

## O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO E SEUS CRITÉRIOS DELIMITADORES

*THE PRINCIPLE OF NON-CONFISCATION AND ITS DELIMITATING CRITERIA*

*Marcos Aurélio Pereira Valadão<sup>1</sup>  
Edson Franklin Barbosa Filgueira<sup>2</sup>*

**Resumo:** Este estudo tem por objetivo verificar o princípio que veda a tributação com efeito de confisco, a fim de analisar a atuação dos critérios delimitadores e formadores deste princípio, entre eles, o princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial. O texto também se propõe a demonstrar a atual dificuldade na formação de limites concretos e objetivos para identificação do efeito de confisco, destacando as posições doutrinárias e jurisprudenciais.

**Palavras-chave:** Tributação. Princípio do Não confisco. Capacidade Contributiva. Mínimo Existencial. Critérios delimitadores.

**Abstract:** The purpose of this study is to discuss the principle that prohibits taxation with a confiscation effect, in order to analyze how the criteria of delimitation and materialization of this principle work, namely the ability to pay principle and minimum conditions principle. The paper also seeks to demonstrate the current difficulty to identify the concrete limits and objectives to identify the effect of confiscation, highlighting the position of the juridical doctrines and those found in case law.

**Keywords:** Taxation. Principle of non-confiscation. Ability to pay principle. Minimum conditions principle. Delimitation criteria.

**Sumário:** 1. Introdução; 2. Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar; 3 O Princípio do Não Confisco; 3.1 O Efeito de Confisco; 4 Os Critérios de Delimitação do Efeito Confiscatório na Tributação; 4.1 Princípio do Não Confisco e a Capacidade Contributiva; 4.2 Princípio do Não Confisco e o Mínimo Vital; 4.3 Princípio do Não Confisco e a Tributação Extrafiscal; 4.4 Princípio do Não Confisco e a Tributação indireta; 4.5 Princípio do não confisco e o total da carga tributária; Multas Tributárias “Confiscatórias”: O Equívoco do STF; 6 Conclusão.

### 1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil traz disposições expressas de proteção do contribuinte em face do poder de tributar do Estado. Essas proteções dizem respeito a aspectos específicos da tributação e também à preservação dos direitos fundamentais dos cidadãos enquanto esses estão sujeitos ao dever fundamental de pagar os tributos. Nesse viés, uma

---

<sup>1</sup> Pós-Doutor em Direito (UnB, 2017); Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005), Mestre em Direito Público (UnB, 1999), Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992); MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996); Professor e Pesquisador do Curso de Mestrado Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB), Ex-Presidente da 1ª Seção do CARF

<sup>2</sup> Mestrando em Direito na Universidade Católica de Brasília. Especialista em Advocacia tributária pela Universidade Candido Mendes (UCAM-RJ), Graduado em Direito pela FACID/Wyden.

série de princípios são responsáveis por normatizar e oferecer as devidas formas de interpretação dessas proteções, dentre as quais muitas se revelam têm natureza de princípio.

O direito de propriedade se mostrou como um dos principais focos de proteção pela Constituição, ao longo de sua evolução, foi intensificada a proteção da propriedade com uma série de princípios, entre eles o que veda a tributação com efeito confiscatório, expresso a partir de 1988 na Constituição Federal no artigo 150, IV.<sup>3</sup> Ocorre que, esse princípio vem sofrendo uma série de indefinições e divergências doutrinárias e jurisprudenciais ao longo da sua evolução.

Assim a partir de pesquisa de natureza bibliográfica e documental (casos julgados), de forma dedutiva, o estudo inicia-se com uma análise do princípio que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, verificando suas características, sua fundamentação, e identificado os ditames que norteiam o chamado “efeito de confisco”. Num segundo momento, serão examinados os critérios que delimitam o alcance deste princípio, discorrendo a respeito do princípio da capacidade contributiva e sobre o mínimo existencial.

Na sequência, examina-se a relação do princípio do não confisco e a tributação extrafiscal, que até então é a problemática que mais divide a doutrina quanto a possibilidade de aplicação deste princípio em face da tributação com objetivos não arrecadatórios. Após, será analisada a posição jurisprudencial definida quanto á análise de efeito confiscatório, quando considera a questão da carga tributária em si relação ao contribuinte a questão das penalidades abusiva, principais aspectos que jurisprudência tem aplicado o princípio em discussão. Por fim, delineiam-se conclusões plausíveis de serem elencadas a partir do estudo efetuado.

## 2 DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Dentre as competências do Estado, a de tributar se mostra como uma das principais, já que é o principal meio para manutenção dos direitos fundamentais do cidadão, ou seja, o tributo se torna o preço a pagar pelo contribuinte para que viva em sociedade, usufruindo da liberdade, entre outros direitos, e dos serviços públicos, garantidos e realizados pelo Estado, ou seja, o sistema de proteção e garantias demanda um custo para que seja efetivado.

Entendimento partilhado por Celso de Barros Correia Neto:

---

<sup>3</sup> Roque Carraza e Smith Barreni expressam o entendimento de que o princípio do não confisco tributário estava implícito nas constituições anteriores à de 1988 a partir das disposições garantidoras do direito de propriedade. Cf. em CARRAZZA, Roque Antonio; BARRENI, Smith Robert. Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário: Positivização, Aplicação e Identificação de Limites Objetivos. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET)**, Brasília, V. 14, nº 1, p. 28-52, Jan-Jun, 2019.

No Estado moderno, os tributos e, particularmente, os impostos são o principal meio pelo qual o Estado obtém recursos para o atendimento das competências institucionais – encargos ou atribuições – a que é vinculada pela Constituição. [...] O sistema constitucional assinala para o tributo a função primordial de financiamento das atividades públicas, ao passo que restringe a exploração econômica por parte do Estado e relega a papel secundário os demais instrumentos de captação de receitas públicas<sup>4</sup>.

Devido a esse modelo de arrecadação tributária em prol da manutenção das funções do Estado, restou à Carta Magna regular esse procedimento arrecadatório de maneira que fossem respeitados os direitos dos contribuintes e por consequência que fosse enfatizado mesmo que de maneira implícita o dever de contribuir aos cofres públicos. Essa regulação se estrutura a partir de uma imposição de limites, pois “se o papel do Estado se vê limitado pela atuação da sociedade civil, que reivindica para si o papel ativo na construção da liberdade, dada a incapacidade ou inabilidade estatais, o papel dos tributos se vê igualmente restringidos”<sup>5</sup>.

A Constituição Federal de 1988 possui um título denominado “Limitações do Poder de Tributar” dentro do capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional fazendo referência de maneira expressa a princípios e regras e as devidas exceções no campo dos tributos em geral. Deve-se ressaltar que as limitações ao poder de tributar, de maneira geral, não estão restritas a este título específico, pois há diversos dispositivos da Constituição que são verdadeiras limitações ao poder de tributar<sup>6</sup>, tanto no Capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, quanto em outras partes do Texto Constitucional<sup>7</sup>, bem como as denominadas limitações implícitas (decorrentes de princípios não expressos).

Da análise do título destinado às limitações de tributar encontra-se uma série de princípios e regras que, em conjunto, formam de maneira ampla uma regulamentação constitucional tributária bem estruturada, formando um diferencial da legislação brasileira em relação a outras, onde normalmente as demais constituições dos outros países, com raras exceções, trazem artigos simples e genéricos, fazendo menções apenas a alguns princípios considerados intrínsecos à Constituição, os demais ficam dispostos em legislações específicas infraconstitucionais ou identificadas e densificadas a partir de decisões dos tribunais superiores.

---

<sup>4</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina. 2017, p. 46.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tributação e Liberdade**. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôrres. (coord.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Renovar, 2006, p. 465-6.

<sup>6</sup> A própria distribuição das competências é uma limitação ao poder de tributar, eis que veda aos entes tributantes criar tributos além daqueles expressamente autorizados pela Constituição.

<sup>7</sup> E.g., a imunidade à taxa judiciária na ação popular, no *habeas corpus* e no *habeas data*, conforme o art. 5º, incisos LXXIII e LXXVII, da Constituição.

A partir de diversos dispositivos no âmbito do texto Constitucional, encontram-se os princípios que formam um sistema com um forte conteúdo axiológico, e com um alto grau de generalidade, sendo assim, fica o operador do direito na missão de interpretar estes princípios de maneira a possibilitar a correta defesa dos valores traçados pelas normas, alguns doutrinadores trazem inclusive um conceito mais abrangente de princípio.

Celso Antônio Bandeira de Melo, e.g., adota um conceito de princípio que possibilita um entendimento mais claro a respeito da importância desse tipo de norma:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe do sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.<sup>8</sup>

Firmado o que vem a ser o conceito de princípio é possível verificar outro aspecto importante desse instrumento, que é a sua posição hierárquica em relação a outras normas, no conceito do autor, princípio é um mandamento nuclear de um sistema, é possível entender-se então que seus valores orientam todo o sistema constitucional e em virtude disso, devem ser respeitados em todos os casos em que se enquadra a sua aplicabilidade, inclusive os de âmbito tributário.

Na Constituição Federal alguns princípios constitucionais tributários são apresentados de maneira explícita, citando-se por exemplo: legalidade (arts. 5º, II e 150, I), irretroatividade da lei tributária (arts. 5º, XXXVI e 150, III, “a”), isonomia tributária (arts. 5º, *caput* e 150, II), princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º), princípio do não confisco (arts. 5º, *caput*, XII e 150, IV).

Os princípios tributários, muitos dos quais tem correspondência com princípios mais gerais, impõem limites ao poder de tributar do Estado, definindo valores intrínsecos para manutenção da liberdade e outros direitos do cidadão. Ocorre que alguns princípios têm seus critérios de limitação definidos não só da sua análise individual, mas em conjunto com a aplicação de outros princípios, esse é o caso do princípio do não confisco.

### 3 O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

O Estado para financiar a sua própria manutenção e tendo em vista assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos necessita do ingresso de receitas aos cofres públicos. Duas são

---

<sup>8</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 882-3.

as formas de arrecadação quanto a origem das receitas, a originária e as derivadas, a primeira decorre da exploração pelo Estado, da atividade econômica, e a segunda é caracterizada por constrangimento legal para sua arrecadação, correspondendo modernamente, essencialmente aos tributos e as penas pecuniárias (embora compreenda também no conceito o confisco e as reparações de guerra).

Dentre essas espécies de receitas derivadas o tributo é a responsável pela maior parte da arrecadação financeira do Estado, pois os fatos que são responsáveis pela ocorrência da cobrança do tributo são costumeiramente realizados em sociedade, entre eles: auferir renda, o consumo produtos, a propriedade de bens imóveis, entre outros. Essas intervenções estatais consistem na retirada de patrimônio do contribuinte, ou seja, uma espécie de limitação ao direito de propriedade do mesmo.

No artigo 5, XXII, da Constituição Federal, está expressa a proteção da propriedade como direito fundamental, seguindo o mesmo ditame, o artigo 170, II do mesmo dispositivo aborda igualmente a proteção da propriedade privada, o Estado por sua vez, assegura a eficiência destes mandamentos a partir da cobrança de tributos, já que é o meio de financiamento dos direitos fundamentais pelo Estado.<sup>9</sup> O direito de propriedade então, é assegurado pelo tributo e limitado pelo mesmo, para que essa situação ocorra sem que entre em conflito essa garantia e limite é que existe o princípio que veda a cobrança de tributo com efeito confiscatório.

Esse mandamento também chamado de princípio do não-confisco, está disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que expressa:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

[...]

IV- utilizar tributo com efeito de confisco.

O inciso estipula que o Estado não pode realizar a cobrança de um tributo que, de tão excessiva, passe a ter efeito de confisco. Assim, o Estado mesmo diante do seu “poder de império”, deve realizar a cobrança dos tributos de modo a preservar o direito de propriedade, interpretação compartilhada pelo autor Ricardo Lobo Torres:

A proibição de imposto com efeito confiscatório é vera imunidade fiscal, e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica. Imuniza contra a cobrança de tributos a propriedade privada considerada em sua totalidade, pois o Estado não pode utilizar o seu poder fiscal para aniquilar a liberdade individual, que não sobrevive sem aquele direito. A propriedade privada, sendo direito fundamental, exibe como predicado

---

<sup>9</sup> Cf. GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos**: Os direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

ou qualidade a impossibilidade de ser atingida em seus limites máximos pelo exercício do poder tributário.<sup>10</sup>

O Autor supramencionado defende então, que a vedação ao confisco tributário é uma ferramenta que funciona como uma espécie de “imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”<sup>11</sup>. As interpretações giram em torno da análise do princípio do não confisco como uma norma balizadora que é capaz de estipular um limite concreto ao poder de tributar, que diante da enorme quantidade de tributos e suas mais diversas formas de incidência podem facilmente invadir o direito de propriedade do contribuinte.

Na mesma linha, leciona Roque Antônio Carrazza:

A norma constitucional que impede que os tributos sejam utilizados “com efeito de confisco”, além de criar um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o direito de propriedade. Assim, por exemplo, em função dela, nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da regra-matriz constitucional do tributo que lhe está sendo exigido, porque isto faz perigar o direito de propriedade.<sup>12</sup>

É importante ressaltar o instituto do confisco, em seu conceito puro, possui um caráter de penalização, resultante de um ato cometido que afronta a lei. A Constituição Federal abordou em alguns de seus artigos a possibilidade do confisco da propriedade privada, mas deixou claro a impossibilidade de que haja efeito de confisco na cobrança de tributos, até porque a cobrança do tributo assim como está descrito no artigo 3º do Código tributário Nacional é realizada em razão de ato lícito, não se coadunando com o conceito puro de confisco.

Essa proteção não se resume apenas ao direito de propriedade, é possível interpretar que a vedação a uma tributação com efeito confiscatório também protege a própria livre iniciativa, direito a locomoção, entre outros, pois ao mesmo tempo que o constituinte assegurou ao Estado o direito de tributar também procurou deixar claro que o exercício deste direito não possa frustrar os demais, coibindo eventuais abusos do legislador na sua importante função de instituição e aumento de tributos.

Quanto a essa ideia de evitar abusos do poder público, o autor Roque Antônio Carrazza sustenta que:

---

<sup>10</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 3 p. 155.

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.116.

O princípio da não confiscatoriedade limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho.<sup>13</sup>

Dessa forma, o princípio do não confisco limita o poder de tributar do Estado buscando a proteção efetiva dos Direitos Fundamentais, pois ao mesmo tempo que o tributo é responsável pelo financiamento desses direitos, ele também pode ser responsável por infringi-los, tendo o direito de propriedade como principal alvo da proteção e paralelamente a livre iniciativa, preservando assim a fonte da produção de riqueza do contribuinte.

Contudo, trata-se de dispositivo dotado de complexidade interpretativa, conforme sustentam Cláudio Ladeira de Oliveira e Carlos Henrique Machado:

Vê-se, portanto, diante desse dispositivo que veda a utilização, pelos entes federativos, de tributos com efeito de confisco, que o dilema constitucional acirra-se diante de uma diretriz principiológica revestida de elevada carga axiológica e ampla vagueza conceitual. Para além disso, é o próprio ordenamento que estabelece os contornos dessa dificuldade jurídica, a partir da adoção de um conceito indeterminado proposto pelo legislador constituinte originário, o que acaba inviabilizando uma solução singela diante desse verdadeiro *hard case*.

[...]

A questão é, portanto, bastante complexa. Costuma-se dizer, em linhas mais didáticas, que é possível reconhecer facilmente quando algum tributo ostenta uma natureza confiscatória, mas que não é plausível determinar, por outro lado, o exato momento em que o tributo *tornou-se* confiscatório. Em outros termos, a grande dificuldade conexa ao postulado de vedação do uso de tributos com efeito de confisco consiste em identificar precisamente quando uma exação ultrapassa as fronteiras demarcatórias entre a tributação aceitável e inaceitável; *quando* um tributo deixa de manifestar uma natureza não confiscatória e assume a roupagem de confisco.<sup>14</sup> (Itálicos no original).

Em vista deste aspecto, adiante segmenta-se a análise para facilitar a compreensão do tema relativamente aos critérios de delimitação do efeito confiscatório. Contudo, faz-se conveniente primeiramente tecer algumas considerações sobre o que pode ser entendido por efeito de confisco, conforme previsto no texto constitucional.

---

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.115.

<sup>14</sup> OLIVEIRA, Claudio Ladeira de; MACHADO, Carlos Henrique Machado. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, V. 13, nº 2, p. 213 – 241, Jul-Dez/2018, p. 219, 236.

### 3.1 O “Efeito de Confisco”

Como já definido, o confisco se caracteriza como uma espécie de punição em razão de determinadas infrações a lei, que por consequência geram a limitação do direito de propriedade do infrator. Um ponto importante é que essa limitação pode se dar de duas maneiras, tanto de total, que se configura quando o confisco abrange todo o patrimônio do condenado, ou a integralidade de um ou até mais bens que fazem parte do patrimônio do condenado, é o caso do confisco de uma propriedade imobiliária pelo poder público, a outra maneira é a parcial, na qual, é confiscada parcela do patrimônio do contribuinte, caso que se enquadraria seria a perda de apenas de parte do patrimônio imobiliário, mas ainda assim o infrator ter a propriedade da parte do imóvel que não foi confiscada.

Trazendo essa classificação para atuação na área tributária, seria como tentar relacionar o efeito que o confisco produz com a cobrança de tributos, sendo assim, o imposto sobre a propriedade territorial urbana, por exemplo, que é fixado no valor total do imóvel do contribuinte, será considerado uma cobrança que tem efeito de confisco, nesse caso de forma total, já quando um imposto de renda incide sobre metade da renda tributável do contribuinte, prejudicará a manutenção da riqueza e da mesma forma invadirá o patrimônio do contribuinte e estará tendo uma tributação com efeito confiscatório, nesse caso de maneira parcial.

Portanto, o princípio do não confisco funcionará como uma espécie de escudo do contribuinte, pois quando forem realmente ultrapassados os limites da tributação, passando a frustrar os direitos fundamentais, de maneira total ou parcial, deverá ser invocado, consoante as lições de Hugo de Brito Machado “não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo com efeito de confisco, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens”<sup>15</sup>. A problemática abordada pelo autor é a procura por limites concretos para se determinar se há ou não o efeito de confisco na tributação.

Essa abordagem genérica decorrente da Constituição quanto ao efeito de confisco, coloca nas mãos do legislador um mandamento bastante impreciso. José Maurício Conti afirma que “é muito difícil caracterizar precisamente quando um determinado tributo tem ou não efeito de confisco. Tanto doutrina quanto jurisprudência não fornecem uma solução satisfatória para esta questão”<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 64.

<sup>16</sup> CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997, p. 104.

Diante da quantidade de tributos e suas mais diversas diferenças, fica muito complicado a situação do legislador para encontrar parâmetros legais e objetivos para se basear na hora de instituir ou aumentar a carga tributária de um determinado imposto. Dessa forma, fica a cargo do Poder Judiciário, nas situações concretas, determinar se determinado tributo terá efeito confiscatório no patrimônio do contribuinte, buscando se utilizar dos princípios constitucionais tributários como formadores de parâmetros.

#### 4 OS CRITÉRIOS DE DELIMITAÇÃO DO EFEITO CONFISCATÓRIO NA TRIBUTAÇÃO

O Parâmetro universal para qualquer formação de limites é o da igualdade, no âmbito do Direito constitucional tributário, a igualdade é representada pelo princípio da isonomia fiscal, na qual, possibilita que a lei discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em condições jurídicas equivalentes. Para Antônio Carrazza essa isonomia tributária, mais precisamente no âmbito dos impostos é alcançada “levando-se em conta a capacidade contributiva das pessoas (física ou jurídica). A lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por ocasião, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa”<sup>17</sup>.

Paulo Caliendo, apresenta a capacidade contributiva nos seguintes termos:

O Princípio da capacidade contributiva procede a uma limitação fundamental à ação tributante do Estado, ao eleger fatos da realidade econômica como os únicos fatores relevantes para fins de dotar o Estado com os recursos necessários à sua atividade. Exclui dessa monta todo e qualquer critério extraeconômico para fins de tributação, tais como sexo, raça, religião, nacionalidade ou qualquer outro fato arbitrário. Trata-se, pois de um critério fundamental na defesa das liberdades públicas e do direito dos cidadãos.<sup>18</sup>

Os critérios para se respeitar a igualdade de cada contribuinte e alcançar a isonomia fiscal, se dar da própria análise da capacidade contributiva de cada um, representando como fator de discriminação justo e eficiente para se encontrar a justiça fiscal. Sendo assim, as leis tributárias devem ter como critério delimitador a capacidade econômica do contribuinte, a ponto de que seja permitido que o mesmo colabore na medida das suas possibilidades e que assim, não tenha espaço para uma tributação com efeito confiscatório. Nesse passo, o princípio do não confisco se entrelaça

---

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.101.

<sup>18</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 178.

com o princípio da capacidade contributiva, sendo este último considerado como principal critério delimitador do primeiro.

#### 4.1 Princípio do não confisco e a Capacidade contributiva

O Princípio da capacidade contributiva está expresso no art. 145, § 1 da Constituição Federal, que dispõe:

Art. 145. [...]

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

Esse mandamento impõe uma limitação concreta à instituição e a graduação da tributação, estabelecendo que deve ser levado em conta a capacidade econômica do contribuinte, portanto, os fatos que possuam significação econômica serão os verdadeiros alvos para determinação de até quanto o contribuinte é capaz de contribuir para os cofres públicos, e cumprir seu dever fundamental de pagar os devidos tributos.

A partir dessa busca das riquezas tributáveis, é que ocorre um encontro entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não-confisco, como afirma Estevão Horvath “A interligação entre os dois princípios parece infestável: um deles (o da capacidade contributiva) obriga a buscar a riqueza a ser tributada; o outro (não-confisco) funciona como limite à exploração dessa riqueza”<sup>19</sup>. Desse modo, a intenção do legislador com esses dois princípios é que os tributos permeiem dentro da razoabilidade e de maneira proporcional, pois no momento em que ultrapassam esses limites, estará a cobrança sob flagrante inconstitucionalidade.

Tratando do tema da capacidade contributiva e sua relação com o mínimo vital (verificado em item específico adiante) e o princípio da não confisco, Rodrigo Fonseca de Andrade destacou:

De forma mais atenuada, é o que também ocorre com o princípio que atua no outro extremo da capacidade contributiva. Ou seja, o respeito ao mínimo vital (existencial) dos indivíduos deve ocorrer não apenas diante de cada tributo, mas também em confronto com a carga tributária global incidente em um ordenamento jurídico.

---

<sup>19</sup> HORVATH, Estevão. **Não Confisco e Limites à Tributação**. In: Fernanda Drummond Parisi; Heleno Taveira Torres; José Eduardo Soares de Melo. (coord.). **Estudos Tributários em Homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 76.

Em assim sendo, resta claro que o princípio da capacidade contributiva como limite assume uma função absolutamente fundamental diante de uma pluralidade de tributos. É o que sucede, repita-se, acima de tudo no que diz respeito à não-confiscatoriedade, cujo sentido protetivo ganha maior expressão em face da carga tributária global – abstratamente considerada – incidente sobre uma pessoa, atividade ou bem.<sup>20</sup>

Nesse mesmo sentido José Eduardo Soares de Melo:

O Princípio que veda o confisco no âmbito tributário (art. 150, IV, da Constituição) está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda, ou da propriedade dos contribuintes, sendo constatada, principalmente, pelo exame da alíquota, da base de cálculo, e mesmo da singularidade dos negócios e atividades realizadas. [...] Alíquotas e bases de cálculo excessivas sobre as materialidades tributárias representarão considerável (e condenável) subtração do patrimônio dos contribuintes, que, em muitos casos, poderão prejudicar o direito a habitação, ou à livre atividade empresárias, ainda que os valores tributários sejam trasladados (direta ou indiretamente) a terceiros, dentro de um ciclo negocial.<sup>21</sup>

Nesse contexto, a tributação afeta diretamente o patrimônio do contribuinte, seja de maneira direta, quando diante de uma cobrança excessiva, reduz o patrimônio de maneira total ou a sua maior parte, ou até mesmo de maneira indireta, a partir do momento em que desestimula uma determinada atividade empresarial, a ponto de não se tornar mais rentável a empresa ou levar a sua paralisia, em razão de uma excessiva incidência tributária naquela atividade, a ponto de se tornar uma penalidade, configurando o efeito de confisco. Fica a cargo das pessoas públicas responsáveis pela criação e graduação dos tributos, levarem em conta no exercício dessa atividade de utilizar a capacidade contributiva como parâmetro limitador.

#### 4.2 Princípio do não confisco e o Mínimo Vital

Conforme afirmado anteriormente, os fatos significativos de riqueza realizados pelo contribuinte, serão alvos da tributação, conforme se retira do entendimento do Princípio da capacidade contributiva, ocorre que, com o intuito de preservar à satisfação das necessidades básicas das pessoas, a própria Constituição buscou proteger da tributação, a parcela de riqueza que é necessária para satisfação das necessidades básicas das pessoas, também chamado de mínimo vital, esse entendimento é extraído, principalmente, da análise do artigo 6º, da Constituição Federal,

---

<sup>20</sup> ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 38 n. 149, p. 125-139, jan./mar. 2001, p. 133.

<sup>21</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 34.

determinando que “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção a maternidade e à infância, a assistência aos desamparados...”, o dispositivo estabelece que o indivíduo deve ter condições efetivas para exercício destes direitos.

Antônio Carrazza leciona sobre a importância da proteção desta parcela de riqueza, também denominada de mínimo existencial, da seguinte forma:

Os Recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, saúde, educação, previdência social, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas

[...]

Nos dias atuais não mais se discute que todos os seres humanos têm o direito fundamental de conservar a própria existência, pelo que lhes deve ser garantido o suficiente para atenderem às suas necessidades primárias. Assim, a tributação deve passar ao largo das pessoas mais carentes, cujos poucos recursos serve, quando muito, para manter-lhes uma vida digna<sup>22</sup>. (Itálicos no original).

Essa parcela da sociedade que possui apenas esse mínimo vital se encontra resguardada da tributação por intermédio da proteção dada pela Constituição, entendendo-se que os mesmos não possuem capacidade para contribuir para os cofres públicos. Diante disso, fica claro o estabelecimento de um limite mínimo para alcance da tributação, no qual, ele não pode ser desrespeitado, pois colocaria em risco a própria sobrevivência do contribuinte que vive dessas condições mínimas.

Entendimento que corrobora com os ensinamentos de Estevão Horvath:

Uma unanimidade com relação à capacidade contributiva é que, segundo o princípio que a veícula, não se pode tributar o chamado “mínimo vital”, o “mínimo para sobrevivência”, o que é fácil de compreender, porquanto, retirando do cidadão este mínimo de que necessita para sobreviver, se estará retirando, também, sua capacidade de contribuir<sup>23</sup>.

Assim, pode ser entendido que o mínimo vital foi blindado da tributação e caso incida uma exação sobre essa parcela considerada mínima de riqueza, estará tendo ela efeito confiscatório. A cada passo analisado, o princípio da capacidade contributiva vai determinando alguns parâmetros

---

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.116-7.

<sup>23</sup> HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 75.

que podem ser utilizados tanto pelo legislador, como pelo julgador, para que seja evitado a tributação com efeito confiscatório.

#### 4.3 Princípio do não confisco e a Tributação Extrafiscal

Uma discussão que se desenvolve nas margens dessa definição de limites para uma correta vedação ao efeito confiscatório, é a sua aplicação diante de uma tributação extrafiscal, afinal nessa espécie de tributação o Estado utiliza o tributo como um meio de induzir um determinado comportamento ao contribuinte, nesse caso, o tributo deixa de ter como principal viés a arrecadação e passa a ser utilizado como um instrumento que estimule ou desestimule a conduta do contribuinte, Paulo Caliendo aduz que a extrafiscalidade “compreende como fenômeno que se refere às normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventora ou redistributiva”<sup>24</sup>.

Nesse caso, o tributo poderá, por exemplo, incidir de maneira a agravar uma determinada conduta com o intuito de desestimular essa atividade, caso comum de tributação extrafiscal é o de agravamento da alíquota do imposto de importação para proteção do mercado interno. Existe uma divergência na doutrina quanto à possibilidade de observação do princípio da capacidade contributiva e por consequência, o da vedação a tributação confiscatória, no âmbito de uma tributação extrafiscal. Parte da doutrina entende que, independente da espécie tributária, deverá ela sempre observar os princípios constitucionais, entre eles o da capacidade contributiva e o do não-confisco, pois ao contrário deste entendimento, seria o caso de se relativizar direitos fundamentais como o da propriedade, liberdade, entre outros, em prol de uma tributação que ultrapassa os fins fiscais.

Estevão Horvath entende que a Constituição não excepcionou os tributos extrafiscais de se sujeitarem aos princípios constitucionais, sendo assim, estão eles sujeitos as limitações constitucionais ao poder tributar, seja uma tributação fiscal ou extrafiscal que é considerada a principal ferramenta de proteção do contribuinte.<sup>25</sup> Essa parte da doutrina considera inegável a importância da tributação extrafiscal, em muitos casos, ela é responsável por reduzir até mesmo desigualdades sociais, mas consideram que não poderá ela ultrapassar os limites da capacidade contributiva do contribuinte.

---

<sup>24</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 347.

<sup>25</sup> HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 92.

Em contrapartida, existe uma outra parte da doutrina que argumenta quanto a impossibilidade de aplicação deste princípio diante de uma tributação extrafiscal, que se baseia pela própria preservação e importância das funções alcançadas por este tipo de tributação. A extrafiscalidade, como já visto, é alcançada em certas situações em que torna a tributação mais gravosa para atingir determinados objetivos como desestímulo de determinada atividade, proteção do mercado nacional, proteção do meio ambiente e da saúde, sendo assim, “o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação”<sup>26</sup>. Neste sentido, ressalta Sasha Calmon:

O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, *mormente as expressamente previstas na Constituição*. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não confisco tributário, a não ser no caso-limite (*absorção do bem ou da renda*).

Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a progressividade exacerbada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não confisco atua no campo da fiscalidade tão somente e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico<sup>27</sup>.

Essa parte da doutrina se apegua a ideia de que uma possível apuração de um efeito confiscatório na tributação extrafiscal seria praticamente impossível, já que a função dada para este tipo de tributação impede essa apuração. Esse entendimento parece ser o mais coerente, pois a partir do momento em que se coloca todas as formas de tributação extrafiscais a mercê do princípio do não confisco, se impede tanto a conquista do objetivo almejado pelo tributo extrafiscal, como uma possível apuração eficiente do efeito confiscatório.

Portanto, ainda que se buscasse uma aferição de efeito confiscatório, esbarraria esse julgamento na função dada ao tributo fora do patamar fiscal, o que impossibilita o diagnóstico do efeito confiscatório, em contrapartida essa espécie de tributação quando estabelecida em patamares extremamente excessivos, estar-se-á diante dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade que serão os responsáveis por equilibrarem o tributo extrafiscal e o objetivo almejado.

---

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 567.

<sup>27</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 390-1.

#### 4.4 Princípio do não confisco e a tributação indireta

No decorrer da evolução do princípio do não confisco, vem se formando um entendimento doutrinário sobre como cada espécie tributária poderia invadir o campo da tributação com efeito confiscatório. José Eduardo Soares Melo aduz de maneira objetiva essa relação do princípio do não confisco com as espécies tributárias:

- a) os impostos (arts. 153, 155 e 156) terão caráter confiscatório quando suas alíquotas se revelarem excessivas, como no caso de entravarem atividades voltadas para o comércio exterior (importação e exportação), onerarem o patrimônio e a renda (propriedade imobiliária, transmissão de bens e direitos), dificultarem a produção e circulação mercantis (IPI, ICMS), e negócios civis (ISS);
- b) as taxas (art. 145, II) serão confiscatórias na medida em que o valor dos serviços públicos e a remuneração relativa ao exercício regular do poder de polícia venham a ser vultosos, não guardando nenhuma proporcionalidade com os custos, revelando-se incompatíveis com os fins perseguidos pelo interesse público (ausência de finalidade comercial)
- c) a contribuição de melhoria (art. 145, III) também terá cunho confiscatório quando o valor exigido dos contribuintes seja superior à valorização imobiliária, decorrente de obras públicas;
- d) os empréstimos compulsórios (art. 148) serão confiscatórias quando sejam significativos os valores entregues provisoriamente aos cofres públicos, para atender calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e investimentos públicos urgentes e relevantes, ocorrendo o retorno em montante inferior ao mutuado;
- e) as contribuições sociais (arts. 7º, III, 149, 149-A, 195, 239 e 240, EC nº 20/98, nº 21/99, nº 33/01 e EC nº 42/03) também conterão a mesma natureza se incidirem excessivas alíquotas sobre a remuneração das atividades previstas, ou sobre a folha de salário, faturamento e lucro.<sup>28</sup>

Partindo dessa análise realizada pelo autor, é possível compreender de que maneira boa parte da doutrina entende que cada tributo individualmente poderia ultrapassar os limites da tributação e apresentar um efeito confiscatório. Praticamente todas as espécies tributárias possuem de maneira clara o momento em que infligiriam efeito confiscatório, mas parte da doutrina defende que os tributos que incidem de maneira indireta não estariam abarcados pelo princípio do não confisco, ou seja, tributos como o ICMS e o IPI, na qual, o contribuinte de direito repassa o impacto financeiro da exação fiscal ao contribuinte de fato.

Esse entendimento de não incidência do princípio do não confisco se fundamenta na premissa de que o ônus da tributação é repassado pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato, ou seja, o consumidor do produto. Hebert Cornélio Pieter de Bruyn Júnior se posiciona nessa mesma linha pensamento argumentando que “Tampouco ocorre esse efeito nos impostos indiretos, cujos ônus repercutem nos consumidores após serem repassados pelo contribuinte de

<sup>28</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 35.

direito”. (...) “Vê-se, pois, a quase impossibilidade de apurar o confisco nos impostos indiretos”<sup>29</sup>. Nessa situação mesmo que uma carga muito elevada seja repassada, não estaria ela se equivalendo a um confisco patrimonial, entendimento partilhado por Kiyoshi Harada:

Alguns autores fundam o conceito de confisco na exacerbação do aspecto quantitativo do tributo. Alíquotas excessivas caracterizam o efeito confiscatório. O critério não tem, contudo, consistência jurídica, quer porque nos chamados impostos indiretos, onde a transferência do encargo tributário a terceiro se opera com maior facilidade, é difícil a ocorrência de efeito confiscatório, quer porque um mesmo imposto pode ser excessivo para um contribuinte e brando para outro, aquinhoado com rendas maiores. Outrossim, na questão da excessividade de alíquota ou da onerosidade da base de cálculo impõe-se a distinção entre a tributação de riqueza ‘renovável’ e a taxação de riqueza ‘não renovável’. Conforme a hipótese, o caráter destrutivo ou confiscatório do tributo poderá manifestar-se ou não. Uma alíquota de 50% incidindo sobre a propriedade imobiliária, por exemplo, acabará em apossamento pelo Estado, por via da tributação. Já essa mesma alíquota de 50% incidindo sobre um bem de consumo, ou sobre um rendimento de capital, não terá a marca da confiscação; O aspecto quantitativo do fato gerador da obrigação tributária, por si só, não projeta qualquer luz para iluminar as fronteiras entre tributação e confiscação.<sup>30</sup>

Vê-se que a tributação indireta se torna peculiar para qualquer tentativa de aferição de uma exação com efeito confiscatório, mesmo que na situação que, em virtude da elevada tributação inviabilizasse ou dificultasse a comercialização de um determinado produto e até impossibilitar determinada atividade econômica, estar-se-ia diante de uma violação da livre iniciativa, garantida pelo artigo 170 da Constituição Federal, argumento este que é ressaltado por Marilene Talarico Martins Rodrigues:

Nos impostos indiretos, pode ocorrer a figura do “imposto proibitivo”. Nos tributos que atingem o tráfico de bens e serviços, cuja carga tributária comporta transferência para o consumidor, uma dimensão muito elevada não equivale a uma desapropriação, ou propriamente uma perda patrimonial. O que pode ocorrer é um meio de inibir ou dificultar a comercialização de um determinado produto ou até impedir determinada atividade econômica. A violação, neste caso, não será ao dispositivo do art. 150, IV, mas ao art. 170 da CF, que garante a liberdade de iniciativa.<sup>31</sup>

Nota-se que os impostos indiretos andam a passos largos do princípio do não-confisco, mas estão delimitados pelo princípio da livre iniciativa, assim como, dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, que se adequam como forma de regular essa forma de tributação e resguardar da mesma forma os direitos fundamentais do contribuinte.

<sup>29</sup> BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. **O Princípio do Não-Confisco**. São Paulo: Novas Conquistas, 2001, p. 78-9.

<sup>30</sup> HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007, p. 192-3.

<sup>31</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Diretos Fundamentais do Contribuinte**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Diretos Fundamentais do Contribuinte** (Pesquisas tributárias – Nova série, nº 6). São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora RT, 2000, p. 330.

#### 4.5 Princípio do não confisco e o total da carga tributária

Uma indagação importante que surgiu na doutrina é se a aferição de efeito confiscatório deve ser realizada da análise individual de cada tributo ou da totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte. Veja, por exemplo, o que sustenta Rodrigo Fonseca de Andrade sobre o tema:

Nesse contexto é que a vedação do confisco é destinada a ser aplicada primordialmente em face não de um tributo ou imposto, mas diante da carga tributária total.

Isso porque é fora de dúvida que a ultrapassagem daquilo que se pode contribuir, ou a retirada da aptidão para gerar riqueza de um bem, ou de uma atividade, tende a ocorrer em face da incidência de toda uma pluralidade de tributos, e não de um tributo, ou imposto, tomado isoladamente.

De forma mais atenuada, é o que também ocorre com o princípio que atua no outro extremo da capacidade contributiva. Ou seja, o respeito ao mínimo vital (existencial) dos indivíduos deve ocorrer não apenas diante de cada tributo, mas também em confronto com a carga tributária global incidente em um ordenamento jurídico.<sup>32</sup>

Esse tema, no âmbito do judiciário, foi resolvido a partir do julgamento da ADI -MC nº 2.010/DF, decidindo-se que:

A Identificação do efeito confiscatório deve ser feito 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 e sofrer 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 – financeiro, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados à neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte [...].<sup>33</sup>

A decisão buscou determinar em que nível se alcançaria uma violação ao princípio que proíbe a cobrança de tributos com efeito confiscatório, conciliando a uma análise total da carga tributária, ou seja, o cálculo para identificação de um suposto efeito confiscatório se dará de maneira cumulativa em razão de tributos cobrados por uma mesma entidade estatal possibilitando a geração de alguns questionamentos, principalmente quanto a qual ou quais tributos dentro da

<sup>32</sup> ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 38 n. 149, p. 125-139, jan./mar. 2001, p. 133.

<sup>33</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI-MC 2.010/DF, Relator Ministro José Celso de Mello Filho. Acórdão publicado no Diário de Justiça de 12/04/2002. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 19/11/2018

carga tributária global, imposta pela mesma entidade tributante, estarão dando à tributação um efeito confiscatório. Acresça-se que para algumas espécies tributárias é mais difícil se identificar com precisão o seu efeito de confisco, problema esse que deverá ser resolvido caso a caso.

Concomitante a essa decisão, parece ser claro que o poder judiciário é o principal responsável pela formação de limites ainda mais objetivos do princípio do não confisco, assim como afirma Estevão Horvath, “cremos que somente o poder judiciário deveria estabelecer parâmetro ou percentuais que contivessem os limites da confiscatoriedade”<sup>34</sup>. Baseando-se principalmente da análise dos parâmetros desenvolvidos pelo princípio da capacidade contributiva, onde se tentará chegar a um entendimento se a tributação é razoável e proporcional. A formação de entendimentos pelas Cortes superiores a partir de suas decisões, pode ser efetiva na identificação de mais critérios específicos que deem forma aos limites à vedação de efeito confiscatório na tributação.

## 5 MULTAS TRIBUTÁRIAS “CONFISCATÓRIAS”: O EQUÍVOCO DO STF

As discussões a respeito dos critérios delimitadores do princípio do não confisco não param somente no âmbito do tributo, isso porque, a interpretação do artigo 150, inciso IV, da Constituição federal, por ser muito vago, dá a uma série de divergências interpretativas e possibilita abranger sua possível aplicação a outros elementos tributários, é o caso das multas fiscais.

O tributo possui em seu conceito a determinação de que não constitui sanção de ato ilícito (art. 3º, do Código Tributário Nacional), enquanto a multa é uma penalidade aplicada em razão de cometimento de ato ilícito, ou seja, são elementos que atuam em situações completamente antagônicas e de maneira expressa o constituinte foi claro ao especificar que a vedação expressa na Constituição federal em seu artigo, 150, inciso IV, é voltada para o tributo.

Mesmo mediante essa diferenciação básica entre os dois institutos, parte da doutrina defende a aplicação do princípio que veda a utilização de tributo com efeito confiscatório às multas, é o caso de Florence Cronemberger Haret Drago:

De fato, a atividade fiscal do Estado, seja pelo tributo propriamente dito, seja pelas multas aplicadas no ambiente de tributação, não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do sujeito passivo, confiscando-a a título de tributação. O não confisco é mais que um limite ao poder de tributar: é uma garantia assegurada ao contribuinte. E

---

<sup>34</sup> HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 118.

isso se estende, evidentemente, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que estas não tenham natureza de tributo na forma como prevista pelo artigo 3º do CTN.<sup>35</sup>

Relacionar um princípio constitucional como o do não confisco a dois institutos tão diferentes pode ser um tanto perigoso, pois esse tipo de interpretação, com a limitação que o princípio proporciona pode se afigurar necessária, mas pode vir a inibir a própria essência e função das multas, afinal o efeito gravoso das multas é necessário, ressalta a autora Maria Ângela Lopes Paulino Padilha:

Se a finalidade das sanções consiste em desestimular e castigar condutas reprováveis, admitir a incidência de multas com efeito de confisco, em determinadas hipóteses, torna-se medida imperativa para prevenir e punir, efetivamente, a prática de ilícitos. Ainda que não haja um enunciado específico autorizador de multa fiscal confiscatória na Constituição Federal, uma interpretação sistemática dos seus enunciados leva-nos à conclusão de que, em hipóteses excepcionais de condutas ilícitas nefastas, com nítido intuito fraudulento, o ordenamento jurídico autoriza a imputação de multas com efeito danoso.<sup>36</sup>

O Supremo tribunal Federal vem demonstrando em seus julgamentos a aplicação do princípio do não confisco como argumento para declarar inconstitucional multas fiscais em patamares mais elevados, é o caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1075/DF que trata da aplicação de uma multa fixada em 300% sobre o valor do bem ou obrigação, em razão de descumprimento de deveres tributários, segue parte da ementa:

[...] É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). A Proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do “quantum” pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. [...]<sup>37</sup>

<sup>35</sup> DRAGO, Florence Cronemberger Haret. **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 Aplicado às Multas Tributárias**. Revista Dialética de Direito Tributário RDDT. São Paulo: Dialética, nº.225, Jun/2014, p. 67.

<sup>36</sup> PADILHA. Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 147.

<sup>37</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 1075. Relator: Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário de Justiça de 24/11/2006. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 19/02/2019.

Nessa mesma linha de pensamento o STF julgou a ADI 551/RJ, que traz igualmente o entendimento de possibilidade de aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias, segue trecho do voto 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 a 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.

Os ministros do STF se equivocam ao utilizar o princípio do não confisco como limitação as multas fiscais, acabam por tentar realizar uma proteção ao contribuinte de maneira errônea, em razão do princípio utilizado e ao mesmo tempo arruinando o efeito buscado nas penalidades fiscais, no sentido de buscar o cumprimento da obrigação tributária. Parte da doutrina entende pela inaplicabilidade deste princípio mediante a análise das multas, para muitos “as penalidades não estão sujeitas à vedação do “efeito de confisco”, devendo, sua quantificação, atender aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade”<sup>38</sup>. Pensamento que é compartilhado por Yoshiaki Ichihara:

Com referência às penalidades, sejam de caráter tributário, civil, penal ou administrativo, apesar de no caso da multa moratória ser, na maioria das vezes, um acessório do principal (tributo), não se confundem com o tributo (art. 3º do CTN), uma vez que a penalidade, além de excluída expressamente do próprio conceito legal de tributo, possui natureza jurídica e está sujeita a regime jurídico diferente.

Portanto, se o efeito confiscatório esta dirigido expressamente ao tributo, localizado topograficamente no Título “Da Tributação e do Orçamento, no Capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, no nosso entender, não inclui e nem se aplica às penalidades.

As penalidades estão sujeitas a regime jurídico diferente, excluídas expressamente do conceito jurídico-positivo de tributo. No caso da penalidade exacerbada, por exemplo, poderia ser alegada a quebra do princípio da proporcionalidade, mas nunca o efeito confiscatório (tributário).<sup>39</sup>

Assim, o princípio da razoabilidade e proporcionalidade serve como parâmetro para verificação do equilíbrio e moderação dos atos praticados pela administração, de formar a equilibrar

---

<sup>38</sup> CASSONE, Vittorio. *Diretos Fundamentais do Contribuinte*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Diretos Fundamentais do Contribuinte** (Pesquisas tributárias – Nova série, nº 6). São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora RT, 2000, p. 400.

<sup>39</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Direitos fundamentais do contribuinte*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (Org.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 494.

os meios utilizados pelo poder público aos fins que ele almeja, limitando tais atos para que se mantenham proporcionais, são princípios que se adequam ao exame das multas fiscais, diferentemente do princípio do não-confisco que se adequa exclusivamente à análise dos tributos.

## 6 CONCLUSÕES

Considerando a análise feita acima, é possível identificar que o princípio do não confisco é uma das principais ferramentas para limitar a tributação do Estado, mas ainda enfrenta uma série de dificuldades na formação dos critérios delimitadores para identificar a tributação tem efeito confiscatório.

Foi possível concluir no estudo, que o princípio da capacidade contributiva é ainda o principal formador de parâmetros para o não confisco tributário, elaborando limites mesmo que genéricos, a atuação da tributação, identificando as riquezas tributáveis do contribuinte e servindo de balizador do alcance da tributação para que não alcance o efeito confiscatório.

Posteriormente e seguindo os parâmetros fornecidos pelo princípio da capacidade contributiva foi possível identificar a proteção dada ao mínimo vital, afastando a incidência tributária da parcela de riqueza do contribuinte que é utilizada para suprir as suas necessidades básicas e de sua família.

Deduziu-se também que na ADI-MC nº 2.010/DF formou-se um entendimento do STF indicando que a averiguação do efeito confiscatório se dá, a partir de uma análise da carga tributária total suportada pelo contribuinte imposta pelo mesmo ente tributante. Mas este tema ainda gera uma série de discursões quanto a sua eficácia, pois não se considera que tenha sido elaborado testes com capacidade de fornecer maior segurança jurídica à tributação.

Entre os temas que causam divisão na doutrina está a relação entre o princípio do não confisco e a tributação extrafiscal, foi possível concluir que, essa espécie de tributação possui um caráter especial que impossibilita a incidência do princípio em questão, já que os objetivos alcançados pelo tributo extrafiscal tornam, por exemplo, o efeito gravoso da tributação necessário, estimulando ou desestimulando determinado comportamento, embora tal entendimento deva ser considerado apenas como elasticidade na aplicação do princípio e não seu afastamento por completo.

Nessa mesma linha de divergência está a possibilidade de identificação de efeito confiscatório na tributação indireta, pelo estudo parece ser inviável essa averiguação, afinal o tributo indireto atinge economicamente o contribuinte de fato, sendo o contribuinte mero

repassador, i.e., recebe e repassa do custo tributário da relação, sendo para o consumidor (contribuinte de fato) tratado como preço. De toda sorte, outros princípios atuam como forma de proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, entre eles, o princípio da livre iniciativa e os da razoabilidade e proporcionalidade.

A análise do efeito confiscatório causado pelo tributo ainda enfrenta um enorme equívoco por parte da doutrina e da própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é o caso da aplicação do princípio do não confisco em relação as multas fiscais. Acertou no resultado, mas errou na fundamentação. Percebe-se que houve uma interpretação errônea do princípio constitucional do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, que de maneira expressa deixou claro que é destinado aos tributos, não abrindo margem para interpretação diferente, ainda assim, as multas abusivas devem ser consideradas à luz de outros princípios, especialmente a razoabilidade e a proporcionalidade. A multa é o resultado de um comportamento contrário à lei, que, em tese, não deveria acontecer (ou é tratado como exceção), já a obrigação de pagar tributo decorre das ações econômicas usuais do contribuinte, essas que não podem ser obstaculizadas, ou inviabilizadas, pelo tributo confiscatório.

Por fim, este estudo aponta para uma deficiência ainda evidente da interpretação e aplicação do princípio do não confisco, mas que é vital a atuação do poder judiciário, em certos casos, com mais clareza, como o responsável por elaborar limites e testes cada vez mais concretos e objetivos para efetiva e segura aplicação do princípio constitucional que veda a tributação com efeito confiscatório.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília a. 38 n. 149, p. 125-139, jan./mar. 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forente, 1997.

BARRENI, Smith Robert. **Princípios da Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012.

BRASIL, ADI 2.010, Relator Ministro Francisco Rezak, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 24/11/2006. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 1075. Relator: Ministro Celso de Mello, Acórdão publicado no Diário de Justiça de 24/11/2006. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>.

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio; BARRENI, Smith Robert. Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário: Positivização, Aplicação e Identificação de Limites Objetivos. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET)**, Brasília, V. 14, nº 1, p. 28-52, Jan-Jun, 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2015.

CASSONE, Vittorio. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte** (Pesquisas tributárias – Nova série, nº 6). São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora RT, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.  
DRAGO, Florence Cronemberger Haret. **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 Aplicado às Multas Tributárias**. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT. São Paulo: Dialética, nº.225, Jun/2014.

GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Os direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

HOVARTH, Estevão. **Não Confisco e Limites à Tributação**. In: Fernanda Drummond Parisi; Heleno Taveira Torres; José Eduardo Soares de Melo. (coord.). **Estudos Tributários em Homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. São Paulo: Malheiros, 2014, v.1.

HOVARTH, Estevão. Estevão. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

ICHIHARA, Yoshiaki. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (Org.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Diretos Fundamentais do Contribuinte** (Pesquisas tributárias – Nova série, nº 6). São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora RT, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 6.ed. São Paulo: Dialética, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de; MACHADO, Carlos Henrique Machado. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET)**, Brasília, V. 13, nº 2, p. 213-241, Jul-Dez, 2018.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Direitos Fundamentais do Contribuinte. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Diretos Fundamentais do Contribuinte** (Pesquisas tributárias – Nova série, nº 6). São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora RT, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tributação e Liberdade**. In: Adilson Rodrigues Pires; Heleno Taveira Tôrres. (coord.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Renovar, 2006.

Recebido em: 06/03/2019

Aprovado em: 07/05/2020

Editor:

Dr. Leonardo da Rocha de Souza

Editores executivos:

Dr. Alejandro Knaesel Arrabal

Amazile Titoni de Hollanda Vieira

Layra Linda Rego Pena