbitrariedade acabam sendo faces de uma mesma moeda; sempre lembrando, ainda, que em *terrae brasilis*, a mixagem das posturas objetivistas e subjetivistas fazem com que um mesmo tribunal assuma posições exegéticas – pelas quais a “lei vale tudo” – e posições voluntaristas – em que a lei é ignorada).

O referido autor³⁶ prossegue na defesa da atuação do Poder Judiciário consignando que a sua limitação se dá por meio da adequação da fundamentação/justificação da decisão proferida:

[...] há sempre um significado do texto (e texto é sempre um evento) que não advém tão somente do “próprio texto”, mas, sim, de uma análise de decisões anteriores, da aplicação coerente de tais decisões anteriores e da compatibilidade do texto com a Constituição. O grau de exigência de fundamentação/justificação da interpretação alcançada aumentará na medida em que essa significação atribuída ao texto se afasta dos “aspectos lingüísticos”. Trata-se de convencimento e de estabelecer amplas possibilidades de controle da decisão. Esse é o espaço para a resposta correta (adequada à Constituição). Trata-se, pois, de um direito fundamental do cidadão!

Streck³⁷ assevera que “há, pois, uma umbilical relação entre a exigência de fundamentação e o direito fundamental que cada cidadão tem a uma resposta correta (adequada à Constituição)”. A justificação/fundamentação da decisão é o parâmetro de controle e meio de legitimação da decisão judicial. Sua importância é claramente destacada no

³⁶ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 429-430.

³⁷ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 430.

contexto do novo Código de Processo Civil, que apresenta mecanismos processuais plurais, a fim de contornar eventuais instabilidades ocasionadas por decisões que venham a afastar a incidência de normas tributárias no caso concreto.

Os precedentes vinculantes e mesmo os não vinculantes (persuasivo ou argumentativo) podem e devem ser utilizados para mitigar a liberdade de atuação jurisdicional no afastamento de normas tributárias no caso concreto. A referida técnica, base do sistema jurídico anglo-saxônico e adotada com bastante ênfase pelo CPC de 2015, empresta maior uniformidade e previsibilidade às decisões judiciais e, por consequência, segurança jurídica.

Os princípios positivados no texto constitucional previnem eventuais tentativas de agressão aos direitos fundamentais, ficando a cargo do Poder Judiciário a análise do caso concreto³⁸.

Dessa forma, a despeito da dificuldade de se estabelecer de um critério único e estável do que venha a ser confisco, em matéria tributária, ainda assim, o Poder Judiciário não pode se furtar ao enfrentamento de seu mister constitucional de decidir os casos concretos que lhe são submetidos e realizar a justiça, considerando todos os elementos jurídicos e socioeconômicos necessários à aplicação da norma do art. 150, IV, da Constituição Federal.

CONCLUSÃO

O princípio da vedação de tributo com efeito de confisco está consagrado expressamente no texto constitucional e protege o direito

³⁸ VALADÃO, Alexander Roberto Alves. **Espécies Tributárias e o Mínimo Existencial**: Contributo para um Estado Fiscal Eficiente. Curitiba: Juruá, 2013.

fundamental à propriedade e instituições do Estado Democrático, o que resulta na sua aplicabilidade imediata.

Diversos fatores de ordem jurídica e extrajurídica influenciam e devem ser considerados para se apurar se determinada norma tributária é confiscatória, de tal forma a dificultar abstratamente a apuração de um quantum a partir do qual se considere excesso de tributação.

Contudo, os aludidos julgados e as críticas que se voltam a eles constroem um caminho a subsidiar o magistrado de elementos para reconhecer se determinada exação é confiscatória no caso concreto.

O princípio da meação, a despeito das críticas formuladas, pode servir de norte para apuração do efeito confiscatório de determinada carga tributária, na análise do caso singular. Igualmente, deve-se levar em consideração se a exação está a incidir sobre uma base de consumo, patrimônio ou renda, e esse decote foi devidamente realizado pelo julgado da Corte Constitucional Argentina.

As exações de natureza extrafiscal, não periódicas, a repercussão ou translação do ônus tributário e fatores extrajurídicos de natureza econômica, social e política são alguns dos fatores que necessariamente deverão ser considerados quando da apreciação, pelo magistrado, do efeito confiscatório.

Nesse sentido, os julgados referidos ao tentarem estabelecer um percentual em abstrato emprestam a sua contribuição para o estudo do tema, apontando caminhos e elementos imprescindíveis para o reconhecimento, frente ao caso concreto, do efeito confiscatório de determinada carga tributária.

O desafio de definir os limites do confisco permanece e renova-se no julgamento de cada exação e cada caso concreto decidido ante a fluidez

desse parâmetro. É do magistrado, ao fim e ao cabo, a difícil tarefa de definir os contornos desse importante princípio constitucional.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934)**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>.
Acesso em: 01 ago. 2016.

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1946)**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>.
Acesso em: 01 ago. 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.
Acesso em: 01 ago. 2016.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075/DF**. Relator Ministro Celso de Mello, Brasília, DF, 17 de junho 1998.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010/DF**. Relator Ministro Celso de Mello, Brasília, DF, 30 de setembro de 1999.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

HARET, Florence Cronenberg. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: Considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 225, p. 61-77, 2014.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Porto Alegre: SAFE, 1991.

HORVATH, Estevão. Não Confisco e Limites à Tributação. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Orgs.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 67-85.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTANA, Marcus Vinicius O.; OLIVEIRA, João Rezende Almeida. Diferenças entre os Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade. In: OLIVEIRA, João Rezende Almeida e DANTAS, Eulírio de Farias. (Orgs.). **Temas Atuais e Correlatos de Direito Administrativo**. Brasília, DF: Editora Rossini Corrêa, 2015.

SHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. (Orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 431-471.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: SAFE, 2012.

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

TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos Tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado e MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Orgs.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

VALADÃO, Alexander Roberto Alves. **Espécies Tributárias e o Mínimo Existencial: Contributo para um Estado Fiscal Eficiente**. Curitiba: Juruá, 2013.