



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

TRIBUTAÇÃO SOBRE PATRIMÔNIO EM SUA PERSPECTIVA ESTÁTICA E  
DINÂMICA E NÃO-CONFISCO

Ruy Loury Pinheiro de Oliveira

Rio de Janeiro  
2020

RUY LOURY PINHEIRO DE OLIVEIRA

TRIBUTAÇÃO SOBRE PATRIMÔNIO EM SUA PERSPECTIVA ESTÁTICA E  
DINÂMICA E NÃO-CONFISCO

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro  
2020

## TRIBUTAÇÃO SOBRE PATRIMÔNIO EM SUA PERSPECTIVA ESTÁTICA E DINÂMICA E NÃO-CONFISCO

Ruy Loury Pinheiro de Oliveira

Graduado pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Advogado.

**Resumo** – o Direito Brasileiro enfrenta sérios problemas em relação à determinação e especificação do que seria o confisco em direito tributário. Jurisprudência anda cambaleante em relação a qual alíquota deveria ser usada para aferição de tal efeito. Nesse contexto, propõe-se adotar a perspectiva dinâmica para determinação do que seria confisco em relação a tributos incidentes sobre patrimônio – a quantidade de riqueza que poderia ser gerada pela base de cálculo. Desenvolve-se sobre a carga tributária do Brasil em comparativo com outros sistemas legais, além da visão de doutrinadores sobre o tema proposto relativo aos tributos incidentes sobre o patrimônio. Mostra-se que por ora é o único critério palpável para evitar confisco nessa espécie tributária.

**Palavras-chave** – Princípio do não confisco; Direito Tributário; Perspectiva Estática e Dinâmica da Tributação.

**Sumário** – Introdução. 1. O Princípio do Não-confisco e a necessidade de ação de um parâmetro objetivo. 2. Das Propostas de Tratamento do Princípio do Não Confisco no Direito Brasileiro. Diferenciação entre Perspectiva Estática e Dinâmica de Tributação. 3. Carga tributária brasileira e nos demais países e sua correlação com o princípio do não-confisco. Conclusão. Referências.

### INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute a possibilidade de utilização das perspectivas estática e dinâmica como parâmetro para verificar se há ou não confisco de determinado imposto incidente sobre patrimônio.

Sabe-se que jurisprudencialmente, os Tribunais Superiores utilizam-se de razoabilidade e proporcionalidade, princípios por demais vagos para determinação do que vem a ser um imposto confiscatório no respectivo caso, o que leva a insegurança jurídica e desconfiança por parte dos contribuintes e legislativos.

Busca-se definir como parâmetro a capacidade de gerar renda da respectiva base de cálculo como referencial para definição de alíquotas.

Sabe-se que os tributos, em especial os impostos, são usados para consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, justificando uma carga maior apenas se tais valores reverterem em sua totalidade em proveito do cidadão. Isso, claro, sob um viés filosófico. Busca-se averiguar se é a real situação do Brasil e relacionar ao efeito confisco.

Procura-se fazer um paralelo com a situação dos diversos países, desde os mais desenvolvidos até os com a mesma realidade econômica do Brasil, utilizando-se em especial do direito comparado.

Na pesquisa será utilizado o método hipotético-dedutivo, onde será feito um silogismo baseado no que foi apresentado, de forma que se chegue à conclusão de que a proposta de tratamento é adequada.

No primeiro capítulo será exposto um breve histórico sobre confisco no direito brasileiro e a interpretação jurisprudencial sobre o tema e o cenário de incerteza correlato a ele.

No segundo capítulo será exposta uma proposta de tratamento da matéria, a perspectiva dinâmica de tributação, com o fim de torná-la mais objetiva em substituição à razoabilidade e proporcionalidade.

No terceiro capítulo, será feita comparação entre a carga tributária brasileira e a dos demais países e uma breve exposição do sistema tributário estrangeiro.

## 1. BREVE EXPOSIÇÃO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO NO DIREITO BRASILEIRO, SEU TRATAMENTO JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIO E DA NECESSIDADE DE ADOÇÃO DE UM PARÂMETRO OBJETIVO

Princípio de vertente constitucional funciona como garantia individual do contribuinte contra o Estado, no sentido de que o tributo não pode servir como instrumento expropriatório frente ao cidadão, obedecendo ao direito individual de propriedade privada.

Desde a antiguidade era comum a utilização de tributo como instrumento punitivo, sobretudo em Roma, contra os inimigos políticos do Senado. O cenário começa a mudar no Direito inglês, durante a idade média, como garantia da burguesia contra a nobreza. Desde então, o princípio não teve grandes alterações conceituais, o que mostra seu engessamento histórico.

A propriedade é direito fundamental, devendo sempre ser respeitada, mesmo pelo Estado no uso de suas armas de exação. Importante lição<sup>1</sup>:

[...] assim, pretende-se que os poderes públicos, de ordinário, passem a ter o dever de observar os direitos assegurados em sede constitucional. Sua eventual modificação ou

---

<sup>1</sup>LEAL, Roger Stiefelmann. *A propriedade como direito fundamental*. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496577/000952682.pdf?sequence>>. Acesso em: 17 mar. 2020.

superação somente teria cabimento quando tais procedimentos especiais fossem estritamente observados, formalizando genuína reforma constitucional. Desse modo, conferiu-se, na maior parte dos países do mundo ocidental, estatura constitucional ao direito de propriedade, atribuindo-lhe nível hierárquico superior aos demais atos legislativos. Na Constituição brasileira de 1988, a inviolabilidade do direito à propriedade é proclamada no caput do art. 5º. O inciso XXII do mesmo artigo, por seu turno, preceitua: é garantido o direito de propriedade. O art. 170, ainda, insere a propriedade privada entre os princípios da ordem econômica. Sublinhe-se, no entanto, que eventual limitação ou o seu cabimento deve ter apoio no texto constitucional. Não há restrição a direito fundamental sem base constitucional [...].

Em sede doutrinária, reina a mesma insegurança em relação ao que é efeito de confisco preconizado pelo texto constitucional, dificuldade inerente aos conceitos jurídicos indeterminados. Para Sabbag<sup>2</sup>, o princípio é demasiadamente lacônico, atrelando à superação da capacidade contributiva, sem haver demarcação clara do princípio do não-confisco nos casos de mutilamento parcial da propriedade.

Tal laconismo deve ser preenchido pelo intérprete no caso concreto. Porém, em Direito Tributário, tal indefinição acarreta sérias consequências práticas, uma vez que pode gerar a declaração de inconstitucionalidade de leis do ente respectivo, afetando suas arrecadações, às quais seriam destinadas ao financiamento de atividades essenciais do Estado e endividamento público decorrente da necessidade de repetição de indébito por parte do contribuinte.

O entendimento jurisprudencial sobre o tema, conforme aresto transcrito abaixo do Supremo Tribunal Federal, tende a analisar no caso concreto sob o viés da razoabilidade e proporcionalidade, ilustrativamente:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade 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 um determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico – financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder 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>3</sup>.

---

<sup>2</sup>SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 61.

<sup>3</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI-MC nº 2010*. Relator: Celso de Mello. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/738683/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-2010-df>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

Ante à incerteza que reina sobre o referido princípio, é corrente a declaração de inconstitucionalidade de leis fixando alíquotas consideraras pelo Pretório Excelso como confiscatórias. Há entendimento do Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade de legislação tributária fixando alíquota de 100% para multas Tributárias, ante à ofensa à capacidade contributiva e à utilização do tributo como confisco, consignando a constitucionalidade multas moratórias de 30%<sup>4</sup>.

Pouco depois, ironicamente, entendeu o mesmo Tribunal pela inconstitucionalidade de multas moratórias em patamar superior a 20%, sob os mesmos argumentos de ofensa ao princípio da capacidade e de vedação do tributo com efeito confiscatório<sup>5</sup>.

Tal incerteza é inconcebível em um ramo de direito público responsável pelo próprio financiamento do Poder Público, responsável pela realização da maioria das políticas públicas e de condições existenciais.

Sob outro viés, tal insegurança é de forma idêntica prejudicial ao contribuinte, uma vez que o Princípio do Não-Confisco funciona como garantia individual, garantia que o Estado não usará do seu poder tributante para expropriar sua propriedade de forma dissimulada por meio de tributo. Logo, sem padrões objetivos, impossível é saber exatamente em que situações estaria seguro da exação estatal.

Importante conclusão sobre segurança jurídica pode ser retirada da seguinte lição doutrinária<sup>6</sup>:

[...] se o próprio fundamento de formação do Estado é, dessa forma, o poder de fazer leis que garantam segurança fora do estado de natureza, então é esse modelo de estado que constrói o modelo legislativo relacionado à noção de segurança. Até hoje o que se tem é que para haver segurança na sociedade é preciso que haja leis. O cidadão, para que se sinta seguro, precisa confiar que o Judiciário vai lhe trazer justiça quando um direito for violado. A segurança jurídica é um princípio que significa algo na direção de estabilidade, normalidade, esse sentimento de certeza que o cidadão tem que, ao acionar o Judiciário, não vai testemunhar alterações bruscas na realidade fático-jurídica. A segurança jurídica é, hoje, um dos pilares sobre os quais se fundamenta o Estado de direito<sup>13</sup>. Ele reserva para a segurança jurídica a posição de regra fundamental, associando a noções de paz, ordem e certeza jurídica, argumentando que sem segurança não é possível ter nenhum desses. É o que se infere dos diversos manuais de direito, que ensinam a segurança jurídica como algo natural e basilar na organização em sociedade. A construção do conceito de segurança jurídica

---

<sup>4</sup>BRASIL. *Agravo Regimental em RE nº 833.106*. Relator: Celso de Mello. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25336254/agreg-no-recurso-extraordinario-re-833106-go-stf/inteiro-teor-157520507>>. Acesso em:

<sup>5</sup>BRASIL. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 727.872/RS*. Relator: Celso de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=306826206&tipoApp=.pdf.%3C>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

<sup>6</sup>FERNANDES, Manuela Braga; FREITAS, Lorena de Melo. *A insegurança jurídica e suas consequências práticas para o direito do desenvolvimento econômico*. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=428365de6e004c61>>. Acesso em: 17 abr. 2020.

como algo natural vem, justamente, como herança do jusnaturalismo, que justificava a promoção de segurança através da feitura de leis. O princípio da segurança jurídica vem, nesses termos, unir esses dois componentes: segurança e lei [...].

Logo, urge a adoção de um critério objetivo para verificação da ocorrência ou não do confisco no caso concreto, uniformizando a legislação nacional sobre determinado tributo, em fiel observância à segurança jurídica e à capacidade contributiva.

## 2. DAS PROPOSTAS DE TRATAMENTO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NO DIREITO BRASILEIRO. DIFERENCIAÇÃO ENTRE PERSPECTIVA ESTÁTICA E DINÂMICA DE TRIBUTAÇÃO

Visto o patrimônio em sua perspectiva estática, tomava-se o valor venal do patrimônio como referência de tributação tão somente, o que acabaria por levar à conclusão de que todo tributo incidente sobre a propriedade seria expropriatório. Explica-se: caso um imóvel fosse avaliado em R\$300.000,00 com incidência de R\$10.000,00 anuais a título de IPTU em 30 anos a propriedade do imóvel teria sido expropriada pelo Município.

Com o fim de superar tal contradição, imaginou-se outra, tomando como referência uma visão mais moderna dos tributos sobre patrimônio.

Sabe-se que em uma economia capitalista toda propriedade é capaz de gerar riquezas, seja por meio de sua valorização natural – vista sob viés especulatório –, seja por meio de renda eventualmente gerada.

Logo, tomando o exemplo acima, caso o imóvel gerasse R\$20.000,00 anualmente a título de alugueres, seria questionável tomar tal alíquota como expropriatória.

Dentro desse paradigma, surgiu, em âmbito doutrinário, a proposta de ver sob outro viés tais tributos, a fim de criar um critério mais objetivo, substituindo a nebulosa proporcionalidade pela perspectiva dinâmica de tributação. Sob esse viés, o patrimônio é visto como algo dinâmico, capaz de gerar riqueza e essa riqueza deveria ser usada como parâmetro para verificação da adequação da alíquota do respectivo imposto não uma análise subjetiva de proporcionalidade.

Usando como exemplo as decisões mencionadas no capítulo anterior, seria mesmo uma alíquota de 30% expropriatória caso determinado ativo rendesse 50% de seu valor venal? Parece-nos que não.

Tal proposta é aceita e elogiada por diversos autores. Conforme Brito Machado<sup>7</sup> “em relação aos impostos incidentes sobre o patrimônio, o melhor critério para indicar o caráter confiscatório é a renda provável que o bem tributável pode gerar”. Na mesma esteira, Alexandre<sup>8</sup>:

[...] seguindo-se essa linha de raciocínio, seria correto afirmar que o imposto sobre o patrimônio, sob a perspectiva estática, pode ser confiscatório, não o podendo ser sob a perspectiva dinâmica, de forma a levar em consideração a possibilidade de a propriedade tributária gerar renda [...].

Certo é que poderia haver certa dificuldade do aplicador do direito em definir no caso concreto se determinado tributo ostenta caráter confiscatório ou não, uma vez que a exata definição do rendimento de determinado ativo demandaria conhecimento técnico e interdisciplinar. Porém, isso pode ser facilmente contornado: poderia o legislador delegar tal tarefa, por exemplo, a corpo técnico do executivo, o qual decidiria sobre a matéria por meio de legislação tributária. Porém, sob o prisma constitucional, tal forma de decisão é vedada, uma vez que alíquotas de tributo devem ser definidas por lei. Pergunta-se: teria o legislador de todas as esferas da federação celeridade a ponto de atualizar com certa frequência alíquotas de tributos de sua competência?

Logo, caso tal critério fosse adotado pelo Direito Brasileiro, deveria ser acompanhado de profundas mudanças de ordem constitucional para tornar-se viável.

Sob o ponto de vista do controle de constitucionalidade, o problema também surge sob o prisma da segurança jurídica: ante à fluidez da rentabilidade dos ativos, com maior frequência vão ser declaradas inconstitucionais leis devido à não observância da perspectiva dinâmica. Teria o judiciário celeridade para tal medida? Teria conhecimento técnico para tal? Profundas alterações deveriam ser feitas no direito brasileiro com o fim de adaptar tal medida.

Não são só prejuízos que derivariam de tal parâmetro. Além de objetivar de forma drástica o princípio do não-confisco em determinados tributos, tal medida atenderia a outro princípio de ordem constitucional: o da capacidade contributiva.

Por esse princípio, compreende-se que aqueles com maior riqueza deveriam pagar mais a fim de alcançar uma sociedade mais justa e igualitária, aqueles com menos poder aquisitivo deveriam pagar dentro de seu poder econômico. Consoante artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados

---

<sup>7</sup>MACHADO, Hugo de Brito. IPTU – Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade. *Revista Dialética Direito Tributário*, Cidade, nº 31, abr. 1998.

<sup>8</sup>ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 6. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 89.

segundo 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 do contribuinte. Com efeito, segundo Meirelles<sup>9</sup>:

[...] no que se refere a uma definição do que seja “capacidade contributiva”, pelo que pudemos depreender, os conceitos de patrimônio, renda, utilidade, sacrifício e necessidade são conceitos estreitamente correlacionados, que guardam uma relação de interdependência entre si. Dessa forma, a doutrina e a jurisprudência acabaram por convencionar que a conceituação de capacidade contributiva pressupõe a referência a uma força econômica complexiva. Buscando na ciência econômica os indícios de capacidade contributiva, procurou-se delimitá-los como sendo os seguintes: o conjunto de rendimentos; o conjunto patrimonial; o conjunto de despesas; os incrementos patrimoniais e os incrementos de valor do patrimônio [...].

Apesar da utilização do termo “sempre que possível”, o atual entendimento é pela imperatividade de tal princípio. Não seria apenas uma norma programática, mas sim uma imposição ao legislador. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal reconheceu sua aplicação até a imposto real<sup>10</sup>, malgrado o texto de lei dizer “pessoal”:

[...] todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade e contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos – repito - estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente e irrelevante [...].

Tomando como critério a rentabilidade de um ativo, em vez de simplesmente uma alíquota fixa pelo valor venal do imóvel, natural seria que aqueles cuja renda fosse maior, pagariam mais tributos, ao contrário daqueles cujo ativo rendesse menos. Trata-se de medida isonômica.

O intercâmbio entre direito e outros ramos do saber sempre foi elogiado e incentivado em âmbito doutrinário como pode se depreender do seguinte trecho<sup>11</sup>:

<sup>9</sup>MEIRELLES, José Ricardo. *O princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

<sup>10</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 562.045/RS*. Relator: Eros Grau. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/738683/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-2010-df>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

<sup>11</sup>ESTEVEZ, Heloísa. *Economia e Direito: Um Diálogo Possível*. Disponível em: <<https://www.ie.ufrj.br/images/IE/PPGE/teses/2010/Heloisa%20Borges%20Esteves.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

[...] a análise interdisciplinar é necessária para compreensão da eficácia da ação estatal, questão fundamental, por exemplo, na análise de efeitos de normas e políticas públicas emanadas da Administração. Ela deve, entretanto, ser mais do que uma sobreposição de duas perspectivas sobre um mesmo tema (qualquer que seja ele); ela deve ser parte de um arcabouço metodológico que consiga tratar da relação entre sistema normativo e ação social econômica de forma a identificar, em cada sociedade, a capacidade de o direito conformar a conduta dos agentes. Economia e Direito não apenas permitem a pesquisa interdisciplinar, mas, principalmente, que podem dela se beneficiar. A construção da interdisciplinaridade “qualificada” tal como proposta no primeiro capítulo, contudo, exige que sejam não apenas reconhecidos e mapeados os obstáculos à integração, mas também o que já foi feito nesse sentido. É importante, então, explorar as contribuições dos ramos da Ciência Econômica que de alguma forma estudam os efeitos de normas sobre as decisões dos agentes econômico, identificando possibilidades de pesquisa interdisciplinar já presentes na teoria econômica [...].

Logo, apesar dos empecilhos jurídicos para adoção de tal medida, tais seriam contornáveis com a adoção de uma reforma tributária, ampliando a possibilidade de regulação infralegal dessas espécies tributárias, mas claro, sempre dentro de um padrão técnico, não como forma de excesso de exação por parte do poder público.

### 3. CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E NOS DEMAIS PAÍSES E SUA CORRELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

O princípio do não-confisco não é uma invenção exclusivamente brasileira, tendo sua aplicação nas mais variadas nações. Porém, alguns países têm seus rendimentos majoritariamente oriundos de carga tributária, o que mostraria sua dependência econômica em relação à propriedade de seus cidadãos.

Alguns países como os Estados Unidos da América trabalham com a ideia de onerosidade excessiva da carga tributária, ideia semelhante ao não-confisco. Para aferição de tal critério, muitas vezes trabalham com a ideia de comparação entre os tributos dos diversos estados. Trata-se de uma análise também pouco objetiva.

Os países são divididos essencialmente em três categorias, de acordo com seu coeficiente fiscal, alto, médio e baixo. O coeficiente médio varia entre 15 e 20% e normalmente é onde se encontram os países em desenvolvimento. Já os de coeficiente alto, normalmente coincidem com os países desenvolvidos. A exemplo dos Estados Unidos da América com carga de 28%<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup>BARBOSA FILHO, Elber. *A tributação brasileira frente ao princípio do não-confisco*. Disponível em: <<https://www.univale.br/wp-content/uploads/2019/07/A-tributação-brasileira-frente-ao-princ%C3%ADpio-do-não-confisco.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

O Brasil é o único país que possui tratamento tributário pormenorizado em sua própria Constituição. Tomando como exemplo os Estados Unidos da América, vale demonstrar como tratamento tributário é totalmente distinto do nacional<sup>13</sup>:

[...] as Principais balizas do Sistema tributário seguem pelo princípio do *voluntary compliance*, que se espera que o contribuinte informe todos os ganhos a serem tributados em nome do bem comum, desconhecendo institutos como fato gerador, obrigação tributária principal e acessória, entre outros. Eles ainda adotam critério de delimitação de competência tributária internacional a nacionalidade, que consiste em tributar os rendimentos dos nacionais independente da residência ou local onde foram auferidos. Uma das críticas de tal critério é a ideia de injustiça ao tributar indivíduos que não se beneficiam dos serviços que o Estado presta, no entanto, a mesma é rebatida pela proteção que o nacional dispõe no exterior. A maior parte da receita advém do imposto de renda, cuja incidência, para pessoa física, é a percepção de rendimentos de capital e da remuneração do trabalho. Já as pessoas jurídicas tributam-se vendas e serviços. Existe também imposto federal incidente sobre a folha de pagamento destinado a seguridade social. Ainda se tem, imposto sobre doações e transferências de bens, sendo considerados uns dos mais altos. É de competência estadual os impostos sobre o consumo, que diferente do nosso sistema, incide sobre o consumidor final, sendo a principal fonte de receitas dos estados norte americanos. Ainda de competência estadual tem-se o imposto sobre a venda de propriedade, sobre a titularidade da propriedade e o imposto de franquia (cobrado por alguns estados). Os municípios, por sua vez, cobram um imposto de renda municipal. Em 2009 a carga tributária norte-americana chegou a 28.2% em relação ao PIB do país [...].

O Brasil também é o país que possui a menor quantidade de tributos, possuindo carga tributária de 38,02% em relação ao PIB, número condizente com países desenvolvidos, porém, defasado da realidade fática brasileira. Há apenas cinco países com carga superior ao Brasil, quais sejam, Itália, Bélgica, Suécia, França e Dinamarca, todos com um aparelho assistencialista muito exacerbado, o que justificaria uma carga superior. Dentre esses cinco, apenas a Itália é subdesenvolvida.

É de se destacar que ano após ano, a carga tributária brasileira se eleva, como forma de *Deus ex Machina* de resolução de problemas nacionais, conforme levantamento de Elber Barbosa<sup>14</sup>:

[...] é de se notar, diante dos dados estatísticos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, que a tendência é sempre a majoração da carga tributário ano após ano (excluído alguns anos), formando uma relevante preocupação resumida na seguinte pergunta: Qual será o limite máximo que a carga tributária pode alcançar? Com um raciocínio lógico, conclui-se que não é possível à imposição de uma carga tributária exacerbada para o contribuinte, desconstituindo-o de mecanismo jurídico que possa se apregoar para afastar a exação. A não argumentação já existente do mecanismo político de manejo com fixada prioridade fundamental de que somente se pode interferir no sistema tributário por meio de norma legal [...].

---

<sup>13</sup>Ibid.

<sup>14</sup>Ibid.

É de se questionar, um constituinte que resolveu dar tamanho tratamento tributário, elencando inúmeras garantias tributárias elevadas ao status de cláusulas pétreas, teria compactuado com tamanha exação por parte dos governos seguintes? No ano de promulgação da Constituição tínhamos uma carga tributária de 20% a qual foi elevada a quase 35% com o decorrer dos anos. Estaria o espírito do constituinte sendo respeitado com tamanha elevação tributária?

Urge que seja adotado um critério objetivo para fazer valer o princípio do Não-confisco frente à fome expropriatória do Estado Brasileiro, não só com o fim de proteger os rendimentos dos contribuintes, mas também fazer valer o espírito democrático do constituinte de 1988. Em uma comparação entre não-confisco e carga tributária<sup>15</sup>:

[...] segundo este entendimento, para que haja o confisco é necessário observar se está sendo prestado retorno público com aplicação do tributo arrecadado em face da população. Ora, a maioria dos países de primeiro mundo têm tributação elevada em relação ao PIB, a diferença é que nestes países a uma contraprestação do Estado com serviços públicos que de fato atendem as necessidades da população, o que não ocorre em nosso direito interno. Então, o tributo com efeito de confisco é aquele que absorve parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício da atividade lícita e moral [...].

Seguindo tal critério, diferente do proposto no artigo, onde se analisa os tributos sobre patrimônio, já aquele a carga tributária como um todo, o Brasil seria um país que despreza o não-confisco. Vale ressaltar que tais critérios podem ser conjugados, não seriam excludentes.

O que se vê é um desprezo pelo rendimento individual do contribuinte e uma dependência demasiada da arrecadação derivada do Estado Brasileiro. Sabe-se que muitos tributos não têm referibilidade, como os impostos, sob o ponto de vista jurídico-formal.

Porém, já há vozes doutrinárias no sentido de que mesmo a arrecadação dos impostos deveriam sim manter “referibilidade” com os gastos sociais, diante das exceções constitucionais, reinterpretando-se o que usualmente se fala sobre vinculação e impostos, sendo útil transcrever o entendimento<sup>16</sup>:

[...] vincular decorre da existência de um liame jurídico entre receita e despesa, de forma que haja uma específica relação entre o que se arrecada e aquilo em que se gasta o montante arrecadado. O art. 167, IV da Constituição[1] consagra o assim chamado

---

<sup>15</sup>Ibid.

<sup>16</sup>SCAFF, Fernando. *Vinculação de impostos a gastos sociais é uma cláusula pétrea*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-out-16/justica-tributaria-vinculacao-impostos-gastos-sociais-clausula-petrea>>. Acesso em: 20 set. 2020.

Princípio da Não-Afetação, proibindo a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Tal preceito revela-se uma cláusula aberta, consagradora da liberdade do legislador para dispor livremente de todas as receitas que tiverem sido auferidas. É interessante observar que no âmbito da Constituição de 1967/69 tal preceito se referia a tributos (art. 62, §2º), e não apenas a impostos, como na Constituição de 1988.

A despeito de consagrar a não-afetação de impostos, o inciso atual estabelece algumas exceções que envolvem uma série de diferentes assuntos e institutos jurídicos, como se verá.

É ressaltada da não-afetação “a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159”. Tais artigos dizem respeito ao federalismo fiscal, e determinam transferências obrigatórias entre os entes federados.

É também afastada do comando central da norma “a destinação de recursos (...) para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII”. A rigor, não se trata de uma vinculação, mas da indicação de uma prioridade, pois não há nenhum liame normativo unindo uma fonte de receita a essa despesa.

Outra afetação pode ocorrer para “a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo”. Aqui não há um vínculo pré-existente, mas uma autorização para que venha a ser estabelecida por lei uma vinculação unindo uma fonte de receita à prestação de uma garantia financeira decorrente de operações de crédito.

Apenas uma das exceções prevista no art. 166, IV, CF, diz respeito a dois dos direitos sociais: “a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino”. O liame jurídico que une a fonte de arrecadação para a realização desses gastos está constitucionalizado no art. 198, §2º, para a saúde, e no art. 212 para a educação [...].

Porém, sob o prisma de justiça e filosófico, há de haver um mínimo de lógica entre uma elevada carga tributária e o fornecimento de serviços essenciais à população. O tributo não é um fim em si mesmo. Adotar um critério objetivo é o primeiro passo para dar um fim à fome tributária do país.

## CONCLUSÃO

O princípio do não-confisco é uma importante garantia individual do contribuinte, além de um vetor axiológico geral que deve permear o direito tributário. Porém, dado seu extremo valor abstrato, fica a aferição na prática de sua ocorrência demasiadamente casuística e sujeito a incertezas. Já se tentou atrelar a carga tributária como um todo ao não-confisco, mas nada objetivo ao ponto de qualquer operador do direito considerar esse e aquele tributo como confiscatório.

O Direito Tributário, como ramo de direito público, e de importantes reflexos patrimoniais tanto sob o viés estatal quanto do contribuinte, não pode ficar ao alvedrio jurisprudencial sem qualquer previsão legal que o torne objetivo. A maior garantia individual é atrelada à legalidade e à segurança jurídica. O contribuinte deve ter um mínimo de previsibilidade sobre qual parcela de sua liberdade pode ou não ser roubada pelo Estado.

Apesar do conhecimento jurídico que se presume que o Supremo Tribunal tenha, a verificação de tal princípio ultrapassa o conhecimento referente ao direito, tendo profunda relação com outras ciências como a economia, a contabilidade e a administração, conhecimentos que não são exigíveis dos magistrados em geral. A Constituição da República pede do Pretório Excelso notório saber jurídico, não notório saber generalista. Uma possibilidade seria a já adotada prática do amigo da corte, porém, mesmo ela demandaria certo conhecimento, principalmente econômico, para acatar um ou outro parecer. Afinal, o *amicus curiae* não é magistrado, muito menos o Supremo Tribunal estaria vinculado ao seu entendimento. Ampliar a possibilidade de ampla dilação probatória em sede de controle concentrado, apesar de sua resistência por parte dos processualistas, parece ser um caminho a ser adotado.

Logo, a adoção de um critério único para os tributos sobre patrimônio mostra-se imperioso na atual conjuntura de incerteza e casuísmo da jurisprudência. Reconhece-se que o critério não será de fácil adoção, sendo precisa uma ampla discussão de sua aplicabilidade e das reformas legais e constitucionais a serem feitas para adequar o sistema à nova realidade.

Reconhece-se que o ponto ainda foi pouco explorado pela jurisprudência e doutrina, devendo a discussão ser abrangente, envolvendo não só o direito, mas também outros ramos do conhecimento, principalmente a economia.

Pontua-se que uma carga tributária exacerbada tem impacto negativo no poder de renda do contribuinte e sérios impasses de ordem econômica, tornando o país menos atrativo para investimentos estrangeiros, além de incentivar práticas de evasão e elisão fiscal.

Sob o ponto de vista filosófico, uma elevada carga tributária sem o retorno equivalente ao que se paga é roubo, confisco e contrário ao espírito do constituinte. Daí a frase popular de que o Brasil seria um país subdesenvolvido com uma máquina tributária de país desenvolvido. Justamente a inexistência de um mínimo de referibilidade em relação a grande parte dos tributos aliada a um sistema de repartição tributária falida onde se premia a mediocridade sob o pretexto de diminuição de desigualdades regionais ajuda a alimentar o espírito de insatisfação em relação ao aparato expropriatório estatal.

Qualquer critério objetivo capaz de parar a fome tributária do Estado é bem-vinda na atual conjuntura.

Logo, a adoção do critério da tributação em sua perspectiva dinâmica, sendo o mais técnico, mostra-se fundamental para solução de impasses relativos ao efeito confiscatório de tributos sobre patrimônio. Reconhece-se que não soluciona todas as questões relativas à problemática do confisco, mas que é um começo.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 6. ed. São Paulo: Método, 2011.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 19 set. 2020.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *ADI-MC nº 2010*. Relator: Celso de Mello. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/738683/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-2010-df>>. Acesso em: 20 mai. 2020.
- \_\_\_\_\_. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 727.872/RS*. Relator: Celso de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=306826206&tipoApp=.pdf.%3C>>. Acesso em: 20 mai. 2020.
- \_\_\_\_\_. *Agravo Regimental em RE nº 833.106*. Relator: Celso de Mello. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25336254/agreg-no-recurso-extraordinario-re-833106-go-stf/inteiro-teor-157520507>>. Acesso em: 20 mai.2020
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 562.045/RS*. Relator: Eros Grau. Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/738683/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-2010-df> >. Acesso em: 20 mai. 2020.
- CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: RT, 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- ESTEVES, Heloísa. *Economia e Direito: um Diálogo Possível*. Disponível em: < <https://www.ie.ufrj.br/images/IE/PPGE/teses/2010/Heloisa%20Borges%20Esteves.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2020.
- FERNANDES, Manuela Braga; FREITAS, Lorena de Melo. *A insegurança jurídica e suas consequências práticas para o direito do desenvolvimento econômico*. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=428365de6e004c61> >. Acesso em: 17 abr. 2020.
- BARBOSA FILHO, Elber. *A tributação brasileira frente ao princípio do não-confisco*. Disponível em: <<https://www.univale.br/wp-content/uploads/2019/07/A-tributação-brasileira-frente-ao-princ%C3%ADpio-do-não-confisco.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2020.
- BUYN JÚNIOR, Herbert C. P. de. *O princípio do não-confisco*. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.
- LEAL, Roger Stiefelmann. *A propriedade como direito fundamental*. Disponível em: < <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496577/000952682.pdf?sequence>>. Acesso em: 17 mar. 2020.

MEIRELLES, José Ricardo. *O princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. IPTU – Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade. *Revista Dialética Direito Tributário*, Cidade, nº 31, abr. 1998.

MASSON, Nathalia. *Manual de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Juspodivm, 2018.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCAFF, Fernando. *Vinculação de impostos a gastos sociais é uma cláusula pétrea*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-out-16/justica-tributaria-vinculacao-impostos-gastos-sociais-clausula-petrea>>. Acesso em: 20 set. 2020.