



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

O Princípio do Não-Confisco Tributário na Constituição de 1988 e a Carga Tributária do Brasil: uma nova abordagem

Marcus Frazão Frota

Rio de Janeiro  
2013

MARCUS FRAZÃO FROTA

**O Princípio do Não-Confisco Tributário na Constituição de 1988 e a Carga Tributária do Brasil: uma nova abordagem**

Projeto de Pesquisa apresentado  
como exigência de conclusão de  
Curso de Pós-Graduação *Lato  
Sensu* da Escola de Magistratura  
do Estado do Rio de Janeiro.  
Professores Orientadores:  
Mônica Areal  
Néli Luiza C. Fetzner  
Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro  
2013

## O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A CARGA TRIBUTÁRIA DO BRASIL: UMA NOVA ABORDAGEM

Marcus Frazão Frota

Graduado pela Universidade Federal Fluminense. Advogado.

**Resumo:** O princípio do não-confisco tributário visa a resguardar a razoabilidade na tributação. Trata-se de garantia constitucional, preservadora dos direitos de propriedade, livre exercício de ofício ou profissão, bem como do direito à livre iniciativa. Existem alguns critérios balizadores para a aplicação da referida garantia constitucional. O primeiro considera a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário. Este critério, malgrado adotado pela corrente doutrinária clássica apresenta limitações, haja vista a dificuldade de aplicação em relação aos tributos reais. O segundo critério norteador para aplicação do princípio ora em tela é o do “estrangulamento” econômico, em que se analisa se o peso econômico da tributação inviabiliza o exercício de direitos. Sob o referido viés econômico, este artigo propõe uma nova abordagem acerca do princípio do não-confisco. Propõe-se nesse trabalho, que a jurisprudência tenha um papel mais ativo no controle de constitucionalidade da tributação, considerando o referido critério econômico, cotejando não somente a tributação a que um determinado ente impõe sobre o sujeito passivo. Propugna-se que a verificação leva em conta o mercado regional, nacional ou global a que determinado setor ou atividade está inserido. Por fim, o trabalho menciona o critério quantitativo, em que a jurisprudência estabeleceu um limite nominal à tributação. Ao final do trabalho, critica-se o atual sistema tributário brasileiro, em que há aumentos reais na arrecadação acima da inflação. Ao final, aponta-se que o conceito de justiça tributária ou justiça fiscal seja o reitor de todo o sistema tributário brasileiro.

**Palavras-chave:** Limitações constitucionais ao poder de tributar – Garantia constitucional tributária – Imunidades tributárias – Princípio do não-confisco tributário – Justiça Fiscal.

**Sumário:** Introdução. 1. Breve Histórico do Princípio da Vedação à Tributação com efeito de Confisco. 2. Conceituação e Natureza Jurídica. 3. Desapropriação, Tributação, Pena de Perdimento de Bens e Confisco 3.1 Desapropriação especial de glebas utilizadas para culturas ilegais de plantas psicotrópicas 4. Critérios para aferição do efeito confiscatório dos tributos. 4.1 Da capacidade contributiva. 4.2 Do critério do “estrangulamento” (*erdrosselung*). 4.3 O princípio do não-confisco econômico-cosmopolita. 4.4 Do critério quantitativo. 5. Fatores que devem influenciar na análise judicial do Princípio do Não-Confisco Tributário. 6. Da Justiça Fiscal e crítica ao Sistema Tributário Brasileiro. Conclusão. Referências.

## INTRODUÇÃO

Vive-se um período de crise no sistema tributário brasileiro. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em dez anos, de 2001 a 2010, a arrecadação tributária brasileira cresceu 264,49%, enquanto que o IPCA variou 89,81%. Isto gerou uma inflação tributária de 92,03%<sup>1</sup>. Nota-se, assim, uma crescente tendência arrecadatória superior ao crescimento econômico.

A carga tributária em nosso país atingiu níveis alarmantes entre nações semelhantes, sendo comparável a de ricas nações européias que contam com eficiente rede de proteção estatal e eficiente serviços públicos básicos à população.

Matéria jornalística recentemente publicada<sup>2</sup>, afirma que com o recolhimento de 34% do PIB (Produto Interno Bruto) em impostos, o Brasil possui a maior carga tributária entre os países do chamado “BRIC” (Brasil, Rússia, Índia, China).

Tendo como parâmetro as nações do chamado “BRICS”, a Índia possui a menor carga tributária, correspondente à 12% do PIB. Em seguida aparecem a Rússia, com 19% e a China, com 23%. Ou seja, a carga tributária do Brasil é bem superior aos países industrializados emergentes.

Tal carga de impostos tem impacto direto na competitividade no país. Hoje, observa-se uma economia altamente globalizada, em produtos e serviços sofrem inflexões das variações ocorridas no comércio mundial.

Logo, o paradigma para o efeito de confisco deve levar em conta tais dados, sob pena de impedir o exercício do direito de propriedade, ofício ou profissão e a livre iniciativa dos particulares.

---

<sup>1</sup> AMARAL, Gilberto Luiz do, *et al.* Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário: T. IVAT: Índice de Arrecadação Tributária. Disponível em: [http://ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13907/190.pdf](http://ibpt.com.br/img/_publicacao/13907/190.pdf). Acesso em 27 de setembro de 2012.

<sup>2</sup> UOL ECONOMIA. *Brasil tem a maior carga tributária do BRIC, diz estudo*. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/infomoney/2012/07/04/brasil-tem-a-maior-carga-tributaria-do-bric-diz-estudo.jhtm>>. Acesso em 26 de setembro de 2012.

Noutro giro, verifica-se que nos Tribunais ainda possuem um papel muito tímido na imposição de freio nessa sana arrecadatória.

Pode-se citar o Tribunal Constitucional Argentino e a Corte Constitucional alemã como exemplos de Tribunais que tomaram o compromisso de proteger o cidadão da tributação confiscatória.

Ao final, deve-se buscar uma tributação razoável, bem distribuída pela população. A idéia de muito tributar, pois o Estado seria o grande motriz econômico do país está há muito ultrapassada, e já se demonstrou ineficiente.

Desse modo, o que se busca é a chamada justiça fiscal. Tal princípio deveria ser o reitor de todo o sistema tributário nacional. A tributação deve considerar como centro do sistema o cidadão, e não o fisco. Portanto a idéia do dito “princípio da praticabilidade” deveria ser abolido.

Nesse contexto, o princípio do não-confisco pode ter uma participação ímpar. Pois é através dessa garantia constitucional que podemos construir uma tributação mais razoável e justa.

## **1. BREVE HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO À TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO**

Inicialmente, é mister consignar algumas premissas históricas acerca do princípio do não confisco.

Conforme salienta Ricardo Lobo Torres<sup>3</sup>, no Estado Patrimonial não existia vedação ao confisco. Cite-se como exemplo, que nos Estados absolutistas protestantes, durante era

---

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume III. Os Direitos Humanos e Tributação. Imunidades e Isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 153.

moderna, houve confisco de bens e terras da Igreja. Em Portugal, durante o mesmo período, houve não somente o confisco dos bens dos judeus, mas também, lhes foram aplicados uma tributação mais elevada.

Quanto à tributação dos judeus em Portugal acima mencionada, interessante expor o pensamento de Diogo Lopes Rabelo<sup>4</sup>, vigente à época, entendendo:

[...] pode e deve, todavia, impor-lhes (aos judeus) maiores talhas e gabelas ou exações do que aos cristãos, para reconhecerem que estão sob o jugo da escravidão e sob uma certa miséria do castigo do seu pecado. Mesmo digo dos outros infiéis, como, por exemplo, os sarracenos.

Na Idade Moderna, o estado podia se imiscuir livremente no patrimônio dos súditos. Afinal, o estado se confundia com o próprio soberano, e todos os bens da nação eram direta ou indiretamente sua propriedade.

Nesse contexto, com a doutrina iluminista das revoluções burguesas, o não-confisco nasceu como uma garantia da própria liberdade em face do arbítrio do Estado. Por isso a noção de confisco é perpassada pelo arbítrio estatal. Ressalte-se que inicialmente, tal vedação visava garantir a propriedade privada, direito este reitor do ordenamento civilista oitocentista.

Nesse contexto, visando evitar o confisco, foi criado o instituto desapropriação nos Estados liberais. A desapropriação está expressamente prevista na declaração dos direitos do homem (art. 17), na 5ª emenda à Constituição dos Estados Unidos da América. Passou-se a permitir a desapropriação. Entretanto, deverá ser paga em contrapartida uma justa indenização.

A garantia ao não-confisco estatal teve como marco inicial no Brasil o Decreto de 21 de maio de 1821, em que foi proibido “tomar-se a qualquer, cousa alguma contra sua vontade, e sem indenização (*sic*)”<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Ibidem, p. 153.

<sup>5</sup> BRASIL. Decreto de 21 de maio de 1821. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/Internet/InfDoc/conteudo/colecoes/Legislacao/Legimp-E4\\_2.pdf](http://www.camara.gov.br/Internet/InfDoc/conteudo/colecoes/Legislacao/Legimp-E4_2.pdf)>. Acesso em 23 de setembro de 2012.

A matéria em nosso país passou a ter sede constitucional pela primeira vez na Constituição brasileira de 1824, em seu art. 179, nº 15, parte final, *in verbis*: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres”.

Atualmente, nossa Constituição de 1988 assegura como cláusula pétrea o direito à propriedade (art. 5º, XXII), prevendo o direito à desapropriação, desde que mediante justa e prévia indenização (art. 5º, XXIV).

Nossa Carta de 1988 também dispõe sobre o princípio do não-confisco nas relações tributárias, conforme insculpido no art. 150, IV de nossa Carta Magna, seguindo o mesmo paradigma da Constituição Espanhola de 1978.

## 2. CONCEITUAÇÃO E NATUREZA JURÍDICA

O eminente professor Aliomar Baleeiro<sup>6</sup> assevera que os tributos terão efeito confiscatório quando absorverem parte considerável do valor da propriedade, aniquilarem a empresa ou impedirem o exercício de atividade lícita e moral.

Trata-se de princípio ligado à justiça da tributação<sup>7</sup>, ou na expressão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) n. 423.768, buscam a justiça fiscal ou tributária.

Ensina o professor Aliomar Baleeiro<sup>8</sup> que o princípio do não confisco se insere entre os direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. Segundo o renomado autor<sup>9</sup>, citando Bilac Pinto, o poder de tributar é inseparável do dever estatal de conservar a propriedade ou exercício da atividade econômica do particular. Para tanto, Baleeiro adota o

---

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 564.

<sup>7</sup> CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

<sup>8</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 569.

<sup>9</sup> BILAC PINTO *apud* BALEEIRO, op. cit., p. 566.

critério da capacidade econômica do indivíduo para averiguar o caráter confiscatório de uma exação.

Ricardo Lobo Torres<sup>10</sup> também entende que a proibição de tributação com caráter confiscatório é uma verdadeira imunidade fiscal, e não tão somente simples princípio jurídico vinculado à segurança jurídica. Entretanto, tal autor refuta a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao lado do princípio da vedação ao não confisco<sup>11</sup>, *verbis*:

Parece-nos, todavia, que a questão se situa fora da capacidade contributiva, transcendendo-lhe os limites possíveis e radicando na injustiça ou na não-capacidade econômica.

Ou seja, para Ricardo Lobo Torres, a questão deve ser centrada não na avaliação da capacidade contributiva, mas sim, na questão de limitação razoável ou não à direitos fundamentais.

Isto porque o tributo é uma atividade estatal que limita direitos fundamentais do cidadão: propriedade, livre exercício de ofício ou profissão e a livre iniciativa. Por tal razão, o princípio do não-confisco é garantia fundamental a tutelar o excesso por parte do estado, impedindo que a tributação irrazoavelmente impeça a concretude de direitos fundamentais.

Portanto, não se trata apenas de analisar se um determinado tributo violou a capacidade contributiva ou não de um determinado sujeito passivo. Mas sim, averiguar se a tributação viola o patrimônio mínimo necessário ao pleno desenvolvimento e exercício dos atributos da personalidade, ou seja, o chamado mínimo existencial.

Segundo Ricardo Lobo Torres<sup>12</sup>, a propriedade privada, no constitucionalismo do Ocidente, é direito fundamental, humano ou natural. Dessa forma, está ligada à própria liberdade do homem, valor que afinal se protegido pela proibição de tributos confiscatórios.

De todo modo, Baleeiro<sup>13</sup> também reconhece o conflito existente entre Direito e garantias individuais ou sociais e o direito tributário. Isto porque os princípios que garantem o

---

<sup>10</sup> TORRES, op. cit., p. 155.

<sup>11</sup> Ibidem, p. 155.

<sup>12</sup> Ibidem, p. 158



desempenho do regime econômico capitalista, se contrapõem, em tese, com outros deveres, tais como o de concorrer com o financiamento e custeio do Estado e seus serviços públicos essenciais.

Montesquieu, em seu célebre livro “O espírito das leis”, ainda no século XVIII, já previa esse choque ao afirmar que “pode-se elevar a carga tributária na proporção da liberdade dos sujeitos; e há que, forçosamente, moderá-la à medida que a servidão aumenta”.

Citando Karl Fritz Mann, “não se pode matar a galinha dos ovos de ouro”<sup>14</sup>, ou seja, a tributação não pode ser de tal monta que impeça o exercício das atividades privadas que geram a riqueza que sofrerá a exação.

Note-se que há duas linhas de se trabalhar o princípio do não-confisco. A primeira, sob o aspecto precípua da averiguação da capacidade contributiva daquele que sofre a tributação, corrente esta encabeçada pela doutrina clássica de Aliomar Baleeiro<sup>15</sup>. Segundo este autor, o princípio do não-confisco é norma de restrição, endereçada primacialmente ao legislador, o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar. Nesse mesmo sentido está Carlos Palao Taboada<sup>16</sup>, Professor Catedrático da Universidade Autónoma de Madri, no artigo intitulado “*El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos*”. Taboada afirma que o princípio em tela tem como função única o controle da atividade legislativa, sendo assim aplicável somente na seara de controle de constitucionalidade objetivo.

Já a segunda corrente, trata da matéria sob o prisma da razoabilidade da tributação, corrente esta que tem Ricardo Lobo Torres como expoente.

A doutrina mais moderna não tem centrado a análise do princípio da tributação tão somente na averiguação da capacidade contributiva. Propugna-se, hodiernamente, uma ampla

---

<sup>13</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 566-567.

<sup>14</sup> MANN *apud* TORRES, op. cit., p. 154.

<sup>15</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 570

<sup>16</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

revisão do próprio poder de tributar estatal, seguindo um entendimento mais próximo do fenômeno chamado neoconstitucionalismo<sup>17</sup>, principalmente quanto à revalorização de conceitos abstratos como justiça, a serem abordados em momento oportuno neste trabalho.

Assim sendo, define-se modernamente o princípio do não-confisco como sendo aquele que propugna a razoabilidade na tributação.

Destaque-se, por oportuno, o posicionamento de Ricardo Lobo Torres<sup>18</sup> que nem sempre um tributo irrazoável será confiscatório, haja vista que a razoabilidade considera fatores políticos, sociais e jurídicos, além dos econômicos. Já o princípio do não-confisco, considera o elemento econômico. Assim todo tributo com efeito confiscatório será irrazoável, mas nem todo tributo irrazoável, será confiscatório.

Seguindo tal linha centrada na razoabilidade da tributação podemos citar os autores Kiyoshi Harada, Sacha Calmon, Ricardo Alexandre, Luciano Amaro, entre outros. Ressalte-se, por oportuno, que o presente trabalho adotará este entendimento.

Embora se adote neste trabalho o entendimento calcado no princípio da proporcionalidade/razoabilidade, não se afasta a capacidade contributiva como importante critério para averiguação da razoabilidade ou não da tributação. Impõe-se em reconhecer que não será apenas a quantificação de um tributo que o tornará confiscatório, mas também, outros fatores, que deverão ser verificados à luz da proporcionalidade.

Nesse Bojo, Ricardo Lobo Torres<sup>19</sup> com maestria refuta a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao lado do princípio da vedação ao não confisco:

Parece-nos, todavia, que a questão se situa fora da capacidade contributiva, transcendendo-lhe os limites possíveis e radicando na injustiça ou na não-capacidade econômica.

---

<sup>17</sup> SARMENTO, Daniel. *O Neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidade*. Artigo disponível em [http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista\\_conteudo.asp?FIDT\\_CONTEUDO=56993](http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=56993). Acesso em 24 de setembro de 2012.

<sup>18</sup> TORRES, op. cit., p. 162.

<sup>19</sup> TORRES, op. cit., p. 157.

Vale dizer, seguindo as lições de Cláudio Carneiro<sup>20</sup>, que cabe à ciência do direito disciplinar o limite da carga tributária imposta ao contribuinte. Assim, é dever do Judiciário analisar concretamente se há ou não desrespeito ao princípio em tela, seja em controle de constitucionalidade difuso ou concentrado.

### **3. DESAPROPRIAÇÃO, TRIBUTAÇÃO, PENA DE PERDIMENTO DE BENS E CONFISCO**

Em sede doutrinária, há controvérsia acerca da semelhança ou distinção entre tais figuras.

Pode-se mencionar, primeiramente, a posição de Max Layer<sup>21</sup>, que diferencia com precisão a desapropriação da tributação: “a desapropriação é intervenção na propriedade, ao contrário do imposto, que é uma intervenção no patrimônio sem ser no direito concreto de propriedade”.

Aliomar Baleeiro<sup>22</sup>, ao seu turno, traz à baila duas correntes que diferenciam tributação de desapropriação. A primeira denominada formal, e a segunda, chamada de material.

Para doutrina formal (adotada<sup>23</sup> por V. Selme e outros), o tributo é uma obrigação legal, de caráter pecuniário. Confisco é uma sanção, que atinge o patrimônio. Já desapropriação é forma originária de aquisição da propriedade.

Noutra banda, a corrente material (adotada por Pontes de Miranda<sup>24</sup> entre outros), aproxima o conceito de tributação e desapropriação, aduzindo tanto a desapropriação como o tributo, são limitações ao direito de propriedade, sendo que este produz efeitos semelhantes à

---

<sup>20</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 454.

<sup>21</sup> LAYER, *apud* TORRES, op. cit., p. 155.

<sup>22</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 572.

<sup>23</sup> H. W., Kruse. *Derecho Tributário. Parte General*, trad. Perfecto Martul-Ortega y outro. Madri: E. de derecho Reunidas S/A, 1978, p. 112.

<sup>24</sup> PONTES DE MIRANDA *apud* BALEEIRO, op. cit., p. 577.

uma expropriação parcial. Trata-se da corrente adotada na Constituição de 1988, no art. 150, IV, ao vedar que a lei que regule o tributo gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria.

Concorda-se neste trabalho com a corrente material, a desapropriação do confisco por conta do grau de limitação ao direito de propriedade do particular.

É inegável que uma tributação sobre a propriedade em um elevado grau acaba por gerar efeitos ainda mais deletérios ao particular do que a desapropriação, pois este tem o seu patrimônio e a sua propriedade afetados, ao contrário da desapropriação, que apenas incide sobre a propriedade. Assim se conclui, pois, ao menos em tese, o patrimônio do particular é preservado por conta da justa indenização, o que não ocorre com uma tributação desproporcional.

Vale dizer que a Constituição de 1988 utiliza corretamente a expressão “tributo com efeito de confisco”. Isto porque o Confisco propriamente dito é espécie de pena para a prática de ilícitos. Ademais, o confisco traz consigo a idéia de arbítrio do poder público.

Saliente-se que a pena de perdimento de bens (art. 5º, XLVI, “b” da CR/88) não se confunde com o confisco. O confisco é a espoliação arbitrária do patrimônio do particular, com caráter sancionador, realizada pelo próprio Estado, conforme a abordagem histórica do tema contido no capítulo 1 desse trabalho demonstra. Já a pena de perdimento de bens, tem natureza jurídica de sanção por ato ilícito<sup>25</sup>, pressupondo para sua aplicação, o preenchimento dos demais requisitos constitucionais necessários à aplicação de pena, tais como o devido processo legal, ampla defesa e contraditório (art. 5º, LV da CR/88). E é justamente a ausência do arbítrio estatal na fixação da espécie de ilícito punível, bem como do respeito aos princípios constitucionais para sua aplicação, que distingue a pena de perdimento de bens e o famigerado confisco.

---

<sup>25</sup> Nesse sentido, vide ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 3. ed. São Paulo: Método, 2009, p. 143.

Nessa esteira, o STF já se posicionou pela constitucionalidade de legislação infraconstitucional, que pela gravidade do ilícito tributário, preveja como punição o perdimento de bens, *in verbis*:

Importação – Regularização Fiscal – Confisco. Longe fica de configurar concessão, a tributo, de efeito que implique confisco decisão que, a partir de normas estritamente legais, aplicáveis a espécie, resultou na perda de bem móvel importado (STF, 2ª T., AI-AgR 173.689/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.03.1996, DJ 26.04.1996, p. 13.126).

Ademais, cabe distinguir o conceito puro de confisco acima descrito, com o princípio do não-confisco tributário. Considerando que o tributo, por definição legal contida no art. 3º do Código Tributário Nacional, não é sanção por ato ilícito, não poderá a tributação desencadear conseqüências tão ou mais gravosas do que a sanção penal de confisco, que, repise-se, é vedada

### **3.1 DESAPROPRIAÇÃO ESPECIAL DE GLEBAS UTILIZADAS PARA CULTURAS ILEGAIS DE PLANTAS PSICOTRÓPICAS**

Questão controversa incide sobre a natureza jurídica da expropriação especial prevista no art. 243 da Constituição, quanto às glebas utilizadas para culturas ilegais de plantas psicotrópicas.

Primeira corrente entende que tal espécie não se confunde com desapropriação<sup>26</sup>. Segundo tal doutrina, confisco só seria admitido no ordenamento jurídico brasileiro em situação de perda de bem utilizado para fins criminosos (como no caso em testilha). Afirmam que o ponto central de diferenciação reside em que a desapropriação se faria unilateralmente, mediante justa indenização. Já o confisco, seria ato unilateral extintivo do domínio sobre um bem, sem contrapartida ou mediante pagamento simbólico. Logo, entendem que o instituto previsto no art. 246 da CR/88 seria confisco e não desapropriação.

---

<sup>26</sup> Nesse sentido, vide JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 616.

Por outro lado, posiciono-me no sentido de que tal espécie não seria propriamente um confisco, pois não haveria a arbitrária extinção do domínio do particular na hipótese do art. 246 da CR/88, haja vista que a desapropriação no caso em tela imprescinde de devido processo administrativo ou judicial. Note-se que a diferença entre as doutrinas reside no conceito de confisco utilizado.

Nesse diapasão, parece mais adequada a doutrina que entende que o art. 246 da CR/88 trata-se de modalidade especial de desapropriação<sup>27</sup>, chamada de “desapropriação-confiscatória” (denominação de Jose dos Santos Carvalho Filho<sup>28</sup>), tal qual a prevista, *mutatis mutandis*, para fins urbanísticos no Estatuto da Cidade (arts. 7º e 8º da Lei 10.257/2001). Entretanto, no caso do citado art. 243 da Constituição da República (CR/88), o próprio constituinte originário excepcionou a regra do pagamento da justa e prévia indenização em dinheiro, como forma de desestimular o uso da terra em nosso país para tais fins.

Conclui-se que não há confisco puro no caso em comento, considerando que não há a idéia de extinção arbitrária ou ilegal do domínio por parte do ente público, haja vista que a desapropriação-sanção do art. 243 da CR/88 há incidência do devido processo legal, com direito à contraditório e ampla defesa para sua configuração.

#### **4. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO DO EFEITO CONFISCATÓRIO DOS TRIBUTOS**

A doutrina é quase unânime ao afirmar que o grande problema da aplicação do princípio do não confisco é a fixação de limites para verificar o caráter confiscatório ou não de um tributo.

---

<sup>27</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 891.

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 891.

Existem três critérios tradicionalmente adotados pela doutrina nacional e do direito comparado para identificar quando um tributo, ou mesmo, uma tributação possui efeito confiscatório, ou seja, se atinge um patamar acima do razoável.

#### **4.1 DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O primeiro critério incide sobre a análise da capacidade contributiva (art. 145, p. 1º da CR/88) do sujeito passivo sobre a qual incide a exação tributária. Aliomar Baleeiro<sup>29</sup> se posiciona nessa doutrina, seguido por Cláudio Carneiro<sup>30</sup>, entre outros. Segundo Baleeiro, o princípio do não confisco tem relação direta com a capacidade econômico-tributária do indivíduo (art. 145, p. 1º CR/88), de modo a não impedir ou dificultar a livre iniciativa, propriedade e exercício de qualquer profissão.

A isonomia material encontra aplicação nesse ínterim, haja vista que apenas haverá isonomia entre contribuintes, quando a capacidade tributária é considerada na realização da tributação.

Apesar de reconhecer pontos de contato entre o princípio do não confisco com a isonomia material, tal corrente distingue os dois institutos. A isonomia material tem sentido absoluto, enquanto o princípio do não-confisco, por se relacionar com a justiça da tributação, é relativo ao contribuinte. Para a citada corrente doutrinária, Ambos, teriam como ponto de contato a pessoalidade, já que se assentariam na capacidade econômica essa corrente.

Para a aplicação do princípio do não-confisco, basta a análise da justiça fiscal naquela exação instituída pelo legislador sobre o contribuinte em concreto, tendo em conta especificamente suas atividades e bens. Já o princípio da isonomia material, pressupõe um cotejo entre a tributação incidente sobre uma situação jurídica genérica, e a incidente sobre

---

<sup>29</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 567.

<sup>30</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 427-428.

outras situações jurídicas semelhantes, avaliando os critérios diferenciadores adotados pelo Fisco.

A respeito do tema, vale consignar o conceito de capacidade contributiva. Ricardo Alexandre<sup>31</sup>, seguindo este escólio define que tal princípio está ligado como a correlação entre o grau de tributação e a manifestação de riqueza realizada pelo sujeito passivo.

Logo, capacidade contributiva é capacidade que possui o contribuinte de ser onerado pelo fisco, sem que haja violação à sua dignidade, ou materialmente, seja um obstáculo à fruição de sua propriedade, ao exercício de sua atividade profissional ou à livre iniciativa.

Logo, em tributos não pessoais (tributos reais), em que não há avaliação da real situação econômica do contribuinte, nem sempre a capacidade econômica real do contribuinte, refletirá a capacidade contributiva externada pelo fato gerador. Em tais espécies de tributos reais, a capacidade contributiva estará presumivelmente ligada à “demonstração de riqueza” realizada pelo sujeito passivo, haja vista não ser possível a averiguação concreta de sua capacidade econômica a cada fato gerador.

Portanto, a progressividade e a seletividade tributárias partem de presunções do Fisco acerca da capacidade econômica real do contribuinte, diante de certos critérios demonstradores de sua real capacidade econômica.

Saliente-se que a Constituição, ao prever o princípio da capacidade contributiva no art. 145, p. 1º, se referiu tão somente aos impostos, precipuamente aos impostos pessoais, não mencionando outras espécies tributárias. Logo, em tese tal princípio não seria aplicável as demais espécies tributárias, o que limitaria de sobremaneira a aplicação do princípio do não-confisco à somente os tributos pessoais. Seria um cheque em branco na mão do legislador infraconstitucional, que poderia estabelecer diversas presunções desproporcionais, ou alíquotas progressivas ou seletivas visando unicamente aumentar a arrecadação.

---

<sup>31</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 6. ed. São Paulo: Método, 2012, p. 95.



É certo que o Supremo Tribunal Federal no RE 232.393/SP, com Relator o Min. Carlos Velloso estendeu a aplicação desse princípio às taxas. Mas conforme acima mencionado, na prática, a progressividade baseada em presunções para tributos reais têm se demonstrado uma abertura para que entes públicos estabeleçam cargas tributárias proibitivas a determinados setores, tudo lastreado na chamada “capacidade contributiva”, ao arripio da verdadeira isonomia material pretendida pelo instituto.

Por oportuno, é mister trazer à baila a distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica exposta por Cláudio Carneiro, como uma brecha para extensão do princípio da capacidade contributiva para além dos impostos, precipuamente os de caráter pessoal.

Cláudio Carneiro<sup>32</sup> critica a tese que diferencia a capacidade contributiva da capacidade econômica, apresentada, entre outros, pelo mestre Baleeiro. Conceitua capacidade contributiva como sendo a capacidade que tem o contribuinte de se onerar junto ao fisco.

A capacidade econômica seria gênero da capacidade contributiva. Assim, divide a capacidade contributiva em objetiva e subjetiva.

Capacidade contributiva poderia ser objetiva: demonstrada simplesmente pela exteriorização de riqueza. Não haveria o dimensionamento do tributo de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, haja vista que não se leva em consideração características pessoais do mesmo. É caso dos tributos incidentes sobre renda e patrimônio. Aqui, nem sempre a capacidade tributária do contribuinte, por ser presumida levando-se em conta a exteriorização da riqueza, se confundirá com sua real capacidade contributiva.

Por outro lado, haveria a capacidade contributiva subjetiva: neste caso, há averiguação fática e pessoalmente sobre a capacidade de oneração tributária do contribuinte, estando assim, mais próxima dos tributos pessoais, como o imposto de renda. Na capacidade

---

<sup>32</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 428-429.

contributiva subjetiva se averiguaria a capacidade econômica concreta do contribuinte, aferindo-se, em tese, a real capacidade econômica do sujeito passivo.

Interessante consignar a crítica feita por Sacha Calmon<sup>33</sup> ao dito “princípio da praticabilidade”. Tal princípio visa facilitar o recolhimento de tributos em favor do Fisco, criando presunções, interpretações e ficções jurídicas, que em muitos casos não se coadunam com a real capacidade contributiva subjetiva do particular. O autor em comento refuta a existência do dito “princípio da praticabilidade”. Segundo o mesmo, trata-se tão somente de uma prática legal fazendária de simplificar e igualar situações díspares, criando presunções legais, sem considerar os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva.

Faz alusão que o princípio do não-confisco, entendido como aplicação da razoabilidade na tributação, servindo como princípio constitucional apto ao combate ficções e presunções legais abusivas.

Em acréscimo, Sacha Calmon<sup>34</sup> alerta que seriam inconstitucionais as normas infraconstitucionais que limitam a aferição da capacidade contributiva, em tributos pessoais, por força de presunções legais. Cita como exemplo a limitação de dedução no imposto de renda dos gastos com educação do contribuinte e de sua família. De mesmo modo critica as chamadas pautas fiscais, que estabelecem presunções acerca do valor de um determinado bem. Em hipóteses tais que a pauta fiscal tem como base de cálculo consideravelmente superior ao real valor de mercado do bem, haveria uma tributação confiscatória, irrazoável, abusiva.

Portanto, é criticável os critérios estabelecidos para a progressividade e seletividade de tributos incidentes sobre o patrimônio e consumo, haja vista que partem de presunções

---

<sup>33</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro, 2009. p. 245.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 246.

desproporcionais, com nítido viés arrecadatório, havendo possibilidade de controle de constitucionalidade de tais normas fundado no princípio do não-confisco tributário.

Não por outra razão, o Supremo Tribunal Federal tem limitado a aplicação do princípio da progressividade somente aos tributos em que a constituição expressamente assim dispôs, com exceção das taxas relativas à contraprestação de serviços públicos, conforme precedente acima citado.

#### **4.2 DO CRITÉRIO DO “ESTRANGULAMENTO” (*ERDROSSELUNG*)**

Na Alemanha, a Corte Constitucional se recusava analisar as leis tributárias sob faceta do princípio do não-confisco, entendendo nunca haver confisco no exercício do poder/dever fiscal. Entendia-se que a fixação da tributação e sua quantificação se inseria na discricionariedade política do Poder Legislativo, não podendo o Poder Judiciário se imiscuir na matéria sob pena de violar o princípio da separação dos poderes. Depois, adotou-se a tese do *erdrosselungswirkung*, neste tópico examinada.

Tipke e Lang<sup>35</sup>, ao examinarem a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, aduziram que seria confiscatório o imposto que “estrangulasse” (*Endrosselung*) economicamente o direito à propriedade. Tal *standard* leva tem como alvo a análise da tributação sob o aspecto econômico, ou seja, se a tributação inviabiliza economicamente o exercício normal do direito de propriedade, ofício, profissão ou atividade lícita. Em caso afirmativo, será o tributo ou a tributação inconstitucionais. Deve ser repisado que tal conceito considera como critério principal o fator econômico, e não o jurídico. Isto se deve, pois os tributos, como prestações pecuniárias obrigatórias que o são, incidem sempre sobre fatos jurídicos que possuam conteúdo econômico. Assim sendo, imperiosa também será a análise centrada neste critério econômico para verificar o caráter confiscatório destas exações.

---

<sup>35</sup> TIPKE; LANG *apud* TORRES, Ricardo Lôbo. Op. cit., p. 162.

### 4.3 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO ECONÔMICO-COSMOPOLITA

O critério econômico do “estrangulamento” para verificação do caráter confiscatório da tributação possui solo fértil e inexplorado para sua aplicação no sistema tributário nacional.

Segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em dez anos, de 2001 a 2010, a arrecadação tributária brasileira cresceu 264,49%, enquanto que o IPCA variou 89,81%. Isto gerou uma inflação tributária de 92,03%<sup>36</sup>. Nota-se, assim, uma crescente tendência arrecadatória superior ao crescimento econômico, podendo chegar ao estágio terminal do “estrangulamento” econômico de certos setores da economia. Portanto, imperioso a doutrina tributária nacional se debruçar sobre este fenômeno.

O sistema tributário brasileiro pródigo em isenções e benefícios, é um sintoma de que o estrangulamento econômico tributário já é uma realidade, e que o sistema está em crise.

Malgrado o atual quadro de crise, a posição tradicional do STF na aplicação do princípio do não-confisco tem se consubstanciado tão somente na análise da totalidade da carga tributária incidente sobre o contribuinte, considerando o montante de sua riqueza (renda e capital), cobrados pelo mesmo ente político<sup>37</sup>.

Entretanto, tal análise, calcada tão somente na capacidade contributiva mostra-se insuficiente, conforme acima fora explanado. Ressalte-se que não se nega o papel ainda importante da capacidade contributiva nesse ínterim, mas cada vez mais é imperioso a doutrina evoluir para o aperfeiçoamento do princípio do não-confisco.

Em uma economia altamente globalizada, a análise da tributação deve considerar critérios econômicos, inclusive globais. A tributação incidente sobre bens e serviços interfere diretamente no nível de competitividade que tais bens e serviços terão na disputa dos

---

<sup>36</sup> AMARAL, Gilberto Luiz do, *et al.* Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário: T. IVAT: Índice de Arrecadação Tributária. Disponível em: [http://ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13907/190.pdf](http://ibpt.com.br/img/_publicacao/13907/190.pdf). Acesso em 27 de setembro de 2012.

<sup>37</sup> STF, Tribunal Pleno, ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003, p. 38.

mercados consumidores, bem como na possibilidade de acesso de tais bens pelas camadas mais pobres da sociedade.

Relembrando a frase citada por Karl Fritz Mann, “não se pode matar a galinha dos ovos de ouro”. Dessa forma, não basta tão somente tomarmos uma análise simplista de verificação do não-confisco tributário tendo em conta somente o que cada ente exige de determinados contribuintes.

Tal análise deve ser global, considerando o mercado consumidor global em que muitas vezes o contribuinte está inserido. Isto porque, muitas vezes analisando puramente a capacidade contributiva, verificar-se-ia que não haveria confisco em determinada tributação. Entretanto, analisando a concorrência, principalmente com produtos e serviços provenientes de outros países mais competitivos, levará aquele contribuinte fatalmente à bancarrota.

Trazendo à baila mais um estudo do Instituto Brasileiro Tributário (IBPT)<sup>38</sup>, verifica-se que atualmente o Brasil se encontra em 14º lugar entre os países com maior carga tributária, em relação ao PIB (Produto Interno Bruto):

Posição	País	Carga Tributária / PIB
1	Dinamarca	48,20%
2	Suécia	46,40%
3	Itália	43,50%

<sup>38</sup> AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. *Brasil sobe no ranking mundial dos países com maior carga tributária*. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Disponível em <[http://ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13891/189.pdf](http://ibpt.com.br/img/_publicacao/13891/189.pdf)>. Acesso em 26 de setembro de 2012.

4	Bélgica	43,20%
5	Finlândia	43,10%
6	Áustria	42,80%
7	França	41,90%
8	Noruega	41,00%
9	Hungria	39,10%
10	Eslovênia	37,90%
11	Luxemburgo	37,50%
12	Alemanha	37,00%
13	República Tcheca	34,80%
<b>14</b>	<b>Brasil</b>	<b>34,50%</b>

Interessante notar que o Brasil encontra-se em posições próximas à países europeus desenvolvidos no quesito carga tributária em porcentagem do PIB. Entretanto, como é notório, naqueles países a população tem acesso à serviços públicos básicos como saúde, educação, saneamento básico e transporte em um nível de qualidade sensivelmente superior ao experimentado em nosso país.

Não se advoga aqui a tese de que a competitividade de nossa economia está ligada somente à carga tributária. É claro que existem outros fatores que encarecem os bens e serviços de nosso país, tais como nível educacional geral da população, infraestrutura, legislação trabalhista, corrupção, entre outros. Mas não há como negar que a tributação tem parcela considerável nesse custo.

Para se ter noção do nível de tributação do país, matéria recentemente publicada<sup>39</sup> afirma que com o recolhimento de 34% do PIB (Produto Interno Bruto) em impostos, o Brasil

<sup>39</sup> UOL ECONOMIA. *Brasil tem a maior carga tributária do BRIC, diz estudo*. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/infomoney/2012/07/04/brasil-tem-a-maior-carga-tributaria-do-bric-diz-estudo.jhtm>>. Acesso em 26 de setembro de 2012.

possui a maior carga tributária entre os países do chamado “BRIC” (Brasil, Rússia, Índia, China).

E ainda, sua carga tributária é mais elevada que mais da metade das economias do G8 (Estados Unidos, Japão, Alemanha, Canadá, França, Itália, Reino Unido e Rússia), conforme pesquisa internacional realizada pela UHY, rede internacional de contabilidade e consultoria.

À título de comparação, segundo a referida pesquisa, em média, os países do “G8” e a das nações “BRIC”, a carga de tributos gira em torno de 28% a 29% do PIB em tributos.

Considerando somente o bloco de países denominado “BRICS”, a Índia possui a menor carga tributária, correspondente à 12% do PIB. Em seguida aparecem a Rússia, com 19% e a China, com 23%.

Note-se que não se pode ignorar o quadro acima exposto, que gera forte impacto negativo no desenvolvimento econômico, tecnológico e social do país.

Estudo do Dieese<sup>40</sup> aponta a elevada carga tributária brasileira como um dos fatores causadores da chamada “desindustrialização”, processo que provoca a reversão do crescimento e da participação da indústria na produção e na geração de empregos.

Propõe-se assim, que o Judiciário tenha um papel mais ativo, aplicando o princípio do não-confisco em situações tais que, no cotejo do mercado consumidor (regional, nacional ou global) a que determinado contribuinte está submetido, verifique-se se economicamente a carga tributária incidente inviabiliza sua atividade econômica.

---

<sup>40</sup> DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDO SOCIECONÔMICOS (DIEESE). *Nota Técnica n. 100*. Disponível em: <[http://portal.mte.gov.br/data/files/8A7C812D3052393E013055A36C450E9D/dieese\\_nt100.pdf](http://portal.mte.gov.br/data/files/8A7C812D3052393E013055A36C450E9D/dieese_nt100.pdf)>. Acesso em 26 de setembro de 2012.

Nesse ínterim vale expor, fazendo coro com o professor Cláudio Carneiro<sup>41</sup>, que cabe à ciência do direito disciplinar o limite da carga tributária imposta ao contribuinte. Logo, é dever do Judiciário analisar concretamente se há ou não desrespeito ao princípio em tela.

Cabe mencionar, que denomina-se neste trabalho o chamado princípio do não-confisco econômico-cosmopolita em razão de sua análise econômica da razoabilidade tributária, se considerar o mercado a que está inserida a atividade que sofre a exação, dentro da competitividade de uma economia altamente globalizada.

#### **4.4 DO CRITÉRIO QUANTITATIVO**

Algumas cortes constitucionais adotam critérios quantitativos expressos para limitar a incidência tributária. Ricardo Lôbo Torres<sup>42</sup> menciona o exemplo alemão, que utilizava o critério econômico do “estrangulamento” acima exposto, e atualmente utiliza, sob críticas, o critério quantitativo. A Corte Constitucional alemã limitou em 50% a possibilidade de incidências da carga tributária total, no sentido que o imposto sobre o patrimônio só pode incidir sobre a renda na medida em que a carga tributária total incidente sobre a renda potencial, calculada em atenção aos ingressos, gastos dedutíveis e outras desagravações, se aproxime de uma repartição em partes iguais entre o particular e o ente público. De fato, tal decisão foi considerada na reforma da legislação do imposto de renda daquele país, considerando a alíquota máxima em 48% do rendimento.

Na mesma esteira seguiu a corte constitucional argentina, ao limitar à cerca de 33% a tributação das rendas provenientes de propriedades rurais, conforme expõe Kiyoshi Harada<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> CARNEIRO, Cláudio, op. cit., p. 457.

<sup>42</sup> TORRES, Ricardo Lôbo, op. cit. p. 161.

<sup>43</sup> HARADA, op. cit., p. 374.



## **5. FATORES QUE DEVEM INFLUENCIAR NA ANÁLISE JUDICIAL DO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO TRIBUTÁRIO**

Neste ponto, o mestre Aliomar Baleeiro<sup>44</sup> ensina com brilhantismo, fatores que deverão ser considerados na avaliação do princípio do não-confisco tributário.

O primeiro fato são as finalidades extrafiscais dos tributos que comportem tal classificação. Trata-se da faculdade do ente tributante de estimular e desestimular comportamentos por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou concessão de benefícios fiscais ou mesmo, aumento da tributação. Entretanto, caber ressaltar que não raro um ente estatal utiliza a premissa da extrafiscalidade como desculpa ou pretexto para estabelecer maior pressão fiscal.

Influencia também nessa caracterização a conjuntura econômica do país, tais como situações de guerra e paz, desenvolvimento ou recessão, modificando a análise do caráter confiscatório do tributo.

Ademais, também deve-se considerar a natureza e o fato gerador do tributo. Tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, são mais sensíveis e devem ter uma interpretação mais rigorosa quanto ao seu caráter confiscatório ou não. Isto porque a real capacidade econômica do responsável de fato pelo ônus tributário é desinfluyente na quantificação da tributação. A mitigar tal efeito, incide a proteção da seletividade tributária, pesando ainda sérias dúvidas quanto sua aplicação (compulsória ou não) no que pertence ao ICMS.

De mesma maneira, a taxa como contraprestação da prestação de serviços de utilidade e necessidade públicas deve ter atenção especial, principalmente para se garantir o princípio da modicidade, considerando o nível econômico dos usuários do serviço.

Sobre o valor das taxas, o STF entendeu na ADI-MC-CQ 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, que deve haver uma correlação entre o custo do serviço prestado ou posto à

---

<sup>44</sup> BALEEIRO, op. cit. p. 569-579.

disposição do contribuinte e o valor cobrado como taxa. Uma disparidade entre o valor cobrado e o custo do serviço, incidiria em tributação confiscatória quanto ao excesso.

Quanto aos Impostos sobre a renda e patrimônio, serão confiscatórios quando:

- a) que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção;
- b) que atinja o mínimo vital, como definido no art. 7º, VI, da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar, do contribuinte;
- c) que obste o consumo dos gêneros de primeira e média necessidade.

Por fim, cabe tecer algumas consideração acerca da aplicação do princípio do não-confisco tributário e a cominação de multas tributárias.

Sobre o tema, é necessário transportar ao direito tributário alguns conceitos do direito penal, especialmente da pena para averiguar o caráter confiscatório dos tributos.

A sanção deve ter um caráter de prevenção geral, ou seja, sendo uma forma de desestimular o cometimento de irregularidades por parte dos contribuintes de maneira geral. Em acréscimo, a sanção deve ter um caráter retributivo, de modo a penalizar o contribuinte violador das disposições legais. Entretanto, o caráter retributivo da multa, não pode ser de tal monta desproporcional ao próprio ilícito cometido pelo contribuinte, sob pena de configurar-se confiscatória.

Nesse corrimão, seguem os dois leading cases do Supremo Tribunal Federal:

Não-confisco e multas tributárias:

- a) ADIN-MC 1075/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 16/06/1998: suspendeu eficácia de lei que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento), por conta do princípio do não-confisco tributário;
- b) ADIN 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 23/10/2002: o STF estendeu a aplicação do princípio do não-confisco às multas fiscais.

## 6. DA JUSTIÇA FISCAL E CRÍTICA AO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A abordagem que se pretendeu adotar no presente trabalho acerca do princípio da vedação à tributação com efeito de confisco, é tratá-lo inserido em um macroprincípio, que propugna por uma tributação justa e razoável. Visa, ao fundo, a chamada justiça fiscal.

O sistema tributário nacional está em crise. A profusão de legislações tributárias, a má-distribuição do ônus tributário, a proliferação de benefícios fiscais, a guerra fiscal, o aumento paulatino da carga tributária são sintomas claros dessa doença.

Entretanto, na doutrina e jurisprudência pouco se debate sobre o tema justiça fiscal.

Verifica-se o debate no direito tributário nacional cinge-se a conceitos legais de tributos, vícios formais, limitações constitucionais ao poder de tributar e benefício fiscais.

Pouco se discute sobre a própria legitimidade e razoabilidade do poder de tributar estatal.

A aplicação do princípio do não-confisco tributário deve incidir desde a própria discussão a respeito da razoabilidade do poder de tributar, e não somente em momento após a sua instituição e cobrança.

Ademais, assim como ocorreu com os atos administrativos em geral, o controle judicial acerca da razoabilidade das exações tributárias deve ser mais ativo. Até que ponto a sociedade sofrerá impotente o aumento vertiginoso do peso da máquina estatal? Não seria confiscatórios o recolhimento de tributos com destinação vinculada, e depois tais verbas serem aplicadas em destinações diversas? São perguntas que ainda necessitam de resposta pela doutrina jurídica, que no presente trabalho não comportam solução.

Paulo Caliendo em artigo intitulado “Justiça Fiscal: conceito e aplicação”, publicado no livro sob a coordenação de Heleno Taveira<sup>45</sup> assim se posiciona sobre o tema:

A análise do Direito Tributário centrou suas atenções no último período especialmente teoria da norma tributária e, em sua versão mais sofisticada, na

---

<sup>45</sup> TÔRRES, Heleno, op. cit. 377-378.

análise da regra-matriz de incidência tributária. Tais estudos, contudo, apesar de não afastarem a compreensão completa do sistema jurídico tributário, visto que não discorrem sobre a noção de discurso argumentação jurídica, exigem renovadas reflexões sobre o discurso tributário.

Paulo Caliendo completa seu raciocínio asseverando que os estudos em Direito Tributário, altamente focados na teoria da imposição (competência tributária e limitações ao poder de tributar), deveriam pôr em evidência particularmente os fundamentos para a teoria da justiça fiscal (do equilíbrio entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito fundamental de auto-organizar negócios).

Desse modo, conforme já exposto, deve-se analisar os fundamentos do poder de tributar, para encontrar a razoabilidade nas exações sobre a renda, consumo, propriedade, entre outros.

O poder de tributar não é um fim em si mesmo, encontrando limites econômicos, jurídicos e políticos.

Nesse contexto, as limitações ao poder de tributar não são meras regras limitadoras constitucionais ao exercício do poder de tributar, mas sim, garantias fundamentais ao exercício de outros direitos fundamentais, como o de propriedade, livre exercício de ofício ou profissão, livre iniciativa, afetados pela exação tributária.

Considerando que o papel essencial do Estado é garantir uma esfera pública de proteção e promoção da dignidade da pessoa humana da população, o exercício arbitrário desse poder acabará por atentar contra suas própria bases de sustentação.

Há muito se superou a idéia dos Estados Nacionais Patrimonialistas, onde acreditava-se que a riqueza de uma nação era medida pela quantidade acumulada de metais preciosos no tesouro nacional.

O Estado não é um fim em si mesmo. Logo, a tributação, principal fonte de financiamento do Estado contemporâneo, não poderá ser um fim em si mesmo.

Portanto, a razoabilidade do poder de tributar perpassa a própria noção da justificação da existência do próprio Estado.

Ante o acima consignado, Justiça Fiscal é conceituada como um modo de tributação que respeita critérios isonômicos, observando e restabelecendo a correta relação entre cidadão e a esfera pública. Tal princípio deveria ser elevado à princípio reitor de todo o sistema tributário nacional, tendo como centro do ordenamento o contribuinte, e não o Fisco.

## **CONCLUSÃO**

Conclui-se que muito há de ser feito para mudar a atual realidade. Deve haver uma mudança de paradigma no sistema tributário. O enfoque deve sair do Fisco e ir para a garantia dos direitos fundamentais do cidadão.

De mesmo modo, mostra-se imperiosa a realização de uma ampla reforma tributária. O atual sistema tem trazido grandes prejuízos ao país, que vive atualmente verdadeiro processo de desindustrialização ou sucateamento da indústria, e invasão de produtos e serviços estrangeiros.

O país atualmente depende cada vez mais da exportação de commodities, e a indústria, com produtos de maior valor agregado, sucumbe no meio do cipoal de normas tributárias

A população de maneira geral também sofre com o alto preço dos bens de consumo, grande parte provenientes da tributação. Desse modo, também boa parte das classes sociais ficam alijadas do consumo de determinados produtos, ante o seu preço.

Já é hora de a doutrina tributária propugnar e propor soluções para um tributação razoável.

Também, é o momento de os Tribunais mudarem a postura “abstenteísta” e controlar a constitucionalidade dos aumentos paulatinos e criação de novas espécies de tributos.

O Estado existe por uma função, que é a garantia de uma esfera pública de proteção à direitos e garantias fundamentais da sociedade. Não pode o Estado sob pretexto de tributar, violar justamente os direitos e garantias fundamentais que visa proteger.

Deve-se questionar sempre a razoabilidade do poder de tributar estatal, para verificar se o ônus da tributação é superado pela esfera de proteção garantida pelo Estado.

E uma importante ferramenta que nesse trabalho aponta-se, é o princípio do não-confisco tributário, que pode ser manejado no controle de constitucionalidade de normas tributárias.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 3. ed. São Paulo: Método, 2009.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BORBA, Claudio. *Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.
- CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2011.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 23. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2008.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro, 2009.
- GASPARARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo, Saraiva, 2010.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

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