

“A carga tributária confiscatória no Brasil”

Kátia Alvarenga Franza Gatti

Mestranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela Escola Paulista de Direito. Advogada.

Resumo: O presente trabalho tem por objetivo demonstrar a confiscatoriedade do sistema tributário brasileiro, descrevendo que não apenas a instituição de um tributo em isolado deve respeitar o princípio constitucional de vedação ao confisco tributário, como também, a carga tributária dos contribuintes deve ser instituída de modo a não ultrapassar os limites da razoabilidade, tornando-se confiscatória. Desse modo, demonstrar o alto percentual da carga tributária nacional.

Palavras-chaves: Carga tributária. Princípios. Confisco. Vedação.

Abstract: This paper has the purpose of showing the confiscatory nature of the Brazilian tax system, describing the fact that not only the establishment of an isolated tax must respect the constitutional right of vetoing tax confiscation, but also the fact that the tax payers' tax burden must be established in order not to surpass reasonable limits, or else it would become confiscatory in nature as well. Then, analysis of the confiscatory nature of the Brazilian tax system itself.

Keywords: Tax burden. Principles. Confiscation. Vetoing

Sumário: 1. Introdução – 2. O poder de tributar do estado – 3. O princípio do não confisco e a vedação à instituição de tributo com efeito confiscatório – 4. O caráter confiscatório do sistema tributário brasileiro. 4.1 Utilização do tributo com efeito de confisco. 4.2 A extrafiscalidade e o efeito de confisco. 4.3 Multa com efeito confiscatório. 4.4 A carga tributária confiscatória. 4.5 Aferição da confiscatoriedade – 5. Conclusão

1. Introdução

O Sistema Tributário Brasileiro, com todas as suas peculiaridades, apresenta-se atualmente de maneira controvertida, resultando, de modo geral, numa sobrecarga demasiadamente elevada aos contribuintes.

Dados fáticos, são observados segundo estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), que identificam a carga tributária brasileira dos anos de 2013 e 2014 ultrapassando o percentual de 36% do Produto Interno Bruto – PIB, e agora para o ano de 2015, em razão das novas medidas já adotadas pelo Governo Federal e somada à baixíssima expectativa com relação ao nosso PIB, crê-se num novo crescimento desse número. O percentual de tributação do Brasil corresponde a cargas tributárias de países europeus bem desenvolvidos, no entanto, o custo para o brasileiro não encerra com o recolhimento de tributos, isto porque, o Estado além de utilizar-se de pesada arrecadação para

seu financiamento, não proporciona os direitos básicos à saúde, segurança e educação, que ainda são extraídos das finanças dos cidadãos.

Identifica-se, assim, uma sobrecarga tributária aos contribuintes que, somada a toda desigualdade propagada, caracteriza o aspecto confiscatório do nosso sistema tributário nos dias atuais.

Importante ressaltar que um dos princípios basilares de nossa Constituição Federal é o princípio do não confisco, que veda ao Estado a instituição de tributo com efeito confiscatório.

Nosso mestre Paulo de Barros Carvalho é bem didático e claro ao lecionar acerca desse princípio, dotado de elevado caráter axiológico, dizendo:

Aqui está outro princípio de difícil configuração. A ideia de confisco não tem em si essa mesma dificuldade. O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do artigo 150, IV, da Constituição da República ¹.

Enfrentando essa dificuldade de identificação do princípio do não confisco, pretende-se demonstrar no trabalho não somente este em isolado, mas sim, lembrar que a Constituição Federal não demonstra expressamente que a somatória dos tributos também não podem apresentar caráter de confisco.

A nossa Constituição da República, apenas expressa que “um tributo” não deve ter efeito confiscatório mas, aqui, o foco segue além da análise do confisco de modo singular, e passa para a carga tributária brasileira, demonstrando seu caráter confiscatório.

2. O direito e o poder de tributar do estado

Mesmo num breve estudo, percebe-se que são inúmeros os entendimentos doutrinários sobre o termo direito. E, apesar da dificuldade de uma definição do conceito de direito com objetividade, autores como Aurora Tomazini de Carvalho explicam que:

Ao definir “direito” delimitamos a realidade tomada como objeto de nossos estudos e ao explicar as categorias gerais desta realidade construímos nossa Teoria Geral do Direito. Por isso a importância de uma definição precisa. [...] Muitas vezes é a falta de determinação do conceito de “direito” que acarreta enorme confusão na sua compreensão, o que poderia facilmente ser solucionado com uma simples definição.²

¹ *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2011, p. 328.

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2010, p. 62.

Desse modo, passado o giro-linguístico, entende-se com a teoria da linguagem que somente temos realidade quando vertida em linguagem, sem esta não há realidade. O direito do mesmo modo é linguagem, devendo ser compreendido e estudado como tal. Sendo esta a posição aqui adotada.

Nesse compasso, Paulo de Barros Carvalho enfatiza “que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país”³, fazendo assim um primeiro corte metodológico e demarcando o direito como objeto de estudo, “há direito onde houver normas jurídicas”⁴ e, ainda, “onde houver normas jurídicas haverá sempre uma linguagem (no caso do direito brasileiro, uma linguagem idiomática, manifesta em forma escrita)”⁵.

Claro está que o direito é uno, e apesar de indivisível, possui ramos que podem ser identificados e terem autonomia. Uno, por fazer parte desse único sistema, mesmo correspondendo à áreas diversas.

Explica Paulo de Barros Carvalho, introduzindo uma breve distinção entre o direito positivo e a Ciência do Direito:

Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.⁶

Alcançando o entendimento de que o direito tributário integra o sistema do direito positivo, mas corresponde a um ramo autônomo, mesmo havendo opiniões doutrinárias divergentes, esta é adotada no presente trabalho.

Relativamente a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos, esta linha científica do direito, abrange tanto o nascimento, quanto a vida e a extinção das relações jurídico-tributárias, e mais, situações anteriores a este aparecimento, na elaboração legislativa com respeito pleno aos princípios que devam ser respeitados⁷. O nome direito tributário

³ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 34.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2010, p. 82.

⁵ Idem, *ibidem*, p. 82.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 47.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 48-49.

afigura-se em boa consonância com o objeto principal de seu estudo, o tributo, e tudo é a ele vinculado direta ou indiretamente.

Para tratar do poder de tributar do Estado, que muitas vezes é confundido com abusos e utilização da máquina pública como simples agente voltado para a arrecadação, vale apontar alguns comentários sobre o Estado.

Ao tratar do tema de confisco tributário, Paulo Cesar Baria de Castilho apresenta as seguintes ponderações acerca do Estado:

Nesse celeiro recheado de opções, portanto, é quase impossível encontrar uma definição que consiga traduzir as mais variadas tendências das diversas correntes doutrinárias, dependendo sua conceituação do enfoque que se queira dar ao tema. [...] O que interessa demonstrar para efeito de nosso estudo é que o Estado existe como aspiração do Homem, como desejo de se viver melhor e buscar a felicidade.⁸

Com tais palavras, observa-se que apesar de sua conceituação exata ser de difícil concretização, pois as correntes doutrinárias apresentam-se das maneiras mais diversificadas possíveis, sem exatidão e concordância sobre o tema, é observada a importância do tema e que devemos lembrar que foram os homens quem construíram o Estado. Isto porque, necessitavam de algo a mais para viver do que individualmente ou dentro de suas famílias, com grupos bem maiores as vantagens seriam proporcionais, como proteção, segurança, bens, entre outros detalhes.

“Nesse sentido o Estado não existe por existir. Não é um fim em si mesmo. Sua existência está condicionada às finalidades sociais e de bem comum que deve atingir, não como finalidade última, mas como bem intermediário”.⁹

Desse modo, conclui-se que cabe ao Estado prover o bem comum, fazer valer os princípios constitucionais da nossa Constituição da República de 1988, e entre todos esses princípios, incluem-se, ainda, a obrigatoriedade do Estado em promover uma tributação adequada e que vise o bem comum, com todo respeito aos preceitos constitucionais.

Ultrapassados os esclarecimentos sobre o Estado, há um detalhe de necessário complemento, que é o poder. Ao se falar sobre o Estado, parece inseparável o pensamento da palavra poder, pois faz parte deste como sua característica, não há como pensar em um Estado sem um mínimo poder controlador, que propicie a concretização do bem comum.

⁸ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.21-22.

⁹ Idem, p. 22.

O Estado, por meio de seu poder, exerce sua soberania sobre os cidadãos, somente dessa maneira pode fazer sua busca pelo bem comum da sociedade, mas sempre com respeito ao texto constitucional, sem desrespeitá-lo ou deixar de aplica-lo.

Assim, o Estado juridicamente estabelecido tem o direito de exigir tributos dos cidadãos, previamente previstos em lei, decorrentes da vontade popular, pois precisa de receita para satisfazer as necessidades coletivas. Esse direito do Estado, contudo, não é desregrado. Ao contrário, encontra na própria Constituição os limites de sua atuação.¹⁰

Deste modo, o poder de tributar do Estado é o poder que apresenta-se fundado nos preceitos constitucionais, entre outras limitações não atinentes somente à tributação do país, ou que não estão diretamente ligados a este trabalho.

Num dado aspecto, o texto constitucional concede ao Estado o poder de instituir tributos, em respeito a necessidade de arrecadação de cada ente da federação, noutro prisma, os mesmos preceitos fundamentais da constituição limitam esse poder de tributar.

A permissão constitucional para instituição de tributos está disposta no artigo 145, da Constituição da República¹¹, ao permitir que os entes de federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – possuem autorização para instituir tributos.

A essa permissão devemos mencionar que trata-se da competência tributária, distribuída pelo próprio constituinte na Constituição da República, para cada ente federado, dividindo entre esses a possibilidade de instituição de cada tributo existente em nosso sistema tributário.

Noutro ângulo, o artigo 150 da Carta Magna de 1988¹², apresenta a previsão constitucional da limitação ao poder de tributar, nele estão garantidos outros direitos aos contribuintes, que impedem excessos por parte dos entes da federação na instituição ou majoração de tributos, sendo um deles o da proibição de instituição de tributos com efeito de confisco, tema central do trabalho.

¹⁰ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.24.

¹¹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. [...].

¹² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...].

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...].

Evidente que a tributação possui papel de extrema relevância no cenário de um país, e falar em poder de tributar não pode deixar de explorar as limitações a esse poder de tributar, que significa dar aos cidadãos garantias de ver concretizado o bem comum, e não apenas a função arrecadatória do Estado. Impor limites, significa, portanto, colocar regras aos entes da federação de como, e até quanto, podem instituir tributos, consagrando assim os preceitos fundamentais da Constituição da República.

É devido destacar que apesar de existirem limitações ao poder de tributar, não há em nosso texto constitucional restrição direta e objetiva a um limite quantitativo para carga tributária, mas isso não corresponde a possibilidade do Estado tributar a quantia que bem lhe aprouver, ou tributar como bem entender. Pelo contrário, os limites previstos devem ser acatados plenamente.

Especialmente, ao citar a tributação, a vedação ao confisco tributário aparece como uma garantia fortíssima de que esta deva ser exercida dentro dos limites da razoabilidade. O poder de tributar e suas limitações estão diretamente ligados, sendo que as limitações a esse poder de tributar funcionam como ótimo instrumento de garantia dos direitos dos cidadãos em face a possíveis excessos do Estado.

3. O princípio do não confisco e a vedação à instituição de tributo com efeito confiscatório

Muito se estuda sobre os princípios constitucionais serem de magnificente importância para o ordenamento jurídico, pois proporcionam a sustentação necessária para sua manutenção.

Falar em princípios, de modo geral, nos remete à organização do Estado e ao nosso sistema jurídico. Este, possui uma vasta quantidade de preceitos e comandos distribuídos das mais diversas formas de manifestação do poder público, seja por leis, atos normativos, decretos executivos ou legislativos, entre muitos outros.

Tais preceitos e comandos distribuídos em nosso sistema, encontram seus alicerces em preceitos superiores, organizados de modo a conduzir a estrutura do Estado, ou seja, “o ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente”¹³ e “as normas inferiores buscam *validade* nas normas que lhes são

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 27.

superiores”¹⁴, desse modo, a partir das normas inferiores, que buscam fundamento de validade nas superiores, estas superiores encontram fundamento de validade em outras superiores, e assim sucessivamente. Tem-se a denominada, pirâmide jurídica, ou melhor, seguindo o percurso das inferiores até alcançarmos, em nosso ordenamento, a Constituição Federal, norma fundamental e hierarquicamente superior a todas as demais, localizada no topo da pirâmide.

Esse sentido que Hans Kelsen pretendeu deixar claro quando proclamava que:

[...] o fundamento de validade de uma ordem normativa é - como veremos - uma norma fundamental da qual se retira a validade de todas as normas pertencentes a essa ordem. Uma norma singular é uma norma jurídica enquanto pertence a uma determinada ordem jurídica, e pertence a uma determinada ordem jurídica quando a sua validade se funda na norma fundamental dessa ordem.¹⁵

De tal sorte, que a nossa Constituição Federal está localizada no topo da mencionada pirâmide, identificamos que ela fornece fundamento de validade para as demais normas jurídicas e, “dá validade a si própria, já que encarna a soberania do Estado que a editou”¹⁶.

Deste modo, tendo os princípios como eixos basilares do sistema ao qual pertencem, é impossível descartar tão relevante importância, até porque, consoante descreve José Eduardo Soares de Melo, “os princípios representam conceitos dogmáticos, verdades normativas, tendo a Lei das Leis (como também é denominada a Constituição Federal) previsto princípios de natureza variada, de forma explícita, implícita e expressa”¹⁷, sendo tais princípios imprescindíveis ao próprio sistema.

A importância, portanto, é encontrada ao identificar os princípios como os próprios mandamentos constitucionais, que estão presentes para orientação e auxílio na forma de aplicação dos regramentos constantes em nosso ordenamento jurídico, devendo sempre serem respeitados e nunca contrariados seja em qual nível hierárquico estivermos lidando, pois estes, fazem parte e integram a nossa norma fundamental.

Os princípios podem ser estudados por dois ângulos principais: (a) princípio como limite objeto ou (b) princípio como valor. Para tal diferenciação, faz-se necessário avaliar o

¹⁴ Idem, *ibidem*, p.27.

¹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª ed., 3ª tiragem, trad. de João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 1998, p.21-22.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 28.

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*, 4ª ed., São Paulo: Dialética, 2003, p. 16.

teor axiológico de cada um deles, pois os princípios como valores possuem um alto grau axiológico.

Para deixar mais claro, as lições do mestre Paulo de Barros Carvalho não deixam dúvidas acerca do tema e essa diferenciação, leciona que o direito por ser um objeto cultural e “as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor”¹⁸, referido “componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma”¹⁹, deixando claro que alguns preceitos que são constituídos fortemente de valor atuam de modo muito influente em grandes porções do ordenamento jurídico.

Seguindo adiante, o mesmo autor, Paulo de Barros Carvalho²⁰, nos ensina que os referidos preceitos que possuem alto valor axiológico, são tidos em nosso ordenamento como princípios, mas que além desses, também temos princípios com grau elevado de objetividade, ou melhor, aqueles em que se identifica também em normas de elevada hierarquia, mas que se apresentam com objetividade.

Observa-se dessa maneira, que uma vez que o direito é produto da cultura humana, apresenta-se com o objetivo de regular as condutas intersubjetivas, tem inserido em suas prescrições os valores que a sociedade deseja ver realizados e concretizados. Assim, estão presentes fortemente os valores em nosso ordenamento jurídico e, noutra prisma, temos regras com valioso teor de objetividade, aquelas nas quais podemos facilmente identificar a sua finalidade primeira, mesmo que o fim último seja sempre implantar na sociedade os tais valores que a sociedade almeja.

Como um breve exemplo de limite objetivo, tome o princípio da legalidade, para identificar se o princípio foi respeitado, basta averiguar se o instrumento introdutor do tributo por exemplo, seguiu os preceitos para sua instituição, ou se trata apenas de um decreto executivo, simples ato normativo ou, se realmente trata-se de uma lei. Simples identificação, como afirmamos ser um princípio como limite objetivo.

Nesse ponto que podemos observar que trata-se de um princípio como valor, ou seja, preenchido de alto valor axiológico, por não possuir uma medida exata ou cálculo

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 24ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 191.

¹⁹ Idem, *ibidem*, p. 191.

²⁰ Id., *ibid.*, p. 192.

aritmético, assim para estudar seria necessário que adentrássemos o campo da axiologia estudando suas estimativas.

São esses os princípios, tanto limite objetivo, quanto como valores, que nortearão a interpretação e aplicação das normas tributárias.

A Constituição Federal, nossa lei maior, prescreve no art. 150, IV a vedação a instituição de tributo com efeito de confisco, mas nada existe de objetividade nesse campo. Isto porque, o princípio do não confisco está inserido como “valor” como trata Paulo de Barros Carvalho afirma “aqui está outro princípio de difícil configuração”²¹.

Importantes são os apontamentos de Renato Lopes Becho ao afirmar que “o primeiro passo para o estudo dos valores é, considerando a impossibilidade de defini-los, verificar como eles podem ser compreendidos”²², exatamente dessa maneira deve-se pensar para direcionar os estudos o mais próximo possível dessa compreensão.

O mesmo autor, ao tecer explicações sobre valores com base nos ensinamentos de Johannes Hessen, deixa claro que “excluindo os dois terrenos (estética e religião), resta a evidência de tal princípio participar do domínio propriamente ético”²³, ou seja, “partindo de afirmações definitórias, podemos afirmar que a vedação ao confisco tributário faz parte da dimensão ética dos valores [...]”²⁴.

Exatamente mediado por todas essas circunstâncias que aparece o princípio do não confisco.

Noutro ponto, o confisco pode ser entendido como “a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização”²⁵ e com tal pensamento, alguns doutrinadores podem entender que a instituição de qualquer tributo seria confisco do patrimônio do particular, no entanto, mesmo guardando pequeno fundo de razão nessa assertiva, não há que se concordar, exatamente como Antônio Roberto Sampaio Dória, “[...] O poder tributário legitima-se pela existência de serviços públicos de interesse coletivo e pela contraprestação

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2011, p.328.

²² BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 420.

²³ Idem, ibidem, p.421.

²⁴ Id. Ibid., p.421.

²⁵ Idem.

que estes envolvem, embora de natureza mediata, inespecífica e de ordinário inequivalente”²⁶.

Referido esclarecimento, afasta um pouco a ideia mencionada de que todo tributo seria confiscatório, deve ser sopesado o interesse social, através de serviços e obras públicas, ou seja, quando o Estado reverte em favor da população aquele montante arrecadado. Claro que a realidade em nosso país, foge um pouco à regra, pois o Estado deveria reverter sim a arrecadação, mas nem sempre o faz.

Infelizmente, nota-se, muitas das vezes, verdadeiros confiscos do patrimônio de contribuintes, sem que este tenha realizado qualquer ato ilícito ou deixado de cumprir suas obrigações tributárias.

Compreendendo que o confisco corresponde à transferência demasiada, ou total do patrimônio do contribuinte para o Estado, identificamos a importância, de modo bem cristalino, do não confisco. Logo, se o confisco for permitido, aquilo que o particular - o contribuinte por exemplo - trabalhar arduamente ou receber como herança (apenas exemplos), poderia ser capturado – confiscado - pelo Estado, na forma de tributo, sem qualquer possibilidade de reserva ao particular, seria um abuso, total desrespeito.

Portanto, permitir o confisco, seria permitir a volta aos tempos medievais, nos quais os representantes do rei, recolhiam dos súditos quase todo o resultado do trabalho deles. E, longe disso, é o que se pretende para nossa sociedade.

Mesmo com a patente proibição ao confisco tributário em nosso ordenamento, não há nele regramento específico que identifique objetivamente o limiar que separa instituição de tributo de um verdadeiro confisco.

Exatamente por tratar-se de um princípio, com alto valor axiológico, no qual é impossível que se separe a intuição humana no momento da tentativa de definir o que é confiscatório, do que não é confiscatório, temos uma situação um pouco crítica como demonstra Paulo de Barros Carvalho:

Aqui está outro princípio de difícil configuração. A ideia de confisco não tem em si mesma essa dificuldade. O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do artigo 150, IV, da

²⁶ Antônio Roberto Sampaio Dória. *Direito constitucional tributário e due process of law*, p. 194-195 apud Paulo Cesar Baria de Castilho. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.37.

Constituição da República. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma de exigência tributária ²⁷.

E, como já citado, nossa Magna Carta não proíbe explicitamente a instituição de tributo confiscatório, mas sim, o que podemos concluir do texto constitucional, é a vedação ao tributo com efeito confiscatório, ou seja, seu resultado e os efeitos decorrentes dele.

Observa-se que aos poucos a importância do não confisco, foi evoluindo em nosso ordenamento e tornou-se parte, agora de modo expresso, de nossa Lei Fundamental - utilizando a linguagem de Hans Kelsen.

Acerca dessa evolução à vedação que tanto temos debatido, relevantes as palavras de Paulo Cesar Baria de Castilho:

Em que pese o aumento quantitativo das espécies tributárias ao longo da história brasileira, desde seu descobrimento até os dias hodiernos, certo é que o constituinte brasileiro, desde a época do Império, sempre teve a preocupação de inserir no texto constitucional medidas restritivas ao Poder de Tributar, impedindo que o Estado, como regra geral, praticasse qualquer forma de *confisco*, ainda que disfarçado sob o rótulo de tributo ²⁸.

Noutro prisma, há de mencionar que outros autores demonstram o tema de modo diverso, tecendo comentários sobre a proibição de excesso de intervenção no conteúdo dos direitos fundamentais vedando a geração de efeitos confiscatórios em nosso direito tributário.

Nesse pensamento, são os esclarecimentos de Cassiano Menke ²⁹, ao compor seu estudo sobre a proibição aos efeitos do confisco, menciona que a busca de um objetivo tributário não pode causar danos a concretização de um direito fundamental, pois se isso ocorrer, a atividade tributária considerar-se-ia como excessiva, são as palavras do autor:

[...] Daí se falar em *proibição de excesso*, segundo a qual a concretização das normas tributárias não pode causar a restrição dos bens jurídicos protegidos pelo núcleo essencial dos direitos fundamentais. Essa é a restrição excessiva – e, portanto, proibida ³⁰.

Seja qual for a justificativa, o que se deve ter sempre em mente é que a vedação aos efeitos confiscatórios no direito tributário, além de estar expressa na Constituição Federal, deve ser praticada por todos os operadores do direito, o tema deve ser mais debatido e

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2011, p.328.

²⁸ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.64.

²⁹ MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 65-77.

³⁰ Idem, *ibidem*, p. 76.

estudado, buscando uma concretização do direito tributário sem esses temidos e nefastos efeitos.

Relevante considerar, ainda, as palavras de Renato Lopes Becho ao sustentar que “no sentido fenomenológico, espera-se dos operadores do direito, notadamente dos agentes públicos (legisladores, administradores e magistrados), uma atitude valorativa diante da tributação, não permitindo que ela seja confiscatória”³¹

4. O caráter confiscatório do sistema tributário brasileiro

4.1 Utilização do tributo com efeito de confisco

Exatamente contrário a tudo aquilo que foi dito acima, aqui evidencia-se o que não pode existir.

O primeiro responsável pelo cumprimento, ou pelo descumprimento, da norma de vedação é o próprio legislador, pois para que um tributo com efeitos de confisco seja instituído, será necessário que seja feito por meio de lei.

Nesse sentido explicado, fica:

[...] evidente também que, inobservada a a determinação constitucional pelo seu primeiro seguidor, o intérprete e aplicador da lei, num segundo momento, poderá declarar se foi observada ou não a restrição inserida na Constituição. Vale dizer: como toda norma constitucional, o art. 150, inc. IV, da Carta Magna contém, inicialmente, uma diretriz para o legislador infraconstitucional e, num segundo momento, para o intérprete e aplicador da lei, especialmente o Poder Judiciário³²

Claro que superando todos os percalços para identificação do confisco, com a cautelosa aplicação dos valores, e devidamente medidos pelo intérprete e pelo aplicador do direito, resta claro que a vedação constitucional, ao dizer tributo com efeito confiscatório, desejou claramente corresponder a qualquer das espécies tributárias e nunca apenas a imposto.

Outro ponto relevante coincide que esta vedação constitucional corresponde a uma clara limitação ao poder de tributar, direcionado a princípio ao próprio legislador que tem essa espécie de obrigação de não-fazer, estatuída na Constituição Federal.

Ultrapassar tais limites, desrespeitar o texto constitucional, levará a evidente confiscatoriedade tributária.

4.2 A extrafiscalidade e o efeito de confisco

³¹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 423.

³² CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.78.

Tratar de extrafiscalidade e efeito de confisco, significa tratar de um assunto que pode ser visto como uma das exceções ao tema de confisco tributário. Falar em exceções nos traz a mente a ideia dos impostos extraordinários, como no estado extremo por existência de guerra externa, justificaria a instituição de tal imposto e, não teríamos muito o que discutir sobre o efeito confiscatório.

Mesmo com as exceções não se pode esquecer que o confisco está vedado no ordenamento, e ele não pode acometer a sociedade disfarçado por certas permissões constitucionais, deve-se zelar pelo respeito integral a nossa Lei Maior.

O que justifica as “exceções” é exatamente o fato de que, nas situações anômalas aqui tratadas, o tributo deixa de ter sua finalidade primeira, ou seja, ser fonte de arrecadação de receitas para o Estado, e passa a ser utilizado como *elemento de controle*. [...].³³

Assim, resta claro que em raras situações, outro preceito fundamental prevalecerá diante do não confisco, mas em tais situações todos os detalhes devem ser averiguados com muita cautela.

Em que pese a extrafiscalidade tributária ser a contraposição ao não confisco, ela é uma exceção possível, pois a regra é a não permissão do efeito de confisco.

Tratar da extrafiscalidade, portanto, significa adentrar no terreno da competência tributária, que nessas situações é utilizada como ferramenta política, econômica ou social em nosso país, buscando algo além da tributação em si, buscando na verdade regular o Estado, conforme certas necessidades temporárias que exijam intervenção.

De qualquer sorte, essa possibilidade de intervenção do poder público na vida da sociedade, não pode ser feita de maneira desmedida, sob pena de ter efeito confiscatório – o que é vedado expressamente.

Infere-se, assim, que trata de mais um critério a ser analisado no momento de aferir a confiscatoriedade, seja do tributo, singularmente considerado, seja da carga tributária total.

4.3 Multa com efeito confiscatório

Nosso ordenamento jurídico possui as normas do direito posto que visam regular as condutas intersubjetivas dos sujeitos de direito. Em direito tributário, tais condutas visam

³³ Idem, ibidem, p. 114.

normalmente ao pagamento de um tributo (quando presentes os critérios da regra-matriz de incidência tributária), ou cumprimento de deveres instrumentais (também chamados de obrigações acessórias por alguns doutrinadores).

O descumprimento de uma norma, gera uma sanção. Pois é fato que uma norma contém previsto em seu antecedente que dado o fato lá previsto, será obrigação o cumprimento do conseqüente da norma, que uma vez descumprida, gera outro conseqüente – a sanção.

As multas tributárias se enquadram justamente como uma forma de sanção no ordenamento jurídico, e não correspondem a tributo, conforme o próprio Código Tributário Nacional ³⁴ excluiu de seu art. 3º, do conceito de tributo, a sanção de ato ilícito.

Tais penalidades aqui demonstradas, apesar de não serem tributos, também entendemos que estejam sujeitas às limitações dos efeitos do confisco. A visão adotada aqui, acompanha muitos doutrinadores e jurisprudência, os quais entendem que a multa também pode ser considerada confiscatória, e deve ser de plano afastada do nosso ordenamento.

Nesse sentido:

[...] não é só o confisco tributário que está vedado por nosso ordenamento jurídico, mas qualquer forma de expropriação da propriedade sem justa indenização. E isso pode ocorrer por meio de multas tributárias com valores abusivos. [...] se há limites para a tributação, se há limites de proteção à propriedade privada, certo é que também há limites em nosso ordenamento jurídico, ainda que implícitos, para a exigência de multas decorrentes do Sistema Tributário. ³⁵

O contribuinte confiscado, por meio de uma multa assim qualificada, deve recorrer ao poder judiciário para que afaste a sua aplicação, ou ainda, que ela seja dosada de modo equivalente ao ilícito.

Em nosso país, o que tem ocorrido com certa frequência, é a diminuição de tais multas consideradas confiscatórias pelo nosso poder judiciário.

Identificamos que no Supremo Tribunal Federal e em Tribunais Regionais Federais, por variadas ocasiões de julgamentos, as multas moratórias – aquelas decorrentes do simples pagamento com atraso do tributo – têm sido consideradas com caráter confiscatório quando ultrapassam o patamar de 30% do valor do tributo.

³⁴ BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 20 jan.2015.

³⁵ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.124-125.

4.4 A carga tributária confiscatória

Aqui tem-se um ponto crucial no estudo. Tanto se fala da vedação à instituição de tributo com efeito de confisco, que apesar de não possuir um critério objetivo para se identificar, analisando singularmente cada caso concreto pode-se sim avaliar os efeitos de confisco ou não.

Aqui no nosso país, com base no estudo do IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação ³⁶- a carga tributária para o ano de 2013 alcançou imenso patamar de 36,42% do nosso Produto Interno Bruto, o PIB nacional. Ainda maior do que a exorbitante 36,37% do ano de 2012.

Evidente que olhar apenas a representação da carga tributária não responde a qualquer indagação mais profunda, pois a maioria dos países europeus, por exemplo, possuem cargas tributárias elevadíssimas, mas a contrapartida do governo não fica atrás, o cidadão pode enxergar onde está sendo aplicado seu recurso vertido aos cofres públicos.

O grande problema no Brasil, que mesmo com uma carga tributária pesada, ainda é muito complexa, cara de se realizar, e muito injusta. A injustiça da carga tributária fica a cargo da excessiva carga que abrange o consumo, ou seja, alta tributação sobre o consumo, quem paga a conta são sempre aquelas faixas com menor renda.

Essa alta tributação sobre o consumo, faz com que os cidadãos com menor poder aquisitivo que reverterem, por extrema necessidade, seus rendimentos ao consumo para a sua sobrevivência, sejam os maiores pagadores de tributos do nosso país, os verdadeiros e efetivos contribuintes brasileiros. Pois, consumir, eles não poderão parar por questão de sobrevivência, logo, continuarão enriquecendo os cofres públicos, e o pior, sem ter a contrapartida do Estado para sua digna vida.

Evidente que além deles, os empresários – as empresas – também são altamente tributados, e apesar dessa tributação que falamos agora estar direcionada para a produção, comércio, entre outros setores, fazendo parte da clara necessidade de distribuição de riqueza, também não pode ser enxergada às “vistas grossas”, ela também é altíssima, acarretando

³⁶ AMARAL, G. L.; OLENIK, J. E.; AMARAL, L.M.F. Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013. *IBPT.ORG*, Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargaTributariabrAsileiraPrevisaopara2013.pdf> >. Acesso em 20 jan.2015.

maior oneração ao produto ou serviço final, porque o empresário, por seu objeto fim de sociedade empresarial, não visa prejuízo financeiro, mas sim, o lucro.

Por consequência, uma vez com altas cargas tributárias, como se pode afirmar que não há efeitos confiscatórios na carga tributária brasileira? Muito pelo contrário, mesmo sendo de difícil medida, utilizando-se de critérios sociais e econômicos simples, tal averiguação é confirmada.

Desse modo, identifica-se que a carga tributária nacional, é confiscatória, por ser demasiadamente alta, olhando para a carga tributária dos últimos anos que ficou em torno dos 36% do PIB brasileiro, e diante de breve análise conclui-se que o Estado não oferece, nem de longe, uma contrapartida mediana, quiçá equivalente, estamos diante de um sistema tributário confiscatório.

Há quem afirme que não se pode aferir a confiscatoriedade da carga tributária total, sustentando que o texto constitucional traz expressa a vedação da instituição de tributo com efeito de confisco, e não é expressa quanto a carga tributária, e que somente um tributo analisado individualmente traria a possibilidade de determinar se o mesmo é o não possuidor do efeito de confisco, ademais, argumentam que não haveriam como, nem quem acionar judicialmente nessa hipótese.

Pois bem, somem-se todos princípios constitucionais que devem ser amplamente respeitados, sob pena de vedar aos cidadãos de usufruírem seus direitos fundamentais, com eles em pauta e, ao lado, coloque a carga tributária ostensiva que temos, resultado = evidenciado aos olhos, a conclusão de que pelo menos uns três daqueles princípios estão sendo desrespeitados, vejam: (a) alta carga tributária, não respeita o princípio da igualdade (aqui os cidadãos com rendas menores, são muito mais onerados); (b) nem tampouco o princípio da capacidade contributiva (a renda se consome quase por completo no consumo, que possui um vergonhoso e altíssimo grau de custo tributário envolvido) e, ainda, (c) o princípio da razoabilidade, sendo simples notar que a carga tributária altíssima desrespeita os limites do que seria razoável direcionar da sua renda, para os cofres públicos.

Observa-se que os princípios devem ter aplicação efetiva, e obrigatoriamente estendidos na análise da carga tributária total e ponderados globalmente, pois se não puderem considerar a tributação como um todo, de que adianta possuímos tão belos e fundamentais princípios previstos em nossa Constituição Federal, se não utilizados adequadamente. Assim,

analisando a aplicação dos princípios da tributação global, há muitos descumprimentos, que devem ser sanados.

Há que se iniciar um forte debate sobre o tema, para que os aplicadores do direito possam corrigir essa tributação totalmente desregulada, e porque não, falar em uma verdadeira, e tão ensaiada, real reforma tributária. Dessa maneira, não há que se discutir de qual dos entes federados deverá ser cobrada a correção da confiscatoriedade, mas sim de todos, é a resposta que deve estar presente.

Essas perspectivas para que tais violações não sejam mais cometidas devem ser avaliadas conjuntamente, evitando-se o esse claro desrespeito aos princípios que faz gerar essa carga tributária confiscatória em nosso país.

4.5 Aferição da confiscatoriedade

Muito já foi dito sobre essa carga confiscatória e tributo confiscatório e, seguindo nossos estudos e conclusões, demonstra que são dois aspectos a serem salientados:

No primeiro, a análise de um tributo individualmente ser confiscatório, o contribuinte ao acionar o poder judiciário, buscará a declaração por este de que os efeitos de confisco estão presentes naquela tributação, conforme já vimos ocorrer em situações concretas, com julgados que apresentamos no último capítulo.

Por segundo, ao falarmos da carga tributária confiscatória, há que falarmos também em uma individualização, mas não especificamente dos tributos que compõem tal conjunto, mas sim, desse contribuinte individualmente que deverá ter sua tributação global avaliada.

Nesse momento que passamos, pode-se entender que o meio pelo qual tais análises devem ser aferidas, será pelo poder judiciário, competente o suficiente para iniciar uma revolução relativa ao tema.

Deve-se ficar claro, que a carga tributária total ou o tributo confiscatório, ferem princípios, sobreprincípios e direito fundamentais dos cidadãos, e sendo assim, tais malefícios devem ser sanados.

5. Conclusão

Neste trabalho seguiu-se um percurso de estudo com único intuito de acrescentar pensamento ao presente tema.

Após a exposição sobre o direito e o sistema tributário, princípios, valores, para alcançar o princípio do não confisco e a vedação ao efeito confiscatório em nosso ordenamento.

O princípio que veda o efeito de confisco na instituição de tributos, é estendido a todas as espécies tributárias, é estendido às multas – que também podem caracterizar confisco, mesmo sendo uma penalidade não pode ultrapassar os limites dos preceitos fundamentais, nem tampouco o do não confisco.

Foi citada a exceção prevista na Constituição da República quando se trata da extrafiscalidade e os tributos, com finalidade de regulação do governo, seja econômica, política ou social. No entanto, restou claro, que mesmo com essa possibilidade de exceção, não pode o governante utilizar-se desse instrumento com finalidade específica, para simplesmente aumentar a arrecadação, alcançando a confiscatoriedade.

Com extrema importância há, ainda, a segurança jurídica e a carga tributária confiscatória no nosso país, está claro que essa carga tributária atual, que ultrapassa os 36% do PIB é evidentemente confiscatória e incompatível com a segurança jurídica. Uma tributação dessa monta, desmedida, sem proporções justas e, muito menos, sem contrapartida do Estado por todo esse confisco, não está coerente com o primado da segurança jurídica, e deve ser revista imediatamente.

Desse modo, está claro que nosso entendimento é de que temos em nosso país uma carga tributária confiscatória, fugindo aos mais básicos preceitos constitucionais.

Identificada a confiscatoriedade do sistema tributário, tem-se suas consequências em razão da desigualdade proporcionalmente na tributação dos menos, e dos mais favorecidos economicamente, na carga tributária confiscatória das pessoas jurídicas que seguem toda a legislação tributária vigente, sem deixar de mencionar, também, diversas multas com caráter confiscatório presentes em nosso ordenamento.

Para o Direito Tributário, o estudo busca mais fundamentos e conclusões no sentido de que o Estado age com confiscatoriedade sobre a sociedade, e não somente para o financiamento da máquina social em prol da sociedade, ele retira dos particulares fatia

demasiadamente grande de seus bens, fato contraditório aos princípios do estudo do Direito Tributário e que deve ser provocado o Poder Judiciário para que a cada dia constate os cristalinos efeitos de confisco, altamente desrespeitoso à nossa Constituição da República.

Referências Bibliográficas

1 Livros

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 5ª ed., trad. de Alfredo Bossi (1ª ed. br.) e Ivone Castilho Benedetti, São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito - o constructivismo lógico-semântico*, 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 24ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito tributário linguagem e método*. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: RT, 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Para Entender Kelsen*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 3ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2ª ed., São Paulo: Annablume, 2004.

HESSEN, Johan. *Filosofia dos valores*. 4ª ed., trad. Prof. L. Cabral de Moncada, Coimbra: Gráfica de Coimbra, 1974.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª ed., 3ª tiragem, trad. de João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*, 4ª ed., São Paulo: Dialética, 2003.

MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

2 Consultas eletrônicas (internet)

AMARAL, G. L.; OLENIK, J. E.; AMARAL, L.M.F. Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013. *IBPT.ORG*, Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>>. Acesso em 20 jan.2015.

MICHAELIS, Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. Dicionário Online. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=direito>>. Acesso em: 24 jan.2015.

Os tributos no Brasil. *Portal tributário*. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em 20 jan.2015.