

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS**  
**Faculdade de Direito e Ciências do Estado**  
**Programa de Pós-graduação em Direito**

Marina Soares Marinho

**PROPRIEDADE DE QUEM? Proteção social e confisco tributário no Brasil**

Belo Horizonte

2024

Marina Soares Marinho

**PROPRIEDADE DE QUEM? Proteção social e confisco tributário no Brasil**

Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito e Ciências do Estado da Universidade Federal de Minas Gerais, como um dos requisitos para obtenção do título de Doutora em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Misabel Abreu Machado Derzi

Belo Horizonte

2024

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Queiroz - CRB-6/2233.

M338p      Marinho, Marina Soares  
Propriedade de quem? [manuscrito]: proteção social e confisco tributário  
no Brasil / Marina Soares Marinho. - 2024.  
280 f.: il.

Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi.  
Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade  
de Direito.

Bibliografia: f. 255-280.

1. Direito tributário - Brasil - Teses. 2. Capacidade contributiva (Direito  
tributário) - Teses. 3. Propriedade - Teses. I. Derzi, Misabel Abreu Machado.  
II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito. III. Título.

CDU: 336.2(81)



## ATA DA DEFESA DE TESE DA ALUNA MARINA SOARES MARINHO

Realizou-se, no dia 19 de fevereiro de 2024, às 15:00 horas, no Salão Nobre Edgar de Godoi da Mata Machado, da Universidade Federal de Minas Gerais, a defesa de tese, intitulada *Propriedade de quem? Proteção social e confisco tributário no Brasil.*, apresentada por MARINA SOARES MARINHO, número de registro 2019666922, graduada no curso de DIREITO/NOTURNO, como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em DIREITO, à seguinte Comissão Examinadora: Prof(a). Misabel de Abreu Machado Derzi - Orientador (UFMG), Prof(a). Élda Graziane Pinto (E AESP-FGV), Prof(a). Tarcísio Diniz Magalhães (Universidade da Antuérpia), Prof(a). Tathiane dos Santos Piscitelli (Fundação Getúlio Vargas (SP)), Prof(a). Onofre Alves Batista Júnior (UFMG).

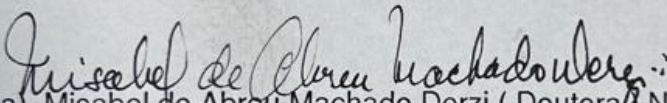
A Comissão considerou a tese:

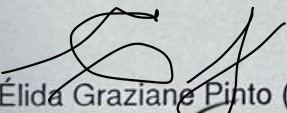
Aprovada, tendo obtido a nota 100 - Conceito A

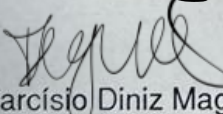
Reprovada

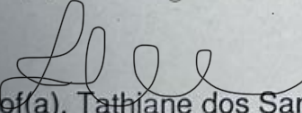
Finalizados os trabalhos, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada por mim e pelos membros da Comissão.

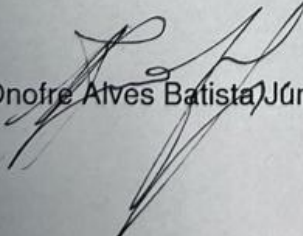
Belo Horizonte, 19 de fevereiro de 2024.

  
Prof(a). Misabel de Abreu Machado Derzi (Doutora) Nota: 100 - Conceito A

  
Prof(a). Élda Graziane Pinto (Doutora) Nota: 100 - Conceito A

  
Prof(a). Tarcísio Diniz Magalhães (Doutor) Nota: 100 - Conceito A

  
Prof(a). Tathiane dos Santos Piscitelli (Doutora) Nota: 100 - Conceito A

  
Prof(a). Onofre Alves Batista Júnior (Doutor) Nota: 100 - Conceito A

## AGRADECIMENTOS

Escrever esta tese foi muito difícil. Além da dificuldade inerente ao tema, que não possui uma vasta bibliografia disponível a seu respeito e da necessidade de concatenar trabalhos de diferentes áreas de estudo, passamos boa parte do nosso período de doutoramento diante da pandemia global da Covid-19. O isolamento social por si só é muito danoso a qualquer pesquisa, que se movimenta e se transforma a partir do debate com os pares, mas as circunstâncias de horror que vivemos no Brasil prejudicaram ainda mais nosso trabalho.

Foram mais de 500.000 pessoas brasileiras mortas pela Covid-19 e pelo descaso. Perdemos familiares e amigos e não pudemos nos despedir de pessoas queridas. Desfizemos relações de afeto em virtude da incompreensão gerada pelas notícias mentirosas sobre a realidade do país e da pandemia. Vulneráveis, assistimos à deterioração da democracia brasileira diante de nossos olhos. Ficamos adoecidos física e psicologicamente. Foram dias muito difíceis, e ainda são para muitas de nós.

Apesar disso, entrego o meu trabalho otimista e com muita esperança quanto ao futuro que podemos construir. Elaborar esta tese exigiu muita reflexão sobre a força do Direito e a importância dos estudos acadêmicos a respeito da hermenêutica jurídica. A interpretação da norma constitucional é um processo de disputa, um espaço de luta onde o campo progressista precisa atuar. Há muito para ser reformulado na produção e no ensino jurídico no país. Espero, honestamente, ajudar nesse sentido.

De toda forma, eu também entrego esta tese muito orgulhosa do seu conteúdo. É muito bonito ver as ideias que antes me rondavam soltas, agora conectadas, e constatar que há mesmo muito de mim nestas linhas. Consigo perceber como a minha atuação na Universidade foi capaz de influenciar outros pesquisadores e compreender que esse trabalho de formiguinha é importante – embora muitas vezes ele seja subestimado e quase nunca valorizado. O sonho de ser professora e de mudar a realidade ao meu redor de alguma forma se concretizou e, por isso, novos caminhos vem sendo trilhados e novos sonhos me projetam adiante. Não sei o que me espera daqui para frente, mas saio desse processo mais forte e mais realizada do que quando comecei. Eu sei que sou capaz de desafios grandiosos, porque construir uma tese de doutorado nessas circunstâncias é um fato muito grandioso por si só.

Colocar no mundo uma tese minha, algo tão cuidadosamente elaborado e por tanto tempo questionado, reavaliado e reescrito jamais seria possível apenas pelo meu esforço. Para dar conta de tantas mudanças ao longo de 5 anos eu contei com o apoio de muitas pessoas, e por todas eu guardo profunda gratidão. Foi um período de revolução pessoal, de muito aprendizado sobre o mundo e sobre mim mesma.

Ninguém viveu mais esse doutorado, além de mim, do que o Taiguara. Meu companheiro esteve ao meu lado desde a decisão de ingressar no Programa de Pós-Graduação, no mestrado, e enquanto eu encarava um doutorado sem pausa, sem dedicação exclusiva e com sede de fazer tudo, ele esteve generosamente ao meu lado. Estive ausente enquanto assistia às aulas, enquanto lecionava, enquanto participava de congressos e eventos, enquanto pesquisava e enquanto escrevia. Estive ausente por muito tempo em que a minha prioridade era elaborar este trabalho. Demande a sua presença todas as vezes que a pesquisa me deixava solitária. Mudei a nossa vida de país quando decidi fazer um estágio doutoral na Bélgica. Demande cuidado e atenção, e mesmo sabendo que a sua vida também se transformou muito, que nos divertimos e nos orgulhamos muito um do outro ao longo desses 5 anos, preciso reconhecer que não foi fácil. Muito obrigada.

Também merece um agradecimento cuidadoso a minha família, de quem eu estive afastada por muito tempo em virtude dos compromissos decorrentes desta tese. Perdi momentos importantes com a minha mãe, com os meus irmãos, com a minha sobrinha Laura e meus sobrinhos Iara e Cauã, com os meus sogros e cunhados e com todos os Alves da Costa e os Marinho. Obrigada por entenderem a importância deste projeto e por estarem sempre presentes, mesmo que distantes. Vocês me ensinam muito mais do que todos os livros e aulas que precisei devorar para escrever esta tese.

Elencar nominalmente os amigos que tanto me ajudaram, inclusive sem saber o quanto faziam por mim, é um desafio impossível e que eu não me arrisco encarar. Cito os nomes e apelidos daqueles que participaram mais diretamente deste projeto, confiante de que os demais se sentirão igualmente mencionados, porque sabem do amor e do carinho que sinto por eles.

Ingressar no doutorado apenas foi um sonho possível porque no mestrado tive muito apoio e uma comunidade de pesquisa atuante, que me formou como pesquisadora. Agradeço especialmente à Ludmila, minha amiga que tanto me serviu de inspiração. À Fernandinha Alen e ao Thiago Feital também agradeço por tornarem muito mais leve todo esse percurso. Vocês correram para que eu pudesse andar. No mesmo sentido é o agradecimento ao Grupo de Debates Avançado, meu ponto de contato com a realidade do pesquisador na UFMG, um refúgio quando

me desesperava por estar atrasada ou confusa demais. Ao Henrique Noia agradeço especialmente muitos minutos de áudio desestruturados e pelas respostas sempre gentis e assertivas. Lorena, minha grande amiga, muito obrigada por acreditar tanto em mim e por compartilhar comigo momentos tão especiais da sua vida (já registro aqui meu carinho e a minha ansiedade pela chegada do Leonel). Deivide, meu querido, muito obrigada pelo apoio ao longo desses anos e pela inspiração de vê-lo materializar partes tão importantes da sua pesquisa. O mesmo posso dizer à Marcia, uma amiga tão querida e que apenas tive a oportunidade de conhecer em virtude da pós. Eu sou legitimamente mais feliz por ter vocês junto de mim nessa caminhada.

À minha amada amiga Luiza Machado separo um agradecimento singular. A sua confiança na pesquisa e na academia, o amor com o qual você conduziu o seu próprio mestrado e a amizade que sempre me reservou foram fundamentais para que eu seguisse confiando nesta tese. Você é um exemplo de que as mudanças que propomos são possíveis. Este trabalho não seria possível sem você.

Eu tenho o privilégio de ter um grande grupo de amigos muito próximo de mim; um grupo que claramente se mantém unido devido à nossa formação política. Obrigada à minha comuna, aos melhores amigos que eu poderia querer. Aos amigos acadêmicos que passaram pelo processo de formulação e escrita dos seus próprios trabalhos durante esse período, além de registrar os meus agradecimentos destaco o orgulho que sinto de vocês: Sarah, Carol, Julinha, Babi, Faustinho, Thiaguinho, Casagrande, Fernando Villanova e Chico Bento, ter vocês ao meu redor fez com que eu me sentisse especial como vocês são. O mesmo eu posso dizer a respeito de Costinha e Lulu, minhas amigas mais antigas, exímias pesquisadoras, e que mantêm comigo um vínculo tão forte, mesmo diante dos meus sumiços frequentes. Fernando Duca e Marcelo Borel, obrigada pela leitura e revisão de trechos desta tese. Toddynho, Samira, Chicão, Mentira, Leandro, Felipe, Foquinha, Kaka, Rafinha, Temponi e Diego, obrigada por se manterem gentis e me receberem sempre de braços abertos quando eu decido aparecer. Miro, meu grande amigo, mais uma vez obrigada por todo carinho que recebo de você. Todos vocês são incríveis.

Ao longo de 5 anos eu fui pesquisadora, mas não o fiz em dedicação exclusiva. Escrever uma tese e manter outro trabalho foi um desafio que apenas deu certo porque eu tive muito apoio no CCBA e no Jusbrasil. Menciono aqui Jana, Alice e Mari, minhas amigas e igualmente pesquisadoras, para agradecer a todos os meus sócios e amigos do escritório: foi um prazer e uma honra estar ao lado de vocês em tantas batalhas. Às minhas lideranças do Jusbrasil eu

também devo grandes agradecimentos. Meu período como visitante na Universidade da Antuérpia foi fundamental para o meu crescimento como pesquisadora e como profissional, e foi perfeitamente viabilizado pela empresa. O clima de trabalho prazeroso, a amizade que estabelecemos e a grande admiração que nutro pelas pessoas com quem compartilho os meus dias foi fundamental para que a tese não se tornasse um estorvo, mas um projeto de realização pessoal. Bindel, Dani Vianna, Dahia, Ti, Mousse, MP, Neto, Colômbia, jusbrasileiros de BH e todo o time de pesquisa jurídica, aquisição, KB e DS: além do agradecimento por tantos momentos incríveis nos últimos anos, agradeço o apoio fundamental para terminar esta tese. Letícia e Bela, nada disso seria possível sem vocês, de verdade.

Eu devo todos os agradecimentos aos Professores que me acompanharam por quase 7 anos de caminhada pelo PPGD. Eu não seria quem eu sou sem a amizade e o apoio do Prof. Onofre Alves Batista Júnior. Obrigada por me desafiar constantemente, por me manter questionadora e curiosa, por acreditar tanto no meu potencial e me oferecer tantas oportunidades, maiores do que pensava poder alcançar. Prof. Tarcísio, sua participação nesta tese foi essencial. Desde que eu assistia às aulas como ouvinte a sua generosidade conduziu a minha pesquisa. A admiração que eu tenho pelo pesquisador e pelo professor que você é ajudaram a me tornar a pesquisadora que eu sou.

À minha querida orientadora, Profa. Misabel, eu dedico os maiores agradecimentos. Vê-la lutar com tanta paixão e garra pelas nobres causas em que acredita me fez acreditar que era possível fazer o mesmo. Ter sido sua orientanda, por si, foi empoderador. Saber que a maior tributarista do país acreditava na minha pesquisa me fez perseguir com ainda mais afinco esse resultado. Ter compartilhado essa caminhada com a Senhora foi uma honra, Professora. Muito obrigada por tudo.

Por fim, eu agradeço à Universidade Pública, esta que é a instituição que transformou a minha vida. Participar de um ambiente que valoriza e estimula a pesquisa foi definidor para que eu me interessasse pelo Programa de Pós-Graduação. Mais do que isso, a Universidade contribuiu com a minha formação política, o que foi definitivo para elaborar este trabalho. A Capes me concedeu a bolsa de pesquisa que viabilizou meu período de estágio doutoral na Antuérpia, o que foi definitivo para que esta tese fosse formulada, mas que também me permitiu viver no exterior, uma experiência única na minha vida. Minha pesquisa é definitivamente influenciada pelo desejo de que a educação de qualidade seja universal no país. Eu espero que muitos mais pesquisadores leiam esse trabalho, enquanto realizam em condições dignas os seus



próprios. E desde já agradeço àqueles que virão depois de mim por seguirem acreditando na pesquisa e nas mudanças que a academia pode realizar.

*Caminhando pela noite de nossa cidade. Acendendo a esperança e apagando a escuridão. Vamos. Caminhando pelas ruas de nossa cidade. Viver derramando a juventude pelos corações. Tenha fé no nosso povo que ele resiste. Tenha fé no nosso povo que ele insiste. E acorda novo, forte, alegre, cheio de paixão. Vamos. (Milton Nascimento e Fernando Brant, 1978 - Credo).*

## RESUMO

Esta tese se apoia sobre a integridade do sistema constitucional para deduzir, a partir da interpretação sistemática do seu conteúdo, que propriedade possui um conceito mais abrangente do que o tradicionalmente considerado pelo sistema tributário (renda) e que isso gera implicações definitivas sobre a verificação do confisco e a avaliação da capacidade contributiva dos brasileiros. O confisco tributário ocorre quando a tributação alcança o mínimo existencial, situação em que não existe contributiva. Isso quer dizer que a tributação confiscatória alcança a propriedade privada, abrangendo o acesso a proteção social de contribuintes que não alcançam direitos fundamentais relacionados com a dignidade da pessoa humana.

Palavras-chave: Direito tributário. Não confisco. Dignidade da pessoa humana. Capacidade contributiva.

## **ABSTRACT**

This thesis rests on the integrity of the constitutional system to deduce, from the systematic interpretation of its content, that property has a more comprehensive concept than traditionally considered by the tax system (income) and that this has definitive implications on the assessment of confiscation and the evaluation of the tax-paying capacity of Brazilians. Tax confiscation occurs when taxation reaches the existential minimum, a situation in which there is no capacity to contribute. This means that confiscatory taxation reaches into private property, which includes access to social protection, of taxpayers who do not have access to fundamental rights related to human dignity.

Keywords: Tax law. Confiscatory taxes. Human dignity. Ability do pay.

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> – Limites da capacidade contributiva .....	200
<b>Figura 2</b> – Princípios e subprincípios vinculados à igualdade e à justiça .....	201
<b>Figura 3</b> – Funções da tributação .....	213
<b>Figura 4</b> – Tributos como Proporção da Renda Bruta.....	218
<b>Figura 5</b> – Distribuição da Arrecadação Tributária por Estrato de Renda.....	219
<b>Figura 6</b> – Distribuição da Arrecadação Tributária por Estrato de Renda, por tipo de renda (em %) .....	219
<b>Figura 7</b> – Incidência de tributos por décimos, segundo diversos parâmetros.....	224
<b>Figura 8</b> – Composição das despesas de consumo por grupo de despesa e segundo estratos de renda familiar per capita selecionados - Brasil, 2017/18.....	226
<b>Figura 9</b> – Incidência da tributação direta e indireta na renda total segundo décimos de renda familiar per capita - Brasil 2017-18 .....	227
<b>Figura 10</b> – Ciclo de redistribuição .....	240
<b>Figura 11</b> – Zonas de tributação e proteção social.....	251

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>16</b>
I. Os principais referenciais teóricos desta tese.....	19
II. A estrutura deste trabalho .....	26
<b>1. AINDA A PROPRIEDADE.....</b>	<b>29</b>
1.1 Direitos de propriedade e sistema de direitos de propriedade.....	29
1.1.1 A pretensa justificativa dos direitos de propriedade .....	30
1.1.2 A propriedade privada como uma convenção .....	36
1.2 Propriedade, Estado Democrático de Direito e a CRFB/1988 .....	39
1.2.1 O Estado de Direito .....	44
1.2.2 O Estado Social .....	46
1.2.3 O Estado Democrático de Direito .....	47
1.2.4 O Estado Democrático de Direito na Constituição de 1988.....	49
1.2.5 A função social da propriedade na Constituição de 1988 .....	52
1.3 Dignidade da pessoa humana: a propriedade além da tributação.....	58
1.3.1 O único mínimo possível: a dignidade da pessoa humana.....	59
1.3.2 Dignidade da pessoa humana e a propriedade dos despossuídos.....	62
1.3.3 Os direitos de propriedade dos despossuídos .....	66
<b>2. O CONFISCO COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR .....</b>	<b>71</b>
2.1 As limitações ao poder de tributar.....	71
2.1.1 O poder de tributar .....	71
2.1.2 Limitações ao poder de tributar: princípios e imunidades .....	75
2.2 Breves notas sobre "confisco" .....	80
2.2.1 O tratamento do confisco nos textos constitucionais brasileiros.....	81
2.2.2 O confisco na atual Constituição.....	83
2.3 O confisco como limite à tributação.....	86
2.3.1 Confisco em casos de guerra .....	92

2.3.2 Confisco e proteção da família .....	93
2.3.3 Sanções e vedações de confisco .....	93
2.3.4 Tributação sobre o consumo.....	93
2.3.5 Extrafiscalidade tributária .....	94
2.3.6 Concentração de riqueza e perpetuação da pobreza.....	96
<b>3. PROTEÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL: O PARADIGMA DO NÃO CONFISCO .....</b>	<b>98</b>
3.1 A visão da doutrina.....	98
3.1.1 O não confisco aplicado aos tributos.....	99
3.1.2 O não confisco aplicado às multas .....	108
3.2 O conceito paradigmático de mínimo existencial .....	113
3.2.1 <i>Status negativus</i> do mínimo existencial .....	116
3.2.2 <i>Status positivus libertatis</i> do mínimo existencial .....	117
3.2.3 <i>Status positivus socialis</i> do mínimo existencial .....	121
3.2.4 <i>Status ativus processualis</i> do mínimo existencial .....	123
3.3 A visão do Supremo Tribunal Federal .....	125
3.3.1 Conclusões gerais da pesquisa .....	128
3.3.2 Multas tributárias confiscatórias .....	130
3.3.3 Não confisco aplicado a tributos .....	137
3.3.4 O não confisco e a regressividade tributária .....	144
<b>4. DIREITO DE PROPRIEDADE E CONFISCO: A VISÃO DO DIREITO COMPARADO .....</b>	<b>147</b>
4.1 Como diferentes jurisdições tratam do confisco tributário .....	147
4.1.1 Alemanha.....	150
4.1.2 Estados Unidos da América .....	157
4.1.3 Argentina .....	159
4.2 A visão específica da Europa .....	163

4.2.1 O direito de propriedade na Convenção Europeia dos Direitos Humanos .....	163
4.2.2 A jurisprudência do Tribunal Europeu de Direitos Humanos sobre confisco tributário .....	167
4.3 Os tratados bilaterais de investimento .....	173
4.3.1. Caso El Paso x Argentina .....	178
4.3.2 Caso Encana x Equador .....	181
4.3.3 Caso Burlington x Equador .....	183
<b>5. OS PONTOS DE CONTATO ENTRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O NÃO CONFISCO.....</b>	<b>185</b>
5.1 O mínimo existencial e a legitimidade da tributação .....	185
5.1.1 Proibição de excesso, razoabilidade e proporcionalidade .....	188
5.1.2 A teoria causal da capacidade econômica e o mínimo existencial.....	193
5.2 As diferenças teóricas entre a capacidade contributiva e o não confisco.....	198
5.2.1 Direitos de liberdade e direitos de justiça .....	198
5.2.2 A semântica e a abrangência do confisco.....	202
<b>6. DOIS PESOS E DUAS MEDIDAS: O CONFISCO EM CURSO NO BRASIL</b>	<b>205</b>
6.1 A subtributação dos ricos e a supertributação dos vulneráveis .....	212
6.2. As duas faces do não confisco .....	229
6.3. Entre o confisco e a capacidade contributiva: por uma reformulação da política tributária no Brasil .....	244
<b>7. CONCLUSÕES.....</b>	<b>259</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>265</b>
<b>LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA ESTRANGEIRA.....</b>	<b>278</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>283</b>
<b>APÊNDICE A - Decisões de Plenário.....</b>	<b>283</b>
<b>APÊNDICE B - Decisões sobre multas.....</b>	<b>290</b>



## INTRODUÇÃO

Desde o ingresso no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (PPGD/UFMG), nossas pesquisas se encontraram com e foram influenciadas por obras que questionavam o fim do ciclo democrático brasileiro e mundial; o problema da concentração de poder político no Brasil e no mundo; o crescimento dos discursos de ódio e do autoritarismo ao redor do globo e o medo de que vitórias conquistadas a duras penas, pela mobilização e luta social, fossem derrotadas pela interpretação opaca da Constituição brasileira (Nobre, 2022; Avritzer *et al.*, 2021; Levitsky; Ziblatt, 2018; Runciman, 2018; entre outros). Agora, voltamos a enxergar um projeto de Brasil inclusivo, que serve aos desígnios constitucionais.

Ocorre que esta pesquisa não começou em 2024, tampouco termina com a sua entrega. Por isso, as considerações sobre a história e as condições materiais da vida no Brasil, fundamentais para o nosso trabalho, devem impactar a sua leitura ao longo dos anos que virão. Não há como afastar que os nossos estudos partem de um contexto de profunda injustiça. Os dados utilizados nesta tese demonstram que somos um país de maioria vulnerável, em que muitos possuem pouco, e poucos possuem muito. Toda essa mazela não é fato novo, senão construído, mantido e disputado. A história do Brasil é a história da profunda desigualdade (Nascimento, 2016; Souza, 2018; Gonzalez, 2020; Jesus, 2019) – e, infelizmente, se nada for feito, permanecerá sendo.

Esse estado de coisas motivou nossos estudos desde o mestrado, quando questionamos se a tributação poderia ser utilizada para desconcentrar riquezas, ou seja, como instrumento de transformação e mobilidade social (Marinho, 2019). Concluímos, em tese, que sim. Profundamente influenciadas por John Rawls, indicamos como determinante do limite da tributação a concentração de poder político. Ou seja, se a concentração de poder econômico fosse tal que as condições de influenciar a política estivessem capturadas pelos mais ricos, a tributação poderia ser utilizada em alíquotas muito elevadas para contribuir com a dispersão de poder. Esse, portanto, seria o limite teórico da tributação, o “não confisco”: a arrecadação necessária para dispersar poder econômico e, conseqüentemente, político.

A ideia, contudo, não se conforma perfeitamente ao que entende a tradicional doutrina tributarista. Nos manuais, o estudo do “confisco tributário”, ou do “princípio do não confisco”, conduz ao enfrentamento do limite oposto, o chamado “mínimo existencial”. Explica-se: parte relevante da doutrina entende que a tributação não pode alcançar o mínimo necessário para a vida digna do contribuinte, ou será confiscatória (Ávila, 2012, p. 141; Horvath, 2002, p. 75;

Schoueri, 2005, p. 284; Torres, 2005b, p. 157-158). Nosso interesse, em princípio, era o de determinar o que configura o “mínimo existencial” para os muito ricos, cuja vida digna, supõe-se, está garantida por gerações a fio. Então, a tributação, mesmo em alíquotas muito altas, seria virtualmente incapaz de erodir a riqueza a ponto de alcançar o chamado “mínimo existencial” dos contribuintes muito ricos.

A par do que a expressão possa representar, o que nos incomodou e deu novos contornos a esta tese foi a constatação de que dezenas de milhões de brasileiros já não acessam o mínimo necessário para a sobrevivência, quanto mais para uma vida digna. Em 2022, estudo da Fundação Getúlio Vargas (FGV) que mapeou a pobreza no país revelou que 29,6% dos brasileiros tinham renda familiar inferior a R\$ 497,00 mensais (Neri, 2022).<sup>1</sup> O contexto da pandemia global da Covid-19, que, sem sombra de dúvidas, impactou esses indicadores, escancarou que além de dinheiro essas pessoas não possuem proteção social<sup>2</sup>: períodos de crise podem ser devastadores para elas. De acordo com Marcelo Medeiros (2023, p. 144), com base nos estudos de Marco Stampini et. al. (2016) a respeito da pobreza e da vulnerabilidade da classe média na América Latina, os dados de 2001 a 2013 mostram que a maioria da população brasileira, em algum momento, foi pobre.<sup>3</sup>

Questionamos, então: o acesso ao serviço social, fundamental para a vida digna, não deveria ser considerado como uma das condicionantes para identificar o confisco tributário? É possível seguir tributando aqueles que não acessam proteção social? Faz sentido tributar aqueles que não possuem estabilidade quanto ao acesso à proteção social? Não há nítido confisco em tributarmos essas pessoas vulneráveis? Não estamos diante de um confisco continuado, estruturante do Sistema Tributário Nacional?

Nossa pesquisa migrou de perspectiva, portanto. Se no mestrado questionávamos como a tributação pode alcançar a riqueza e dispersar poder político dos mais ricos, no doutorado passamos a questionar como a tributação pode contribuir para garantir dignidade e

---

<sup>1</sup> Ainda, o estudo *Um País na contramão: a pobreza no Brasil nos últimos dez anos* demonstra que, em 2021, a pobreza alcançou o pior patamar desde 2012 (início da série histórica da PNADC). Os indicativos são de que 2021 registrou o pior aumento da pobreza em cerca de 30 anos, já que, em 2020, a série foi amortizada pelos efeitos do pagamento do Auxílio Emergencial (benefício criado para garantir renda mínima aos brasileiros em situação vulnerável durante a pandemia da Covid-19) (Ipea, 2022).

<sup>2</sup> Utilizamos o termo “proteção social” como sinônimo de acesso aos direitos relacionados com o mínimo existencial. Adotamos essa terminologia por entender que o mínimo existencial confere abrigo, pela sociedade e pelo Estado, ao indivíduo considerado com igual respeito.

<sup>3</sup> Para o estudo, foram considerados *extremamente pobres* aqueles que tinham renda diária abaixo de U\$2,5 (após ajustes de poder de compra em virtude da localidade); *moderadamente pobres* aqueles que detinham renda diária per capita entre U\$2,50 e U\$4; *vulneráveis* os que recebiam entre U\$4 e U\$10; *classe média* entre U\$10 e U\$50; *ricos* acima de U\$50 (Stampini et. al., 2016, [s.p]).

participação política dos vulneráveis. A nova pergunta a responder é: “a tributação dos vulneráveis, como se dá hoje, não seria confiscatória?”<sup>4</sup>

A literatura disponível sobre o tema permite concluir que diante da ausência ou segurança quanto ao acesso a condições dignas de vida, a tributação imposta sobre os vulneráveis poderia ser descrita como confiscatória. Reforçamos: de acordo com o que desde já se entende por confisco, ao analisar apenas a tributação incidente sobre os vulneráveis, ela é precisamente confiscatória, já que ameaça e inviabiliza o “mínimo existencial”. Ainda assim, o confisco dos vulneráveis não recebe destaque nos manuais, ou nas publicações do Direito Tributário brasileiro, ou nas propostas, há muito discutidas, de reforma tributária. Compreendemos que se trata de um problema estrutural<sup>5</sup>.

De fato, é possível qualificar o confisco como a tributação da propriedade que retire do contribuinte as condições de viver dignamente, mas essa definição, por si só, é insuficiente. É preciso qualificar o que é vida digna e qual o limite de proteção da propriedade privada, considerando, necessariamente, a sua função social. A Constituição não foi criada no vácuo: os pobres e vulneráveis não foram catapultados a essas circunstâncias após 1988; tampouco foi a tributação que os lançou a essa sorte. Como se demonstrará, dada a definição teórica de confisco tributário, qualquer tributo incidente sobre renda ou patrimônio dos mais pobres seria inconstitucional na raiz, porque milhões de pessoas brasileiras já ingressam na vida civil como pobres ou miseráveis, sem condições mínimas ou razoáveis de dignidade – realidade que, como dissemos, faz parte da construção história do nosso país. Mais do que isso, mesmo quando a pobreza é superada, essa mobilidade não é definitiva e não há uma diferença significativa entre a renda, a riqueza e o acesso à proteção social de que dispunham anteriormente (Medeiros, 2023, p. 146, *e-book*).

Não é mais possível conceber que a norma tributária funcione como um emaranhado de conceitos desconectados da estrutura normativa e blindados de uma interpretação que lhes dê densidade material. Na prática, a definição de confisco, que diz tanto, acaba não dizendo nada. A CRFB/1988, contramajoritária e garantista, possui contornos materiais; substanciais. Se a ausência de dignidade é o freio maior da tributação, é preciso entender como ele opera.

---

<sup>4</sup> É claro que essa mudança de perspectiva não importa no abandono à crítica da tributação dos super ricos e dos bilionários. Essas reflexões estão contidas nos capítulos 5 e 6 desta tese. Em um país onde a desigualdade é constitutiva da sociedade, essas questões estarão sempre entrelaçadas. O que mudou foi a nossa perspectiva metodológica, já que, ao invés de questionar conceitos e dogmas a partir do seu encaixe com o modo de vida dos mais ricos, o fazemos a partir da realidade dos vulneráveis.

<sup>5</sup> Utilizamos o termo *estrutura* no sentido de que o sistema se edifica e se desenvolve sobre a opressão e a exploração dos pobres.

Esta tese pretende integrar e ajudar a substanciar o que hoje reside no campo conceitual da teoria tributária sobre o não confisco.

Isso não quer dizer que pretendamos determinar o *quantum* de tributo é possível impor sobre um determinado contribuinte. Pelo contrário, antecipamos que esta tese argumenta que não se trata o confisco de um limite quantitativo à tributação, mas de uma imposição de atuação do Estado, em sentido afirmativo ou negativo. É dizer, já antecipando nossas conclusões: para não confiscar, ou o Estado renuncia à tributação dos vulneráveis, em absoluto, ou promove a sua dignidade a partir do fornecimento de bens, serviços e utilidades públicas. O confisco é um conceito aplicado a qualquer direito que envolva a propriedade, não apenas a propriedade tributada.

Propomos, então, que a doutrina clássica tributarista – o texto dos manuais –, que está calcado principalmente na dogmática, na regra escrita e na observância máxima do princípio da legalidade, volte seu olhar para a **dignidade da pessoa humana**. Assim, espera-se que seja reconhecida a prioridade e a urgência de pensar o confisco tributário e o respeito à capacidade contributiva como barreiras de tributação dos vulneráveis. Partimos do que a própria doutrina clássica produziu acerca desses princípios, mas trabalhamos com a interdisciplinaridade para apontar as suas limitações e ampliar o seu alcance. Essa, aliás, é parte fundamental dos estudos de Direito Tributário Crítico: a abertura para a interdisciplinaridade.

## I. Os principais referenciais teóricos desta tese

O Direito Tributário Crítico é um campo de estudo que desafia a afirmação tradicional de que a lei tributária é neutra e imparcial. Como explicam Anthony C. Infanti e Bridget J. Crawford, trata-se de uma abordagem que considera os contribuintes como mais do que a soma de suas transações econômicas (Infanti; Crawford, 2022). Examinamos como a tributação afeta indivíduos e grupos ao longo de vários eixos de identidade (por exemplo, raça, gênero, região e classe). Reconhecemos que a lei tributária não é uma questão seca de economia, mas um campo de estudo complexo e inerentemente político. Justamente por isso, nos apropriamos de uma variedade de métodos e abordagens para investigar como a tributação replica e exacerba as desigualdades sociais e econômicas. Pesquisas críticas frequentemente são descritas como

parte dos estudos de *Law and Society* (Direito e Sociedade)<sup>6</sup>, ou *Law in Context* (Direito Contextualizado)<sup>7</sup>.

Esta tese, seguindo a tradição dos estudos críticos de nossa linha de pesquisa, *Poder, Cidadania e Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito*, concatena visões da dogmática do Direito Tributário com estudos da Hermenêutica Constitucional, da Filosofia do Direito, da Filosofia Política, das Ciências Sociais e da Economia. Ainda assim, é inegável a enorme influência da obra *O mito da propriedade*, de Liam Murphy e Thomas Nagel (2005), sobre este trabalho.

Não obstante tratar-se de obra curta, a sua influência atravessa esta tese em pelo menos duas dimensões: **(i)** a sua estrutura; e **(ii)** a sua premissa fundamental.<sup>8</sup> Sobre o primeiro ponto, Liam Murphy e Thomas Nagel desafiam ideias tradicionais do Direito Tributário, como o direito pré-existente de propriedade, a possibilidade da tributação neutra, ou a incompatibilidade das filosofias liberais clássicas com a crítica inflexível da atuação estatal positiva. A partir daí, os autores explicam conceitos fundamentais do Direito Tributário, como a capacidade contributiva, a progressividade, a tributação das heranças e a discriminação tributária. Fica muito evidente que, por trás da opacidade que muitas vezes habita a dogmática fiscal, subsistem razões de filosofia política, visões e conceitos de justiça.<sup>9</sup> Mais do que isso, e adentrando o segundo ponto, os autores partem da premissa fundamental de que não existe dualidade entre o “público” e o “privado”, especialmente quando se cuida de garantir proteção social (reflexo das teorias de Justiça modernas).

---

<sup>6</sup> De acordo com a Biblioteca da *Harvard Law School*, os estudos de *Law and Society* exploram como as normas, as práticas jurídicas e desenvolvimento social se cruzam. Esses estudos examinam os papéis e funções do Direito e das instituições jurídicas. Eles são multidisciplinares e podem incluir várias abordagens e metodologias de pesquisa encontradas em disciplinas de ciências sociais e comportamentais, como sociologia, psicologia, antropologia, linguística, etnografia, criminologia, economia, ciência política, filosofia, história e outras (Harvard, 2024, n. p., tradução livre).

<sup>7</sup> Na mesma linha, a *Cambridge University Press* usa o termo *Law in Context* para classificar publicações que examinam criticamente o direito e os fenômenos jurídicos em seus contextos culturais, sociais, políticos, tecnológicos, ambientais e econômicos. Segundo a editora, uma abordagem contextual envolve o uso de materiais de outras ciências humanas e sociais para explicar o funcionamento prático de campos jurídicos específicos ou fenômenos jurídicos (Cambridge, 2024, n. p., tradução livre).

<sup>8</sup> Apesar de ter sido publicado em 2002, sua influência sobre o Direito Tributário Crítico até hoje é indiscutível. Neil Buchanan fez uma conferência sobre o livro, em 4 de novembro de 2022, no *Tax Policy Colloquium*, da *New York University* (NYU). O evento foi ao ar para apresentar o primeiro capítulo da obra que está desenvolvendo sobre o Mito da Propriedade. Além disso, importa destacar que o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Edson Fachin, citou a obra em uma decisão justamente sobre confisco tributário, a ADI 5612, que discutia a majoração de alíquota de taxas forenses no Estado de São Paulo.

<sup>9</sup> O uso do termo “opacidade” para nos referirmos à dificuldade de compreender as razões subjacentes à normatização, especialmente, fiscal, no Direito Brasileiro também marca a influência do pensamento da Profa. Élide Graziane sobre este trabalho. O termo, bastante utilizado pela pesquisadora, nesta tese sinaliza como a dogmática fiscal, especialmente na utilização de termos e conceitos demasiadamente técnicos, dificultam o conhecimento e o acesso aos posicionamentos filosófico-políticos, ou seja, às premissas de justiça de que partem autores e os operadores do Direito quando da interpretação de dispositivos fiscais.

A natureza convencional da propriedade é ao mesmo tempo perfeitamente óbvia e facilíma de ser esquecida. Todos nós nascemos no contexto de um sistema jurídico minuciosamente estruturado que rege a aquisição, o intercâmbio e a transmissão dos direitos de propriedade; por isso, a propriedade ou a posse pessoal de bens materiais nos parece ser a coisa mais natural do mundo. Porém, a economia moderna na qual ganhamos nosso salário, compramos nossa casa, temos a nossa conta bancária, economizamos para a aposentadoria e acumulamos bens pessoais, e na qual usamos nossos recursos para consumir ou investir, seria impossível sem a estrutura fornecida pelo governo, que é sustentado pelos impostos. **Isso não significa que os impostos não devem ser objeto de avaliação – significa apenas que o alvo da avaliação deve ser o sistema de direitos de propriedade cuja existência eles possibilitam.** Não podemos tomar uma distribuição inicial qualquer dos bens materiais – os bens que as pessoas têm sob sua posse, que são delas, antes de qualquer interferência do governo – como um dado imutável, que não precisa ser nem justificado nem submetido a uma avaliação crítica (Murphy; Nagel, 2005, p. 11-12, grifos nossos).

Toda organização social que se estrutura à luz do Estado Democrático de Direito serve aos mesmos objetivos, porque essa estrutura é desenhada, construída e mantida pelo mesmo sistema jurídico. É descabido considerar o Estado como um ente despersonalizado, uma entidade abstrata, inimiga da iniciativa privada. E isso porque a própria iniciativa privada faz parte da estrutura estatal; sua qualificação e sua proteção são partes fundamentais do sistema jurídico que estrutura e rege o Estado.

Como os próprios autores explicam, em artigo em que respondem às críticas de Geoffrey Brennan sobre a obra, para o caso das sociedades em que há institucionalidade estatal, na ausência do Estado e, portanto, sem a tributação, não teríamos “propriedade anterior à tributação”. Isso porque essa suposta *situação anterior* sequer existiria: a propriedade privada apenas passa a ser reconhecível e objeto de qualquer proteção depois que um sistema complexo de normas a reconhece e a declara dessa forma. Por isso, “não faz sentido utilizar a propriedade pré-tributária como parâmetro para avaliar uma tributação justa” (Murphy; Nagel, 2005, p. 148).

Também é muito evidente a influência de Menelick de Carvalho Netto em nossos estudos, dado que o fio condutor desta tese é a interpretação sistemática da Constituição, de forma a dar completude ao ordenamento constitucional e garantir a dignidade da pessoa humana. A obra de Menelick (1998, 1999, 2011, 2013, 2020, 2021) expõe com clareza o caráter interpretativo do Direito, e como essa interpretação depende do contato da norma com o real, do aprendizado acumulado pela Constituição, e está permanentemente em disputa, justamente pelo caráter complexo das relações sociais.

Essa concepção nos é relevante porque, como veremos, a dignidade da pessoa humana é o princípio estruturante da CRFB/1988, dele decorrendo os direitos fundamentais individuais, sociais e coletivos e, portanto, todas as normas que formam e gravitam em torno do edifício

constitucional. A estruturação da CRFB/1988 em torno da dignidade da pessoa humana é resultado das lutas e dos aprendizados históricos do povo brasileiro. Por isso, a hermenêutica constitucional deve ser utilizada para recuperar o fio da história e se contrapor à interpretação conservadora, que se vale dos mesmos instrumentos e dogmas propalados por séculos contra o pluralismo, reforçando desigualdades e ignorando o caminhar histórico do progresso social no Brasil.

Nesse mesmo sentido ganha relevo o trabalho de Ronald Dworkin, especialmente nos capítulos 6 e 7 de *O Império do Direito*, em que detalha a sua teoria do Direito como integridade (Dworkin, 1999). Esta tese se apoia sobre a integridade do sistema constitucional para deduzir, a partir da interpretação sistemática do seu conteúdo, que *propriedade* possui um conceito mais abrangente do que o tradicionalmente considerado pelo sistema tributário (riqueza) e que isso gera implicações definitivas sobre a verificação do confisco e a avaliação da capacidade contributiva dos brasileiros.

Consoante explica Marcelo Medeiros, “riqueza é renda acumulada ao longo de anos” (Medeiros, 2023, p. 103). Renda, por sua vez, é um conceito que pode ser desenvolvido a partir das considerações de duas correntes principais, do ponto de vista econômico-fiscal. A primeira entende renda como excedente ou acréscimo de riqueza (aquilo que se acumula), “considerando o fluxo de satisfações e serviços consumidos (Irving Fischer) ou meramente disponíveis (Hewett), representados por seu valor monetário, fluxo que engloba as entradas e saídas em um período determinado de tempo” (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 288). A segunda entende renda “como acréscimo de valor ou de poder econômico ao patrimônio, apurada a renda pela comparação dos balanços de abertura e encerramento de determinado período” (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 289). Misabel Abreu Machado Derzi esclarece que a segunda abordagem é utilizada para apurar a renda da pessoa jurídica, especialmente de sociedades empresariais.

Nossa tese foca exclusivamente no contexto das pessoas físicas. Faz isso porque entende que o mínimo existencial é um conceito relacionado à pessoa humana. Ademais, mesmo a riqueza produzida e mantida pelas pessoas jurídicas se destina, inevitavelmente, às pessoas físicas. O objetivo de uma empresa é gerar lucro para seus sócios e acionistas. Então, nos é muito adequado o conceito de renda dado pela primeira corrente mencionada por Misabel Derzi, de renda como excedente o fluxo de satisfações e serviços consumidos ou meramente disponíveis, já que ele permite desenvolver a ideia de que o acesso à proteção social pode ser convertido em renda. É nesse sentido que esta tese caminha, de ampliar a visão tradicional de propriedade para contemplar os serviços, benefícios e utilidades relacionadas com a proteção

social. E, nesse sentido, desde já, cumpre explicar que essa abordagem somente é possível em virtude da integridade do Direito.

Dworkin cita, em *O Império do Direito*, que os astrônomos postularam a existência de Netuno antes de descobri-lo (Dworkin, p. 222-223). Isso porque apenas a existência de outro planeta, com a sua própria órbita, poderia explicar o comportamento dos planetas mais próximos. Narra esse caso para explicar que a integridade é o seu Netuno, porque, sem ela, justiça e equidade seriam insuficientes para explicar por que não nos opomos a normas conciliatórias; aceitamos normas com as quais não concordamos. De certa forma, a visão ampliada de propriedade é o nosso Netuno – e o exemplo escolhido por Dworkin é, ele mesmo, um caso de integridade. Para que o edifício constitucional de 1988 permaneça de pé, mantenha-se íntegro e faça sentido, é necessário conceber que a proteção da propriedade privada alcança mais do que a renda acumulada. É fundamental atualizar a visão clássica da propriedade para abranger proteção social. As demandas históricas por igualdade culminaram na estruturação da CRFB/1988 em torno da dignidade da pessoa humana e esse paradigma se impõe sobre a interpretação de toda e qualquer norma do ordenamento jurídico brasileiro, inclusive da proteção da propriedade privada e do mínimo existencial.

Então, também as teorias sobre a dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial, apresentadas por Ingo Sarlet (2011) e Ricardo Lobo Torres (2009), são imprescindíveis para esta tese. Com Ingo Sarlet, entendemos que a dignidade da pessoa humana é o princípio estruturante da CRFB/1988, o que impõe demandas de justiça específicas sobre a tributação, no sentido de atuar na promoção de igual respeito e consideração para todos. Sobre o mínimo existencial, especificamente, Torres reconhece a urgente demanda de equalizar as condições de vida no país; reconhece que o mínimo existencial se caracteriza como um conjunto de direitos afetado principalmente aos vulneráveis; reconhece que cabe ao Estado garantir e promover condições de alcance e manutenção da dignidade; e o faz de forma aplicada ao campo fiscal. Além disso, como dissemos anteriormente, a doutrina frequentemente se refere ao mínimo existencial como o limite do confisco (também da capacidade contributiva), mas para por aí. Por isso, dedicamos um tópico no terceiro capítulo desta tese para descrever e avaliar essa obra específica do autor.

O contato entre a teoria e a realidade é nota distintiva dos estudos do Direito Tributário Crítico. Em vista disso, conectamos estudos da filosofia política, da economia e da sociologia com a teoria constitucional e tributarista. A partir da obra *Desenvolvimento como Liberdade*, de Amartya Sen, conceituamos a pobreza como a ausência de acesso a capacidades básicas.



Entendemos que a abordagem do autor é mais adequada para o Direito porque sua teoria enfoca nas liberdades humanas como notas distintivas do desenvolvimento, e não em dados econômicos como o crescimento do Produto Nacional Bruto (PNB) ou da renda pessoal dos cidadãos (Sen, 1999, p. 11). Em suas palavras:

O crescimento do PNB ou das rendas individuais obviamente pode ser muito importante como um meio de expandir as liberdades desfrutadas pelos membros da sociedade. Mas as liberdades dependem também de outros determinantes, como as disposições sociais e econômicas (por exemplo, os serviços de educação e saúde) e os direitos civis (por exemplo, a liberdade de participar de discussões e averiguações públicas).

(...) Se a liberdade é o que o desenvolvimento promove, então existe um argumento fundamental em favor da concentração nesse objetivo abrangente, e não em algum meio específico ou em alguma lista de instrumentos especialmente escolhida. Ver o desenvolvimento como expansão de liberdades substantivas dirige a atenção para os fins que o tornam importante, em vez de restringi-la a alguns dos meios que, *inter alia*, desempenham um papel relevante no processo.

(...) A despeito de aumentos sem precedentes na opulência global, o mundo atual nega liberdades elementares a um grande número de pessoas — talvez até mesmo à maioria. Às vezes a ausência de liberdades substantivas relaciona-se diretamente com a pobreza econômica, que rouba das pessoas a liberdade de saciar a fome, de obter uma nutrição satisfatória ou remédios para doenças tratáveis, a oportunidade de vestir-se ou morar de modo apropriado, de ter acesso a água tratada ou saneamento básico. Em outros casos, a privação de liberdade vincula-se estreitamente à carência de serviços públicos e assistência social, como por exemplo a ausência de programas epidemiológicos, de um sistema bem planejado de assistência médica e educação ou de instituições eficazes para a manutenção da paz e da ordem locais. Em outros casos, a violação da liberdade resulta diretamente de uma negação de liberdades políticas e civis por regimes autoritários e de restrições impostas à liberdade de participar da vida social, política e econômica da comunidade (Sen, 1999, p. 11-12).

Ultrapassar a abordagem de avaliação da justiça na tributação a partir da renda é necessário para endereçar adequadamente todos os problemas que decorrem de as desigualdades serem multidimensionais. Falamos em desigualdades, no plural, para indicar que não basta a perspectiva de classe para entender a situação dos vulneráveis no Brasil. Entendemos que o sistema tributário reflete a estrutura de opressão que as relações sociais promovem.

Existem muitas desigualdades. A própria CRFB/1988 as reconhece como diversas: no seu art. 3º, inc. III, fala sobre erradicar as desigualdades sociais e regionais; no inc. IV, expressa a promoção do bem de todos, sem distinção de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Não há como reduzir os diversos fatores de opressão dos quais o sistema capitalista se vale para impedir a crítica e, assim, enterrar as revoluções.

A igualdade, enquanto norma que orienta o ordenamento jurídico e as relações sociais, pressupõe o combate às diversas formas de opressão que diferenciam e marcam os indivíduos – não necessariamente por meio de uma abordagem singular. Partimos do pressuposto de que

não existe uma proposta única que possa dar conta de todos os problemas refletidos no ordenamento tributário, especialmente por serem diversos e complexos. O movimento, aliás, parece ser o oposto: dado que o sistema tributário reflete os problemas que muitas vezes com ele se pretende resolver, o mais adequado seria pensá-lo como um redutor de danos ou uma barreira de contenção, mas não como uma solução definitiva.

Por isso, não ignoramos que, em nosso regressivo sistema tributário, as opressões geográficas e as de gênero e raça implicam certamente uma tributação mais pesada para mulheres, pessoas negras e para aquelas pessoas localizadas no meio rural ou em regiões menos desenvolvidas do país. Essas desigualdades se entrelaçam e determinam necessidades de proteção social diferentes para cada um. Esta tese não analisa detidamente os aspectos específicos dessas desigualdades, mas nos esforçamos para apresentar um trabalho que seja permeável ao aprofundamento dessas questões no futuro, em pesquisas que dele decorram.

Ainda que qualifiquemos a pobreza como a ausência de acesso a capacidades básicas, é fundamental entender como a desigualdade opera no Brasil. Isso porque, como explica Medeiros em seu mais recente livro publicado até o fechamento desta tese (2023), existem formas diversas de segmentar e classificar a população entre ricos e pobres. Cada metodologia de análise corresponde a um objetivo que se pretende evidenciar. Em se tratando do quadro de injustiça tributária que esta tese pretende demonstrar, é muito adequado quantificar a parcela da população que presumivelmente não acessa ou não possui garantias de acesso permanente ao mínimo existencial. Também é importante demonstrar que a tributação no Brasil não considera as diferenças relevantes de renda e riqueza existentes entre a população nacional. Dois pontos do livro *Os ricos e pobres: o Brasil e a desigualdade* (Medeiros, 2023, e-book) são fundamentais para essa tese.

O primeiro ponto é que, se dividirmos a população brasileira em quintis, podemos observar 3 grandes grupos mais ou menos homogêneos quanto à distribuição de renda no seu interior. O primeiro grupo é formado pelo quintil de pessoas que não têm renda ou possuem uma renda irrelevante. O segundo grupo é formado por 3 quintis de pessoas com baixa renda. O último grupo é formado pelo quintil das pessoas mais ricas do Brasil (Medeiros, 2023, p. 26, e-book). Falamos em grupos mais ou menos homogêneos por dois motivos: **(i)** as desigualdades existentes no grupo formado pelos 3 quintis intermediários de renda no Brasil existem, mas são pouco significativas se comparadas à desigualdade existente no quintil superior. Isso porque **(ii)** a desigualdade de renda verificada no quintil superior é enorme, e fica cada vez maior conforme aumenta a renda e diminui o número de pessoas que a detém. Ou seja, temos grupos

relativamente homogêneos entre 80 e 90% da população brasileira (Brasil, 2023), mas extremamente desiguais a partir dos últimos 10% da divisão populacional. Essas considerações impactam, principalmente, nossas conclusões a respeito do princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da CRFB/1988.

O segundo ponto fundamental é que, entre esse grande grupo de brasileiros que perfaz 80 a 90% da população, existem **(i)** pobres crônicos, ou seja, aquelas pessoas que dificilmente saem da pobreza; **(ii)** pobres temporários, que estão identificados como pobres, mas oscilam nessa classificação ao longo dos anos e **(iii)** não pobres temporários, pessoas vulneráveis que não estão pobres, mas têm risco alto de serem pobres no futuro (Medeiros, 2023, p. 146). Adotando a sugestão de Medeiros, chamamos esse grande grupo de *vulneráveis*.

A CRFB/1988 firma um pacto de desenvolvimento, de expansão de direitos, de transformação e de garantir a todos uma vida digna, para si e para a sua família. Esse projeto apenas se concretiza com estabilidade e segurança. A insegurança não permite a tomada de decisões livres e autônomas. Então, esta tese não foca apenas na pobreza, mas no grande grupo que gravita em torno dela. Esclarecemos, a partir desta introdução, que não basta assegurar o mínimo, é necessário que esse mínimo seja estável, e isso é fundamental de ser considerado na formulação de políticas públicas, sobretudo tributárias. Tratar a capacidade contributiva como um retrato estático da realidade não é adequado; o limite do mínimo existencial, antecipamos, deve abranger aqueles que não estão protegidos da pobreza, sob pena de a tributação se tornar (como é) veículo de retrocesso. A CRFB/1988 enquanto projeto, voltado para o futuro e para a transformação da sociedade brasileira, não o admite.

Finalmente, o pressuposto fundamental desta tese é avaliar a tributação. Em especial, avaliar a sua confiscatoriedade. E, como propõem Murphy e Nagel, isso só é possível a partir da avaliação do sistema de direitos de propriedade cuja existência depende dessa tributação, tanto para os ricos quanto para os pobres. É a partir da integração do sistema arrecadatório com o sistema de propriedade garantido e viabilizado pelo Estado que deve ser avaliado o confisco. É a partir dessa análise que entenderemos a real amplitude do confisco tributário perpetrado sobre os mais os pobres, e as oportunidades existentes para resolvê-lo. Trata-se de uma avaliação holística. O velho debate sobre a propriedade e a sua relação com o Estado permanece atual para esta tese.

## **II. A estrutura deste trabalho**

Iniciamos esta tese delimitando o que é o “sistema de direitos de propriedade” que se pretende avaliar para alcançar a criticada tributação, consoante orientado por nosso marco teórico (Murphy; Nagel, 2005). Essa análise é qualificada pela contextualização dos direitos de propriedade garantidos pela CRFB/1988, especialmente quando considerado o limiar mínimo da cidadania, qual seja, a dignidade da pessoa humana. Questiona-se: quais direitos de propriedade merecem<sup>10</sup> proteção? Ou melhor, de quem são os direitos de propriedade que merecem proteção? Para tanto, utilizamos como referenciais teóricos as obras de Liam Murphy e Thomas Nagel (2005), Jeremy Waldron (1988), Ingo Wolfgang Sarlet (2011), Menelick de Carvalho Netto (1999; 2015; 2011) e Karl Marx (2017).

Avançando em nosso trabalho, e já esclarecidos quais são os direitos de propriedade que a CRFB/1988 impõe proteger, começamos nossa incursão no estudo do confisco tributário. O segundo capítulo desta tese faz uma revisão bibliográfica sobre o confisco em geral, para depois situá-lo como limitação ao poder de tributar. Neste capítulo, utilizamos, como fios condutores, duas obras: *O dever fundamental de pagar impostos* de Casalta Nabais (2012), e *Limitações ao poder de tributar*, de Aliomar Baleeiro, atualizado e comentado por Misabel Abreu Machado Derzi (Baleeiro, 2010).

No terceiro capítulo, seguimos com a revisão da bibliografia nacional sobre o confisco tributário e complementamos nossa análise com a sistematização de informações extraídas de 95 acórdãos do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito do não confisco.<sup>11</sup> Com relação à doutrina, avaliamos especialmente o conteúdo de manuais e cursos de Direito Tributário, dada a baixa densidade da produção acadêmica sobre o não confisco. Em pesquisa no portal de teses e dissertações da Capes, foi encontrada apenas uma tese de doutorado que traz o “não confisco” relacionado ao Direito Tributário em seu título. Também não encontramos teses relacionadas com o nosso tema na busca por assunto. Especificamente sobre o mínimo existencial, realizamos uma análise aprofundada da obra paradigmática de Ricardo Lobo Torres (2009), na qual ele se dedicou inteiramente ao tema.

No quarto capítulo, avaliamos a doutrina e a jurisprudência estrangeira, com o fim de investigar se a perspectiva brasileira sobre o assunto diverge de outros países do globo. A seção é fruto do período de visitação na Universidade da Antuérpia, na Bélgica, onde realizamos nosso doutorado sanduíche no âmbito do programa Capes Print. Também nos valem de obras

---

<sup>10</sup> Utilizamos a flexão do termo merecimento justamente para dissimulá-lo, já que consideramos que a proteção da propriedade privada não se vincula de forma alguma com o mérito/merecimento, mas com uma estrutura normativa que se presta a manter o *status quo* e isolar (para explorar) os despossuídos.

<sup>11</sup> Para compilar as decisões e filtrar as mais relevantes, utilizamos o assistente de IA do Jusbrasil (Jusbrasil, 2023).

acessadas na biblioteca do *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD), na Holanda, onde estivemos por uma semana em virtude de uma bolsa de pesquisa concedida especificamente para essa finalidade. Analisamos os julgados da Corte Constitucional Alemã (*Bundesverfassungsgericht*, ou BVerfG), julgados do Tribunal Europeu de Direitos Humanos (TEDH) e do *International Centre for Settlement of Investment Disputes* (ICSID) a respeito de Tratados Bilaterais de Investimento (TBIs). Também utilizamos a doutrina estrangeira que comentava sobre o contexto da tributação confiscatória na Argentina, nos Estados Unidos e na Europa.

No quinto capítulo, realizamos uma breve revisão bibliográfica a respeito da capacidade contributiva e relacionamos os pontos de contato e divergência entre os dois princípios. A partir deste capítulo, passamos a elaborar nossas conclusões sobre a tese, razão pela qual não há um referencial teórico específico que foi abordado. Como é perceptível ao longo do trabalho, fomos muito influenciados pelas considerações de Ricardo Lobo Torres (1989; 2005a; 2005b; 2009; 2011) sobre o não confisco e o mínimo existencial, mesmo partindo de premissas divergentes no que tange à filosofia política (Torres considera a propriedade privada como um direito absoluto e pré-existente, enquanto entendemos que se trata de uma convenção). Neste capítulo, a influência e a importância de Torres para esta tese ficam ainda mais evidentes.

Finalmente, no capítulo 6, apresentamos as conclusões da nossa tese, tanto com relação ao conteúdo do confisco como da capacidade contributiva. Apesar de se tratar do espaço onde expomos nossa visão e nosso entendimento do assunto, isso só é possível com abrigo na teoria de justiça elaborada por Amartya Sen (2010) e por meio da análise de estudos econômicos que evidenciam a desigualdade e a situação dos pobres no país. O trabalho de Marcelo Medeiros é fundamental nesse sentido.

Reiterando que problemas complexos exigem quase sempre soluções igualmente complexas, que deem conta do equilíbrio das diferentes tensões sociais, alertamos desde já que esta tese não pretende entregar uma proposta de lei que solucione o confisco tributário dos vulneráveis, ou um valor de alíquota que materialize esse princípio. A principal inovação deste trabalho reside na sua abordagem, já que parte da urgência e da prioridade de pensar a institucionalidade fiscal a partir da perspectiva dos despossuídos. Quanto às proposições, a inovação está na integração da tributação com o sistema de gastos públicos, não para limitá-los, como tradicionalmente se sugere, mas para demandar a sua expansão com esteio na proibição

do confisco tributário. Como se verá, embora possa parecer óbvio para muitos, essa é a contracorrente do Direito Tributário no Brasil.

## 1. AINDA A PROPRIEDADE

### 1.1 Direitos de propriedade e sistema de direitos de propriedade

Esta tese não pretende se delongar no estudo da propriedade privada. Trata-se de uma realidade dada, de um instituto que recebeu proteção constitucional e é considerado um direito humano. Ademais, o estudo do confisco tributário, nos termos em que ele está presente na Constituição de 1988 (CRFB/1988), não depende de justificar a proteção da propriedade privada, mas sim de entender como funciona o sistema de normas que qualifica e rege a sua proteção, e que igualmente garante a dignidade da pessoa humana. Mais do que isso: um sistema de normas que **se subordina** à dignidade da pessoa humana – tanto, que está expressamente condicionado à função social da propriedade. Se, como sabido, o confisco expressa a tomada injusta da propriedade privada, esta tese se dedica a aprofundar sobre as demandas que esse princípio impõe à proteção dos vulneráveis.

Nosso objetivo, então, é realizar uma interpretação coerente da CRFB/1988, buscando a compreensão do confisco tributário diante do contexto amplo da proteção da propriedade privada no ordenamento constitucional; e uma interpretação também teleológica da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial (analisados neste e no cap. 3 desta tese). Fazemos isso para alcançar os sentidos desses preceitos, tomando em conta a sua finalidade determinante e a sua necessária influência sobre as demais normas constitucionais.

Para tanto, faz-se necessário compreender a diferença entre direitos de propriedade e os sistemas de direitos de propriedade. Tradicionalmente, os direitos de propriedade referem-se aos direitos individuais de uma pessoa qualquer sobre um determinado bem, como, por exemplo, o direito de usar, gozar, dispor e reivindicar a titularidade desse bem (art. 1.228 do Código Civil). Esse direito vai se desdobrar em outros, como os direitos transacionais, os direitos sucessórios etc. Já os sistemas de direitos de propriedade se referem aos mecanismos e normas estabelecidos para garantir a proteção e o exercício desses direitos.

O confisco tributário faz parte dos sistemas de direitos de propriedade, assim como todas as normas que garantem ou interferem na delimitação da propriedade privada. Por isso, tem um conteúdo dinâmico e flexível, que se conforma ao nível de proteção que a sociedade concorda fornecer para o direito de propriedade, especificamente. A forma como nos

aparelhamos historicamente para proteger a propriedade privada reflete a visão de justiça perseguida por nossa sociedade e carrega os aprendizados constitucionais que absorvemos com as lutas e os movimentos civis e sociais. Na emergência do Estado Liberal, os sistemas de direitos de propriedade, repletos de obrigações negativas, ou seja, excludentes dos demais indivíduos que não os titulares, eram direcionados a resguardar a propriedade da elite. Já no Estado Democrático de Direito, a pretensão de alcançar uma sociedade plural impõe deveres ao indivíduo proprietário e ao Estado para garantir o acesso à propriedade e a condições dignas de vida aos mais vulneráveis. Os direitos de propriedade não são absolutos e, por isso, é necessário prover o retorno social do monopólio da propriedade e dos bens de produção.

A sociedade brasileira passou por muitas mudanças desde a sua primeira Constituição, de 1824. Por isso, é natural e esperado que o arcabouço normativo mais recente seja muito diferente dos anteriores: toda nova constituição carrega a vontade e a luta por uma nova ordem normativa. É o que pretendemos demonstrar: a proteção da propriedade privada na CRFB/1988 exige uma interpretação normativa integradora, influenciada pela dignidade da pessoa humana.

### **1.1.1 A pretensa justificativa dos direitos de propriedade**

Apesar de não pretendermos justificar os direitos de propriedade, é importante exemplificar o porquê de não trilharmos esse caminho. Jeremy Waldron, filósofo do Direito, se propõe a investigar os principais argumentos filosóficos e de Direito que justificariam a propriedade privada. O autor examina com profundidade duas linhas de argumentação baseadas em direitos: uma associada a John Locke e Robert Nozick, e outra associada a Friedrich Hegel. Ambas sustentam que os indivíduos têm interesse em possuir bens, já que a propriedade privada seria importante o suficiente para determinar o respeito aos seus sujeitos e restringir a ação governamental (Waldron, 1988, p. 115).<sup>12</sup>

O trabalho de Waldron é relevante porque analisa diferentes teorias a respeito da proteção da propriedade privada. Embora não enuncie seus objetivos desta forma, a questão fundamental que o autor pretende responder é: por que seria justificável estruturar um sistema normativo centrado na proteção da propriedade privada? Identifica, então, dois argumentos que,

---

<sup>12</sup> Além do recorte em duas teorias principais, o autor também comenta outras teorias, como a visão de Proudhon, para quem o princípio da igualdade tornaria impossível falar em um direito de propriedade privada (Waldron, 1988, p. 323-342), ou John Rawls, para quem seria necessário garantir apenas a propriedade de bens pessoais, que colaboram com o desenvolvimento do indivíduo, mas não dos meios de produção, o que pode impossibilitar a colaboração recíproca (Waldron, 1988, p. 273-278). Entretanto, essas teorias são analisadas apenas em comparação com as duas principais: da justa apropriação (Locke e Nozick) e do desenvolvimento ético (Hegel).

por sua robustez e influência teórica, merecem análise: o da aquisição legítima (Locke e Nozick) e o do desenvolvimento ético (Hegel).

Na visão do autor, existem três sistemas de propriedade: **(i)** a propriedade privada, **(ii)** a propriedade coletiva e **(iii)** a propriedade comum. A propriedade coletiva refere-se a uma estrutura em que os recursos materiais não são de propriedade ou controlados por indivíduos isoladamente, mas sim pertencem e são geridos pela sociedade como um todo, por meio do Estado (Waldron, 1988, p. 40-41). A propriedade comum parece, à primeira vista, com a propriedade coletiva, pois em ambas, nenhum indivíduo possui uma posição de privilégio exclusivo em relação a qualquer recurso. Entretanto, ela se diferencia pelo fato de que os interesses do coletivo não possuem um *status* especial. Dentro de um sistema de propriedade comum, as normas para acesso e controle de recursos materiais são estabelecidas sob o princípio de que cada recurso é, teoricamente, acessível igualmente a todos os membros. As necessidades e desejos individuais são levados em conta, e as decisões sobre alocação são tomadas de maneira que se busca ser justa para todos (Waldron, 1988, p. 41).

Waldron chama de “argumento baseado em direitos” aquele que, para assegurar a propriedade privada, faculta a alguém direitos sobre determinado recurso e impõe obrigações negativas contra os demais indivíduos. Essa proteção implica em um *sistema de direitos de propriedade*, que são as regras que governam o acesso e o controle a recursos materiais, entendidos como aqueles capazes de satisfazer uma necessidade ou querer humano. No Brasil, como dito, de acordo com o art. 1.228 do Código Civil, proprietário é quem detém “a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha” (Brasil, 2002). Esses direitos de propriedade estão limitados pela função social da propriedade, prevista constitucionalmente, e cujo conteúdo normativo retomaremos mais adiante neste capítulo. Em razão de as constituições modernas se estruturarem em torno da propriedade privada, apenas ela é objeto de análise do seu estudo.

Waldron esclarece que o ponto de partida da discussão de Locke sobre a propriedade privada é a sua insistência em que, embora o mundo tenha sido criado para a humanidade, nenhuma de suas partes foi atribuída inicialmente a algum ser humano em particular para o seu uso exclusivo (Waldron, 1988, p. 148). De acordo com Waldron, Locke também não aceitava as soluções convencionalistas de Hugo Grotius e Samuel Pufendorf, que baseavam a existência da propriedade privada, diante do estado de natureza, no consentimento geral da vida em sociedade pelos seres humanos (Waldron, 1988, p. 149-153). Nesse sentido, Locke procurava dissolver o dilema entre o comunismo original e a atribuição da propriedade privada a partir do



estado de natureza, sem se escorar em justificativas exclusivamente divinas para tanto (Waldron, 1988, 137-252).

Para Locke, a propriedade privada seria uma instituição natural, baseada na apropriação individual dos recursos pelo trabalho. Grosso modo, a teoria de John Locke determina a propriedade privada a partir do trabalho que o ser humano misturou com a terra ou a partir da aquisição legítima de quem o tenha feito (Waldron, 1988, p. 140). Quando o indivíduo trabalhasse na sua propriedade acabaria transferindo parte de si mesmo para esse recurso material. Essa seria a justificativa pela qual essa propriedade deveria ser respeitada: ela carregaria parte do seu proprietário, excluindo os direitos comuns de outras pessoas (Waldron, 1988, p. 184). Seus escritos do final do século XVII expressaram a insatisfação da classe capitalista emergente com o absolutismo, inspiraram a concepção moderna de Estado e propriedade.<sup>13 14</sup>

Nozick também argumentava pela proteção da propriedade privada como uma defesa do direito histórico de aquisição e de transferência de bens (*historical entitlement*), baseada na ideia de que as pessoas têm direitos naturais sobre si mesmas e sobre o que produzem com o seu trabalho. Segundo o filósofo, qualquer sistema de propriedade que violasse esses direitos seria injusto e requereria uma compensação (Waldron, 1988, p. 138). O direito à propriedade privada seria justo se as transferências entre os proprietários ocorressem de maneira justa. As transferências justas seriam, então, aquelas em que os legítimos proprietários do recurso realizassem as transações, conforme seu consentimento ou escolha (Nozick, 1991, p. 172-182; Waldron, 1988, p. 257).

---

<sup>13</sup> A partir da análise da *teoria lockeana*, Waldron acaba mencionando outras teorias que legitimam a propriedade privada. Explica, por exemplo, que Robert Filmer defendia que Deus deu o mundo e o poder político a Adão e a seus descendentes, e que os reis atuais eram herdeiros dessa autoridade absoluta. Ele criticava a ideia de um consentimento unânime para a mudança da comunidade natural para a dominação privada, e afirmava que a propriedade privada era natural e primordial (Waldron, 1988, p. 144-145; 151). Thomas Hobbes negava que houvesse qualquer direito natural ou comum à propriedade no estado de natureza, e sustentava que a propriedade privada era uma instituição artificial criada pelo poder soberano. Ele argumentava que a propriedade privada era uma fonte de conflito e insegurança, e que o soberano tinha o direito de regular e confiscar a propriedade dos súditos para garantir a paz e a ordem (Waldron, 1988, p. 153-154). Samuel Pufendorf admitia que havia um direito natural e comum à propriedade no estado de natureza, mas afirmava que a propriedade privada era uma instituição convencional baseada no consentimento universal ou local dos seres humanos. Ele explicava como os indivíduos passaram da comunidade original para a divisão privada dos bens por meio de uma série de acordos e convenções, e como as obrigações decorrentes da propriedade privada adquiriram a força da lei natural (Waldron, 1988, p. 150).

<sup>14</sup> É importante destacar que o próprio Waldron apresenta divergências doutrinárias a respeito da teoria de apropriação de John Locke. James Tully, por exemplo, rejeitava a interpretação convencional de Locke como um defensor da propriedade privada natural baseada no trabalho, e propunha uma leitura alternativa que enfatizava o caráter civil e contingente da propriedade privada. Locke negava a existência de propriedade privada no estado de natureza, e a propriedade privada seria uma criação da sociedade civil, que poderia ser rearranjada ou redistribuída para o bem público (Waldron, 1988, p. 140-141).

O ponto de contato entre a teoria *lockeana* e a *nozickiana* é o da aquisição da propriedade a partir do “primeiro trabalho”, que é a aquisição original (trata-se de *teorias de aquisição histórica*, como nomeia Waldron). A partir daí, as teorias se diferenciam em diversos aspectos. Em especial, porque Nozick rejeitava a teoria da “mistura do trabalho” como suficiente para justificar o direito de propriedade, uma vez que não seria possível delimitar a exata medida do trabalho adicionado ou do recurso que se pretendesse apropriar (Nozick, 1991, p. 193-195; Waldron, 1988, p. 256). Rejeitava também o *proviso lockeano*, que é a limitação de apropriar-se em caso de recursos sem dono, “deixando tanto e tão bom para o outros”. Para Nozick, essa limitação deveria ser a de “não deixar pior a situação de pessoas que não podem se apropriar de alguma coisa” (Nozick, 1991, p. 195-201).<sup>15</sup> Considerando que a situação inicial fosse ruim (de pobreza, miséria ou ausência de dignidade), nenhuma medida de redistribuição deveria ser tomada.

Avaliando, então, as duas teorias no que se aproximam e se distanciam, Waldron conclui como insuficientes os argumentos apresentados por ambas. Quanto a Locke, em primeiro lugar, porque haveria algo de metafísico na defesa da propriedade privada em razão de o trabalhador colocar parte de si mesmo nesse recurso, e apenas quando ele fosse o primeiro a fazer isso (Waldron, 1988, p. 140). Waldron também critica a incoerência de Locke em relação ao papel do consentimento na instituição da propriedade privada, especialmente quando Locke discutia a introdução da moeda na vida em sociedade. Isso porque o filósofo rejeitava a ideia de um consentimento universal no estado de natureza, mas afirmava, sobre a moeda e a mercantilização da sociedade, que o consentimento tácito daqueles que não possuíam propriedade seria suficiente para justificar a desigualdade econômica (Waldron, 1991, p. 218-225). Ainda, o autor aponta incoerências do ponto de vista ideológico, já que Locke defendia uma teoria revolucionária do governo ao mesmo tempo que preservava os direitos de propriedade privada dos comerciantes e proprietários rurais (Waldron, 1991, p. 148). Por fim, Waldron considera a teoria de John Locke teologicamente questionável, pois ela depende de premissas que não podem ser facilmente reafirmadas em termos seculares, como o argumento de que Deus criou o mundo para o uso humano (Waldron, 1991, p. 141-142).

Sobre Robert Nozick, as críticas estão centradas principalmente na incompletude da

---

<sup>15</sup> O próprio Nozick possui uma sessão em *Anarquia, Estado e Utopia* (1991, p. 193-201) questionando a teoria de apropriação de John Locke, especificamente o *proviso lockeano*, que é a limitação de apropriar-se, em caso de recursos sem dono, “deixando tanto e tão bom para o outros” (Nozick, 1991, p. 195). Para Nozick, essa limitação deveria ser a de “não deixar pior a situação de pessoas que não podem se apropriar de alguma coisa” (Nozick, 1991, p. 196).

sua teoria.<sup>16</sup> Em primeiro lugar, Waldron considera que não há especificação a respeito do conteúdo dos princípios de justiça aplicáveis na aquisição e na transferência de propriedade, o que seria essencial para justificar a sua teoria do direito histórico de aquisição. Há apenas um esboço da forma geral desses princípios, sem explicar como eles funcionariam ou quais seriam as condições para que fossem válidos (Waldron, 1988, p. 255).<sup>17</sup> De acordo com Waldron, Nozick trabalhava com um conceito qualificado de propriedade. Isso porque tratava-se de um direito exclusivo contra todos, que não poderia ser limitado ou sofrer intervenções – o que implica a exclusão dos direitos dos outros indivíduos. Um direito deste tipo somente poderia ser considerado a partir da sua adequação a um princípio de justiça na aquisição (PJA). É dizer, apenas seria possível sustentar um direito de exclusão contra todos a partir de um argumento maior, pautado em um princípio de justiça que resguardasse a aquisição (Waldron, 1988, p. 265). No caso, não há qualquer justificativa para a existência de um direito de exclusão de todos, ainda mais quando baseado unicamente na legitimidade da transação realizada.

Nozick também não demonstrava como os direitos de propriedade privada oriundos da aquisição inicial poderiam ser transmitidos para outras pessoas, por meio de processos como troca, doação ou herança. Não há clareza sobre a razão moral que justificasse as transmissões sucessivas. É como se o filósofo assumisse que o poder de alienação faz parte do *pacote de direitos* que o apropriador original obtém, mas não justificasse, mais uma vez, como esse direito se tornaria exclusivo e excludente dos interesses de outras partes (Waldron, 1988, p. 256-262).

Já a análise da segunda linha argumentativa, representada pela proteção da propriedade por seu valor ético, conduz ao entendimento de que a propriedade é algo de que todos dependem para desenvolver sua liberdade e individualidade. Isso implica uma exigência de justiça no sentido de que todos devem ter propriedade. Apesar de conceber esse valor intrínseco da propriedade privada, Hegel reconhecia que os direitos individuais de propriedade poderiam ser subordinados a esferas superiores de direito, como a sociedade ou o Estado (Waldron, 1988, p. 351). Esses representariam a execução plena da liberdade, por serem formas mais elevadas de organização social que permitiriam aos indivíduos realizar sua liberdade racional e ética e por isso deveriam ser privilegiados. Waldron destaca ainda que, ao contrário de Locke e Nozick,

---

<sup>16</sup> Nas exatas palavras de Waldron: “[o] trabalho de Nozick nos é útil apenas por causa de sua incompletude teórica. É notório que Nozick apresenta não uma teoria do direito histórico, mas o esqueleto de uma teoria.” Cf. original: “Nozick’s work is useful to us here just because of its theoretical incompleteness. It is notorious that Nozick presents not a theory of historical entitlement but bare bones of a theory” (Waldron, 1988, p. 254).

<sup>17</sup> É honesto anotar que embora constatare essa incompletude, Waldron considera não haver problema, *per se*, em simplesmente questionar, como esforço intelectual, as teorias de outros filósofos, sem a necessidade de construir a sua (no caso, a Teoria de Justiça de John Rawls) (Waldron, 1988, p. 255).

Hegel não dava importância especial ao ato de apropriação, mas sim ao fato de ser proprietário como um meio de expressar a personalidade (Waldron, 1988, p. 340).

Um ponto importante da teoria hegeliana, apresentada por Waldron, é que a propriedade teria um papel fundamental no processo histórico e social de formação da personalidade, pois ela seria o meio pelo qual o indivíduo se tornaria um proprietário, isto é, alguém que teria o poder de dispor de objetos externos conforme sua vontade e de reconhecer a vontade dos outros proprietários (Waldron, 1988, p. 353).

Waldron questiona se Hegel realmente oferecia um argumento a favor da propriedade privada, ou se apenas descrevia a racionalidade inerente à existência dessa instituição social (Waldron, 1988, p. 344-347). No mesmo sentido, indaga se o argumento de Hegel pode ser considerado *baseado em direitos*, já que o filósofo não atribuiu um caráter absoluto ou incondicional ao direito de propriedade, mas o subordinou às exigências da vida ética e do Estado (Waldron, 1988, p. 347-351). Ademais, Waldron sugere que Hegel foi influenciado pelas ideias de Locke, na medida em que também admitiu as desigualdades decorrentes da “primeira ocupação” (Waldron, 1988, p. 344).

Ao final de sua pesquisa, Waldron conclui que, sob escrutínio sério, não haveria argumento que fornecesse uma justificativa plausível para uma sociedade na qual algumas pessoas têm muita propriedade e muitas têm quase nenhuma. Mesmo as teorias de Locke e Hegel conduziriam à discussão sobre a dispersão da propriedade. O autor conclui que o slogan de que a propriedade é um direito humano anterior e até superior ao Direito somente poderia ser utilizado para legitimar a enorme desigualdade encontrada nos países capitalistas modernos (Waldron, 1988, p. 5).

Como destacado anteriormente, apesar de Jeremy Waldron ter focado principalmente em um conjunto restrito de teorias, seu trabalho nos é importante sobretudo por seu questionamento a um sistema de direitos que já existe e que já se estrutura para proteger a propriedade privada. Não se trata de uma análise do ideal, mas do real. Questiona-se a justificativa moral para que esse sistema seja não apenas tolerado como desenvolvido. Um sistema de direitos que, como o autor bem explica, organiza-se como um emaranhado de regras que governa o acesso e o controle a recursos materiais. Um sistema que perpetua desigualdades e injustiças, muitas vezes considerando como absolutos e excludentes direitos de propriedade que não se justificam diante dos princípios de justiça elegidos pela sociedade para regê-los. A conclusão do autor é compartilhada por nós: não há uma teoria uniformemente aceita, compartilhada pelos sujeitos de direito, que justifique a estrutura do ordenamento jurídico em

torno da proteção da propriedade privada. No mínimo, essa justificativa é uma questão moral abrangente, de foro íntimo, insuficiente, porque fragmentada, para justificar um sistema normativo que rege a totalidade de sujeitos numa sociedade.

Qualquer que seja a justificativa moral pela qual consideremos a propriedade como objeto privilegiado de proteção, é inegável que desde o advento do Estado moderno a institucionalidade democrática estrutura-se no seu entorno. Como dito, não se trata de uma proposta, mas de uma constatação. Então, este trabalho não se dedica a justificar o atual sistema de direitos de propriedade, mas a conhecê-lo, compreendê-lo e avaliá-lo como ele é. Isso porque, uma vez que a propriedade ocupa um lugar de proteção privilegiada no sistema capitalista, utilizada para adquirir e acessar outros direitos, ela acaba por ocupar uma posição de motor de desenvolvimento e de liberdade. Se levarmos à sério os compromissos normativos firmados com o desenvolvimento e a liberdade, precisamos levar à sério também as demandas universais, e não apenas elitistas, em torno da propriedade.

### 1.1.2 A propriedade privada como uma convenção

Já antecipamos que concordamos com Liam Murphy e Thomas Nagel quanto à compreensão de a propriedade privada ser uma convenção jurídica (2005b, p. 12-15). Aliás, seria injusto creditar unicamente a Liam Murphy e Thomas Nagel a tese de que a propriedade privada é convencional, e que serve a um sistema do qual participam outros direitos, como a igualdade, o valor social do trabalho e a dignidade da pessoa humana. León Duguit, apenas para dar um exemplo, no começo do século XX, já apregoava que a propriedade é uma instituição jurídica que se formou para responder a uma questão econômica, e que evolui necessariamente com as próprias necessidades econômicas (Duguit, 2019, p. 37).<sup>18 19</sup> Aqui focamos no pensamento de Murphy e Nagel apenas em razão de sua obra estar diretamente relacionada com o Direito Tributário, o que influenciou decisivamente esta tese. De toda forma, retomaremos o trabalho de Duguit mais adiante.

---

<sup>18</sup> Cf. trecho original: “proprieté is a legal institution that formed itself to answer an economic need, as incidentally all legal institutions, and that it evolves necessarily with economic needs themselves.”

<sup>19</sup> Na verdade, o convencionalismo da propriedade remonta a Hume e Aristóteles. Todavia, convém destacar que positivistas como Jeremy Bentham sustentaram que a propriedade é criação do Direito, afastando, assim, as concepções jusnaturalistas que pregavam a existência de direitos anteriores à normatização. Bentham, especificamente, afirmava que “Direito e propriedade nasceram juntos e morrem juntos. Antes de o Direito existir não havia propriedade; acabe com o Direito e a propriedade acaba” (Bentham, 1.843, cap. 8, *e-book*, tradução livre).

A noção de direitos de propriedade, vista como uma convenção, não necessariamente depende da proteção do poder do Estado. Liam Murphy, em resposta a críticas de Geoffrey Brennan sobre *O Mito da Propriedade* (Brennan, 2005), destaca que existem práticas normativas convencionais, como as normas de etiqueta, que não são protegidas pelo poder estatal, assim como a propriedade em sociedades que não possuem estruturas institucionais formais respaldadas por uma força coercitiva centralizada. Para sociedades com um Estado estabelecido, o argumento é de que, sem o Estado e, conseqüentemente, sem a tributação, não teríamos o conjunto final de propriedades que possuíamos antes da tributação. Portanto, usar a propriedade tributária como referência para pensar em tributação justa não seria lógico.

Liam Murphy conclui que Brennan, ao parafrasear essa posição, sugere que o que um indivíduo pode reivindicar se baseia no que a lei permite. Embora o autor concorde em parte, ele enfatiza que o livro não assume que existam direitos morais de propriedade aos quais as regras legais devam se conformar. Isso não significa que não exista um embasamento moral para criticar a maneira como um sistema legal específico aloca reivindicações.<sup>20</sup> A essência de *O Mito da Propriedade* é demonstrar os valores que influenciam a avaliação moral de nossas principais instituições legais e econômicas, incluindo a tributação. Essa compreensão contradiz qualquer noção de que toda ação governamental na esfera da propriedade e da economia é, por definição, justa ou injusta (Murphy, 2005, p. 147-148). Aceitar a propriedade privada como convencional não implica afastar a existência de elaborações morais acerca do seu conteúdo e da estrutura do sistema de direitos que a protege.

Nossa posição é de que não há uma justificativa moral exclusiva e uniforme para que tenhamos nos organizado socialmente em torno da propriedade privada, como se houvesse um direito preexistente a ela. Não obstante a ausência dessa justificativa, transmitimos um caráter quase natural a esse direito, o que prejudica a sua crítica:

Qualquer convenção, se estiver suficientemente difundida no meio social, pode chegar a ser universalmente vista como uma espécie de lei da natureza – **um nível básico visto como critério de qualquer avaliação e não como algo a ser avaliado**. Os direitos de propriedade sempre tiveram o poder de provocar essa ilusão. No sul dos Estados Unidos, os proprietários de escravos de antes da Guerra de Secessão ficaram indignados com a violação dos seus direitos de propriedade quando se procurou proibir a importação de escravos para os territórios norte-americanos – sem mencionar as ações abolicionistas propriamente ditas, como as daqueles que ajudavam os escravos fugidos a entrar no Canadá. Porém, **a propriedade de escravos era uma**

<sup>20</sup> O fato de considerar a propriedade privada uma convenção não impede que existam argumentos suficientes para justificá-la. Liam Murphy esclarece que a sua posição é similar à de Hegel, já que ele também acredita na importância da propriedade privada para alcançar a liberdade individual. Em suas palavras: “considere-me como fortemente a favor da propriedade privada” (cf. original: “*count me as strongly in favor of private property*”) (Murphy, 2005, p. 984).

**criação do sistema jurídico, protegida pela Constituição norte-americana; e o caráter justo ou injusto das intervenções abolicionistas não podia ser avaliado sem que se levasse em conta a justiça ou injustiça da própria instituição escravocrata** (Murphy; Nagel, 2005, p. 12, grifos nossos).

Murphy e Nagel também comentam que “a noção de direito natural gerada pela assimilação irrefletida de direitos de propriedade, que na verdade são definidos por convenção, pode gerar, por sua vez, certa satisfação com o *status quo*, entendido então como algo que de certo modo se justifica a si mesmo” (Murphy; Nagel, 2005, p. 13). De fato, a ideia de que existe um direito maior e anterior, e por isso mais forte do que todos os demais instituídos pelo sistema jurídico, torna impossível questioná-lo por meios democráticos e institucionais.

Ao conceber a propriedade privada como uma convenção, reconhece-se que ela não é um direito absoluto, mas sim moldado e definido pelas normas e acordos estabelecidos pela sociedade. Isso significa que a propriedade, enquanto direito, pode ser circunscrita por limitações e requisitos que visem ao bem comum e à harmonia social. Estas limitações e requisitos não apenas protegem os interesses individuais, mas também garantem que a propriedade não seja utilizada de maneira que prejudique a coletividade ou viole princípios éticos e sociais.

Um desses condicionantes é a função social da propriedade, que será discutida mais adiante. A função social determina que a propriedade deve ser utilizada de forma a contribuir positivamente para a sociedade, garantindo que seu uso beneficie não apenas o proprietário, mas a comunidade como um todo. Assim, a propriedade não é vista apenas como um direito individual de posse e uso, mas também como uma responsabilidade perante a sociedade, garantindo que sua utilização esteja alinhada com os interesses e necessidades sociais. Tudo isso porque entendemos que o direito de propriedade está integrado a um sistema de direitos de propriedade, e este não foi formatado para beneficiar um indivíduo, mas a coletividade. Ou seja, também o direito de propriedade deve servir ao bem comum, já que o bem comum visa a garantir dignidade, em condições iguais, a todos.

Por isso, concordamos com os autores que “os direitos de propriedade não são o ponto de partida dessa discussão [a avaliação da justiça tributária], mas a sua conclusão” (Murphy; Nagel, 2005, p. 14). Ainda que não se concorde com a polêmica proposta de que não existe propriedade pré-tributária, é coerente com a CRFB/1988 entender que a propriedade privada não é um direito absoluto, que pode ser moldado de acordo com a sua função social. A propriedade privada é tão somente uma parte do sistema de direitos de propriedade, assim como a tributação e a proteção social. Um sistema que hoje se constitui na forma do Estado

Democrático de Direito, instituído e proclamado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

## 1.2 Propriedade, Estado Democrático de Direito e a CRFB/1988

A afirmação, na introdução desta tese, de que “toda a organização social que se estrutura à luz do Estado Democrático de Direito (EDD) serve aos mesmos objetivos, porque é desenhada, construída e mantida pelo mesmo sistema jurídico” pode ser facilmente verificada na CRFB/1988. Além de elencar os direitos e garantias individuais, sociais e coletivos dos cidadãos brasileiros, a nossa Constituição organiza o Estado; a tributação e o orçamento; a Ordem Econômica e Financeira e a Ordem Social, que engloba a Seguridade Social, a Educação, a Saúde e o Desporto, a Ciência e Tecnologia, a Comunicação Social, o Meio Ambiente, a criança, o adolescente, o jovem, o idoso e os povos originários. Trata-se de uma espécie de edifício constitucional, em que as normas se suportam e conferem ao conjunto integridade, já que todos esses blocos normativos obedecem aos fundamentos da República e viabilizam a consecução dos objetivos fundamentais postos nos arts. 1º e 3º da CRFB/1988. Ou seja: é impossível ler uma norma constitucional isolada; seu conteúdo é profundamente influenciado pela estrutura e sistematização da CRFB/1988. É dizer, em reforço à nossa Introdução: esta tese se apoia sobre a integridade do sistema constitucional para deduzir, a partir da interpretação sistemática do seu conteúdo, que *propriedade* possui um conceito mais abrangente do que o tradicionalmente considerado pelo sistema tributário (renda) e que isso gera implicações definitivas sobre a verificação do confisco e a avaliação da capacidade contributiva dos brasileiros.

A “Constituição Cidadã” institui um Estado Democrático de Direito (EDD). Refere-se a esse paradigma desde o seu preâmbulo, em que fica claro que a Assembleia Constituinte foi reunida com a finalidade específica de formatá-lo, e o reforça imediatamente em seguida, no *caput* do art. 1º, inaugurando a parte dispositiva do texto: “[a] República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)”.<sup>21</sup> Também Ulysses Guimarães fortalece o paradigma do EDD em seu discurso de abertura da Assembleia Constituinte, destacando o histórico de lutas que provocou a ruptura com o ordenamento jurídico anterior e levou os brasileiros até a “nova” Constituição:

---

<sup>21</sup> A Constituição anterior, de 1967, embora se refira a “regime democrático” ou “ordem democrática” nos arts. 148, 149, 151 e 166 não instituíam um Estado Democrático de Direito, nestes precisos termos.



A Nação quer mudar, a Nação deve mudar, a Nação vai mudar.

Estes meses vividos pelo povo brasileiro, desde que nos reunimos em Goiânia e Curitiba, a fim de exigir eleições diretas para a Presidência da República, demonstraram que o Brasil não cabe mais nos limites históricos que os exploradores de sempre querem impor. Nosso povo cresceu, assumiu o seu destino, juntou-se em multidões, **reclamou a restauração democrática, a justiça social e a dignidade do Estado.**

Estamos aqui para dar a essa vontade indomável o sacramento da lei. A Constituição deve ser – e será – o instrumento jurídico para o exercício da liberdade e da plena realização do homem brasileiro (Guimarães, 1987, p. 21, grifos nossos).

*Estado Democrático de Direito* não é uma expressão vazia; um conjunto de palavras que se reuniu para fins estilísticos ou reforço argumentativo. Consoante destaca Jeremy Waldron (2008, p. 4-5), o Estado de Direito [*Rule of Law*] é um ideal que exige que todas as entidades, inclusive o próprio Estado, estejam sujeitas ao império do Direito, especialmente com relação a respeitar os direitos fundamentais dos cidadãos e garantir a segurança jurídica da sociedade. O autor também argumenta que o Estado de Direito envolve não apenas a forma das normas jurídicas, mas também o modo como elas são aplicadas e administradas por meio de instituições e procedimentos que asseguram a imparcialidade, a participação, a argumentação e a dignidade dos envolvidos. Além disso, o autor reconhece que há uma tensão entre os aspectos formais e procedimentais do Estado de Direito, pois o primeiro visa à previsibilidade e à liberdade negativa, enquanto o segundo visa à argumentação e à liberdade positiva. Ambos os aspectos, e a tensão existente entre eles, influenciam determinantemente os aspectos subjetivos do Estado de Direito.

Classicamente, o EDD é reconhecido a partir da lista de 8 princípios relacionados com a legalidade, estabelecida por Lon Fuller: **(i)** generalidade; **(ii)** publicidade; **(iii)** prospectividade [*prospectivity*]; **(iv)** inteligibilidade; **(v)** consistência; **(vi)** praticabilidade; **(vii)** estabilidade e **(viii)** congruência (Fuller, 1969, p. 39). Trata-se de elementos formais do Estado de Direito, ou seja, dizem respeito à forma pela qual as normas se aplicam às condutas humanas. Esse aspecto formal do Estado de Direito, de acordo com Lon Fuller, garante dignidade aos jurisdicionados, uma vez que permite a previsibilidade e restringe o monopólio do poder coercitivo pelo Estado – no mesmo sentido entende Hayek (1983, p. 223), para quem a previsibilidade é indispensável para o exercício da liberdade, já que permite a tomada de decisões e a realização de escolhas. Observar procedimentos formais seria, para esses autores, um obstáculo robusto ao cometimento de injustiças subjetivas.

Jeremy Waldron, avaliando a produção bibliográfica a respeito do tema, reconhece, então, outras duas dimensões do EDD, além da **(i)** formal; a **(ii)** substantiva e a **(iii)** procedimental. A perspectiva procedimental do EDD envolve uma lista com dez

requisitos/princípios básicos (Waldron, 2008, p. 6): **(i)** audiência por um tribunal imparcial que seja requerido a atuar com base em evidências e argumentos apresentados formalmente perante ele com relação a normas legais que digam respeito a penalidades, humilhação, perdas etc.; **(ii)** julgadores juridicamente capacitados, assegurada a sua independência de outros órgãos e agências; **(iii)** direito a representação por advogado e ao tempo e oportunidade requeridos para preparar seu caso; **(iv)** direito de estar presente em todas as fases críticas do processo; **(v)** direito de confrontar as testemunhas contra o detido; **(vi)** direito à garantia de que as evidências apresentadas pelo Governo foram coletadas adequadamente, de forma supervisionada; **(vii)** direito de apresentar evidências em interesse próprio; **(viii)** direito de apresentar argumento jurídico sobre as evidências que suportam o caso e sobre as normas jurídicas com ele relacionado; **(ix)** direito de ouvir as razões do Tribunal quando ele alcançar uma decisão, relacionada com as evidências e os argumentos apresentados nas fases anteriores do processo; **(x)** algum direito de apelar a Tribunais superiores de caráter similar. A dimensão substantiva do EDD envolve 4 requisitos: **(i)** respeito pela propriedade privada; **(ii)** proibição à tortura e à brutalidade; **(iii)** presunção de liberdade; **(iv)** emancipação democrática.

Waldron foca a sua análise na dimensão procedimental do EDD, pois defende que o procedimento democrático trata respeitosamente as partes, permite que elas exerçam influência e apresentem a sua interpretação sobre o Direito debatido, oferecendo-lhes dignidade a partir da sua consideração perante o processo como iguais, portadoras de razão e inteligência (Waldron, 2008, p. 14). Em complemento às garantias formais do EDD, as procedimentais permitem a participação de fato da pessoa na institucionalidade estatal; ela participa da construção do Direito. Por isso, a visão procedimental não se restringe apenas ao procedimento judicial, como pode parecer pela lista de dez requisitos, mas engloba a tomada de decisões sociais e políticas. Uma vez que o EDD envolve a ideia de que o Direito é uma forma de raciocínio público, que permite aos cidadãos apresentar e contestar as razões para a aplicação das normas jurídicas aos seus casos e situações, ele implica que as autoridades públicas devem estar abertas ao escrutínio e à crítica dos cidadãos, e que devem justificar as suas ações com base em normas jurídicas claras, coerentes e públicas (Waldron, 2008, p. 20).

O Direito é, então, essencialmente argumentativo, na medida em que deve oferecer aos jurisdicionados a oportunidade de apresentar o que acreditam ser a sua melhor interpretação e debatê-la. Nesse sentido, entra em cena a questão fundamental da integridade. Ronald Dworkin, nos caps. 6 e 7 de “O Império do Direito” (1999, p. 213-333), defende que a integridade é uma virtude política e jurídica que exige que o Estado aja de acordo com princípios coerentes,

mesmo quando os cidadãos discordam sobre o que é justo. De acordo com o autor, a integridade desempenha um papel crucial na fusão da vida moral e política dos cidadãos. Isso implica que, ao enfrentar, por exemplo, situações de conflito de interesses com seus vizinhos, um bom cidadão deve interpretar e aplicar os princípios comuns de justiça que são inerentes à sua cidadania. Essa abordagem requer que as decisões individuais sejam tomadas não apenas com base em interesses pessoais, mas também considerando o compromisso compartilhado com a justiça e o bem-estar coletivo (Dworkin, 1999, p. 230). Assim, o autor propõe uma visão alternativa da obrigação política, divergindo da representação comum de que ela se resume a uma simples adesão às decisões políticas da comunidade. Em vez disso, a obrigação política é retratada como um conceito mais profundo, similar à ideia protestante de fidelidade a um conjunto de princípios. Nessa perspectiva, cada cidadão é responsável por identificar e compreender esses princípios por si mesmo, reconhecendo-os como parte integrante do sistema da comunidade a que pertence. Isso implica uma participação mais ativa e pessoal na definição e entendimento das obrigações políticas, em contraste com a simples obediência às decisões impostas (Dworkin, 1999, p. 230-231).

A concepção de Direito como integridade rejeita a ideia de que as manifestações do Direito sejam meramente descrições factuais baseadas em convenções passadas, como sugerido pelo convencionalismo, ou estratégias focadas no futuro, como no pragmatismo jurídico. Em vez disso, Dworkin enfatiza que as declarações jurídicas devem ser vistas como interpretações que integram tanto aspectos do passado quanto do futuro. Esta abordagem considera a prática jurídica atual como uma política em evolução, reconhecendo a importância de compreender e incorporar tanto as tradições históricas quanto as necessidades e perspectivas futuras no âmbito do Direito (Dworkin, 1999, p. 271). O Direito como integridade, conforme descrito pelo autor, implica que um juiz deve avaliar sua interpretação de qualquer aspecto da complexa malha de estruturas e decisões políticas da comunidade. Essa avaliação envolve o questionamento sobre se tal interpretação poderia se encaixar em uma teoria consistente que justificaria a totalidade dessa rede. Portanto, a abordagem não se limita à análise de partes isoladas, mas requer a consideração de como cada peça contribui para a coerência e justificação do sistema jurídico e político como um todo (Dworkin, 1999, p. 294). Nesse sentido, “[o] Direito como integridade é diferente: é tanto o produto da interpretação abrangente da prática jurídica quanto sua fonte de inspiração” (Dworkin, 1999, p. 273).

Waldron (2019), analisando o trabalho de Dworkin acerca da integridade, narra que este autor se afastou da integridade como uma virtude política em seus trabalhos posteriores,

especialmente em “Justiça para Ouriços” (Dworkin, 2011), onde propõe que o Direito é um ramo da moralidade. Isso poderia sugerir uma mudança em sua visão da integridade, pois implicaria que as decisões jurídicas e políticas deveriam ser guiadas não apenas por princípios coerentes, mas também por considerações morais, o que colocaria mais ênfase na moralidade e menos na coerência dos princípios. Waldron, no entanto, defende que a visão de Dworkin evoluiu ao longo do tempo, à medida que ele explorava mais profundamente as conexões entre o Direito e a moralidade. Não há uma ruptura com seu pensamento anterior, porque o autor nunca abandonou completamente a ideia de integridade. Acreditava ainda que ela era importante, mas componente de um quadro moral mais amplo, em vez de um ideal separado (Waldron, 2019, p. 15-17).

Nesse sentido, Waldron oferece argumentos para elaborar a ideia da importância moral da integridade e da sua relação com o respeito pelos que discordam. Considera que a integridade é importante porque promove a coesão social e a estabilidade política. Ao agir de acordo com princípios coerentes, o Estado consegue evitar conflitos e divisões que surgem, eventualmente, quando as decisões políticas são tomadas de forma arbitrária ou inconsistente (Waldron, 2019, p. 8). Além disso, a integridade é uma forma de respeito pelos que discordam. Ao agir de acordo com princípios, mesmo quando são contestados, o Estado demonstra que leva a sério as opiniões divergentes e está disposto a justificar suas ações em termos que todos possam aceitar (Waldron, 2019, p. 16). Finalmente, a integridade é uma virtude que exige sacrifício e autocontrole. Isso poderia ajudar a explicar por que a integridade é moralmente importante, mesmo quando é difícil ou impopular. A integridade é, portanto, fundamental para demonstrar igual respeito e consideração pelos membros da sociedade; necessária diante da natureza argumentativa do Direito (Waldron, 2019, p. 7-9).

Ao identificar os grandes paradigmas da modernidade, classificando-os a partir de ideias gerais que conectam e integram o Direito em um determinado momento histórico, conseguimos estruturar e utilizar as chaves interpretativas do ordenamento jurídico para integrá-lo. O EDD se trata de um dos grandes paradigmas da modernidade, assim como o “Estado de Direito” e o “Estado Social”, que o antecederam (Carvalho Netto, 1999). A hermenêutica jurídica e a teoria constitucional nos fornece a compreensão do que define esses paradigmas e, reforçamos, nos permite integrar as normas jurídicas em torno de uma visão holística do que propõe a Constituição em um determinado período histórico. Menelick de Carvalho Netto avalia os três grandes paradigmas constitucionais do Estado Moderno em

contraposição ao que chama de Estado “pré-moderno”, que abarca a Antiguidade e a Idade Média.

No *Estado pré-moderno*, como narra o Professor, o Direito não se diferenciava da religião, da moral, dos costumes e das tradições transcendentalmente justificadas; o Direito era “a coisa devida a alguém, em razão do seu local de nascimento na hierarquia social tida como absoluta e divinizada nas sociedades de castas”. A justiça, explica, se realizaria “sobretudo pela sabedoria e sensibilidade do aplicador em ‘bem observar’ o princípio da equidade, tomado como a harmonia requerida, pelo tratamento desigual que deveria reconhecer e reproduzir as diferenças, as desigualdades, absolutizadas da tessitura social” (Carvalho Netto, 1999, p. 476-477). Tratava-se de um sistema de diversos ordenamentos, um para cada segmento da sociedade, e não apenas um ordenamento integrado e válido para todos os cidadãos.

### 1.2.1 O Estado de Direito

O Estado pré-moderno foi se dissolvendo ao longo de pelo menos três séculos, por diversos fatores que impuseram a elaboração racional de normas pelos seres humanos como sujeitos da sua história (Carvalho Netto, 1999, p. 477). A proteção da propriedade privada e das liberdades individuais passou a ser o objeto do governo moderno. A guarda da liberdade, representada pela propriedade privada, deveria ser assegurada não apenas contra os cidadãos, mas contra o próprio Estado. A virada do Estado Absolutista para o Estado Liberal, paradigma do constitucionalismo moderno<sup>22</sup>, foi profundamente marcada pela disputa de poder entre o Estado e os cidadãos. Surgiu então o *Estado de Direito*, influenciado pelo liberalismo, uniformizador do ordenamento jurídico:

O direito deixa de ser a coisa devida transcendentalmente assentada na rígida e imutável hierarquia social da sociedade de castas, para se transformar no Direito, ou seja, em **um ordenamento constitucional e legal que impõe, à toda uma afluyente sociedade de classes, a observância daquelas ideias abstratas tomadas como Direito Natural pelo jusracionalismo. Ideias abstratas tais como a liberdade individual de se “fazer tudo aquilo que as leis não proibam” (Locke/Montesquieu) ou da “liberdade de ter” dos modernos em oposição à**

---

<sup>22</sup> Optamos por usar o termo “moderno” com relação ao tempo atual, em referência ao Prof. Menelick de Carvalho Netto, que, em sua obra *Temporalidade, Constitucionalismo e Democracia*, introduz o seu texto com a seguinte nota explicativa: “na companhia de Niklas Luhmann e Jürgen Habermas, prefiro reconhecer nossos tempos como mais modernos do que aquele dos que cunharam esse termo para designar a sua época, exatamente por não mais acreditarmos naquela racionalidade mítica, na ciência como saber absoluto. Acredito que vivemos, sim, em uma época ainda moderna, em uma modernidade tardia, que pode ser mais sábia e mais moderna que a própria modernidade que a antecedeu em razão do que pôde aprender com suas próprias vivências. A modernidade revela-se, assim, como um projeto inacabado. Por isso mesmo, científico é o saber que se sabe limitado, que não se julga absoluto, que tem que expor à refutação e ao aprimoramento a fundamentação de tudo o que afirma” (Carvalho Netto, 2011, p. 33).

**“liberdade de ser” dos antigos (Hegel, Benjamin Constant); tais como a da igualdade de todos que, conquanto muito diferentes em outros aspectos, são iguais diante da lei.**

(...). Pela primeira vez na história pós-tribal, todos os membros da sociedade são, ou devem ser, proprietários, homens livres e assim, igualmente sujeitos de direitos, capazes, até mesmo o mais humilde trabalhador braçal, de realizar atos jurídicos contratuais como o da compra e venda da força de trabalho. Com o movimento constitucionalista implantam-se Estados de Direito que resultam da conformação da organização política à necessidade de se impor e dar curso a essas ideias, tidas como direito natural de cunho racional, verdades matemáticas absolutas e inquestionáveis que deveriam caracterizar o indivíduo – essa outra invenção da modernidade. **O Direito é visto, assim, como um sistema normativo de regras gerais e abstratas, válidas universalmente para todos os membros da sociedade** (Carvalho Netto, 1999, p. 477-478, grifos nossos).

Verifica-se também, com relação a esse paradigma, uma segregação evidente entre o Direito Público e o Direito Privado. O Direito Público garantiria o fim do Absolutismo, limitando, por isso, a atuação do Estado. O Direito Privado, por outro lado, seria o campo da proteção do que era tomado como verdade universal (direitos quase naturais), ou seja, o objeto maior da proteção do indivíduo: os direitos à vida, à liberdade, à igualdade e à propriedade privada (Carvalho Netto, 1999, p. 478). Esses, pelo seu valor para o indivíduo, não diriam respeito ao Estado; não deveriam pertencer ao campo de atuação estatal. É por isso que, ao se referir ao Estado de Direito, Paulo Bonavides alerta que, “na doutrina do liberalismo, o Estado sempre foi o fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, na moderna teoria constitucional, como maior inimigo da liberdade” (Bonavides, 2007, p. 40).<sup>23</sup>

A emergência do Estado Liberal trouxe consigo a concepção de Estado de Direito. O objetivo do governo moderno passou a ser a proteção da propriedade privada e das liberdades individuais. Conforme esclarecem Engels e Kautsky (2012, p. 18-19), o pleno desenvolvimento do comércio de mercadorias em âmbito social deu origem a relações contratuais recíprocas que demandavam regras universalmente válidas. Além disso, a competição foi exaltada como a forma fundamental das relações entre produtores livres, o que levou à valorização da igualdade jurídica no âmbito da luta burguesa. Essa classe estava fortemente interessada em expandir sua produção e o comércio.

---

<sup>23</sup> A noção dual da relação entre Estado e cidadão justifica-se pelo próprio caminhar da história, repleta de episódios de abuso das autoridades estatais. Ainda assim, não pode ser descrita de forma simplificada. Isso porque a condição permanente de aliança entre Estado e classes dominantes impede que ele seja entendido como entidade abstrata, alheio às disputas de poder travadas pelos próprios cidadãos. Sobre a questão, é precisa a leitura de Engels, destacada por Vladimir Ilyich [Lênin], segundo quem o Estado não é de forma alguma “um poder imposto de fora à sociedade; tampouco é ‘a realidade da ideia moral’, ‘a imagem e a realidade da razão’, como afirma Hegel” (Lênin, 2017, p. 37, *e-book*). O Estado, complementa Engels, é “produto da sociedade em determinada etapa de desenvolvimento; é a admissão de que esta sociedade se envolveu numa contradição insolúvel consigo mesma, se cindiu em contrários inconciliáveis que ela é impotente para banir” (Engels *apud* Lênin, 2017, p. 37, *e-book*).

Tratava-se, portanto, de um ordenamento que estabelecia preponderantemente direitos negativos (Torres, 2009, p. 183), o que é representativo do individualismo que caracteriza o “Estado Liberal”, mais especificamente, neste recorte, o Estado de Direito.<sup>24</sup> Essa distinção profunda entre o público e o privado provocava também a distinção da sociedade política para a sociedade civil, como se os assuntos do debate político não envolvessem o cotidiano da vida civil, sobre a qual não deveria haver interferência do Estado (Carvalho Netto, 1999, p. 478). Essa distinção está na raiz da dualidade Estado/cidadão.

### 1.2.2 O Estado Social

A crise econômica dos anos 1920 desafiou as bases do Estado Liberal, pois desacreditou a crença mítica na racionalidade intrínseca do mercado. Como explica Onofre Alves Batista Júnior (2014, p. 24-28), ficou claro que as leis do mercado não garantiam uma competição saudável, mas favoreciam abusos e a formação de oligopólios. Mais especificamente, o autor expressa que “a fase social do Estado de Direito parece ter surgido a partir do momento que o Estado Liberal não pôde mais ficar indiferente à crise social, sob pena de colocar em causa a paz” (Batista Júnior, 2015, p. 27-28). Surgiu então o segundo grande paradigma constitucional da modernidade, conforme preleciona Menelick de Carvalho Netto, o Estado Social (Carvalho Netto, 1999, p. 480). Cravar o fim do Estado Liberal não parece acertado, já que os traços do liberalismo clássico permeiam os ordenamentos jurídicos modernos, ainda hoje. Por isso, preferimos adotar o recorte de Menelick de Carvalho Netto, que não segrega os paradigmas do Estado a partir do Liberalismo, mas do constitucionalismo.

A sucessão do Estado de Direito pelo Estado Social, ou de Bem-Estar Social, também decorreu de muitos fatores (Batista Júnior, 2015, p. 24), mas é inegável a contribuição das disputas entre proletários e a burguesia, que levaram ao fortalecimento da ideologia socialista na Europa (Bonavides, 2007, p. 183). Aliás, todas as tensões do período entre guerras podem ser destacadas como emblemáticas para o alargamento da compreensão de Estado e da normatividade.

---

<sup>24</sup> Paulo Bonavides, em sua clássica obra *Do Estado Liberal ao Estado Social*, narra que o Estado pós-absolutista caminhou, a partir de revoluções, do Estado Liberal para o Estado Socialista e, depois, para o Estado Social. Este, evoluiu das Constituições pragmáticas para os direitos fundamentais, este último “capacitado da juridicidade e da concreção dos preceitos e regras que garantem estes direitos” (Bonavides, 2007, p. 30). O recorte adotado pelo autor para identificar as fases paradigmáticas do Estado é diferente do adotado por Menelick de Carvalho Netto, já que este usa o Direito e a hermenêutica constitucional como seu marco teórico, enquanto aquele utiliza o sistema econômico, e as relações que ele impõe, como marcador fundamental dos seus estudos. Ainda assim, como estão diante dos mesmos acontecimentos, é possível verificar fortes pontos de contato entre seus escritos, a exemplo do material referente ao surgimento do Estado de Direito e o surgimento do Estado Liberal.

O Estado Social representou a transição do Direito formal para o substancial, já que pressupunha a materialização da igualdade formal concedida ao cidadão proprietário pelas constituições anteriores.<sup>25</sup> Surgiram os direitos fundamentais de segunda geração (direitos coletivos e sociais), mas também foram reavaliados os direitos de primeira (direitos individuais), pela superação de um conceito de individualidade apartado da noção de sociedade. É importante o alerta de Menelick de que, a partir deste novo paradigma constitucional, a interpretação jurídica ganhou novas bases:

A hermenêutica jurídica reclama métodos mais sofisticados como análises teleológica, sistêmica e histórica capazes de emancipar o sentido da lei da vontade subjetiva do legislador e na direção da vontade objetiva da própria lei, profundamente inserida nas diretrizes de materialização do Direito que a mesma prefigura, mergulhada na dinâmica das necessidades dos programas e tarefas sociais (Carvalho Netto, 1999, p. 481).

Ricardo Lobo Torres explica que, “com o novo relacionamento entre a liberdade e a justiça (...), os direitos fundamentais tiveram enfraquecido o seu *status negativus*, eis que passaram a depender também das prestações positivas e igualitárias do Estado, exibindo *status positivus libertatis*” (Torres, 2009, p. 183).

O traço marcante da formação estatal no período foi a busca pela prometida igualdade, que passou a ser necessariamente material. Desde então, todo o Direito passou a ser público, já que mesmo a propriedade privada apenas era aceita se cumprisse com a sua função social, ou seja, se contribuísse para a produtividade e a operosidade sociais (Carvalho Netto, 1999, p. 478). Dessa forma, com o Estado Social, houve profunda mudança no sistema de direitos que garantiam a propriedade privada, em prol da igualdade real.

### 1.2.3 O Estado Democrático de Direito

---

<sup>25</sup> Desde o princípio do capitalismo, o Estado foi necessário e atuou para viabilizar o sistema de propriedade, assim como o de não propriedade (Wood, 2014, p. 26). O Estado precisou manter viva a população sem propriedade, que não possuía outro meio de sobrevivência além do trabalho, de forma a conservar um “exército de reserva” ao longo dos ciclos inconstantes de demanda de trabalho. Ao mesmo tempo que deveria garantir meios de sobrevivência além do trabalho assalariado, esses meios não poderiam superar a imposição de venda da força de trabalho para o capital, justamente para manter ativo o exército de reserva de trabalhadores sem-propriedade (Wood, 2014, p. 26). Essa atuação se deu pela via institucional, a partir de normas que influenciavam e regulavam o mercado e as relações de trabalho. Os ciclos de demanda de trabalho e as condições de exploração dos trabalhadores causavam insatisfações e instabilidade na ordem social, o que dependia do poderio estatal para ser administrado. Para Wood, mesmo diante da superação do que os constitucionalistas chamam de paradigma do Estado de Direito pelo Estado Social e mesmo pelo Estado Democrático de Direito, o que mudou principalmente a noção de cidadania foi a gestão da propriedade, que é a tônica de todos os Estados capitalistas.



Finalmente, o início da década de 1960, profundamente marcado pelas mudanças que se propagaram desde o final da Segunda Guerra Mundial, sinalizou a crise do Estado Social. Exsurgiram os direitos fundamentais de 3ª geração – também conhecidos como direitos fundamentais “solidarísticos”, já que marcaram, em certa medida, a superação do individualismo que foi motor da construção do Estado de Direito.

Aponta Menelick que, desde então, não basta mais que o Estado atue positivamente para mitigar desigualdades, ele se torna responsável quando se queda omissivo. A política ganha destaque na hermenêutica constitucional, já que os direitos fundamentais de 1ª geração, agora de conotação principalmente processual, são retomados como direitos de participação no debate público (Carvalho Netto, 1999, p. 481). O Estado Democrático de Direito se assume como participativo, pluralista e acessível.

No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres dispõe que “[h]oje, no Estado Democrático de Direito, assume também especial relevância o status *positivus socialis*, que fixa o relacionamento a partir da cidadania ativa e das prestações públicas garantidas pelo orçamento, que transcendem o mínimo existencial” (Torres, 2009, p. 183-184).

O aumento na complexidade da sociedade moderna exige uma sofisticação crescente tanto da doutrina quanto da jurisprudência. Essa sofisticação tem o objetivo de integrar e conectar o texto normativo ao processo de aprendizado acumulado pela experiência histórica, algo que é reflexivamente apropriado e analisado pela Teoria da Constituição (Carvalho Netto, [s. d.], p. 126).

A partir da nomeação destes três paradigmas (Estado de Direito, Estado Social e Estado Democrático de Direito), Menelick de Carvalho Netto conecta política e Direito; amplia a visão do texto normativo escrito e deixa claro que os aprendizados decorrentes dos avanços civilizatórios e as lutas travadas ao longo da história são absorvidos pela Constituição. O caminhar da história, que levou o Brasil ao movimento de redemocratização que marcou a CRFB/1988 não pode ser desconsiderado na compreensão do ordenamento jurídico que se estrutura a partir de então. O sistema de direitos que protege a propriedade privada mudou, e por isso mudou também a forma como assimilamos esse conjunto de regras.

O ponto fundamental, que fica claro a partir da leitura dos textos didáticos de Menelick de Carvalho Netto é que não se pode mais conceber o Estado como uma entidade de representação simbólica, sem vínculos com os entes privados. Pelo contrário, a representação real, que foi o mote de muitas disputas envolvendo a tributação, é a nota distintiva do Estado Democrático de Direito.

Se a Constituição é o instrumento que identifica e orienta o EDD, a discussão acerca da hermenêutica constitucional se torna fundamental para concretizar os anseios que ela estrutura normativamente. A hermenêutica jurídica é a ferramenta pela qual construímos o Direito e, por consequência, realizamos o nosso projeto de nação. Nas palavras de Menelick de Carvalho Netto: “é por intermédio da Constituição que o sistema da política ganha legitimidade operacional e é também por meio dela que a observância ao Direito pode ser imposta de forma coercitiva” (Carvalho Netto, 1999, p. 473).

#### 1.2.4 O Estado Democrático de Direito na Constituição de 1988

Como afirmamos, a CRFB/1988 não deixa dúvidas quanto à existência de um sistema de normas que se apoiam em si mesmas para garantir o que proclama como os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (Brasil, 1988).

Elenca como seus fundamentos a soberania; a cidadania; a dignidade da pessoa humana; os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; e o pluralismo político (art. 1º). Estrutura, na base do edifício constitucional, um projeto de país que não admite o *status quo*, porque é expressamente transformadora: “construir”; “erradicar”; “reduzir” – trata-se de palavras que denotam claramente mudança. Esclarece, desde o começo do seu texto, que o sistema de direitos de propriedade que formata impõe redistribuição do produto social, já que é necessário erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, além de promover o bem de todos sem discriminação, o que necessariamente passa pela reavaliação permanente do conteúdo da propriedade privada. Também impõe a desconcentração de riquezas, na medida em que se fundamenta no pluralismo político, o que só se sustenta sem a concentração de poder econômico (Marinho, 2019).

A Constituição de 1988 não é perfeita, ela é o resultado de um movimento político heterogêneo e que, diante da derrota de uma Constituinte exclusiva, enfrentou grupos de interesse organizados, cujos mandatos dependiam da norma que estava sendo redigida; grupos que conseguiram em alguma medida impor derrotas às grandes mudanças aguardadas depois

da ditadura militar.<sup>26</sup> Ainda assim, tivemos vitórias muito expressivas no que se refere à constitucionalização da proteção social.

Os direitos e garantias fundamentais passam a inaugurar a Constituição, tendo tomado frente da organização do Estado. Entre esses direitos, estão os mecanismos de acesso à justiça, como o Mandado de Segurança (MS), o Mandado de Injunção (MI) e a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO). Também representa grande avanço, ainda mais no contexto de redemocratização, a liberdade de associação, sem necessidade de permissão do Estado; bem como a ampliação do direito de voto para cabos, soldados, membros das polícias militares e corpos de bombeiros – e de forma opcional para analfabetos, excluindo, porém, a sua elegibilidade.

É claro que o texto constitucional não se realiza sozinho (Cattoni de Oliveira, 2008, p. 7.008; Carvalho Netto; Scotti, p. 1-2), mas ele também não é vazio de significado: carrega a luta que resultou na edição da norma, assim como carrega o aprendizado e a mobilização social acumulados na sua interpretação e decorrentes da sua concretização no tempo (Carvalho Netto, 2001, p. 14-15). Mais do que isso, é resultado de um processo muito anterior de constitucionalização, que não se dá apenas no Brasil (Cattoni de Oliveira, 2008, p. 7.005). Acreditamos, como Marcelo Cattoni (2008, p. 7.004), que diferentemente de um contraste entre “ideal e real”, “inclusão e exclusão”, o que há é uma tensão entre “texto e contexto”. Disputamos a redação e a interpretação constitucional, em um movimento que depende da lembrança permanente de que nenhuma mudança está assegurada tão somente com a sua normatização. Diante da necessidade material de realizar o texto constitucional, é que ele pode de fato se concretizar.

É preciso, valendo-nos das lições de Menelick de Carvalho Netto, aprender com a Constituição, absorver as lutas que transformam as normas e o ordenamento jurídico, e fornecer substrato dogmático forte o suficiente para conter o conservadorismo interpretativo (Gomes, 2019). Se uma nova Constituição, em alguma medida, possui em sua gênese um movimento de revolução, a sua interpretação reacionária, especialmente no que diz respeito às garantias e aos

---

<sup>26</sup> Emiliano José, em seu *Jornalismo de campanha e a Constituição de 1988* (2010, p. 104-105) narra que, diante das vitórias alcançadas no campo da proteção social, o art. 173, ao tratar da exploração da atividade econômica pelo Estado, representou uma compensação, pois restringiu a presença do Estado na economia – o que já representava um avanço das ideias neoliberais sobre a Constituição. No mesmo sentido, e talvez a maior derrota que os campos progressistas tenham sofrido no processo constituinte, o capítulo que trata da Política Agrícola, Fundiária e da Reforma Agrária, integrante do título da Ordem Econômica e Financeira, foi estruturado principalmente pela União Democrática Ruralista (UDR), protelando a reforma agrária como ação do Estado baseada na lei. Esse ponto é relevante, porque trata da proteção de propriedade original, a advinda da terra. A disputa pela propriedade da terra no Brasil é ponto fundamental para entender a desigualdade social no país (Smith, 1990).

direitos sociais, baseada em antigos dogmas que já eram questionados a seu tempo, deve ser vista como uma contradição por si só. A integridade do Direito, como sustentamos, não permite interpretações desconectadas do conjunto de princípios que compõem o ordenamento jurídico. Mesmo aqueles que deles discordem devem acatá-los.

Por isso, não somos apáticas quanto às possibilidades de mudança que se anunciam a partir da CRFB/1988. A nossa Constituição é ela própria o resultado de transformações sociais.<sup>27</sup> Também entendemos a necessidade de disputar a sua característica evidentemente progressista, escancarada ao longo dos títulos e capítulos que tratam da proteção social.

As pesquisas que propõem mudanças na estrutura fiscal frequentemente se deparam com a dificuldade de se apropriar do processo legislativo, dada a ausência de representatividade dos interesses minoritários no parlamento. Ademais, a exclusão burocrática, a própria linguagem do Direito Tributário, afasta a maior parte dos contribuintes do seu debate (Feital, 2018). O Direito Tributário Crítico nos fornece novas perspectivas de análise para superar antigos dogmas que perduram por décadas, quiçá séculos; coloca-nos diante da necessidade de concretizar a CRFB/1988 para além do processo legislativo. Faz isso a partir da abertura para a interdisciplinaridade e a produção bibliográfica marginal (além dos clássicos). Essa integração abre horizontes de mudança real, na prática, inspirando movimentos de reformas, decisões judiciais coerentes e, de toda forma, a acertada regulamentação do texto constitucional.

Para exemplificar como o Direito Tributário brasileiro segue reproduzindo os mesmos mantras para evitar a sua crítica e a sua verdadeira reforma, citamos os seguintes trechos da obra de Aliomar Baleeiro, escrita em 1955:

#### **As antigas doutrinas**

Se alguns economistas, como, por exemplo, Mac Culloch, baseando-se na euforia econômica da Inglaterra, após a tributação motivada pelas guerras napoleônicas, sustentaram que o imposto agia à maneira de acicate a estimular o engenho, a atividade, a diligência e os hábitos frugais dos indivíduos, a grande maioria via no imposto **um mal necessário, que se deveria circunscrever ao inevitável**. Ele desviava fundos, que, pela acumulação, formariam capitais e empregar-se-iam fecundamente em iniciativas reprodutivas dos particulares.

**Os diversos impostos, na opinião daquela época, eram embaraços à formação dos capitais, à produção, ao comércio e à capacidade de os empresários assumirem riscos. Se recaíssem sobre os lucros, matariam o único incentivo ao trabalho, ao**

---

<sup>27</sup> A resistência à ditadura militar brasileira, que se estendeu de 1964 a 1985, foi marcada pela luta e o sacrifício de inúmeros cidadãos que se opuseram ao regime autoritário. Esses indivíduos, engajados em movimentos estudantis, grupos guerrilheiros, organizações políticas e manifestações populares, buscavam restaurar a democracia e os direitos humanos no país. As pessoas envolvidas na resistência foram detidas, torturadas e, em muitos casos, desapareceram. Estima-se que centenas de pessoas foram mortas ou desaparecidas por ações do Estado durante o período ditatorial. As atrocidades cometidas contra esses resistentes são uma dolorosa lembrança da brutalidade do regime ditatorial e da importância de preservar sua memória e suas conquistas (MEMÓRIAS..., S/N, site).

**empreendimento e às realizações proveitosas de toda a natureza. Se alcançassem as heranças, destruiriam os sagrados laços da família.**

(...)

Essas doutrinas, que muitas vezes refletiam interesses de classes e ideologias da época, eram justificadas em pretendidos efeitos econômicos do peso das receitas no setor privado. Por esse tempo, estas não excediam de 7 a 10% da renda nacional (Baleeiro, 2015, p. 217, grifos nossos).

**Em verdade, um reexame das aspirações desses pensadores e líderes políticos, acusados de “tendências comunistas”, mostra que desejavam apenas melhor redistribuição da renda nacional, tributando-se as classes prósperas segundo a capacidade contributiva e melhorando-se a situação das classes pobres pelas despesas de assistência e seguros sociais.** Eles escreveram em uma época em que prevaleciam impostos de consumo e pelo menos alguns países ensaiavam timidamente o imposto de renda. O imposto de herança era proporcional e suave. Os receios de F. Flora [Frederico Flora], por esse tempo, parecem, hoje, pueris (Baleeiro, 2015, p. 237, grifos nossos).

Devemos admitir que a teoria clássica da tributação se apoiou, em larga medida, sobre teorias econômicas liberais que, presumivelmente, acompanham o pensamento dominante de seus tempos e encampam a defesa do direito de propriedade como a defesa da própria liberdade. Podemos reconhecer que, não obstante as mudanças na sociedade e no próprio ordenamento jurídico pátrio, especialmente de 1988, as “antigas doutrinas” ainda encontram perfeita identidade com algumas das doutrinas atuais. Esse movimento acaba freando os avanços marcados no texto constitucional – trata-se de uma interpretação conservadora da CRFB/1988.

Existe muito a recuperar. Insistimos que há muita memória no texto constitucional, e vemos no confisco tributário um exemplo representativo da interpretação reacionária sobre os instrumentos de equalização fiscal. A permanência dos dogmas antigos levanta o questionamento sobre o que aprendemos ao longo do processo de constitucionalização do sistema tributário nacional. Este questionamento se torna ainda mais relevante quando consideramos a interação deste sistema com outros institutos, como a função social da propriedade privada.

### **1.2.5 A função social da propriedade na Constituição de 1988**

O atendimento à função social da propriedade é um direito fundamental assegurado pelo inc. XXIII do art. 5º da CRFB/1988. Também está previsto no art. 170 da CRFB/1988, que elenca os princípios que regem a ordem econômica brasileira. Vale a pena destacar a estrutura deste art.: o inc. I aponta a soberania nacional como um dos princípios que regem a ordem econômica, em seguida, o inc. II prevê a propriedade privada e, imediatamente depois, no inc. III, a função social da propriedade. O reforço da redação, em inciso apartado, mesmo considerando que o art. 5º prevê expressamente que “a propriedade atenderá a sua função

social”, não deixa dúvidas quanto à necessidade de avaliar a propriedade privada à luz da sua adequação ao projeto de nação previsto na CRFB/1988. O reforço na redação do art. 170 não permite dúvidas de que mesmo diante de interesses econômicos vinculados com o desenvolvimento nacional, a função social da propriedade se impõe.

A noção de “função social da propriedade” vem da obra de León Duguit, jurista francês, especializado em Direito Público, que em 1911 realizou uma série de palestras em Buenos Aires articulando e divulgando suas ideias (Crawford, 2017, p. 12). Duguit considerava que a propriedade era uma convenção social que se instituiu juridicamente para responder a demandas de ordem econômica. Assim como essas demandas se modificaram, modificou-se também a noção de propriedade. É o que se retira de trecho da sua sexta palestra na Argentina:

**A propriedade é uma instituição jurídica que se formou para responder a uma necessidade econômica, como aliás todas as instituições jurídicas, e que evolui necessariamente com as próprias necessidades econômicas.** No entanto, nas nossas sociedades modernas, a necessidade econômica a que a instituição legal da propriedade forneceu respostas transformou-se profundamente; conseqüentemente, a propriedade como instituição jurídica também deve se transformar. A evolução aqui está acontecendo num sentido socialista. É novamente determinado por uma interdependência dos diferentes elementos sociais que está a tornar-se mais estreita. Portanto, *propriété* é socializar-se, se assim posso dizer. Isto não significa que se torne coletivo no sentido da literatura coletivista; mas significa duas coisas: **em primeiro lugar, que a propriedade individual deixa de ser um direito de um indivíduo para se tornar uma função social e, em segundo lugar, que aumentam os casos de afetação de riqueza para comunidades, que devem ser legalmente protegidas** (Duguit, 2019, p. 37, tradução livre)<sup>28</sup>.

De acordo com Duguit, a necessidade econômica atendida com a instituição de um direito à propriedade privada é a necessidade de afetar riqueza a objetivos individuais ou comunitários definidos e, como resultado, a necessidade de garantir e proteger socialmente essa afetação. O jurista parte da ideia de que as instituições sociais foram formadas com base em princípios individualistas e civis. Essas instituições consideraram as apropriações existentes como um dado e as declararam sacrossantas. Focadas na autonomia individual, acreditavam que a melhor maneira de proteger os seus interesses era conceder direitos absolutos sobre as

---

<sup>28</sup> Tradução livre, a partir da tradução para o inglês no livro *Léon Duguit and the Social Obligation Norm of Property* (Duguit, 2019, p. 37). Cf. original: “*propriété* is a legal institution that formed itself to answer an economic need, as incidentally all legal institutions, and that it evolves necessarily with economic needs themselves. Yet, in our modern societies the economic need to which the legal institution of *propriété* has provided answers deeply transforms itself; consequently, *propriété* as a legal institution must also transform itself. The evolution here is happening in a socialist sense. It is again determined by an interdependence of the different social elements that is becoming narrower. Therefore, *propriété* is socialising itself, if I can say so. This does not mean that it becomes collective in the sense of collectivist literature; but it means two things: firstly that individual *propriété* ceases to be a right of an individual to become a social function and secondly that the cases of affectation of wealth to communities, which must be legally protected, increase” (Duguit, 2019, p. 37).

posses ao indivíduo, direitos que seriam absolutos em duração e efeitos (Duguit, 2019, p. 39). O pensamento do autor não difere do que já apresentamos até aqui.

Duguit compartilha acreditar que o sistema de direitos que protegem a propriedade estaria, em 1911, fadado ao fracasso. Primeiro porque ele estaria em contradição com o positivismo moderno, já que o direito subjetivo à propriedade colocaria as pretensões de um indivíduo como mais legítimas ou de maior valor que os demais. Também porque os direitos de propriedade, na sua origem, foram idealizados para satisfazer fins individuais, como se eles fossem suficientes em si mesmos, quando sabemos que todo indivíduo depende da sociedade para se desenvolver. Finalmente, o sistema estaria ruindo porque os direitos de propriedade foram concebidos, como dito, para satisfazer fins individuais e a sociedade moderna está repleta de fins coletivos que precisam ser alcançados, mas os instrumentos jurídicos adequados não funcionam para tanto (Duguit, 2019, p. 43). É por isso que Duguit defende que nos movimentemos em direção à função social da propriedade, em oposição à ideia de um sujeito proprietário.<sup>29</sup>

Para o jurista, todo indivíduo tem um papel específico na sociedade, que está ligado à sua posição social. Para aqueles que detêm riqueza, sua tarefa única é aumentar a riqueza geral, utilizando seu capital. Eles teriam a obrigação social de cumprir esse papel e só estariam socialmente protegidos se o fizessem. Assim, a propriedade não seria apenas um direito individual, seria uma função social do detentor da riqueza (Duguit, 2019, p. 45). Finalmente, é importante ressaltar que o Duguit não previa ou advogava pelo fim da proteção à propriedade privada. Pelo contrário, ele acreditava que a proteção seria reforçada, dada a função social que a propriedade adquiriria para o desenvolvimento da sociedade (Duguit, 2019, p. 47).

São formuladas, então, duas proposições:

1. O proprietário tem o dever e, portanto, o poder de usar a coisa que possui para a satisfação das necessidades individuais, e especialmente das suas, de usar a coisa para o desenvolvimento da sua atividade física, intelectual e moral. Não esqueçamos, de fato, que a intensidade da divisão social do trabalho é a razão direta da atividade individual.
2. O proprietário tem o dever e, portanto, o poder de utilizar a sua coisa para a satisfação de necessidades coletivas, de uma comunidade nacional no seu conjunto ou de comunidades secundárias (Duguit, 2019, p. 51, tradução livre)<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> É pertinente notar, de toda forma, que Duguit não pretendia desenvolver uma noção de propriedade alijada do capitalismo. Como destaca Colin Crawford, o jurista buscava uma concepção de propriedade que fosse mais democrática e, portanto, mais adequada para o período em que vivia e levava a cabo a sua pesquisa. “De fato, às vezes, Duguit mesmo (e como um positivista) argumentava que, quase como um sociólogo, não estava articulando uma teoria nova, mas simplesmente descrevendo mudanças no entendimento e na aplicação da concepção da época” (Crawford, 2017, p. 13).

<sup>30</sup> Tradução livre, a partir da tradução para o inglês: “1. *The owner has the duty and therefore the power to use the thing he holds to the satisfaction of individual needs, and especially of his own, to use the thing to the development*

A ideia de que a propriedade privada não seria um direito, mas uma função, não avançou. Ainda assim, o argumento de que a propriedade privada deveria ser limitada para contribuir com o alcance dos objetivos constitucionais encontrou guarida em muitos sistemas jurídicos. Eugênio Fachinni Neto noticia que a primeira constituição a fazer referência à função social da propriedade, embora sem utilizar esse termo, foi a Constituição Mexicana de 1917 (Fachinni Neto, 2013, p. 667, *e-book*).<sup>31</sup> Dizia o texto do seu art. 27: “a Nação terá sempre o direito de impor à propriedade privada as regras que dite o interesse público, assim como o direito de regular o aproveitamento dos elementos naturais suscetíveis de apropriação, com vista à distribuição equitativa e à conservação da riqueza pública”.

Apesar disso, Fachinni Neto narra que o maior impacto e repercussão internacional vieram com a Constituição alemã de Weimar, em 1919, em que o art. 153, na sua última alínea, previa expressamente que: “a propriedade obriga. Seu uso deve ser igualmente um serviço ao bem comum”. (Fachinni Neto, 2013, p. 66, *e-book*). Apesar dos avanços no campo redacional, que foram mantidos na Alemanha e alcançaram Itália, Espanha, Japão e Grécia, Fachinni Neto relata que a interpretação do texto relacionado com a função social da propriedade, em todos esses países, não teve o impacto revolucionário que a sua edição talvez tenha gerado. Ademais, jurisdições como Estados Unidos, França, Bélgica, Dinamarca, Suécia e Portugal continuaram omissas quanto ao conceito.

Finalmente, nem a Declaração Universal dos Direitos do Homem, da ONU, de 1948, trouxe expressa a limitação dos direitos de propriedade pela função social, mas garantiu direito à propriedade, e não direito de propriedade, o que, concordamos com Fachinni Neto, é de uma diferença notável, “pois direito de propriedade significa uma garantia estática, de quem já é

---

*of his physical, intellectual and moral activity. Let us not forget indeed that the intensity of division of social labour is the direct reason for the individual activity. 2. The owner has the duty and therefore the power to use his thing to the satisfaction of collective needs, the needs of a national community as a whole or of secondary communities”* (Duguit, 2019, p. 51).

<sup>31</sup> Essa, inclusive, é considerada a primeira Constituição do mundo a incorporar os direitos sociais como matéria constitucional. Comentário da historiadora Geralda Dias Aparecida no suplemento do Jornal Correio Braziliense, quando debatíamos a nossa própria Constituição destaca o caráter revolucionário que transformou a constituição mexicana de 1917 e impactou principalmente os direitos relativos à propriedade agrária: “[a] política agrária do regime [ditatorial, que vigorou por mais de 30 anos no México] permitiu destruir a tradicional propriedade comunal dos indígenas com a privatização e perda de suas terras. Colocou à disposição de particulares nacionais e estrangeiros nas terras devolutas do Estado que junto às dos camponeses indígenas, serviram para formar imensos latifúndios e ampliar fazendas e plantações destinadas prioritariamente à exportação. Em 1910 era patente o desequilíbrio social no campo, onde vivia 75.8% da população. Desarticulada a produção comunal, que atendia mercados locais, a miséria se instalou na área criando-se uma situação politicamente incontrolável” (Dias Aparecida, 1986, p. 4).



proprietário, a expressão direito à propriedade sinaliza um aspecto dinâmico, a garantia de acesso à propriedade, ou, no mínimo, à moradia” (Fachinni Neto, 2013, p. 668, *e-book*).

No Brasil, a primeira constituição a prever a “função social da propriedade” foi a de 1967,<sup>32</sup> embora o Estatuto da Terra, de 1964, já trouxesse o conceito na sua redação:

Art. 2º É assegurada a todos a oportunidade de acesso à propriedade da terra, **condicionada pela sua função social**, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º A propriedade da terra desempenha integralmente a sua função social quando, simultaneamente:

- a) favorece o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores que nela labutam, assim como de suas famílias;
- b) mantém níveis satisfatórios de produtividade;
- c) assegura a conservação dos recursos naturais;
- d) observa as disposições legais que regulam as justas relações de trabalho entre os que a possuem e a cultivem (Brasil, 1964).

Consoante o próprio *caput* do art. prescreve, nesse caso a função social refere-se à propriedade da terra, ou seja, uma propriedade que é um meio de produção, por isso o conteúdo do dispositivo foca no bem-estar dos trabalhadores e de suas famílias, em níveis de produtividade da exploração agrária e na conservação dos recursos naturais. Não obstante, fica claro que serve como um limitador da utilização da propriedade, ou seja, impõe limites aos direitos de uso, gozo e disposição do proprietário; limites relacionados com a integração da terra à comunidade que a desenvolve.

A Constituição de 1988 demanda a função social da propriedade nos arts. 5º, 170, 182, 183, 184 e 186. A partir do art. 182, a CRFB/1988 trata da propriedade imobiliária (urbana e rural). A primeira terá a sua função social cumprida quando atender às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor (art. 182, § 2º); a segunda quando houver aproveitamento racional e adequado, quando houver a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; quando observar as disposições que regulam as relações de trabalho e quando houver exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores (art. 186). Ademais, o art. 184 da CRFB/1988 prevê que a União “desapropriará, por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão”.

---

<sup>32</sup> Cf. art. 157: “[a] ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: (...) III - função social da propriedade” (Brasil, 1967).

Mais uma vez a Constituição detalha a função social da propriedade imobiliária que é meio de produção, não aquela dedicada à subsistência ou à promoção de dignidade. Alguns doutrinadores, como Eros Roberto Grau, entendem que apenas a primeira (propriedade dinâmica; produtiva) estaria sujeita ao atendimento da função social, enquanto a segunda (propriedade estática; dedicada à subsistência) estaria sujeita a uma função exclusivamente individual (Grau, 1990, p. 244). Concordamos como esse entendimento, quando aplicado à apuração da capacidade contributiva individual, como se verá. Entretanto, é importante esclarecer que a função social da propriedade determina inclusive o uso individual que se faz dela. A propriedade relativa à subsistência e à promoção da dignidade é definitivamente protegida porque ela exerce em si função social. Não existe um direito absoluto e exclusivo sobre a propriedade, qualquer que ela seja; a função social é elemento definidor da propriedade privada, e está a serviço da dignidade da pessoa humana, que estrutura e integra o nosso sistema normativo. Nesse sentido, é preciso conceber que todos os limites que podem ser impostos aos direitos de propriedade, inclusive para proteger o cidadão de abusos, devem ser direcionados ao atendimento da sua função social. É dizer, condições arbitrárias aos direitos de propriedade, sem vinculação com o atendimento da sua função social, não podem ser aceitas de forma alguma diante do EDD.

A virada do Estado de Direito, focado no indivíduo, para o Estado Social, focado no coletivo, de fato impulsionou o (re)questionamento da propriedade privada. Tanto, que Menelick de Carvalho Netto afirma como traço fundamental deste paradigma constitucional que “a propriedade privada, quando admitida, o é como mecanismo de incentivo à produtividade e operosidade sociais, não mais em termos absolutos, mas condicionada ao seu uso, à sua função social” (Carvalho Netto, 1999, p. 480). Com o EDD e o foco na participação política e na influência do debate público (Carvalho Netto, 1999, p. 481), a discussão acerca do descumprimento da função social da propriedade pelo permanente processo de concentração de rendas e riquezas em curso no país ganha um novo capítulo. Não basta ter qualquer propriedade, é necessário que ela seja suficiente para que o proprietário influencie e participe do debate político.

No que toca especificamente este trabalho, a função social da propriedade é um conceito que fortalece a inexistência da chamada "propriedade pré-tributária" ou, que, ao menos, determina a constante revisão do seu conteúdo. Ainda que a propriedade possa ser definida depois, é fundamental considerar que a tributação é instrumento para fazer valer a sua função social. Parafraseando Liam Murphy e Thomas Nagel (2005), a limitação dos direitos de

propriedade é perfeitamente óbvia e frequentemente ignorada. A noção de função social da propriedade é do início do século XX e até hoje há resistência em absorvê-la (ainda que esteja expressamente prevista na CRFB/1988). Nossa carta constitucional não deixa dúvidas quanto ao fato de que a propriedade, qualquer que seja ela, está a serviço do projeto de uma nação que busca atender aos objetivos estabelecidos no art. 3º da Constituição. Portanto, a propriedade não deve ser entendida meramente como um direito individual, mas como uma instituição que atende a responsabilidades e obrigações sociais, alinhadas com as normas constitucionais nas quais se apoia.

### **1.3 Dignidade da pessoa humana: a propriedade além da tributação**

Em sociedades estruturadas sobre o sistema capitalista, a propriedade assume uma importância crítica não apenas como um ativo material, mas também como um mecanismo que possibilita a realização dos objetivos da República delineados no art. 3º da CRFB/1988. Como visto, esse dispositivo estabelece metas como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, e a promoção do bem de todos. Para que esses objetivos sejam alcançados de forma efetiva, é crucial que haja um conjunto coerente de direitos que proteja a propriedade. A propriedade, nesse contexto, não é apenas um direito isolado, mas parte de uma rede complexa de direitos e obrigações que devem ser harmonizados para atender às aspirações mais amplas da sociedade.

A dignidade da pessoa humana, pilar fundamental da CRFB/1988, serve como ponto de partida para qualquer discussão substancial sobre direitos e deveres na República. A dignidade não é uma abstração; ela é concretizada a partir de condições materiais que permitem a um indivíduo viver de forma autônoma e participativa na sociedade. No sistema capitalista, a propriedade torna-se uma das chaves para assegurar essa dignidade, já que os cidadãos dependem do acesso a recursos básicos, como moradia, educação, cuidado e saúde. Portanto, a proteção adequada da propriedade não é apenas uma questão de justiça econômica, mas também um pré-requisito para a realização da dignidade humana e, por extensão, para o cumprimento dos objetivos da República como um todo.

Acontece que a proteção da propriedade não pode ser dirigida apenas a uma camada da sociedade, precisa ser garantida a todos. Esse ponto se torna ainda mais relevante de ser debatido diante da realidade de o acesso a direitos fundamentais ser mercantilizado (basta considerar que a educação, a saúde, a segurança privada e a cultura são mercados lucrativos no

país). Se a dignidade da pessoa humana é a condição mínima de que todos os indivíduos dependem para participarem da vida política, que por sua vez é o requisito para reconhecer um Estado plural, é necessário discutir qual a medida, pelo menos teórica, do que configura dignidade e do mínimo necessário para assegurá-la.

### 1.3.1 O único mínimo possível: a dignidade da pessoa humana

Definir o conceito de “dignidade da pessoa humana” não é tarefa fácil. Trata-se de uma noção complexa e diversificada, que tem uma íntima e indissociável vinculação com os direitos fundamentais, especialmente por se apresentar como um princípio e valor fundamental e estruturante do Direito Constitucional contemporâneo.

Carmen Lúcia Antunes Rocha oferece a definição kantiana de dignidade como ponto de partida para o entendimento do princípio: grosso modo, a dignidade implicaria que ser humano fosse considerado como sujeito e não como instrumento, pelo Estado e pela comunidade (Rocha, 2010, p. 51). Também Ingo Sarlet menciona a definição filosófica de que todo homem é digno e, por isso, todos devem receber **igual consideração e respeito por parte do Estado e da comunidade** (Sarlet, 2011, p. 26, *e-book*). Esse seria o tratamento digno reservado a um indivíduo, e, portanto, o pressuposto do seu tratamento justo, o que entendemos como uma visão muito adequada do que o princípio demanda. Em sentido semelhante, aduzimos em nossa dissertação de mestrado que o limite à concentração de poder econômico, que gera concentração de poder político, seria a perturbação dos direitos políticos iguais, entendidos como a capacidade de participar e influenciar no debate político (Marinho, 2019). A participação e a influência no debate político dependem do igual respeito e consideração pelas pessoas, trata-se da base de um Estado plural.

Carmen Lúcia também afirma que a dignidade da pessoa humana se apresenta como um valor supremo, o qual contém a essência do Direito que convencionamos proteger e elaborar a partir do pós-Segunda Guerra Mundial. As imagens dos desastres humanos, em especial do holocausto, como a autora narra, colocaram em evidência a necessidade de proteger mais do que as condições econômicas do ser, mas a vida em sua configuração ampla e, especialmente, em sua condicionante humana, que é a dignidade (Rocha, 2001, p. 52).<sup>33</sup> Mais do que

---

<sup>33</sup> Importa destacar que a noção de “dignidade da pessoa humana” como um valor a se tutelar não vem do pós-guerra, sendo ainda muito anterior, datando do século XVIII. O pós-guerra marca a constitucionalização desse conceito, não apenas no Brasil, mas também na Alemanha (art. 1º, inc. I), Espanha (preâmbulo e art. 10.1), Grécia (art. 2º, inc. I), Irlanda (Preâmbulo), Portugal (art. 1º), Itália (art. 3º) e na Bélgica (após a revisão constitucional de 1994 – art. 23) (Sarlet, 2011, p. 37, *e-book*).

constitucionalizar esse valor, o movimento que decorreu foi o de atribuí-lo um sobrevalor, considerá-lo um “superprincípio”, como define Carmen Lúcia, o qual representa “a chave do constitucionalismo contemporâneo” (Rocha, 2001, p. 52):

A constitucionalização do princípio da dignidade da pessoa humana modifica, em sua raiz, toda a construção jurídica: ele impregna toda a elaboração do Direito, porque **ele é o elemento fundante da ordem constitucionalizada e posta na base do sistema. Logo, a dignidade da pessoa humana é o princípio havido como superprincípio constitucional, aquele no qual se fundam todas as escolhas políticas estratificadas no modelo de Direito plasmado na formulação textual da Constituição.**

No Brasil, o princípio da dignidade da pessoa humana comparece no art. 1º, III, da Constituição da República de 1988, de maneira inédita, uma vez que nos textos constitucionais que a antecederam não havia menção àquele princípio.

Ali, ele é posto como fundamento da própria organização política do Estado Democrático de Direito nos termos do qual se estrutura e se dá a desenvolver, legitimamente, a República Federativa do Brasil. **A expressão daquele princípio como fundamento do Estado do Brasil quer significar, pois, que esse existe para o homem, para assegurar condições políticas, sociais, econômicas e jurídicas que permitam que ele atinja os seus fins;** que o seu fim é o homem, como fim em si mesmo que é, quer dizer, como sujeito de dignidade, de razão digna e supremamente posta acima de todos os bens e coisas, inclusive do próprio Estado (Rocha, 2001, p. 55, grifos nossos).

Também para Ingo Wolfgang Sarlet a dignidade da pessoa humana é um princípio estruturante da Constituição, o que nem se deve questionar dada a sua localização na CRFB/1988, no Título I, “dos princípios fundamentais”. Não obstante a constatação, há de se reconhecer o seu contato intrínseco com os direitos fundamentais, sendo possível afirmar, ainda que com ressalvas, que “todos os direitos e garantias fundamentais encontram seu fundamento direto, imediato e igual na dignidade da pessoa humana, do qual seriam concretizações” (Sarlet, 2011, p. 45, *e-book*). Citando Jeremy Waldron, Ingo Sarlet explica que a dignidade da pessoa humana assume uma “dualidade de usos”, já que opera tanto como fundamento dos direitos humanos, como seu conteúdo. Prossegue esclarecendo que é justamente nesse sentido que o princípio assume uma função integradora e hermenêutica, servindo de parâmetro para aplicação, interpretação e integração não apenas dos direitos fundamentais e das demais normas constitucionais, mas de todo o ordenamento jurídico (Sarlet, 2011, p. 46).

É nesse ponto que a consideração do instituto se torna fundamental para a nossa tese: enquanto um princípio estruturante e fundante dos direitos humanos, ele é hierarquicamente superior na ponderação de princípios constitucionais que necessariamente se realiza quando da interpretação da norma jurídica (Sarlet, 2011, p. 47, *e-book*).<sup>34</sup> Todo o ordenamento jurídico brasileiro está orientado a assegurar a dignidade humana, por isso, toda interpretação normativa

<sup>34</sup> Ingo Sarlet destaca que nem mesmo a vida seria superior à dignidade da pessoa humana, já que “mesmo esta há de ser vivida com dignidade” (Sarlet, 2011, p. 47, *e-book*).

deverá convergir para garanti-la. Isso quer dizer que a tributação deve ser estruturada de forma não apenas a respeitar a dignidade humana, mas de promovê-la, dada a conhecida realidade de que boa parte das pessoas brasileiras não recebem igual respeito e consideração por parte do Estado ou da sociedade.

Carlos Eduardo Pianovski Ruzyk, em obra organizada por Clèmerson Merlin Clève (2022, *e-book*) alerta para a dificuldade de considerar uma definição objetiva da dignidade da pessoa humana, já que ela necessariamente partiria de um consenso, ou seja, da visão externa sobre o modo de vida dos outros, e isso poderia pôr em risco as visões que a própria pessoa tem sobre dignidade (concepção subjetiva da dignidade). Por outro lado, a concepção subjetiva da dignidade poderia levar à aniquilação da sua força normativa, tanto pela dificuldade de reconhecê-la, como pela possibilidade de o próprio indivíduo agir indignamente. Ainda assim, existe um núcleo de direitos decorrentes da dignidade humana, os direitos fundamentais, que poderiam ser tomados como orientadores da concepção objetiva; convivendo em tensão permanente com as próprias ideias pessoais de dignidade (Ruzyk, 2022, n. p., *e-book*).

Carlos Eduardo Pianovski Ruzyk também sugere que a dignidade não é algo que precisa ser "construído" por meio de prestações sociais ou outros meios; ela é um atributo preexistente que deve ser reconhecido e protegido. Com isso, pretende o autor demonstrar que não é possível definir concepções fechadas e estáticas do que serve ou não à uma vida digna. "As condutas prestacionais em prol de uma vida digna devem ser pensadas como instrumentais às escolhas do sujeito, na definição dos rumos de sua própria vida" (Ruzyk, 2022, n. p., *e-book*). É dizer: é fundamental, diante do igual respeito e consideração, permitir que as pessoas tomem decisões e guiem as suas vidas da forma como considerarem a mais adequada para sua realização pessoal.<sup>35</sup> Trata-se do atributo da autonomia, que só pode ser alcançado a partir da previsibilidade, que deve ser assegurada formal, procedimental e substantivamente pelo Estado de Direito.

Carmen Lúcia, por sua vez, destaca a responsabilidade do Estado de adotar políticas públicas que sejam inclusivas e que permitam a todos os cidadãos participar ativamente no desenvolvimento socioeconômico e político da nação. Além disso, assevera que o Estado tem o dever de evitar que os indivíduos sejam marginalizados ou relegados a um status inferior,

---

<sup>35</sup> Não há como não relacionar a noção de dignidade da pessoa humana com o liberalismo igualitário, no campo da filosofia política. John Rawls, por exemplo, reforça em sua Teoria de Justiça que as pessoas devem ser livres para viverem suas concepções de vida boa independentemente das posições e decisões políticas da sociedade bem ordenada (Rawls, 2016).

prevenindo que sejam alienados pela sociedade e levados a se autodesvalorizar ou se anular como cidadãos (Rocha, 2010, p. 57).

Nesse sentido, é importante ter em mente que a dignidade da pessoa humana atua como um duplo mecanismo de proteção no contexto legal e social. Não apenas estabelece limitações à intervenção estatal para prevenir violações à dignidade individual, mas também obriga o Estado a adotar uma abordagem proativa para assegurar uma vida digna para todos os cidadãos (Sarlet, 2011, p. 56). Carmen Lúcia destaca que o princípio da dignidade da pessoa humana funciona como uma salvaguarda contra a mercantilização do ser humano, inserindo um núcleo ético no sistema jurídico que demanda respeito universal pela igualdade e singularidade humanas. Essa orientação ética não apenas limita a ação estatal, mas também exige que o Estado implemente políticas públicas inclusivas que permitam a todos os indivíduos participar ativamente nos processos socioeconômicos e políticos da nação. Assim, qualquer forma de exclusão social ou marginalização que prive um indivíduo de seus direitos fundamentais, da participação política ou da dignidade profissional é inaceitável dentro da estrutura de um Estado Democrático (Rocha, 2010, p. 57).

Para esta tese, tomamos como referencial da dignidade da pessoa humana a máxima de que a todo sujeito deve ser garantido igual respeito e consideração pelo Estado e pela comunidade. Consideramos como balizadores dessa máxima a salvaguarda e o acesso a direitos e garantias fundamentais postos na CRFB/1988. Isso quer dizer que o Estado e a sociedade não devem se preocupar apenas com a subsistência dos indivíduos. Como muito bem afirmou Ingo Sarlet, mais do que estar vivo, é preciso ter uma vida digna.

### **1.3.2 Dignidade da pessoa humana e a propriedade dos despossuídos**

Marx escreve, em 1842, sobre a lei do furto de madeira e chama de despossuídos aqueles (os pobres) que tiveram seus direitos consuetudinários criminalizados. Seriam, então, despossuídos, porque os direitos que antes possuíam não apenas deixaram de existir, como se tornaram proibidos e convertidos em renda dos ricos, devido à imposição de multa pela sua prática (Marx, 2017). Fornece, ainda, outro exemplo esclarecedor desse contexto: o fim dos conventos. As freiras e os membros do clero que viviam nos conventos não foram prejudicados, já que houve indenização. Entretanto, os pobres que eram atendidos pelo serviço social católico não foram socorridos pelo Estado, tendo, de fato, perdido os direitos de que usufruíam (consuetudinários). Esse é um processo, segundo Marx, “que aconteceu em todas as transformações de privilégios em direitos” (Marx, 2017, p. 87).

A série de artigos publicados na Gazeta Renana discute a diferença entre a posse e a propriedade e demonstra que a garantia jurídica dos direitos de propriedade apenas é possível mediante a exclusão dos demais interessados na coisa protegida. Dada a ausência de influência e participação dos mais pobres na política, o esperado é que sejam eles os excluídos no movimento de formalização dos direitos de propriedade. A legislação avançaria sobre a realidade ainda não definida dos direitos de propriedade e firmaria entendimentos. Esses seriam uniformizadores e excludentes, categorizadores (Marx, 2017, p. 88-89).

Como bem relacionou Thiago Álvares Feital, a imagem dos despossuídos cai como uma luva sobre a tributação (Feital, 2018). A estrutura excludente do sistema tributário nacional contribuiria para que, diante da opacidade do conceito de contribuinte, este fosse tomado como um indivíduo que possui características universais da subjetividade, vinculadas aos discursos de inspiração neoliberal difundidos no senso comum. Assim, os seus direitos, formalmente reconhecidos, lhes seriam tomados pela impossibilidade de exercê-los; não haveria sequer reconhecimento do seu lugar de sujeito desses direitos.

Nesse sentido, a análise de Marx nos remete à situação tributária atrelada ao Bolsa Família, no Brasil. O Programa Bolsa Família, estabelecido originalmente pela Lei nº 10.836 de 2004 e atualmente regulamentado pela Lei nº 14.601 de 2023, foi criado para consolidar e unificar diversos programas sociais anteriores, como o Bolsa Escola, o Programa Nacional de Acesso à Alimentação (PNAA), o Bolsa-Alimentação, o Auxílio-Gás e o Cadastramento Único do Governo Federal. Este programa federal visa à transferência de renda com certas condicionalidades e se divide em Benefício de Renda de Cidadania; Benefício Complementar; Benefício Primeira Infância; Benefício Variável Familiar; e Benefício Extraordinário de Transição, esse destinado exclusivamente às famílias que constassem como beneficiárias do Programa Auxílio Brasil na data de entrada em vigor da nova lei (art. 7º da Lei nº 14.601/2023). Trata-se, como explica Misabel Derzi, de benefício assistencial destinado às famílias que se encontram em situação de pobreza ou de vulnerabilidade agravada pela pobreza, que “visa a atender à construção da mínima dignidade humana” (Derzi, 2014, p. 50). Não se apresenta, nem formal, nem oficialmente, como um programa de devolução de tributos injustamente arrecadados dos mais carentes (Derzi, 2014, p. 50).

A aproximação entre a imagem dos despossuídos e o Bolsa Família se dá pelo fato de que, tratando-se de programa de transferência de renda para famílias em situação de pobreza ou extrema pobreza, para garantir condições **mínimas** de dignidade, presumivelmente esses valores serão integralmente destinados ao consumo. Dessa forma, como não há diferenciação



entre os contribuintes na arrecadação sobre o consumo, não havendo qualquer mecanismo de desoneração baseada na pessoa que adquire os produtos, os beneficiados pelo Programa serão normalmente tributados. É dizer: parcela do que lhes foi entregue pelo Estado será recolhido por esse mesmo Estado. O valor total do benefício, assim, não é o que se anuncia. E por não haver qualquer vinculação entre o Bolsa Família e a regressividade tributária, que será mais bem analisada a seguir neste trabalho, a situação não causa estranheza e nem é tratada como a contradição que representa, nem civil nem institucionalmente (Derzi, 2014). Se o retrato do Bolsa Família permite entender com clareza como funciona a despossessão, é possível expandi-lo para todo o sistema de proteção social que atende aos vulneráveis. Toda proteção social oferecida atualmente no Brasil é erodida pela tributação, seja qual for a forma do seu fornecimento.

É claro que a desigualdade de acesso ao Estado e de influência política provocam situações desse tipo e invertem o processo que acontece com os ricos: enquanto para esses os privilégios se tornam direitos, para os pobres os direitos tornam-se privilégios. Entretanto, a Constituição fornece instrumentos de mitigação dessa realidade. A CRFB/1988, constituinte de um Estado de Direito plural e participativo, idealizou mecanismos de equalização na participação do debate político. Tratar com igual respeito e consideração um indivíduo implica inseri-lo nesse debate, considerá-lo na construção da comunidade da qual ele faz parte. Isso quer dizer que a CRFB/1988, sabedora das desigualdades que enfrentamos historicamente no país, assimilou as lutas sociais, acumulou o aprendizado sobre as lutas de classes e, na medida dessas vitórias, se aparelhou para que alcancemos as próximas.

Como dito, a CRFB/1988 representou uma transformação significativa no panorama jurídico e social brasileiro. Tomá-la como inefetiva ou inalcançável, entregar-se à interpretação conservadora por apatia, além de um grave problema hermenêutico é desrespeitar as lutas e as mobilizações sociais, responsáveis pelas mudanças que vemos refletidas no Direito. Há que se ter a exata dimensão da realidade cruelmente desigual deste país, que demanda ainda muito mais da sociedade e, particularmente para esta tese, do intérprete do Direito: esse é um campo permanentemente em disputa. Mas se há disputa, é porque oferecemos resistência.

Mais uma vez, a Carta de 1988 não foi escrita no vácuo; introduziu mecanismos de compensação com o intuito de corrigir disparidades e injustiças que persistiam no país. Uma das suas inovações mais notáveis foi a forma como abordou o sistema de direitos de propriedade. Diferentemente de interpretações mais tradicionais, a CRFB/1988 entende que a propriedade não é apenas um direito individual de posse, mas também uma função social, e o

conecta inexoravelmente aos direitos sociais, a limitar inclusive a ordem econômica do país (art. 170 da CRFB/1988). Assim, a propriedade, sob a égide da CRFB/1988, não pode ser compreendida de maneira isolada, como um direito exclusivo. Ela está inserida em um contexto mais amplo que busca equilibrar interesses individuais e coletivos, justamente para equalizar as condições de participação na vida pública. O objetivo, fica evidente, não é somente proteger aqueles que já possuem bens, mas também assegurar direitos daqueles que, historicamente, foram marginalizados e despossuídos. A Constituição, portanto, reflete uma visão mais abrangente e inclusiva, buscando construir um país mais justo, onde a propriedade não seja apenas um instrumento de poder e exclusão, mas também de realização da dignidade humana e de promoção do bem comum.

A erradicação da miséria é, sem dúvida, uma questão crucial relacionada às condições básicas de subsistência. No entanto, promover a dignidade da pessoa humana vai além da mera sobrevivência e envolve um conjunto muito mais amplo de direitos. Esses direitos estão intrinsecamente ligados ao projeto constitucional de 1988 e, por extensão, permeiam todo o ordenamento jurídico. Dentro desse contexto, a propriedade privada, sendo uma construção jurídica, deve ter também o seu significado e alcance influenciados pela noção de dignidade da pessoa humana. Não se trata apenas de possuir bens materiais, mas também de ter a capacidade de participar plenamente da sociedade e de ter acesso a oportunidades que permitam o desenvolvimento humano integral.

O conceito tradicional de propriedade, frequentemente associado à posse de bens materiais, necessita de uma reinterpretação à luz das prestações estatais. Serviços como educação, saúde e apoio social, fornecidos pelo Estado, devem ser entendidos não apenas como benefícios, mas como extensões do direito à propriedade. Isso porque esses serviços são fundamentais para garantir a dignidade humana, uma prerrogativa que é, em si, um direito inalienável de cada cidadão. Assim, ao acessar essas prestações estatais, o cidadão está exercendo seu direito à propriedade, na medida em que está reivindicando aquilo que é necessário para uma vida digna.<sup>36</sup>

A Constituição de 1988, em seu projeto, reforça essa perspectiva ao abordar a função social da propriedade e ao estabelecer direitos fundamentais que garantem a dignidade humana. Nesse contexto, a propriedade não é apenas um direito econômico, mas uma ferramenta que permite o acesso e a realização de outros direitos fundamentais. Por exemplo, ter uma moradia

---

<sup>36</sup> Como muito bem observado pela Prof. Élide Graziane (2022) na ocasião da qualificação do projeto desta tese: “os serviços públicos são a riqueza dos pobres”.

adequada (um direito de propriedade imobiliária) é essencial para garantir a saúde, a segurança e a dignidade do indivíduo. No movimento contrário, a necessidade de garantir financeiramente os direitos relacionados com a existência minimamente dignas impedem o acúmulo de renda e patrimônio necessários para, por exemplo, garantir a propriedade imobiliária.

Portanto, é crucial que as políticas públicas e as legislações sejam revistas e adaptadas para refletir essa interpretação mais ampla e inclusiva da propriedade. Ao fazer isso, alinharemos o sistema de direitos de propriedade com os objetivos gerais da Constituição, que visa a promover a dignidade humana e construir uma sociedade mais justa, equitativa e inclusiva para todos os cidadãos. Esse é o foco central deste segmento da tese, buscando uma compreensão holística do direito de propriedade no contexto constitucional brasileiro.

### **1.3.3 Os direitos de propriedade dos despossuídos**

A compreensão de que não existe apenas um tipo de propriedade (por exemplo, apenas a propriedade imobiliária) ou apenas um direito de propriedade (por exemplo, a proteção do patrimônio) não é difícil. Desde o início desta tese falamos em “sistema de direitos de propriedade”, justamente porque compreendemos que o ordenamento jurídico reflete a complexidade das relações sociais. Acontece que a complexidade, ao mesmo tempo que justifica um sistema integrado, favorece a sua segmentação. É dizer, a dificuldade de entender e mesmo de integrar um conjunto tão diverso de normas, diante de tantas possibilidades de interpretação, favorece que as tomemos isoladamente. Nesse sentido, defendemos que a proteção da propriedade, constitucionalmente vinculada à função social, não se limita a um direito específico de ser dono de um bem material, mas deve se estender às condições de manutenção de uma vida digna. Se não há dúvidas entre os liberais de que o ser humano é ele mesmo proprietário do seu corpo e da sua força de trabalho, também não pode haver dúvidas de que a garantia do direito de propriedade seja muito maior do que a exclusividade do bem.

Não se quer dizer que o termo propriedade deva ser esvaziado para caber dentro dele todos os direitos e garantias fundamentais previstos no art. 5º da CRFB/1988, por exemplo. O que se pretende demonstrar é que o sistema de direitos que protege a propriedade privada contempla mais que os bens materiais e mais do que os grandes proprietários do país. No limite, a imposição dos gastos relacionados com a subsistência e o mínimo de dignidade da pessoa humana, cujo acesso deveria ser garantido pelo Estado, priva a maior parte da população do acesso a direitos igualmente fundamentais como a educação, a saúde, a segurança, o emprego, a cultura, o lazer, entre outros.

A pobreza e a desigualdade são desafios estruturais que perpetuam ciclos de privação e limitam as oportunidades para milhões de brasileiros. Uma das principais manifestações desse desafio é a dificuldade, ou mesmo impossibilidade, de adquirir e manter propriedade de bens materiais. A pobreza frequentemente força os indivíduos a consumir seus escassos recursos imediatamente, deixando pouco ou nenhum excedente para investimento ou poupança. Esta dinâmica, somada à falta de mobilidade social – uma consequência direta da desigualdade –, cria um ciclo vicioso onde a aquisição e acumulação de propriedade tornam-se metas distantes, senão inatingíveis.

A proteção da propriedade é um pilar fundamental do Direito. Entretanto, é crucial compreender que a propriedade, no contexto jurídico, não se refere apenas ao que é tangível ou já adquirido. O conceito de propriedade, constitucionalmente tomado, se estende ao potencial de aquisição e à capacidade de melhorar a condição de vida de um indivíduo e da sua família, que dele dependa. A Constituição brasileira, ao estabelecer que a propriedade deve cumprir sua função social, reconhece que a propriedade não é apenas um direito individual, mas integrado a um sistema de direitos coletivo. Portanto, não é apenas a propriedade existente que merece proteção jurídica, mas também o direito inerente de cada cidadão de aspirar e buscar uma propriedade que melhorará a sua qualidade de vida.

Então, é vital que as normas infraconstitucionais e as políticas públicas sejam construídas de forma a reconhecer e abordar as barreiras que impedem a maior parte dos brasileiros de adquirir propriedade devido à pobreza e à desigualdade social. Materializar a função social da propriedade exige que o nosso ordenamento garanta que todos tenham a oportunidade não apenas de proteger o que já possuem, mas também de buscar e adquirir aquilo que consideram essencial para sua dignidade e bem-estar. Essa abordagem mais inclusiva e equitativa do direito de propriedade é fundamental para concretizar os objetivos constitucionais e para romper os ciclos persistentes de pobreza e desigualdade.

Nesse sentido, é interessante na obra de Liam Murphy e Thomas Nagel, a caracterização de bens públicos não apenas como os bens materiais que compõem o patrimônio estatal, mas “todos aqueles que não podem ser fornecidos a ninguém a menos que sejam fornecidos a todos” (Murphy; Nagel, 2005, p. 62). Trata-se, portanto, de um conceito mais amplo, mas que serve a diferente perspectiva de análise. Enquanto o conceito de bens públicos para o Direito Civil e para o Direito Administrativo serve à regulamentação do uso, gozo e disposição do bem em si, ou seja, dispõe sobre um objeto específico do sistema de direitos de propriedade, o conceito utilizado por Murphy e Nagel serve à visão holística do sistema de

direitos de propriedade, tomado como um todo, e, dentro desse recorte, a todas as provisões que devem ser garantidas à sociedade.<sup>37</sup>

Na realidade, os autores estadunidenses sugerem quais são os fins da atividade financeira que afetam a tributação: o fornecimento de bens públicos; os benefícios sociais; e a justiça distributiva (Murphy; Nagel, 2005, p. 62). Sugerem, como dito, uma análise integrada da arrecadação com o sistema de gastos: a arrecadação depende da forma como pretendemos assegurar bens públicos a todos, também depende das compensações que julgamos importantes fornecer para apenas uma parcela da população, a partir de ações afirmativas, e da forma como distribuimos o ônus desse financiamento entre a população (Murphy; Nagel, 2005, p. 62-76).

É a partir dessa perspectiva integrada, a qual não avalia a arrecadação *per se*, que os autores nomeiam os bens públicos como aqueles de fornecimento necessário, universal:

Os bens públicos são o tópico menos controverso, uma vez que consistem nas condições mínimas que, em qualquer teoria do governo, são consideradas necessárias para todas as demais vantagens da civilização: paz e segurança dentro do país, algum tipo de sistema jurídico e proteção contra as invasões estrangeiras. Os bens públicos são definidos como aqueles que não podem ser fornecidos a ninguém a menos que sejam fornecidos a todos. Se os crimes violentos, a poluição ambiental, o risco de incêndio e a ameaça de doenças transmissíveis são mantidos sob controle dentro de um território, todos os que vivem nesse território beneficiam-se disse automaticamente e ninguém pode ser excluído desses benefícios. Caso se tentasse criar esses bens por meio da subvenção privada, não haveria meio de excluir os “clandestinos” que gozariam deles sem pagar por isso – o único meio seria o exílio. A tributação imposta por coerção é o meio mais óbvio de fazer com que cada um pague a sua parte (Murphy; Nagel, 2005, p. 62).

De acordo com a visão dos autores, os bens públicos são aqueles sobre os quais todos possuiriam um interesse individual não condicionado, porque a sua manutenção beneficiaria a todos igualmente. Embora seja simplista, ignorando os numerosos interesses conflitantes envolvidos com o fornecimento adequado de bens públicos e as desigualdades que impactam

---

<sup>37</sup> A classificação é diferente do que adotamos tradicionalmente no Brasil. O Código Civil de 2002 considera a propriedade como um direito real, daquele que tem “a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha” (art. 1.228). Nesse sentido, o art. 1.231 prevê que “a propriedade se presume plena e exclusiva, até prova em contrário”. Quanto aos bens públicos, o art. 98 do CC/2002 prescreve que “são públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem”. No art. 99, os elenca: “os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças”; “os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias”; “os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades”. Ou seja, bens públicos seriam os afetados ao patrimônio de um ente público (critério subjetivo de classificação).

No Direito Administrativo, prevalece a visão de que “o regime público recairá sobre os bens que estejam de alguma forma empregados numa utilidade de interesse geral. Pelo critério funcionalista, pouco importa saber quem é o proprietário do bem; releva verificar a que finalidade ele se presta” (Marques Neto, 2013, p. 401) (critério objetivo de classificação). Ainda assim, o estudo da disciplina é voltado às questões do aproveitamento econômico e à preservação dos bens públicos, e não aos encargos que o Poder Público deve assumir para garantir direitos fundamentais relacionados com a propriedade.

de forma muito diferente cada um dos interessados nesses bens, a classificação, em nível normativo, parece adequada. Existe um conjunto de gastos que, por sua natureza indivisível e essencial devem ser administrados pelo setor público – “administrados” é diferente de “fornecidos”; o fornecimento pode se dar no mercado privado, desde que o Estado assegure o seu acesso a todos. Esse conjunto de gastos, que se desdobram em ações, por todo valor que possuem, são adequadamente tratados como bens.

Os programas sociais e ações afirmativas, considerados pelos autores como “benefícios para os indivíduos”, por outro lado, têm como foco grupos específicos de cidadãos. “Essas vantagens podem até ser oferecidas a todos, mas essa não é uma condição da sua possibilidade, como é o caso em se tratando de bens públicos” (Murphy; Nagel, 2005, p. 65).

Nessa categoria destacam-se os serviços sociais, como seguro-desemprego, o seguro-deficiência, a pensão de aposentadoria, creches, sistemas de saúde, sistemas de ajuda a crianças dependentes, vale-alimentação, merenda escolar e assim por diante. Incluem-se aí também diversos tipos de apoio à educação: universidades públicas, empréstimos subsidiados para os estudantes, bolsas de estudo fornecidas pelo Estado e o apoio financeiro direto e indireto (por meio de deduções tributárias, por exemplo) às instituições particulares de ensino.

De modo mais direto ainda, certos indivíduos podem ser beneficiados pelo sistema tributário por ter de pagar menos impostos do que os outros e ainda receber benefícios custeados pelos impostos de todos. Uma das formas que essa vantagem pode assumir é a isenção tributária de toda a renda abaixo de um certo montante. Outra forma é a possibilidade de se deduzir ou excluir da base tributária certos tipos de gastos ou espécies de renda. Outra ainda é o oferecimento de créditos tributários para certos tipos de gastos, ou medidas como o crédito tributário sobre a renda (*earned income tax credit*), que é na verdade um imposto de renda negativo para os cidadãos de baixa renda. E é evidente que as diferenças na própria estrutura de alíquotas podem ter efeitos consideráveis. **Todas essas medidas deixam alguns indivíduos com mais recursos à sua disposição do que teriam se a distribuição tributária fosse diferente, e outros com menos** (Murphy; Nagel, 2005, p. 65-66, grifos nossos).

Sobre a justiça distributiva, os autores propõem uma discussão importante, sobre a prioridade de o Estado atender aos mais necessitados. Fazem uma recapitulação de teorias da filosofia política que justificariam essa priorização, em especial a teoria *rawlsiana*. Temos familiaridade com a argumentação (Marinho, 2019) e concordamos que existe uma prioridade de atendimentos dos mais pobres (os que possuem menos bens primários, na visão de Rawls). Murphy e Nagel sugerem essa priorização em razão das demandas do princípio da diferença, mas acreditamos que essa seja uma demanda do primeiro princípio de justiça, o qual determina que “cada pessoa tem o mesmo direito irrevogável a um esquema plenamente adequado de liberdades básicas iguais que seja compatível com o mesmo esquema de liberdades para todos” (Rawls, 2003, p. 60). Numa aproximação, o primeiro princípio justiça se refere à dignidade da pessoa humana, e a sua prioridade lexical impõe que apenas aceitemos desigualdades (i) se e quando todos possuírem o mínimo de dignidade necessária para participarem da vida pública

(igual respeito e consideração pelo Estado e sociedade); e **(ii)** sempre condicionadas pela garantia desse mínimo existencial. Uma vez que essa é a condição básica de aplicação dos princípios de justiça *rawlsianos*, que estão elencados em prioridade lexical, e dado que as condições mínimas igualitárias devem valer para todos, o que não ocorre de fato, é em razão das demandas do primeiro princípio de justiça que existe uma prioridade de atendimento aos mais pobres segundo a Teoria de Justiça (Rawls, 2016). Não há uma expressa vinculação da CRFB/1988 à teoria de justiça *rawlsiana*, mas é inegável a influência da sua obra sobre a filosofia política moderna (Vita, 2007, p. 8-9; Fleischacker, 2004, p. 110)

De toda forma, não nos parece necessário nos socorrer de uma teoria da filosofia política para cravar a prioridade de o Estado atender aos mais pobres diante da CRFB/1988. A simples constatação de que nos constituímos como um Estado Democrático de Direito, cuja maior pretensão é o pluralismo – e diante da estruturação normativa constitucional em torno da dignidade da pessoa humana –, não permite outra conclusão a não ser a da urgência de priorizar os mais pobres nas ações governamentais, fiscais ou não. Nenhuma norma que pressuponha o pluralismo ou as condições dignas de vida tem a sua condição mínima de aplicação válida diante da acachapante desigualdade social no país.

O ponto fundamental desta discussão é: qual a extensão dos direitos de propriedade protegidos pela Constituição? Se não podemos expandir o conceito de propriedade para contemplar serviços e utilidades essenciais para a garantia do mínimo, devemos conceber, como fazem Murphy e Nagel (2005), que todos esses arranjos “deixam alguns indivíduos com mais recursos à sua disposição do que teriam se a distribuição tributária fosse diferente, e outros com menos”. A ausência de recursos acaba se transformando em ausência de direitos, o que não se pode admitir no EDD e, menos ainda, no EDD formatado pela CRFB/1988.

O impacto desproporcional que os gastos com provisões básicas têm sobre os mais vulneráveis em nossa sociedade é flagrantemente um ataque à sua propriedade privada. Quando os mais pobres despendem uma proporção significativa de seus recursos para assegurar necessidades básicas, como moradia, alimentação e saúde, isso não apenas representa uma erosão de sua propriedade (por exemplo, do salário), mas também evidencia uma falha estrutural em nosso sistema de bem-estar social, que é da responsabilidade estatal, mas também da nossa sociedade. Quando a visão de propriedade ultrapassa a imagem tradicional da propriedade imobiliária ou dos investimentos e se volta para a proteção do salário-mínimo e mesmo dos recursos oriundos de programas sociais, fica muito evidente que não há um sistema efetivo de direitos que garanta a sua proteção.

A situação é agravada pelo sistema tributário brasileiro que, em vez de atuar como um mecanismo redistributivo para auxiliar na garantia dessas provisões básicas, acaba por intensificar desigualdades. O mesmo Estado que deveria proteger a propriedade dos pobres (como a dos ricos) determina, via tributação, a redução desse montante. O Estado determina que a propriedade daqueles que menos recursos possuem para acessar e manter uma vida digna seja ainda muito inferior ao necessário para tanto, e faz isso também a partir da tributação e de um sistema de gastos insuficiente para garantir adequada proteção social. É perfeita a imagem da despossessão aqui: a propriedade dos pobres lhes é tomada para ser utilizada por um sistema que não os prioriza e não lhes garante o mínimo necessário para que vivam uma vida digna. É crucial reconhecer essa dinâmica perversa, para que possamos discutir o confisco tributário que está de fato em curso no país.

## **2. O CONFISCO COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR**

### **2.1 As limitações ao poder de tributar**

A pretensa e antiga dualidade entre Estado e cidadão reflete-se claramente no Direito Tributário. A desigualdade acaba por reforçar a noção de que a propriedade privada seria um direito natural, e não convencional, contra o qual mesmo as situações justificadas podem causar a impressão de injusta apropriação. A Administração Pública, sendo também formada por pessoas, que igualmente são tributadas, também é incentivada a adotar uma postura de confronto classicamente posta na forma Fisco x contribuinte. O quadro é completado pela permeabilidade à judicialização, dada a necessidade de regulamentação de normas abertas, de cunho nacional, quando efetivamente Fisco e contribuintes disputam a melhor interpretação da norma tributária. Não há como fugir da acusação de que o Sistema Tributário Nacional é complexo, já que possui três níveis de organização.

A relação entre a propriedade privada e a tributação não é tranquila e a noção de confiscação reflete, indubitavelmente, uma limitação ao poder de governar. A expropriação, que ocorre quando o Estado toma a propriedade sem justificativa e sem indenização, pode se dar inclusive pela tributação, se ela fugir aos contornos e demandas do ordenamento jurídico pátrio. O que se investiga, portanto, é quais são esses contornos e demandas que impõem ao Estado vedação para atuar.

#### **2.1.1 O poder de tributar**



O poder de tributar, de acordo com José Casalta Nabais, pode ser definido, em sentido estrito ou técnico, como “o conjunto de poderes necessários à instituição e disciplina essencial dos impostos” (Nabais, 2012, p. 277). A doutrina nunca foi uníssona quanto à legitimação do Estado para exigir tributos. Por muito tempo, vigorou a concepção clássica alemã de que a soberania justificaria a imposição tributária. Assim, não se trataria de relação jurídica [*Rechtsverhältnis*] a exigência de tributos, mas de exercício de poder [*Gewaltverhältnis*]. Nesse sentido, José Souto Maior Borges destaca a escola de financistas formada por Schäffle e Heckef que, influenciada pela doutrina clássica do direito público alemão, considerava que o Estado exerceria um poder ilimitado sobre os cidadãos, constringendo-os ao pagamento de tributos (Borges, 1998, p. 33; Nabais, 2012, p. 273). O contraponto a esse pensamento é apresentado, entre outros, por Dino Jarach, ao considerar que o poder de império do Estado apenas pode ser exercido pela lei, ou seja, por meio de uma relação jurídica e não por meio da força. Não fosse assim, estaríamos diante de um fenômeno que seria o oposto do Direito e da normatização, e não falaríamos mais em Direito Tributário, senão em força estatal (Borges, 1998, p. 34).

De fato, a noção de que o pagamento de tributos decorreria da imposição arbitrária e forçosa do Estado e não de relação jurídica foi superada (Borges, 1998, p. 35).<sup>38</sup> O que se observa hoje é o desenvolvimento da fiscalidade estatal, movimento que acompanhou as mudanças do próprio Estado como prestador de serviços e redutor de desigualdades. Ricardo Lobo Torres, que adota expressamente a posição liberal clássica da pré-existência do direito de propriedade, explica que o Estado financiado pelo pagamento de tributos saiu do Estado Fiscal – o qual se sustentava pelos tributos exigidos por lei e justificados pela capacidade contributiva, configuração surgida a partir do final do séc. XVIII –, para chegar ao Estado *Democrático* Fiscal, que se inaugurou no Brasil com a Constituição de 1988 (Torres, 2005).<sup>39</sup> Esse, de acordo com o autor, seria dotado das seguintes características:

---

<sup>38</sup> Ainda assim, é importante mencionar o posicionamento de Casalta Nabais, de que houve acertadamente a superação da ideia de soberania dada como um conceito estritamente político referente ao Estado que reivindica para si um poder que não reconhece limites, nem mesmo os estabelecidos pela ordem jurídica, um poder imanente desse Estado (que seria soberano, e não de Direito). Entretanto, é possível verificar, principalmente com relação à figura da “soberania externa”, utilizada como parâmetro nas relações internacionais, que há uma ideia de soberania como poder jurídico supremo, e que por ser jurídico é sujeito a limitações (“supremo não significa ilimitado”), que ainda pode ser aproveitada na análise do poder de tributar. Nas palavras do autor: “em suma, soberania é, por nós, entendida como um conceito jurídico, não absoluto e aplicável à situação corrente ou normal. Daí que ela se exprima, fundamentalmente, na função legislativa que, como função normativa primária do Estado, traduz a mais importante manifestação do ‘poder jurídico supremo’ ou do ‘nível supremo do poder jurídico’ do Estado” (Nabais, 2012, p. 299).

<sup>39</sup> De acordo com o autor, o Estado Fiscal se desdobrou em (i) Estado Liberal Fiscal (ou Estado Guarda-noturno – termo utilizado pelos libertários), correspondente ao Estado de Direito dos séculos XVIII e XIX e caracterizado pela centralização do poder de tributar nas mãos do Estado, com a liquidação do poder periférico dos estamentos;

a) a superação da ideologia da inesgotabilidade do dinheiro público; b) a prevalência da idéia de equilíbrio orçamentário; c) o esmaecimento do conceito de soberania fiscal e o aparecimento de fontes tributárias não-estatais; d) o novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária; e) a nova conformação dos poderes materiais do Estado, estremando-se o poder tributário do poder paratributário ou parafiscal, do extrafiscal e do penal; f) a passagem do paradigma das regras para o dos princípios e da *policy* (Torres, 2005, p. 463).

Desde o paradigma do Estado Fiscal, ou seja, do final do séc. XVIII, de acordo com Ricardo Lobo Torres, o poder de tributar passa a ser essencialmente vinculado à liberdade: “o tributo é o preço da liberdade individual ou da liberdade econômica, pois distancia o homem das obrigações pessoais para com o Estado, substituindo-as pela prestação pecuniária do contribuinte” (Torres, 2005, p. 464). Ainda de acordo com o autor, “o tributo se cristaliza no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, o que significa dizer que implica sempre a perda de parcelas de liberdade, consubstanciadas nos frutos do patrimônio e do trabalho” (Torres, 2005, p. 464).

Para Torres, portanto, o direito à propriedade é preexistente ao ordenamento jurídico, sendo este organizado pelo Estado com o fito de proteger aquele. A propriedade assume, assim, a feição da própria liberdade, de forma que a obrigação de pagar tributos, como apresentado pelo autor, representa um comprometimento desse ideal. Essa interpretação é de difícil verificação, configurando quase um intuicionismo, e não parece encontrar fundamento na CRFB/1988. Como antecipamos, filiamo-nos à corrente filosófica que considera o direito à propriedade convencional. Não obstante o direito de propriedade seja dotado de valoração moral, por permitir o desenvolvimento da responsabilidade e da autonomia, por exemplo, a sua entrada no sistema fechado do Direito só ocorre por meio de convenção. Mais do que isso: o mesmo sistema que cria e protege a propriedade cria e protege outros direitos, regulamenta por meio da normatização outras liberdades, promove a sua harmonização e, mais importante, é esse sistema que cria o tributo. É por esse motivo que Liam Murphy e Thomas Nagel decretam não existir propriedade pré-tributária: uma das funções da tributação seria justamente determinar a propriedade privada; antes da tributação, os contornos da propriedade permaneceriam indefinidos (Murphy; Nagel, 2005).

---

(ii) o Estado Social Fiscal, especial figuração do Estado Social de Direito (ou do Estado de bem-estar social), localizado entre 1919, data da Constituição de Weimar, e 1989, ano da queda do Muro de Berlim, e caracterizado pela confusão entre a fiscalidade, como emanção do poder de tributar, e a parafiscalidade e a extrafiscalidade, formas financeiras de ação sobre o domínio social e a economia, diante do intervencionismo estatal sobre a economia e as relações sociais; e (iii) o Estado Democrático Fiscal, mencionado no corpo deste texto (Torres, 2005, p. 462-463).

De toda forma, considerada a propriedade pré-tributária ou não, é inquestionável que na democracia representativa a tributação é juridicamente consentida e legitimada. Nos *Dois Tratados do Direito Civil*, obra publicada anonimamente por John Locke em 1689, especificamente no §140 o economista argumenta que os governos não podem ser administrados sem grandes custos, que devem ser cobertos pela tributação, pelos quais devem ser responsáveis aqueles que contam com a proteção estatal, conforme consentimento prévio. Anteriormente, no §138, aduz que o “poder supremo” dos governantes não pode alcançar nenhuma parte da propriedade do cidadão sem o seu consentimento, já que “a proteção da propriedade é a finalidade do governo, razão pela qual os homens entram na sociedade” (Locke, 1.689, §138, tradução livre). Ou seja, ainda que se parta do pressuposto de que é o direito de propriedade que legitima a tributação, não há que se questionar o seu consentimento enquanto parte do sistema jurídico.

Em economias capitalistas, nas quais a propriedade privada não é apenas admitida, mas protegida, a forma mais coerente de financiar as intervenções estatais é com a tributação. Regulada por normas que limitam o seu alcance, como o não confisco ou a capacidade contributiva, a tributação fornece os recursos necessários para a atuação positiva do Estado. Essa lógica já era reconhecida pelo Estado Liberal, uma vez que mesmo o chamado Estado mínimo (ou guarda noturno, para usar o termo de John Locke) arrecadava recursos para garantir a segurança patrimonial e jurídica. Mas a tributação, como meio de intervenção, não se restringe ao fornecimento de serviços ou financiamento da máquina burocrática.

Se a tributação decorre de relação jurídica e a atuação do Estado é dependente da lei, é de se esperar que ela determine os contornos dessa atuação, como de fato o faz. Podemos reconhecer a existência de limitações formais da tributação, aquelas relativas a quem tributa e como tributa, e as limitações materiais da tributação, relacionadas com o objeto e o conteúdo do poder tributário (Nabais, 2012, p. 316). Marco Aurélio Greco acrescenta a existência de limitações substanciais, vinculadas ao alcance do tributo à luz de direitos fundamentais, e limitações funcionais, identificadas à luz da dinâmica da produção e aplicação de institutos ou figuras jurídicas (Greco *in* Canotilho, 2013, p. 3.483, *e-book*).

No caso específico da CRFB/1988, essas limitações estão umbilicalmente relacionadas com a consecução e manutenção de uma sociedade plural e igualitária, que reconhece as desigualdades formadoras do nosso país e assegura a sua mitigação, inclusive garantindo proteção social universal. A República Federativa do Brasil foi instituída com a finalidade de promover o bem comum, fundamentado na justiça social, na cidadania e na dignidade da pessoa

humana. A CRFB/1988 reflete, em sua essência, o compromisso de construir uma nação justa e solidária, buscando erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Assim, a tributação não é apenas um meio de financiar o Estado, mas também uma ferramenta para alcançar os objetivos constitucionais. A limitação do poder de tributar, nesse contexto, não é apenas uma questão técnica ou jurídica, mas também uma expressão de princípios e valores que orientam a formação da ordem econômica e social brasileira. Portanto, a tributação, em sua essência, deve servir ao propósito maior de realizar a justiça social, garantindo que todos os cidadãos tenham acesso a direitos básicos e oportunidades equitativas. Não restam dúvidas, sob nenhuma perspectiva, de que o poder de tributar não é ilimitado.

### 2.1.2 Limitações ao poder de tributar: princípios e imunidades

As imunidades são limitações do poder de tributar. Misabel Abreu Machado Derzi as conceitua como regras expressas da Constituição (ou implicitamente necessárias), que estabelecem a não competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 32-33). A autora destaca que:

1. a imunidade é sempre norma constitucional denegatória de poder tributário (como aliás realça a doutrina nacional unanimemente. Entre outros, além de Aliomar Baleeiro, assim lecionam Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba, Gilberto de Ulhôa Canto, José Souto Maior Borges, Sacha Calmon, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza);
2. a norma de competência, constitucionalmente posta, resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder – imunidades;
3. as imunidades são endógenas em relação às normas atributivas de poder tributário, porque lhes delimitam negativamente a extensão, atuando dentro delas para lhes reduzir o âmbito de abrangência;
4. são negações parciais, um *non sense*, se analisadas isoladamente;
5. não se confundem com a incompetência deduzida ou inferida, da qual também resultam direitos para os contribuintes, tão eficazes e atuantes quanto aqueles expressos nas próprias imunidades;
6. distinguem-se das isenções, que se dão no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar, guardando com elas apenas o ponto analógico de que também são negações parciais;
7. não se confundem com os princípios (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 32-33).

Também os princípios delimitam o poder de tributar, ora inspirando imunidades, ora confirmando o poder tributário das pessoas políticas da Federação. Mais uma vez nos valendo das palavras de Misabel Derzi:

- As normas de princípios tanto são os alicerces:
- a) de normas atributivas de poder (citemos como exemplo o princípio federal que inspira a distribuição de renda, quanto às fontes políticas impositivas, entre os entes estatais que compõem a Federação);

b) de normas denegatórias de poder como as imunidades (que ora são mero corolário do princípio federal, como a recíproca, ora da ausência de capacidade econômica, como a imunidade das instituições de educação e assistência social sem finalidade lucrativa);

c) como também de requisitos ao bom exercício (válido) da competência que respondem a valores de segurança e igualdade, a saber, legalidade, anterioridade, capacidade contributiva etc.

**É preciso compreender, portanto, que as concretizações dos princípios, sua evolução e a sua relação com outros princípios já conhecidos e fundamentais resultam sempre da análise sistemática, da compreensão das partes com o todo normativo da Constituição** (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 33, grifos nossos).

Princípios e imunidades que delimitam o poder de tributar no Brasil não são uma inovação da Constituição de 1988. Legalidade e anualidade, por exemplo, são princípios específicos do Direito Tributário, expressamente reconhecidos desde a Constituição de 1946.<sup>40</sup> O princípio da capacidade contributiva já compunha a Carta de 1824, a primeira da história do Brasil, como garantia dos direitos civis e políticos dos cidadãos.<sup>41</sup> O que há de novo na CRFB/1988 é uma seção inteiramente dedicada às “limitações do poder de tributar”. O deputado constituinte José Maria Eymael destaca o feito nos debates da Assembleia Constituinte, expressamente mencionando que a seção formata um “estatuto dos contribuintes” (Brasil, 1988, p. 144).

As referidas limitações estão previstas no art. 150 da Constituição de 1988. Mais especificamente, o dispositivo está localizado no Título VI (“Da tributação e do orçamento”), no Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) e na Seção II (“Das limitações do poder de tributar”). O simples fato de este título se encontrar ordenado quase no centro da Constituição (considerando que ela é composta de dez títulos), já transmite a dimensão da sua integração com o restante do conteúdo da norma maior. Seu texto atual é o que se segue:

## **SEÇÃO II DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR**

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função

<sup>40</sup> É interessante notar que, na Constituição de 1946, os princípios da legalidade e da anterioridade compunham dispositivo relativo aos direitos e garantias individuais: “Capítulo II – Dos Direitos e das Garantias individuais. Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: (...) § 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra” (Brasil, 1946).

<sup>41</sup> Cf. art. 179: “A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. (...) XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (Brasil, 1824).

por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (Brasil, 1988).

A redação original do art. 150<sup>42</sup> sofreu poucas alterações ao longo dos mais de 30 anos de vigência da CRFB/1988, a maioria delas promovida pela Emenda Constitucional (EC) nº

<sup>42</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

3/1993. Posteriormente, houve alteração pela EC 42/2003 do § 1º do art. 150 para ampliar as exceções à anterioridade, e pela EC 75/2013 para acrescentar a alínea “e” do inc. VI, com relação à imunidade sobre obras musicais produzidas por artistas brasileiros. É importante notar que o art. 150 não esgota o rol das limitações, inclusive tendo sua redação iniciada por “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”.<sup>43</sup>

As limitações do Poder de Tributar são “especiais manifestações dos direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte” (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 61). Como explica Aliomar Baleeiro, nos países de Constituição rígida e de controle judiciário das leis e atos administrativos, os princípios apurados pela Ciência das Finanças na sua formação política, moral, econômica ou técnica são integrados em princípios e regras estáveis e eficazes, que se interpenetram e que funcionam como limitações ao poder de tributar, enfeixando-se no Estado

---

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público;

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal” (Brasil, 1988).

<sup>43</sup> Marco Aurélio Greco indica, por exemplo, limitação não formal resultante do art. 174 da CRFB/1988, que prevê ser função do Estado o incentivo às atividades econômicas, o que implicaria proibição do que ele chama de “uso negativo do poder de tributar”, caracterizado pela utilização da tributação para desestimular ou sobreonerar atividades indesejáveis. Para o autor, a chamada “extrafiscalidade negativa” não teria espaço na CRFB/1988 (Greco *in* Canotilho, 2013, p. 3.483, *e-book*), com o que não concordamos (Marinho, 2019). Outra limitação não formal apresentada pelo autor decorre do art. 3º, inc. III da CRFB/1988, que consagra como objetivo fundamental da República a redução das desigualdades regionais ou sociais, implicando que a tributação não pode conduzir à acentuação das respectivas desigualdades (Greco *in* Canotilho, 2013, p. 3.483, *e-book*).

Democrático de Direito (Baleeiro, 2010b, p. 2; Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 3). Marco Aurélio Greco aponta que, com o novo paradigma da CRFB/1988, as limitações ganham eficácia jurídica maior, já que categóricas, enquanto na CRFB/1967, tratadas meramente como princípios, comportariam composição com os demais (Greco *in* Canotilho, 2013, p. 3.486, *e-book*). Trata-se, como exposto por Misabel Derzi (1989), de norma de restrição, endereçada, principalmente, ao legislador.

As lições de Aliomar Baleeiro sobre o tema são de essencial consideração. A primeira edição da obra *Limitações constitucionais ao poder de tributar* foi publicada em 1951 e o título da Seção iniciada pelo art. 150 na CRFB/1988 é reconhecidamente uma homenagem ao jurista (Schoueri, 2005, p. 232). Ricardo Lobo Torres, destacando a importância da obra de Baleeiro, chama a atenção para o fato de a Constituição ter adotado, no dispositivo específico do art. 150, a contração prepositiva “do”, enquanto Baleeiro e o art. 146, inc. II da CRFB/1988<sup>44</sup> valeram-se da contração prepositiva “ao”. Para Torres, a utilização de preposições diferentes tem vantagens teóricas e didáticas, mas não práticas. “Limitações ao poder de tributar” teriam fundamento em direitos da liberdade anteriores e superiores à Constituição tributária, enquanto as “limitações do poder de tributar” seriam as representativas da autolimitação do próprio poder de tributar no espaço aberto pelas imunidades e proibições de desigualdade (Torres, 2005, p. 468). Mais uma vez, reforçamos que não adotamos as premissas de pré-existência de direitos superiores, como os de propriedade, razão pela qual apenas mencionamos, para conhecimento, as considerações apresentadas por Torres sobre o tema.

Por se tratarem as limitações de projeção de direitos fundamentais dos cidadãos no âmbito tributário, o STF, por meio do julgamento paradigmático da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939, reconheceu que as limitações constitucionais não podem ser alteradas, nem mesmo por meio de emendas à Constituição; ou seja, as reconheceu como cláusulas pétreas, previstas no art. 60, § 4º da CRFB/1988. É de se destacar o voto do Ministro Celso de Mello:

Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política se destinam a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso, mesmo expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação.

**A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado na medida em que esse**

---

<sup>44</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;” (Brasil, 1988).



**postulado da Constituição, inibindo o exercício da competência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas (Brasil, 1993).**

É imperativo notar, todavia, que existe uma imunidade na CRFB/1988 que não nos parece ser dotada desses contornos, qual seja, a imunidade do ICMS nas exportações de produtos industrializados e dos primários e semielaborados (art. 155, § 2º, inc. X, alínea “a”).<sup>45</sup> A imunidade das exportações não decorre de nenhuma garantia ou direito fundamental individual ou coletivo assegurado pela Constituição. Ao contrário disso, segue a tradição internacional de “não se exportar tributos”, prática que é discutida por tributaristas do Sul Global e é alvo de discussão parlamentar no Congresso Nacional, para extingui-la com relação aos recursos naturais esgotáveis. Foi instituída durante o Plano Real para viabilizar a âncora cambial (paridade dólar x real) e, por consequência, estimular a exportação mesmo diante da valorização da moeda brasileira. A ressalva, em todo caso, é feita apenas para resguardar do entendimento de que toda imunidade consagrada pela CRFB/1988 configura cláusula pétrea e, portanto, não pode ser revisitada. O mesmo racional vale para as demais imunidades relativas à exportação, mesmo as originárias da CRFB/1988, por igualmente refletirem entendimento do campo econômico (e não de direitos notadamente fundamentais). As particularidades da imunidade nas exportações, no contexto da CRFB/1988, permitem que ela seja descrita como uma exceção.

## 2.2 Breves notas sobre "confisco"

O conceito de confisco está invariavelmente ligado à ideia de expropriação; de tomar a propriedade de outrem. Não se descola, também, mesmo na acepção hodierna, de ato próprio do Estado. É ver o significado dado pelo dicionário Michaelis para a palavra:

confisco  
 con·fís·co  
 sm [substantivo masculino]  
 1 Ato ou efeito de confiscar; confiscação.  
 2 Apreensão de algo que está em desacordo com as leis, os regulamentos e o bom senso.  
 3 JUR Ato ou efeito de fazer apreensão de mercadorias de contrabando ou comercializadas em desobediência às leis fiscais.  
 4 JUR Apreensão judicial de instrumentos e produtos de crime.

---

<sup>45</sup> Apesar de a redação constitucional se referir a ela como uma hipótese de não incidência, cuida-se de verdadeira imunidade, por delimitar negativamente o poder de tributar. A esse propósito, vale mencionar que a imunidade originalmente prevista na CRFB/1988 abarcava apenas a exportação de produtos industrializados, de forma que, se a exportações de primários e semielaborados poderiam ser tributadas até 2003, não faz sentido falar em hipótese de não incidência do tributo.

5 JUR Ato ou efeito por parte do Estado, em período de guerra, de se apoderar, durante uma operação militar, de propriedade privada, a fim de que o inimigo não tome posse dela.

#### EXPRESSÕES

Confisco cambial, JUR: retenção pelo governo de parte dos valores arrecadados pelos exportadores com o fim de saldar dívidas no exterior.

#### ETIMOLOGIA

der regr de confiscar. (Michaelis, 2024, s/p.)

Os dicionários atuais associam o confisco a uma punição, provavelmente porque, de fato, em algumas oportunidades, ele é autorizado e previsto pelo ordenamento jurídico, como penalidade. Contudo, é de se notar que no Código Penal brasileiro estão previstas medidas classificadas pela doutrina como confiscatórias, mas em que são dispensadas condutas dolosas ou culposas para que se dê o confisco (art. 91, II, 'a' do CP/1940 – confisco de instrumentos do crime).<sup>46</sup> Ou seja, nem mesmo com relação ao Direito Penal o confisco configura necessariamente uma punição. No caso do Direito Tributário, como veremos, os casos de abuso também não se destinam a punir um ato ilícito (e nem poderiam); trata-se de conceito com acepção mais ampla do que a encontrada hodiernamente.

### 2.2.1 O tratamento do confisco nos textos constitucionais brasileiros

Antes mesmo da primeira Constituição brasileira ser promulgada, o Decreto de 21 de maio de 1821, promulgado pelo Príncipe Regente, previa na sua ementa a proibição de tomar-se qualquer coisa contra a sua vontade, e sem indenização. O texto original do Decreto é o que se segue:

Sendo uma das principaes bases do pacto social entre os homens a segurança de seus bens; e Constando-Me que com horrenda infracção do Sagrado Direito de Propriedade se commettem os attentados de tomar-se, a pretexto de necessidades do Estado, e Real Fazenda, effeitos de particulares contra a vontade destes, e muitas vezes para se locupletarem aquelles, que os mandam violentamente tomar; e levando sua atrocidade a ponto de negar-se qualquer titulo para poder requerer a devida indemnisação: Determino que da data deste em diante, a ninguem possa tomar-se contra sua vontade cousa alguma de que fôr possuidor, ou proprietario; sejam quaesquer que forem as necessidades do Estado, sem que primeiro de commum acordo se ajuste o preço, que lhe deve por a Real Fazenda ser pago no momento da entrega; e porque pôde acontecer que alguma vez falem meios proporcionaes a tão promptos pagamentos: Ordeno, nesse caso, que ao vendedor se entregue Título apparelhado para em tempo competente haver sua indemnisação. quando elle sem constrangimento consinta em lhe ser tirada a cousa necessaria ao Estado e aceite aquelle modo de pagamento. Os que o contrario fizerem' incorrerão na pena do dobro do valor a beneficio dos offendidos. O Conde dos Arcos, do Conselho de Sua Magestade, Ministro e Secretario

<sup>46</sup> “Art. 91 do Código Penal: são efeitos da condenação: (...) II - a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé: a) dos instrumentos do crime, desde que consistam em coisas cujo fabrico, alienação, uso, porte ou detenção constitua fato ilícito” (BRASIL, 1940)

de Estado dos Negocios do Reino do Brazil, e Estrangeiros, o tenha assim entendido, e o faça executar com os despachos necessários (Brazil, 1821).

Leitura apressada do Decreto pode levar a questionar a legitimidade da exigência de tributos diante da proibição de tomar qualquer coisa contra a vontade do proprietário, mas o diploma referia-se não à moeda e sim a bens (coisas). O importante é notar que a configuração do confisco se daria pela ausência de justa indenização.

A Constituição Política do Império do Brazil de 1824, além de, como mencionado, determinar que as contribuições para o erário deveriam respeitar a capacidade contributiva, previa expressamente que “nenhuma pena passará da pessoa do delinquente. Por tanto não haverá em caso algum confiscação de bens, nem a infamia do Réo se transmitirá aos parentes em qualquer gráo, que seja”. O que se interpreta da leitura desse dispositivo é que se pretendeu proteger as pessoas não relacionadas com o delito praticado, e o confisco de seus bens invariavelmente atingiria os seus familiares.

Já a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1891, não faz nenhuma menção à palavra confisco ou suas variações, mas no art. 72, em que lista “Declaração de direitos”, em seu §17 previu que “o direito de propriedade se mantém em toda a sua plenitude, salvo a desapropriação por necessidade, ou utilidade pública, mediante indenização prévia”. Mais uma vez, a figura da indenização surge como relevante para autorizar requisição de propriedade particular.

Na Constituição da Segunda República, a de 1934, o art. 113, em que são listados os direitos e as garantias individuais, prescreve, no item 29, a não existência de “pena de banimento, morte, confisco ou de caráter perpétuo, ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar, em tempo de guerra com país estrangeiro”. Além disso, no item 17 do mesmo dispositivo, segue a Constituição de 1891 e apenas admite desapropriação mediante justa indenização:

17) É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar. A desapropriação por necessidade ou utilidade pública far-se-á nos termos da lei, mediante prévia e justa indenização. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, poderão as autoridades competentes usar da propriedade particular até onde o bem público o exija, ressalvado o direito à indenização ulterior (Brasil, 1891).

A Constituição do Estado Novo (1937) não faz menção ao confisco ou a atos confiscatórios, mas, igualmente às anteriores, previa no dispositivo dedicado aos direitos e garantias individuais (o art. 122, 14) que o direito de propriedade restava resguardado, exceto com relação à desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização

prévia. Este procedimento poderia ser afastado em caso de declaração de estado de emergência, quando restariam suspensas as garantias constitucionais atribuídas à propriedade e à liberdade das pessoas físicas ou jurídicas (art. 166, §2º).<sup>47</sup>

Retomando a previsão de que não haverá pena de morte, de banimento, de confisco, nem de caráter perpétuo no país, a Constituição de 1946 acrescenta, no § 31 do art. 141, que encerra os direitos e garantias individuais, que “a lei disporá sobre o sequestro e o perdimento de bens, no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprego em entidade autárquica”, o que se repete na Constituição de 1967 e na EC 01/1969. O mesmo artigo, §16, mantém a previsão de que é garantido o direito de propriedade, salvo no caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, o que também é repetido na Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 e na EC 01/1969.<sup>48</sup> A EC 01/1969 trouxe ainda previsão específica sobre a desapropriação da propriedade rural, mais uma vez exigindo a justa e prévia indenização para a sua realização (art. 161)<sup>49</sup>.

### 2.2.2 O confisco na atual Constituição

<sup>47</sup> O art. 166 foi incluído na Constituição de 1937 por meio da Lei nº 5/1942, que igualmente alterou o art. 122, §14 para excepcionar o direito de indenização nas hipóteses de decretação de estado de emergência. Em 31 de agosto de 1942 foi declarado estado de guerra em todo território nacional, por meio do Decreto nº 10.358/1942, e deixaram de vigorar os direitos e garantias relacionadas com a liberdade e propriedade das pessoas físicas ou jurídicas brasileiras.

<sup>48</sup> Rigorosamente, a redação na EC 01/1969 é ligeiramente diferente das Constituições que a antecederam: “é assegurado o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, ressalvado o disposto no artigo 161, facultando-se ao expropriado aceitar o pagamento em título de dívida pública, com cláusula de exata correção monetária. Em caso de perigo público iminente, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior” (Brasil, 1969).

<sup>49</sup> “Art. 161. A União poderá promover a desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento de justa indenização, fixada segundo os critérios que a lei estabelecer, em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, resgatáveis no prazo de vinte anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação, a qualquer tempo, como meio de pagamento até cinquenta por cento do imposto territorial rural e como pagamento do preço de terras públicas.

§ 1º A lei disporá sobre volume anual ou periódico das emissões dos títulos, suas características, taxas dos juros, prazo e condições do resgate.

§ 2º A desapropriação de que trata este artigo é da competência exclusiva da União e limitar-se-á às áreas incluídas nas zonas prioritárias, fixadas em decreto do Poder Executivo, só recaindo sobre propriedades rurais cuja forma de exploração contrarie o acima disposto, conforme fôr estabelecido em lei.

§ 3º A indenização em títulos somente será feita quando se tratar de latifúndio, como tal conceituado em lei, excetuadas as benfeitorias necessárias e úteis, que serão sempre pagas em dinheiro.

§ 4º O Presidente da República poderá delegar as atribuições para a desapropriação de imóveis rurais por interesse social, sendo-lhe privativa a declaração de zonas prioritárias.

§ 5º Os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade sujeita a desapropriação na forma deste artigo” (Brasil, 1969).

Finalmente, a CRFB/1988 veda a utilização de tributo com efeito de confisco, como limitação ao poder de tributar (art. 150, inc. IV). No art. 243 determina a expropriação das propriedades rurais e urbanas onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo e, no seu parágrafo único, prevê que “todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração de trabalho escravo será confiscado e reverterá a fundo especial com destinação específica, na forma da lei”<sup>50</sup>.

Quanto à desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, trata-se de direito fundamental elencado no art. 5º, inc. XXIV. Para além do art. 5º, o art. 182, que cuida da política urbana, também prescreve que as desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro (§3º) e faculta ao Poder Público municipal, para evitar a especulação imobiliária e garantir a função social da propriedade, exigir do proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais (§4º, III).

Também, na parte em que trata da política agrícola e fundiária e da reforma agrária, a CRFB/1988 dispõe sobre a justa e prévia indenização pela desapropriação do imóvel rural (art. 184), vedando que ela ocorra contra a pequena e a média propriedade rural, desde que seu proprietário não possua outra, e contra a propriedade produtiva (art. 185).

Fica muito evidente que o que diferencia o confisco da desapropriação é o estabelecimento de indenização justa e prévia. A doutrina administrativista assim também reconhece:

A indenização é o ponto nodal da desapropriação, que sem ela, pura e simplesmente, não existe.

É ela a marca da existência do direito à desapropriação em contraposição ao confisco, bem como é, conforme seja adotada uma ou outra modalidade, o traço caracterizador de seu caráter sancionador.

Configura a indenização o símbolo do respeito pelo poder aos direitos individuais, traduzindo-se também em evidente significado do princípio da igualdade (Beznos, 2016, p. 17).

---

<sup>50</sup> A redação original do dispositivo, que foi alterada pela EC 81/2014, previa que em vez do objeto do confisco ser revertido a fundo especial, seria “em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias” (Brasil, 1988).

Além desse requisito, a desapropriação exige a existência de motivo de interesse social, de necessidade ou de utilidade pública. Seabra Fagundes explica que, a rigor, seria desnecessário desdobrar em três as causas justificativas do direito de expropriar, já que o conceito de utilidade pública abrangeria tanto o de necessidade pública quanto o de interesse social. As razões para a previsão redundante com relação à necessidade pública, posta primeiramente pela Constituição de 1946, seriam históricas (Fagundes, 1948, p. 2).<sup>51</sup> Já com relação ao interesse social, a duplicidade teria sentido programático, para “acentuar o relevo da expropriação como meio de atingir as finalidades sociais da Constituição” (Fagundes, 1948, p. 3). Apesar desse apontamento, o autor assim classifica os três institutos:

A necessidade pública aparece quando a Administração se encontra diante de um problema inadiável e premente, isto é, que não pode ser removido nem procrastinado e para cuja solução é indispensável incorporar no domínio do Estado o bem particular. A utilidade pública existe quando a utilização da propriedade privada é conveniente e vantajosa ao interesse coletivo, mas não constitui um imperativo irremovível. Haverá motivo de interesse social quando a expropriação se destine a solucionar os chamados problemas sociais, isto é, aqueles diretamente atinentes às classes pobres, aos trabalhadores e à massa do povo em geral pela melhoria nas condições de vida, pela mais equitativa distribuição da riqueza, enfim, pela atenuação das desigualdades sociais (Fagundes, 1948, p. 3-4).

Já a indenização é exigida para cercar de maior eficácia a proteção do patrimônio particular. De acordo com Pontes de Miranda, a indenização justa garante que o direito de propriedade não seja violado pelo Estado (Miranda, 1970, p. 398). É diferente, portanto, do confisco, que configura uma ofensa ao direito de propriedade justamente por retirá-la do indivíduo sem a correspondente indenização (Miranda, 1970, p. 402).<sup>52</sup> Idelfonso Mascarenhas diferencia os institutos:

---

<sup>51</sup> Cf. explica o autor: “A Constituição Imperial, primeiro texto legislativo brasileiro onde se cogitou do direito de desapropriar, aludiu apenas a casos em que o bem público legalmente exigisse o uso e emprêgo da propriedade do cidadão. Em seguida, a lei 422, de 9 de setembro de 1826, primeira lei ordinária sobre o assunto, adotou a duplicidade, que tem persistido em alguns dos nossos textos legais. No art. 1.º tratou dos casos em que o bem público exigisse uso ou emprêgo da propriedade do cidadão por necessidade, e, no artigo seguinte, mencionou as hipóteses em que a mesma exigência teria como base utilidade. A distinção estabelecida tinha, segundo o sistema daquela lei, a sua razão de ser. É que, em se tratando de necessidade, a verificação da: sua existência seria feita, “a requerimento do procurador da Fazenda Pública, perante o juiz do domicílio do proprietário, enquanto, nos casos de utilidade, a verificação do motivo teria lugar “por ato do Legislativo”, perante o qual seria levada a requisição do procurador da Fazenda Pública. A Constituição de 1891, assim encontrando a legislação sobre o assunto, transplantou para o art. 72, 17.º parágrafo, a dúplice expressão do direito ordinário. Repetiram-na o regulamento-consolidação de 1903 e as Constituições de 1934 e de 1937. Aquêles com alguma razão, dado o seu sentido; estas, por não ter o assunto suscitado maior exame, uma vez que, alterado e uniformizado o processo de verificação dos motivos de expropriação, desaparecidas estavam as justificativas à duplicidade” (Fagundes, 1948, p. 2-3). Idelfonso Mascarenhas da Silva reforça a conclusão, explicando que os casos de desapropriação por necessidade e por utilidade públicas foram sempre enumerados na lei ordinária e que a Constituição de 1946 pretendeu configurar uma nova causa de expropriação, cuja efetivação não deveria ficar adstrita aos mesmos critérios que inspiraram as modalidades anteriormente conhecidas (Da Silva, 1965, p. 18).

<sup>52</sup> A Segunda Turma do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 107.918/SC, em 1987, equipareu a denegação de alvará de construção em propriedade declarada de utilidade pública, antes do pagamento da

O confisco consiste na apreensão pura e simples, ou violenta, por parte do Estado, dos bens pertencentes a particulares. Não pressupõe o pagamento de qualquer compensação para ressarcir a privação sofrida, ao inverso da desapropriação; no confisco, o particular não tem direito a nenhuma indenização. Não exige tampouco a necessidade do Estado de invocar qualquer motivo de utilidade pública, contrariamente ao que acontece na expropriação (Mascarenhas *apud* Viana, 1974, p. 478).

Bonfim Viana entende que o ato confiscatório é inteligível sob as formas distintas de confisco propriamente dito e de pena de confiscação. A pena de confiscação, por outro lado, equivaleria à indenização ou à recuperação dos bens ilicitamente desviados (Viana, 1974, p. 478). Ainda, o confisco especial alcançaria os produtos diretos ou indiretos do crime (Viana, 1974, p. 479). O confisco propriamente dito corresponde à expropriação sem pagamento de indenização e sem a necessidade de justificação. Trata-se de ataque ao direito de propriedade.

No campo do Direito Tributário, Misabel Abreu Machado Derzi destaca que a chamada “corrente formal” desvincula as normas tributárias daquelas outras reguladoras dos direitos e garantias fundamentais, diferenciando tributo, desapropriação e confisco: “tributo é uma obrigação legal, de caráter pecuniário, enquanto a desapropriação é forma originária de aquisição da propriedade, e o confisco, espécie de sanção” (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 910). Por outro lado, a corrente material enxergaria no imposto uma limitação ao limite de propriedade, com efeito de expropriação parcial (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 910). A vedação da utilização de tributo com efeito de confisco botou fim a essa polêmica, já que fica bastante evidente a diferença entre os três institutos.<sup>53</sup>

Para avaliar o “efeito de confisco”, interessa a este trabalho a qualificação do confisco propriamente dito, vinculado à ideia de expropriação, já que a tributação não pode, em hipótese alguma, ser relacionada a uma penalidade.<sup>54</sup>

### 2.3 O confisco como limite à tributação

---

indenização, a confisco. Citando Hely Lopes Meireles, entendeu que a declaração de utilidade pública não perfaz a desapropriação, que apenas ocorre após o pagamento da justa indenização.

<sup>53</sup> Também é interessante mencionar que Ricardo Lobo Torres diferencia o confisco tributário da inflação, nos seguintes termos: “é bem verdade que esta [inflação], do ponto de vista econômico, opera como imposto perverso e pode significar o confisco da propriedade privada. Mas inexistente controle judicial contra os efeitos maléficis da inflação, pois a Constituição adota o critério nominalista da moeda e não protege o patrimônio contra eventuais desvalorizações” (Torres, 2005b, p. 156). No mesmo sentido é o posicionamento de Estevão Horvath (2002, p. 116-117).

<sup>54</sup> Sobre o assunto, é importante o alerta da Profa. Misabel Derzi de que, não se tratando o tributo de sanção por ato ilícito, não pode desencadear consequências tão ou mais gravosas que sanções penais (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 911).

A vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, ou o princípio do "não confisco", está previsto no inc. IV do art. 150 da CRFB/1988. É a primeira vez que a proibição está expressa numa constituição brasileira. A Constituição de 1934 trouxe a previsão de que "nenhum tributo poderia ser elevado além de vinte por cento do seu valor no tempo de aumento" (art. 185), mas não utilizou a palavra confisco. Previsões desse tipo foram abandonadas até a redação do inc. IV do art. 150 da CRFB/1988.

A norma que veda a tributação com efeitos confiscatórios não é exclusiva do Brasil, tendo previsão análoga pelo menos na Espanha<sup>55</sup>. Na Argentina há previsão semelhante para os casos de desapropriação<sup>56</sup>. A doutrina destaca que a Alemanha não possui norma específica que veda o confisco tributário, mas avaliou a questão do confisco, ou estrangulamento tributário, no âmbito jurisprudencial (Ávila, 2012, p. 570-571). Esses são apenas alguns exemplos de como a questão é tratada fora do Brasil – analisamos o caso alemão e outros no Cap. 4 desta tese.

José Casalta Nabais aduz que a utilização de tributo com efeito de confisco não é limitação do poder de tributar, mas limite do próprio Estado Fiscal, sob pena de se transmutar em um Estado Patrimonial (Nabais, 2012, p. 315). Para o autor, a questão do confisco tributário está em assegurar que a tributação não seja utilizada para alterar o modelo de Estado sob o qual a própria tributação foi legitimada:

Não obstante o estado fiscal ser tanto o liberal como o estado social, o certo é que o apelo a tal conceito tem andado sempre associado à pretensão de limitar a actuação e a correspondente atuação do estado. Assim aconteceu durante e imediatamente após a 1ª grande guerra, em que era necessário pôr cobro à dimensão que o estado assumira por força do próprio conflito, dimensão a que, por via de regra, era imputada a crise

---

<sup>55</sup> Cf. art. 31.1 da Constituição Espanhola: “todos contribuirão para o financiamento dos gastos públicos de acordo com a sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório” (Espanha, 1978, tradução livre). Cf. redação original: “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

<sup>56</sup> Cf. art. 17 da Constituição Argentina: “a propriedade é inviolável, e nenhum habitante da Nação pode ser privado dela, senão em virtude de decisão fundada na lei. A expropriação em razão de utilidade pública deve ser qualificada pela lei e previamente indenizada. Somente o Congresso pode impor as contribuições determinadas no art. 4º [para financiamento das atividades estatais]. Nenhum serviço pessoal é exigível, senão em virtude de lei ou de decisão fundada na lei. Todo autor ou inventor é proprietário exclusivo da sua obra, invenção ou descobrimento, nos termos da lei. O confisco de bens é excluído para sempre do Código Penal argentino. Nenhum corpo armado pode fazer requisições ou exigir auxílios de nenhuma espécie” (Argentina, 1995, tradução livre). Cf. redação original: “*La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie*”.



financeira por que os estados então passaram, uma crise que, julgava-se, só seria suplantável através do regresso ao estado liberal, que o intervencionismo de guerra havia destruído. E assim acontece presentemente, em que o crescimento do estado (no sentido do que veio a designar-se “estado providência” ou “estado de bem estar”) e do respectivo suporte fiscal coloca justamente a questão de saber se ele não está a metamorfosear-se num estado proprietário encapuçado por via fiscal, assim se conseguindo uma “socialização a frio”. Efetivamente, a invocação do estado fiscal, como princípio constitucional, pretende obstar a que a tributação, e sobretudo o seu aumento sem cessar, se converta no “cavalo de Troia do socialismo no estado de direito burguês”, ou seja, que através do aumento quantitativo dos impostos se dê uma mutação qualitativa que ponha termo ao estado fiscal e instaure um estado de carácter patrimonial ou proprietário. Isto significa que o estado moderno, que tenha por base o princípio da repartição ou da liberdade – isto é, que seja um estado de direito -, não tem alternativa, já que a única alternativa que se lhe oferece é, ao fim e ao cabo, a sua própria anulação como estado de direito (Nabais, 2012, p. 194-195).

O apontamento de Nabais é acertado. O tributo é o meio legítimo pelo qual o Estado alcança a propriedade individual; e isso porque possui funções, ligadas às atividades desse tipo específico de Estado, orientadas ao alcance dos objetivos constitucionalmente estabelecidos (Marinho, 2019). Em outras palavras, a tributação faz parte de um sistema, íntegro e coerente, inteiramente pensado para o alcance dos objetivos constitucionalmente definidos. A Constituição é um projeto que deve ser lido em conjunto, por demanda da integridade do Direito. Qualquer utilização que não se justifique pelas funções constitucionalmente determinadas não pode ser reconhecida como tributação e, portanto, se tornará confiscatória, já que o Estado procederá a uma exigência de propriedade injustificada e sem compensação/indenização.

A desnecessidade de previsão quanto ao não confisco é reforçada pelo fato de Aliomar Baleeiro ter escrito sobre o tema em obra anterior à CRFB/1988. Aduz o jurista que inspirou a seção inaugurada com o art. 150 que são entendidos como tributos confiscatórios aqueles que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício da atividade lícita e moral (Baleeiro, 2010b, p. 900-901). Fazendo uma retomada do que previam as Constituições de 1969 e as anteriores, Baleeiro esclarece que as normas que garantem a justa indenização por desapropriação e vedam a pena de confisco (art. 153, §§ 11 e 22 da CRFB/1969) valem como um escudo contra o confisco, porque o esse instituto seria incompatível com o critério da graduação pela capacidade econômica do contribuinte:<sup>57</sup>

O tributo que absorvesse todo o valor do patrimônio, destruísse a empresa ou paralisasse a atividade não se afinaria pela capacidade econômica nem se ajustaria à

---

<sup>57</sup> Avaliando a norma então expressa do art. 150, IV da CRFB/1988, Misabel Abreu Machado Derzi esclarece que a Constituição reconhece o ponto de contato entre a desapropriação e o ato confiscatório (relacionado com a prática de um ilícito), dado que não altera a forma jurídica nem a peculiaridade de cada instituto, proibindo a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretem a perda do patrimônio e da propriedade, como aconteceria nos casos de confisco propriamente dito (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 910).

proibição do confisco. Mataria a capacidade econômica que a Constituição quer proteger na sua existência e atingir progressivamente, na medida inversa da sua utilidade individual e social. Extinguiria a propriedade, a iniciativa e o trabalho, que as Constituições Federais de 1969 e 1946 garantem e advogam como atributo a ser generalizado a todos os homens e mulheres, para base do bem-estar social. Justo ou injusto, errado ou certo do ponto de vista social, é o que está naquelas Constituições (Baleeiro, 2010b, p. 902-903).

Da leitura do trecho destacado fica evidente que a vedação do confisco tributário se relaciona com uma série de garantias fundamentais, como a livre iniciativa e a proteção social do trabalho, mas com eles não se confunde. Há uma relação de integração e complementariedade, o que é natural em uma estrutura normativa como a constitucional, inteiramente direcionada a alcançar os objetivos e garantir os fundamentos da República. Esse apontamento é especialmente importante com relação ao princípio da capacidade contributiva, com o qual o não confisco é frequentemente associado.

Avaliando já a CRFB/1988, que traz expressamente a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, Hugo de Britto Machado demonstra entendimento similar ao de Casalta Nabais e Aliomar Baleeiro:

Tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos. Neste sentido o tributo não pode ser antieconômico, vale dizer, não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras da riqueza, ou promotoras da circulação desta. Proibindo o tributo com efeito de confisco, a Constituição Federal de 1988 vedou o seu uso como instrumento de absorção, pelo Estado, dos meios de produção. Em outras palavras, a proibição do tributo confiscatório impede o seu emprego como instrumento de supressão do denominado setor privado, e consequente instituição do regime de economia estatizada (Machado, 2010, p. 298).

Tanto Baleeiro quanto Hugo de Britto Machado expuseram a dificuldade de estabelecer limites à tributação. Machado destacou que, diante da vagueza conceitual de confisco tributário, a sua identificação deve ser relegada ao Judiciário (Machado, 2010, p. 298). Já Baleeiro destacou que embora tribunais estrangeiros tenham sido seduzidos pela possibilidade de determinar o montante do confisco empiricamente,<sup>58</sup> isso seria impossível. Consoante expõe o jurista, “à luz da economia, fácil provar, até com a experiência, que, na tributação progressiva, se poderá atingir quase 100% da renda – do que há fartos exemplos – sem destruir a propriedade, impedir o trabalho, desencorajar a iniciativa privada ou ultrapassar a capacidade econômica” (Baleeiro, 2010b, p. 903).

---

<sup>58</sup> Baleeiro cita o exemplo da Corte Suprema da Argentina, que já considerou confiscatória alíquota a tributação de 33% (trinta e três por cento) da renda (Baleeiro, 2010b, p. 903).

De fato, a tributação em alíquotas elevadas já foi utilizada diversas vezes ao longo da história (e, de fato, não houve mobilidade social suficiente, mesmo em casos bem-sucedidos de políticas integradas de redistribuição de riquezas, para alterar a estrutura do Estado Fiscal – até porque, é bom sublinhar, não havia qualquer interesse em realizar um processo de “socialização a frio” por meio da tributação, para usar a expressão de Casalta Nabais).

O próprio Aliomar Baleeiro registra que, no curso da primeira metade do século XX, os impostos progressivos e pessoais atingiram uma severidade que talvez fosse considerada impossível pelos defensores de uma tributação elevada e niveladora. À época (1955), noticiava-se que as escalas da tributação alcançavam quase 100% sobre a renda e a herança e comentava que havia verdadeira ameaça ao capital, já que em poucos anos houve redução do número de indivíduos beneficiários de grandes rendas na Inglaterra, por exemplo. Aponta, ainda, que a tributação enérgica passou a ser adotada em todos os países amadurecidos e se tratava de uma revolução social bem-sucedida, já que era possível observar uma tendência ao desaparecimento dos grandes contrastes de riqueza e pobreza, sem causar a ruína da produção (Baleeiro, 2015, p. 237).

O relatado por Baleeiro coincide, de certa forma, com as conclusões de Thomas Piketty alcançadas em *O capital no século XXI* (2014). O economista francês aponta que a concentração de riquezas diminuiu enormemente entre 1910 e 1950, e que nas décadas seguintes não houve retrocesso quanto aos níveis observados em 1910. Isso decorreria do fato de, até a Primeira Guerra Mundial, persistirem períodos sem grandes conflitos e violência (quando comparados ao século XX) e da quase inexistência de tributos sobre o capital. A tributação de dividendos, juros, lucros e aluguéis surgiu ao longo do século XX e a progressividade desses tributos foi fundamental para evitar nova concentração de riquezas nas décadas posteriores (Piketty, 2014, p. 362-364). Além da tributação do capital, houve dispersão da riqueza a partir da tributação em alíquotas bastante elevadas no período entreguerras (Piketty, 2014, p. 492).

Curiosamente, os Estados Unidos da América foram os primeiros a tributar a renda acima de 70% (setenta por cento) nos anos 1919-1922.<sup>59</sup> Posteriormente, adotaram alíquotas no mesmo patamar para as heranças, de 1937 a 1939. Os países da Europa continental nunca alcançaram alíquotas superiores a 80% (oitenta por cento), o que foi verificado nos Estados Unidos. A crise dos anos 1930 favoreceu o aumento vertiginoso de alíquotas pelo clima de

---

<sup>59</sup> O próprio Piketty faz um comentário sobre a ironia de os Estados Unidos serem os precursores da “tributação confiscatória” (termo usado pelo economista, com o qual não concordamos): “de maneira geral, se examinarmos a história da progressividade fiscal ao longo do século passado, é impressionante constatar que foram os países anglo-saxões, e em particular os Estados Unidos, que inventaram o imposto confiscatório sobre as rendas e os patrimônios julgados excessivos” (Piketty, 2014, p. 492).

revanchismo contra as elites econômicas. Roosevelt chegou ao poder em 1933 e imediatamente promoveu o aumento do imposto sobre a renda, anteriormente fixado em 25% (vinte e cinco por cento), para 63% (sessenta e três por cento) a partir de 1933. Em 1937, aumentou o imposto sobre a renda para 79% (setenta e nove por cento), maior alíquota do imposto desde 1919. O *Victory Tax Act*, em 1942, elevou o imposto a alíquotas superiores a 88% (oitenta e oito por cento) e, posteriormente, em 1944, para 94% (noventa e quatro por cento). As alíquotas do imposto se estabilizaram em 90% (noventa por cento) até a metade dos anos 1960 e depois em 70% (setenta por cento) até o início dos anos 1980. Nos Estados Unidos, entre 1932 e 1980, a alíquota máxima do imposto sobre a renda foi, em média, 81% (oitenta e um por cento) (Piketty, 2014, p. 493).

Outros exemplos de alargamento de base de cálculo e de elevação dos montantes de arrecadação são citados por Ludmila Oliveira e Tarcísio Diniz Magalhães, os quais relatam que, durante a Primeira Guerra Mundial, vinte e dois Estados europeus instituíram impostos sobre lucros considerados exorbitantes ou excessivos que, em alguns casos, excederam alíquotas de 70% (setenta por cento):

Os primeiros a adotá-los foram a Dinamarca e a Suécia em 1915, seguidas no mesmo ano pelo Reino Unido com uma alíquota de 50% (aumentada para 60% em 1916 e 80% em 1917, reduzida para 40% em 1919 e aumentada novamente para 60% em 1920), perdurando durante a II Guerra Mundial. Os Estados Unidos instituíram uma modalidade progressiva em 1917 (com cinco faixas variando de 20% a 60%, depois limitadas a 30% e 65%), mas durante a II Guerra Mundial aplicaram a elevada alíquota de 95%, que é hoje recomendada pelo professor de direito tributário internacional Reuven Avi-Yonah da Universidade de Michigan. Já o Canadá só introduziu um imposto sobre lucros extraordinários a partir de 1939, inicialmente com alíquotas progressivas chegando a 60%, mas depois com as alíquotas únicas de 75% em 1940 e 100% em 1943 (Oliveira; Magalhães, 2020, p. 4).

Consoante destaca Thomas Piketty, a tributação em alíquotas superiores a 70% (setenta por cento), especialmente das heranças, denota a clara intenção de desestimular esse tipo de acúmulo de patrimônio ou renda (Piketty, 2014, p. 492). Ao mesmo tempo, reforça o autor, não se trata de uma interdição absoluta ou de uma expropriação:

O imposto progressivo constitui sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de Direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual. Então, não é por acaso que os países anglo-saxões, que em certa medida se mostraram mais apegados à ideia das liberdades individuais ao longo da história, também tenham caminhado com mais firmeza na direção de uma progressividade fiscal ao longo do século XX. Do mesmo modo, é necessário ressaltar que os países da Europa Continental, e em particular a França e a Alemanha, exploraram outras vias no pós-guerra, como a propriedade pública das empresas e a fixação direta dos salários

de seus diretores, medidas que também podem ser concebidas dentro do respeito ao direito e que de certa maneira os dispensaram de ir tão longe na via fiscal (Piketty, 2014, p. 492).

Misabel Derzi, em nota de atualização ao *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (2010) apresenta a visão de que tributos que hipoteticamente incidissem à alíquota de 100% (cem por cento) seriam indiscutivelmente confiscatórios, por ofender a princípios constitucionais como o direito de propriedade e de herança, a livre escolha ou o exercício de qualquer profissão lícita. A dificuldade, explica a autora, estaria nas hipóteses em que a extrafiscalidade determinasse alíquotas inferiores a 100% (cem por cento), mas ainda assim em percentual elevado, como 80% (oitenta por cento) ou 60% (sessenta por cento).

A jurisprudência estrangeira, como mencionamos, tentou fixar alíquotas máximas para a tributação. A Argentina fixou em 33% (trinta e três por cento) a alíquota máxima dos tributos e a Alemanha possui um precedente, não vinculante, mas muito citado pela doutrina brasileira, adotando a alíquota de 50% (cinquenta por cento) do valor patrimonial. Ainda assim, Misabel Derzi conclui que circunstâncias variadas podem interferir na qualificação de um tributo como confiscatório. Por isso, propõe que seja considerada confiscatória a tributação que substancialmente reduzir o patrimônio, no que reconhece a dificuldade de estabelecer qual será essa proporção (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 914). Para exemplificar essa dificuldade, Misabel Derzi elenca circunstâncias em que o limite do confisco tributário seria diferenciado, abordadas abaixo.

### 2.3.1 Confisco em casos de guerra

A guerra representa ruptura conjuntural e estrutural, capaz de justificar a declaração de estado de sítio e assim até suspender garantias constitucionais, nos termos do art. 137, II c/c o *caput* do art. 138 da CRFB/1988.<sup>60</sup> Diante de tal circunstância, tal como Misabel Derzi (2010, p. 918) expõe, não podem restar dúvidas de que o maior sacrifício de todos os cidadãos será necessário e de que, portanto, o limite do não confisco poderá ser alargado.

É interessante observar, desde já, que o tipo de ruptura provocada por uma guerra, em tese, pode ser verificado em outros contextos, como no caso de uma pandemia. Não é objeto

---

<sup>60</sup> “Art. 137. O Presidente da República pode, ouvidos o Conselho da República e o Conselho de Defesa Nacional, solicitar ao Congresso Nacional autorização para decretar o estado de sítio nos casos de: (...) II - declaração de estado de guerra ou resposta a agressão armada estrangeira” (Brasil, 1988).

“Art. 138. O decreto do estado de sítio indicará sua duração, as normas necessárias a sua execução e as garantias constitucionais que ficarão suspensas, e, depois de publicado, o Presidente da República designará o executor das medidas específicas e as áreas abrangidas” (Brasil, 1988).

deste trabalho avaliar se os impactos da Covid-19, por exemplo, foram tão expressivos quanto os de uma guerra, mas as circunstâncias particulares de paralisação das atividades produtivas, do impedimento do trânsito de pessoas, da necessidade de isolamento para controle da doença, dos gastos extraordinários incorridos para custear os sistemas de saúde inspiraram discussões sobre aumento de tributação ao redor do globo.<sup>61</sup>

### **2.3.2 Confisco e proteção da família**

A anotação de que o limite do não confisco deve considerar a proteção e o custeio familiar (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 918) é decorrência direta da interação entre o comando do art. 150, IV, e os demais dispositivos que garantem direitos fundamentais na Constituição. A tributação, assim como qualquer norma do ordenamento jurídico brasileiro, não pode deixar desacompanhados os dependentes em núcleos familiares. Por isso, deve considerar os gastos necessários à manutenção de uma vida digna para todos os membros da unidade familiar.

### **2.3.3 Sanções e vedações de confisco**

Debate há, e ele será explorado ao longo do próximo capítulo, a respeito da aplicação do princípio do não confisco a penalidades tributárias. Por ora, basta sublinhar que, como destacado por Misabel Derzi, as sanções devem ser avaliadas de forma particular, já que coíbem a fraude e a sonegação, o que permite que elas sejam onerosas. Ainda assim, a jurisprudência dos nossos tribunais já declarou inconstitucionais as penalidades excessivas, consideradas confiscatórias (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 918-919).

### **2.3.4 Tributação sobre o consumo**

Os tributos indiretos são aqueles que em que ocorre a translação do ônus da tributação, ou seja, aqueles tributos que transmitem os custos do pagamento do contribuinte de direito (quem pratica o fato gerador) para o contribuinte de fato (quem paga pela obrigação tributária).

---

<sup>61</sup> Com relação às propostas tributárias decorrentes da pandemia da Covid-19, destacamos a proposta de Alysson Christians e Tarcísio Magalhães acerca da tributação de lucros excessivos (Christians; Magalhães, 2020), desdobrada para o caso brasileiro em proposta elaborada por Ludmila Oliveira e Tarcísio Magalhães (Oliveira; Magalhães, 2020). Além disso, convém destacar que a pandemia demandou ajustes não apenas tributários, mas principalmente orçamentários. No Brasil, a Emenda Constitucional nº 106/2020, que instituiu regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia, ficou conhecida como “Orçamento de Guerra”, justamente pela urgência e pela excepcionalidade das medidas que foram adotadas para enfrentamento da Covid-19.

Nesses casos, as empresas não são, em tese, oneradas, já que, se assumem o custo do tributo, podem compensá-lo com os créditos de suas entradas. Por isso, a tributação em patamar acima de 100% (cem por cento) em alguns casos não seria considerada confiscatória, já que a capacidade contributiva se expressa na riqueza manifestada pelo consumo e a seletividade impõe a diferenciação entre os que detêm maior e menor poder aquisitivo (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 917).

Ponto a se considerar, e que é o ponto central desta tese, é a relação entre o quadro atual da tributação do consumo e a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco. Dada a regressividade do sistema tributário nacional, em que as pessoas mais vulneráveis contribuem proporcionalmente mais, justamente porque a tributação está concentrada nos tributos indiretos, é plausível argumentar que a tributação do consumo de fato extingue ou inviabiliza a propriedade, impede a livre iniciativa e dificulta o trabalho dos vulneráveis.

### **2.3.5 Extrafiscalidade tributária**

A primeira e mais evidente função da tributação é a função de arrecadação, trata-se da sua função fiscal. Além dela, dado que o tributo atua conforme a atividade financeira do Estado, para influenciar a produção e o consumo, bem como para financiar bens e serviços públicos e ações diretas, consideramos que o tributo desempenha também as funções regulatória, distributiva e simplificadora. A função regulatória se dá para atender, principalmente (mas não apenas), às necessidades financeiras de alocação e estabilização pelo Estado, o que demanda intervenção na produção e no consumo. A função de distribuição possui três dimensões: (i) repartir o ônus de financiamento do Estado; (ii) redistribuir rendas e riquezas; e (iii) desconcentrar riquezas. A função de simplificação responde às demandas de praticidade no tratamento da norma tributária e afeta, principalmente, obrigações acessórias e procedimentos de arrecadação (Marinho, 2019, p. 85). Todas as funções além da arrecadação são extrafiscais.

As finalidades extrafiscais justificariam a expansão do limite do não confisco, como admitido por Aliomar Baleeiro:

Mas não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. Nesse caso, o caráter destrutivo ou agressivo é inerente a essa tributação admitida por tribunais americanos e argentinos e da qual há exemplos no Direito Fiscal brasileiro quando visa ao protecionismo à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao autismo, ao latifúndio etc.

Destarte, o art. 153, §1º, comporta, evidentemente, as exceções justificadas, expressas, ou implícitas nos objetivos extrafiscais do legislador.

Esses fins extrafiscais, em geral, resultam de cláusulas da Constituição. Se esta pretende amparar a família, tolera a tributação drástica sobre o celibato. Se promete melhor distribuição da propriedade e a condiciona ao bem-estar social, certamente autoriza o fiscalismo enérgico, capaz de reprimir o latifúndio, que impede essa distribuição e impossibilita aquele bem-estar social. Se a Constituição a todos assegura trabalho que possibilite a existência digna, e o erige em dever social, é desejável e admissível a tributação violenta que repele acumulações de capitais favoráveis, ociosidade dos donos ou apenas incompatíveis, economicamente, com o pleno emprego (Baleeiro 2010, p. 903-904).

Contudo, Misabel Derzi alerta que não é fácil distinguir as finalidades fiscais das extrafiscais, o que poderia ocasionar que o ente tributante se valesse de razões extrafiscais para justificar maior pressão fiscal (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 915). Por isso, Derzi propõe que a tributação extrafiscal em alíquotas muito elevadas, como a do IPTU para desestimular a especulação imobiliária, apenas seja admitida quando se ajustar a plano ou planejamento claramente definidos em lei prévia e própria, fixadora das metas de política urbana.<sup>62</sup>

De fato, a dificuldade em distinguir a tributação fiscal da extrafiscal é tamanha, que juristas como Adolph Wagner concluíram ser impossível e infrutífera a separação. Todo tributo teria função fiscal, porque todo tributo arrecada, mas todo tributo também teria função extrafiscal, porque de qualquer maneira será instrumento para atingir os objetivos do Estado:

A redistribuição da renda nacional a favor das classes mais baixas é um objetivo consciente da política social moderna; a prática anterior de utilizar a tributação em favor das classes mais altas laborava na direção oposta, mas ainda assim representava intervenção regulatória na distribuição da renda nacional, mesmo que isso não tenha sido sempre reconhecido. Qualquer um que negar esse propósito redistributivo da tributação como um propósito distinto do financeiro deve, logicamente, recusar-se a admitir como tributos todas aquelas exações financeiras que, de fato, possuam esse efeito regulatório – ou, para ser mais preciso, aquela parte ou elemento dos tributos em que isso seja verdade – pelo menos onde a função redistributiva é conhecida ou realmente pretendida (Wagner, 1883 *in* Musgrave; Peacock, 1994, p. 9, tradução livre).

Em última análise, todo tributo é redistributivo, pois mesmo o financiamento do Estado está condicionado à redistribuição do produto social para assegurar os objetivos da República (Marinho, 2019). Isso não quer dizer que a tributação possa ser elevada indiscriminadamente porque a extrafiscalidade blinda o princípio do não confisco, pelo contrário. Entendemos, como se verá, que o não confisco caracteriza vedação absoluta à tributação, ou seja, não é possível realizar política fiscal a partir da tributação dos vulneráveis, daqueles que não acessam o ou não

---

<sup>62</sup> A própria autora menciona que Aires Fernandino Barreto se posicionou no mesmo sentido, razão pela qual destacamos o jurista (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 915).



possuem segurança quanto ao acesso do mínimo existencial. A extrafiscalidade exige que se considere a capacidade contributiva, multidimensionalmente, para ser formatada.<sup>63</sup>

### 2.3.6 Concentração de riqueza e perpetuação da pobreza

A circunstância de a concentração de riqueza e a perpetuação da pobreza justificarem o aumento da carga tributária e alterarem o limite do confisco não foi tratada por Misabel Derzi, mas entendemos que igualmente impacta o limite do não confisco e que, pela sua relevância para o contexto brasileiro atual, deve ser destacada na análise da extrafiscalidade tributária.

Nos sistemas capitalistas, as relações sociais são influenciadas pelo capital porque ele é indispensável para alcançar nossas concepções de vida boa. Uma vez que a propriedade privada é utilizada para adquirir e acessar direitos, ela é necessária para o desenvolvimento da autonomia (e, portanto, para o exercício da liberdade). Ademais, “ser proprietário” é uma qualidade que depende do reconhecimento pelo outro (é um direito que só existe na medida em que um terceiro o reconhece). Por isso, é natural que a propriedade privada esteja no centro das relações travadas na sociedade capitalista: tanto é necessário adquiri-la quanto buscar o seu reconhecimento.

John Rawls (2003, 2013, 2016) e Michael Walzer (1983) foram precisos ao estabelecerem a conexão entre a concentração de riquezas e a participação política em democracias modernas. A partir das teorias filosóficas de ambos, compreendemos ser necessário instituir mecanismos que restrinjam a influência da propriedade privada sobre as decisões pessoais, para garantir verdadeira autonomia aos cidadãos. O seu diagnóstico, quase paradoxal, é que se a propriedade privada (signo da autonomia) determinar todas as escolhas individuais, a liberdade está condenada, precisamente porque ela deve ser extensiva a todos, e não apenas àqueles que possuem mais recursos. As decisões livres dependem, em tese, de todo cidadão possuir alguma propriedade privada e de ninguém deter tanta propriedade que neutralize a influência dos demais. Definir os limites da tributação, mais especificamente o que é considerado confiscatório, tanto pode resguardar a propriedade quanto favorecer a sua

---

<sup>63</sup> Misabel Derzi menciona, ainda, os casos de praticabilidade, ou seja, dos recursos utilizados pela lei ou por atos normativos da Administração Pública que se destinam a simplificar e facilitar a execução em massa das normas. Destaca, entre eles, as presunções, que poderiam, em tese, determinar montantes tributáveis em desrespeito à capacidade econômica do contribuinte. Nesses casos, se demonstrada a afronta à capacidade econômica do contribuinte, a tributação deve ser considerada, igualmente, confiscatória. O ponto é que a presunção de aptidão para contribuir não pode ser tomada como absoluta (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 920-921).

pulverização para garantir a todos e cada um a autonomia necessária para levar uma vida digna (exercendo liberdade e sendo tratado com igualdade).

Para além da discussão sobre liberdade e igualdade na filosofia política, o pluralismo é fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, V, CRFB/1988). A Constituição brasileira impõe que os debates em âmbito institucional contemplem a participação de pessoas com diferentes concepções de vida boa. Ou seja, as pautas políticas não podem excluir ou se concentrar em um único grupo de indivíduos, que professam uma determinada concepção moral abrangente. O corpo político (os agentes da Administração Pública, das empresas, das confederações, das universidades, das ONGs, dos sindicatos etc.) deve ser diverso, garantindo representação nos órgãos de poder. É fundamental que haja representatividade em uma democracia constitucional. No caso brasileiro, a representatividade está expressa no parágrafo único do art. 1º da CRFB/1988: “[t]odo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”, além do preâmbulo e do art. 1º que se referem ao nosso Estado como uma democracia pluralista.

A participação política igual, a possibilidade de participar das decisões coletivas, deve ser garantida pelo Estado porque é instrumental e essencial para assegurar autonomia. Ela acaba sendo deduzida dos grandes ideais de igualdade e de liberdade, porque é a forma de assegurar que os cidadãos manifestem suas concepções políticas de justiça e possam estabelecer, a partir da representação parlamentar, as cláusulas de cooperação social; estabelecer as premissas que dotam de previsibilidade a tomada de decisões autônomas. Mesmo fora da esfera ideal, os direitos políticos<sup>64</sup> estão intimamente relacionados com a ideia de democracia. Por meio dos direitos políticos, principalmente, a CRFB/1988 protege, põe em exercício e delimita a democracia. Consoante sustentamos, o Direito enquanto prática argumentativa, demanda igual respeito e consideração, o que só pode ser alcançado com a garantia da dignidade da pessoa humana e com a construção de um Estado pluralista de fato.

Por isso, embora o princípio do não confisco não seja propriamente um princípio de justiça material ou isonomia (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 912), ele acaba se dobrando aos comandos de justiça da CRFB/1988. Explica-se. O princípio do não confisco não traz em si nenhum conteúdo de justiça que condicione a tributação elevada ou reduzida, literalmente. É diferente, nesse sentido, do princípio da capacidade contributiva, que exige que a tributação seja proporcional à capacidade econômica do contribuinte. Contudo, a interpretação e a

---

<sup>64</sup> Entende-se como direitos políticos na CRFB/1988 aqueles que garantem aos cidadãos participarem da vida política e da formação das decisões públicas.

aplicação do princípio do não confisco não se isolam dos demais comandos constitucionais, que podem determinar tributação mais elevada ou mais reduzida a depender da função da tributação (e, por consequência, dos objetivos constitucionais que pretende alcançar). Na verdade, sustentamos que o conteúdo exato do princípio do não confisco apenas pode ser conhecido a partir da integração das normas constitucionais e da sua interpretação sistemática.

Se a concentração de riquezas e a desigualdade se tornam insustentáveis, do ponto de vista democrático, a Constituição autoriza a tributação mais pesada sobre os mais ricos (Marinho, 2019). E se a própria Constituição autoriza que sejam utilizados mecanismos de salvaguarda (a tributação não é a única ferramenta de combate às desigualdades), não há como sustentar que o princípio do não confisco não se ajuste a essa demanda de justiça. Da mesma forma, se a tributação sobre os mais pobres se tornou insustentável, porque de fato extingue ou inviabiliza a propriedade, impede a iniciativa e dificulta o trabalho, é de se questionar se os limites da tributação não foram, então, atingidos. Da mesma forma, se as pessoas que deixaram de ser pobres não possuem qualquer segurança a respeito da sua situação, correndo o risco de se tornarem pobres novamente, especialmente em razão de precisarem de proteção social, é de se questionar se a tributação deveria os estar alcançando. Mobilidade social de curto fôlego é mecanismo de perpetuação da pobreza. Por isso, entendemos que a concentração de riquezas e a perpetuação da pobreza impõem uma avaliação específica do não confisco enquanto limitação do poder de tributar.

### **3. PROTEÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL: O PARADIGMA DO NÃO CONFISCO**

#### **3.1 A visão da doutrina**

Prosseguindo na análise teórica a respeito do não confisco, neste capítulo pretendemos investigar os seus contornos mais objetivos: como doutrina e jurisprudência o conceituam. Para tanto, avaliamos o conteúdo de manuais de Direito Tributário da autoria de professores de universidades de referência no país, além de quase uma centena de decisões do STF sobre o tema.

Optamos por avaliar o conteúdo de manuais de Direito Tributário, além das publicações específicas sobre o não confisco, porque, em geral, possuem conteúdo sobre as limitações do poder de tributar, como visto, uma seção do título “[d]a tributação e orçamento” da CRFB/1988. Além disso, os manuais apresentam conceitos objetivos e o entendimento geral

da doutrina acerca dos institutos que orientam a tributação, ou pelo menos da corrente doutrinária à qual se filiam. Então, nesta seção, a partir do conteúdo de autores diversos, espera-se obter um quadro geral a respeito de como o não confisco é definido e ensinado nos cursos de Direito de todo o país. Em seguida, pretendemos comparar o conteúdo dos manuais e das obras específicas sobre o não confisco com a aplicação desse instituto pelo STF.

### 3.1.1 O não confisco aplicado aos tributos

Aliomar Baleeiro, assim como Casalta Nabais, trataram a vedação ao confisco em termos amplos, admitindo o seu limite flexível a depender da função da tributação. A doutrina contemporânea<sup>65</sup> especificou o seu conteúdo e dedicou-se a balizar a sua aplicação de acordo com o conceito do “mínimo vital”. Na verdade, o conceito já aparece na obra de Aliomar Baleeiro, por meio da nota de atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, em que diferencia a capacidade econômica do efeito de não confisco:

A capacidade econômico-contributiva do contribuinte é o ponto de partida do qual derivam não só o princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), como também o princípio da tributação proporcional à força econômica do sujeito passivo, na forma em que se encontra inserido no art. 145, §1º, da Constituição Federal. Mas, embora assentados sob os mesmos fundamentos, os princípios não se confundem.

**A relação necessária entre vedação de efeitos confiscatório e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte.** Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie de fato – signo presuntivo de riqueza – (na feliz expressão de A. A. Becker) posto na hipótese legal. **A capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório da renda (ou de sua fonte) ou do patrimônio** (Derzi *in* Baleeiro, 2010b, p. 912, grifos nossos).

Em sentido semelhante expõe Hugo de Britto Machado, para quem “o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute dos bens da vida” (Machado, 2010, p. 46). Apesar dessa afirmação poder conduzir ao entendimento de que o limite da tributação é a condição financeira atual do contribuinte, é importante destacar que o doutrinador, em outro trecho do seu Manual, considera que a vedação ao efeito de confisco “impede o emprego [da tributação] como instrumento de supressão do denominado

<sup>65</sup> Chamamos de “doutrina contemporânea” os autores que produziram trabalhos sobre o não confisco após a redemocratização brasileira, ou seja, já à luz da Constituição de 1988.

setor privado” (Machado, 2010, p. 298), o que dialoga com a visão de Casalta Nabais e, com certeza, exige mais do que algum sacrifício no desfrute dos bens da vida para se configurar.

Na verdade, pretender dar uma interpretação restritiva ao que Misabel Derzi e Hugo de Brito Machado expõem, no sentido de que a tributação não poderia de forma alguma diminuir a propriedade do contribuinte, apenas seria possível com esteio na ideia de neutralidade tributária – por sua vez relacionada com a máxima da economicidade dos tributos, na concepção clássica de Adam Smith<sup>66</sup>. De acordo com o economista, “todo tributo deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado” (Smith, 1996, p. 282). Ocorre que dogmas da economia, quando confrontados com a CRFB/1988, devem estar condicionados a dar-lhe garantia. Ou seja, a economicidade tributária dobra-se aos ideais de justiça consagrados na Constituição. Se há demanda por redistribuição e desconcentração, ela deve determinar os dispêndios necessários para alcançar esses objetivos. Assumir que o patrimônio e a renda não possam sofrer mutações significativas em decorrência da tributação, porque todo ele é, em última análise, necessário para manutenção da riqueza, é ignorar a função de distribuição que a tributação ocupa no edifício constitucional brasileiro.

Como indicam alguns doutrinadores (Horvath, 2002, p. 47; Machado, 2020, p. 46; Carrazza, 2015, p. 125; Rothmann *apud* Schoueri, 2005, p. 304), apesar da dificuldade para estabelecer o *quantum* confiscatório, é evidente que um tributo que pretenda alcançar toda a renda ou todo o patrimônio de um contribuinte será inconstitucional e confiscatório, já que não há justificativa aceitável, diante do direito de propriedade, para subtrair a integralidade da riqueza de um contribuinte. Invariavelmente essa tributação, por ser integral, alcançará o mínimo existencial do contribuinte e afetará a garantia de dignidade da pessoa humana. Essa circunstância, todavia, é diferente da constatação de Aliomar Baleeiro, de que alíquotas progressivas que alcançaram perto de 100% (cem por cento) da renda dos contribuintes não foram confiscatórias, já que a concentração de riqueza e as circunstâncias da época demandavam esse tipo de ação política para garantir a manutenção do próprio Estado de Direito e da ordem democrática. A diferença é precisamente a razão de fundo a justificar a tributação; a função que ela assume e o fato de se esgotar a propriedade do contribuinte, ou melhor, de

---

<sup>66</sup> De acordo com o economista, os impostos devem: I) respeitar a capacidade contributiva dos cidadãos, em respeito à equidade (justiça); II) todos os elementos que permitam a sua cobrança devem ser previamente estabelecidos (certeza); III) a cobrança do imposto deve ocorrer em momento conveniente (comodidade) e IV) o imposto deve retirar o mínimo possível do patrimônio do contribuinte além do que ele paga ao Estado (economia) (Smith, 1996, p. 282-283).

alcançar a propriedade necessária para garantir o mínimo existencial, como se verá.<sup>67</sup> Além disso, como Baleeiro destaca, não houve modificação nem do sistema econômico vigente, nem do modelo de Estado sob o qual se deu a tributação elevada (Baleeiro, 2010b, p. 903).

Antes de prosseguir é importante ressaltar que não ignoramos o aumento da complexidade das relações na modernidade. O capital está globalmente conectado e há dificuldade em identificar quem é o contribuinte e qual é a riqueza que lhe pertence. Por isso, não acreditamos e nem defendemos soluções exclusivas ou simplistas para resolver o problema do confisco tributário, da desigualdade social ou da concentração de riquezas no Brasil e no mundo. Os exemplos e as elaborações a respeito da adoção de alíquotas tributárias excessivas são utilizados, nesta tese, para exemplificar que dogmas como o da neutralidade da tributação ou do valor absoluto da propriedade privada precisam ser avaliados multidisciplinarmente. Nesse sentido, a avaliação dos fatos e da história, sem perder de vista o contexto e as circunstâncias da época, é fundamental para avaliar e redesenhar o nosso sistema tributário atual.

Pois bem. É a partir de considerações desse tipo que Sacha Calmon Navarro Coêlho aproxima o princípio do não confisco do princípio da razoabilidade. O não confisco seria utilizado para fixar padrões de suportabilidade da tributação, de acordo com a cultura e as condições de cada sociedade em particular, “ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam passando” (Coêlho, 2016, p. 282). Em razão dessa variabilidade do “tributável”, seria necessário utilizar o princípio da razoabilidade como dosador da tributação. Assim, não descola do entendimento de Aliomar Baleeiro ou de Misabel Abreu Machado Derzi, que admitem a utilização da tributação em alíquotas elevadas em circunstâncias específicas que exijam maior contribuição pela sociedade.

Roque Antonio Carrazza também invoca a noção de razoabilidade para mensurar o não confisco, ligando-o também à capacidade contributiva a partir da expressão “riqueza tributável”. O autor expressa que: “a nosso sentir, confiscatório é o imposto que, por assim dizer, ‘esgota’ a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, que passa a largo de suas capacidades contributivas, impondo-lhes ônus que vão além do que se entende por razoável” (Carrazza, 2015, p. 120).

A utilização dos termos “riqueza tributável” e “suportabilidade da tributação” está associada à proteção do “mínimo vital”, o que também é mencionado por Misabel Derzi na nota de atualização recortada. A capacidade para contribuir, em termos subjetivos, só pode ser

---

<sup>67</sup> Como Piketty também constatou, esses exemplos não se relacionam apenas com a necessidade de arrecadação, mas claramente afetam os mais ricos e pretendem pulverizar a concentração de poder econômico e político (Piketty, 2014, p. 362-367).

considerada depois de resguardados os recursos necessários para manutenção de uma vida digna. Por isso, como esclarece Estevão Horvath, os contornos do não confisco dados pela noção de “mínimo vital” decorrem da aproximação dogmática deste conceito com o de capacidade contributiva (Horvath, 2002, p. 75). Como esclarece o autor, é comum que os tributaristas equivalham, ainda que indiretamente, capacidade contributiva e não confisco, o que pode ser explicado pela influência da doutrina estrangeira, principalmente alemã, que, embora não tenha se dedicado ao estudo do confisco tributário, é riquíssima quanto ao respeito à capacidade contributiva. Por isso, é fundamental mencionar Klaus Tipke, em razão de o autor ser referenciado por boa parte dos doutrinadores citados neste tópico: “a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva” (Tipke *apud* Horvath, 2002, p. 76). E sobre o mínimo vital aplicado à capacidade contributiva, o jurista alemão prescreve: “cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante da sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis” (Tipke, 2012, p. 21).

Aliás, a relação entre os dois princípios é destacada por boa parte da doutrina brasileira. Roque Antonio Carrazza e Regina Helena Costa consideram que o princípio do não confisco deriva do princípio da capacidade contributiva (Carrazza, 2015, p. 121; Costa, 2019, p. 117, *e-book*). Tathiane Piscitelli afirma que o não confisco complementa o princípio da capacidade contributiva, sendo “expressão clara” do seu limite (Piscitelli, 2021, n. p., *e-book*). Luís Eduardo Schoueri associa o não confisco à capacidade contributiva subjetiva, porque ambos proíbem o exagero (2005, p. 302). Cita Gerd Willi Rothmann, para quem o confisco só acontece quando a tributação absorve a totalidade do bem ou rendimento do contribuinte; fora desses casos, a limitação da tributação legítima se dá pela capacidade contributiva (Schoueri, 2005, p. 304).

Já no que toca à proteção da propriedade, Estevão Horvath refuta a afirmação de que o não confisco é simples decorrência desse direito (muitas vezes considerado natural). Horvath considera que o não confisco limita a progressividade, por exigir equilíbrio na quantificação dos tributos. Essa limitação, segundo o autor,

(...) não se acha desvinculada do direito de propriedade. Deveras, alíquotas progressivas devem pretender servir como instrumento de realização da justiça na tributação e como forma indireta de distribuição de riqueza, não, porém, como expropriação sem a devida e obrigatória indenização” (Horvath, 2002, p. 80).

O autor entende que se trata de um princípio independente, que estabelece relações mais amplas com os direitos constitucionalmente estabelecidos, inclusive, porque uma das

funções do Direito Tributário é redistribuir riquezas (Horvath, 2002, p. 59). Como se verá mais adiante, não concordamos com esse posicionamento: entendemos que o princípio do não confisco está sim relacionado com a proteção da propriedade privada e que a progressividade é ferramenta de qualificação da capacidade contributiva. Embora considere que o não confisco seja um princípio independente, Horvath afirma que é possível estabelecer relação entre o não confisco e a capacidade contributiva, estando o mínimo vital situado ao longo desses dois princípios:

Pensamos que o respeito ao “mínimo vital” é obrigatório não somente em face do princípio da capacidade contributiva, mas também decorre do princípio que veda a utilização de tributo com efeitos confiscatórios. Parece-nos claro que tributar-se o mínimo de que uma pessoa necessita para sobreviver dignamente é privá-la de sua renda (que nem renda é, no sentido jurídico) e confiscar, literalmente, seu meio de sobrevivência (Horvath, 2002, p. 75).

Ricardo Lobo Torres também relaciona o efeito de confisco com a capacidade contributiva e com mínimo existencial, mas é muito importante destacar que, para o autor, o fundamento da vedação está na “liberdade preexistente ao pacto constitucional” (Torres, 2005b, p. 156), consubstanciada no direito de propriedade. Como Horvath esclarece, o posicionamento de Torres aproxima-se do jusnaturalismo, de que existiriam valores e direitos naturais preexistentes, infiltrados no Direito, a limitar o seu próprio exercício – no caso do Direito Tributário, essa limitação se daria a partir das imunidades (Horvath, 2002, p. 48). Diante desse entendimento, aduz existir tanto uma imunidade contra os tributos confiscatórios como uma imunidade do mínimo existencial:

A imunidade contra os tributos confiscatórios está em simetria com a do mínimo existencial, fundada também na liberdade: enquanto aquela impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir. A proibição de tributo confiscatório, em suma, não decorre do postulado ético da capacidade contributiva, senão que constitui princípio de proteção da liberdade, que, pode ser violentada nos casos de tributação excessiva.

A propriedade privada, no constitucionalismo do Ocidente, é direito fundamental, humano ou natural, formas diversas de expressar a mesma ideia. Entende, portanto, com a própria liberdade do homem, valor que afinal se protege pela proibição de tributos confiscatórios. Benjamin Constant já afirmava nos albores do liberalismo, referindo-se ao imposto, que "se o Estado exigisse de cada um a totalidade de sua fortuna, a garantia seria ilusória, posto que já não teria aplicação. Realmente, cada indivíduo consente em sacrificar uma parte de sua liberdade para assegurar o resto; mas se a autoridade invade toda a sua liberdade, o sacrifício não terá finalidade. Bastiat denunciava "a radical incompatibilidade entre o imposto excessivo e a liberdade. O máximo de tributação é escravidão". É imensa a literatura, especialmente a estrangeira, assim antiga que contemporânea, a apontar a liberdade como o fundamento da imunidade contra os tributos confiscatórios (Torres, 2005b, p. 157-158).



Luís Eduardo Schoueri, referenciando Ricardo Lobo Torres, manifesta que “o mínimo existencial e o confisco oferecem as balizas da capacidade contributiva, no sentido subjetivo, que ‘começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade’” (Schoueri, 2005, p. 284). A obra mencionada trata das normas tributárias indutoras, que, portanto, não possuem apenas função fiscal/arrecadatória. Por isso, Schoueri enfrenta a distinção realizada por Sampaio Dória entre imposto excessivo e imposto proibitivo: o primeiro dificultaria ou desencorajaria a atividade tributada, o segundo a destruiria. O Estado teria a prerrogativa de instituir tributos proibitivos, por ser detentor do poder de polícia,<sup>68</sup> e estes não poderiam ser considerados confiscatórios, dada a finalidade de sua instituição.

Concordamos com a posição de Luís Eduardo Schoueri de que as atividades ilícitas não possam ser censuradas por meio da tributação e que tampouco uma atividade lícita possa ser tributada de forma a se inviabilizar, porque proibida. Dessa forma, não faz sentido a classificação proposta para classificar um tributo como confiscatório ou não (Schoueri, 2005, p. 307). Para Schoueri, a norma indutora é aquela que tem como função a intervenção no domínio econômico. E, nesse sentido, é pertinente mencionar o seu posicionamento de que os limites da confiscação para as normas arrecadatórias são menos rígidos que para as normas indutoras:

Outro ponto a ressaltar é que embora a ocorrência do confisco configure, de imediato, inconstitucionalidade da norma tributária indutora, esta tem limites mais rígidos que a norma tributária arrecadadora. Enquanto a última, desde que não confiscatória, compreende-se compatível com o direito de propriedade, já que o próprio constituinte previu sua existência, a norma tributária indutora, enquanto forma de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico, não perde sua subordinação aos princípios da Ordem Econômica, onde sobressai a garantia da propriedade privada. Neste sentido, não basta, no caso da norma tributária indutora, investigar a ocorrência do confisco. Importará examinar, sempre, se a supressão de parte do patrimônio do particular, por meio da tributação, posto que indutora, está em conformidade com o princípio da propriedade. Aqui, vale a seguinte regra: se a Ordem Econômica não toleraria que o Estado, por meio direto, limitasse ou reduzisse o alcance da propriedade privada por meio de uma intervenção direta, tampouco será possível fazê-lo por meio de norma tributária indutora (Schoueri, 2005, p. 310-311).

---

<sup>68</sup> O CTN descreve poder de polícia por meio da seguinte previsão legal (art. 78): “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.” Além disso, considera regular o seu exercício “quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder” (Brasil, 1966a).

Não concordamos com a visão do autor, porque embora o art. 170 da CRFB/1988 realmente apresente a propriedade privada como um dos princípios da ordem econômica, prevê no *caput* que tem por fim “assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social”.<sup>69</sup> Além disso, também elenca como princípio da ordem econômica a função social da propriedade (inc. III); a defesa do meio ambiente, “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (inc. VI); redução das desigualdades regionais e sociais (inc. VII) e a busca do pleno emprego (inc. VIII), entre outros. Não parece adequado afirmar que, entre os princípios da Ordem Econômica, sobressai a garantia da propriedade privada; ela permanece condicionada à sua função social e ao objetivo fundante da CRFB/1988 de garantia de dignidade da pessoa humana.

Humberto Ávila também relaciona o não confisco à proibição do excesso. Para o autor, a zona de capacidade contributiva está entre a proteção do mínimo existencial (um sobreprincípio, para o autor) e a proibição do confisco (Ávila, 2012, p. 141). O não confisco seria a manifestação tributária da proteção ao direito de propriedade e à liberdade de exercício de atividade econômica. Explica Ávila que a proibição ao excesso assegura que, embora um direito fundamental possa ser restringido, ele não pode ser afetado em seu núcleo essencial, ou seja, naquilo que identifica o objeto de proteção; a mínima eficácia do direito restringido. “Ainda que se admita que o Estado tenha competência para instituir tributos, o exercício dessa competência não pode implicar a impossibilidade de aplicação de uma outra norma” (Ávila, 2012, p. 397).

É importante a contribuição de Humberto Ávila no que analisa a doutrina e a jurisprudência alemã que, como mencionado, tem larga tradição no estudo da capacidade contributiva. Noticia o autor que, avaliando o direito de propriedade, expressamente assegurado pela Constituição Alemã,<sup>70</sup> o *Bundesverfassungsgericht* [tribunal constitucional alemão]

---

<sup>69</sup> Neste sentido, é pertinente retomar as lições do *caput* e inc. III do art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998. Esta lei dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. Segundo o *caput* do art. 11, “as disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica”. Já o inciso III deste artigo prevê que, para a obtenção de ordem lógica, deve-se “expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida”. Ou seja, quando o art. 170 elenca o direito de propriedade como um princípio da ordem econômica, em um dos seus incisos, complementa o conteúdo do *caput*, que prescreve expressamente que a ordem econômica “tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”.

<sup>70</sup> Art. 14 [propriedade – direito de sucessão – expropriação]: “(1) a propriedade e o direito de sucessão são garantidos. Seus conteúdos e limites são definidos por lei. (2) A propriedade obriga. Seu uso deve servir, ao mesmo tempo, ao bem comum. (3) Uma expropriação só é lícita quando efetuada para o bem comum. Pode ser efetuada unicamente por lei ou em virtude de lei que estabeleça o modo e o montante da indenização. A indenização deve ser fixada tendo em justa conta os interesses da comunidade e dos afetados. Quanto ao montante da indenização, em caso de litígio, admite-se o recurso judicial perante os tribunais ordinários” (Deutscher Bundestag, 2010, p. 23).

decidiu que esse direito é violado se a tributação onerar excessivamente o contribuinte e afetar fundamentalmente a sua situação patrimonial, hipótese em que ocorreria o confisco tributário (Ávila, 2012, p. 569-570). Ávila destaca que, assim como no caso brasileiro, a doutrina alemã denuncia que a vagueza do conceito de excesso não permite proteger de fato a propriedade privada (Ávila, 2012, p. 571).<sup>71</sup>

Roque Antonio Carrazza afirma ser *mais que certo* que “a tributação, máxime por meio de impostos, não pode agredir a propriedade privada, a ponto de colocá-la em risco” (Carrazza, 2015, p. 121). Entende o autor que a vedação, além de criar limites explícitos às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o direito de propriedade (Carrazza, 2015, p. 121). Apesar de não usar os termos de Ricardo Lobo Torres [liberdade preexistente], sua escrita denota entendimento semelhante, por exemplo ao expor que “o princípio da não confiscatoriedade limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados” (Carrazza, 2015, p. 122). Aduzir que os entes políticos possuem o “direito de expropriar”, via tributação, só faria sentido diante de um direito preexistente dessa propriedade.

Aplicando o conceito do mínimo vital à tributação dos mais pobres, Carrazza aduz que os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, previdência social, transporte etc.) não podem ser alcançados pela tributação. Esses recursos devem constituir hipóteses de não incidência ou de deduções legais. Os tributos indiretos, pela mesma razão, não podem incidir sobre bens essenciais. E “devem ser preservados da tributação (direta e indireta) os gastos relevantes e legítimos (com alimentação, vestuário, remédios etc.) experimentados pelas pessoas que se encontram em situação de extrema carência, para manter suas famílias e dependentes econômicos” (Carrazza, 2015, p. 123). Do ponto de vista da pessoa jurídica, o

---

<sup>71</sup> Apesar da dificuldade igualmente enfrentada para definir o excesso, é preciso destacar que Humberto Ávila menciona uma decisão do Tribunal alemão em que isso foi feito (Ávila, 2012, p. 572-574). Luís Eduardo Schoueri também menciona essa decisão, em que o *Bundesverfassungsgericht* estabeleceu que “o imposto sobre o patrimônio somente pode ser acrescido aos demais impostos sobre os rendimentos se a carga tributária total da renda esperada, numa consideração de rendas típica, deduzidas as aplicações e demais desembolsos, ficar próxima do meio a meio entre as mãos públicas e as mãos privadas” (BVerfGE 93, 121, Leitsatz 3) (Schoueri, 2005, p. 303). Não vamos analisar as razões de decidir do Tribunal dada a especificidade do objeto do julgamento: não há previsão específica sobre o não confisco na Constituição alemã e a menção à confiscatoriedade ocorre apenas lateralmente. Na verdade, a verificação do excesso ocorre a partir da conjugação de vários princípios, entre eles o da proteção à propriedade. Esta tese optou por não promover uma análise aprofundada de conteúdo estrangeiro em razão da vedação ao efeito de confisco se tratar de previsão específica e inédita da CRFB/1988: uma Constituição que protege a propriedade privada entre diversos direitos e garantias fundamentais do art. 5º, mas prevê como objetivo da República a formação de uma sociedade plural, igualitária, que deve reduzir as desigualdades e eliminar a pobreza. Ou seja, o direito de propriedade, que detém função social, deve se subordinar aos objetivos constitucionais e se harmonizar com os demais direitos e garantias individuais e da coletividade.

mínimo vital seria atingido quando a tributação dificultasse “sobremodo” a exploração das suas atividades habituais (Carrazza, 2015, p. 122).

Adotando o posicionamento de Fábio Brun Goldschmidt, exposto em dissertação de mestrado produzida sobre o tema, Carrazza apresenta ainda a configuração do confisco tributário pelo “sentimento de penalização” que o contribuinte pode atribuir à majoração abrupta e excessiva da base de cálculo de um tributo.

Na perspectiva dinâmica, a ofensa ao art. 150, IV, pode ocorrer pelo repentino e excessivo alargamento da base de cálculo do tributo pela nova legislação. O aumento excessivo de tributos, como vimos, é também objeto de controle pelo princípio do não confisco. Ainda que não se excedam as fronteiras possíveis da hipótese legal de incidência ou da materialidade constitucionalmente desenhada, o tributo poderá atingir o efeito de confisco quando houver uma abrupta e substancial majoração da sua base, que resulte em um aumento tal de seu montante, que o contribuinte tenha a nítida sensação de penalização, de inadequação, de excessividade e – por que não dizer? – de injustiça do aumento (Goldschmidt, 2004, p. 132).

Como posto na parte inicial deste capítulo, embora a aceção de sanção seja a mais usual, e inclusive admitida em alguns casos pelo ordenamento jurídico brasileiro, não consideramos que ela seja de forma alguma apropriada para tratar da tributação. Em primeiro lugar, porque a sanção apenas é oponível diante de um ilícito. Em segundo lugar, porque o “sentimento de penalização” é dotado de tamanha subjetividade que torna o conceito do não confisco vazio de conteúdo.

Sacha Calmon Navarro Coêlho também destaca a proteção da propriedade como fundadora do não confisco, mas esclarece que se outrora esse direito já foi considerado intocável, hoje não é mais. O jurista, por isso, concede que a tributação pode ser exacerbada, por razões extrafiscais, e que o direito de propriedade deve respeito à função social, razão pela qual a propriedade causadora de disfunção social perde a garantia constitucional (Coêlho, 2016, p. 384, *e-book*). Nesse sentido, conclui que “o princípio do não confisco atua no campo da fiscalidade tão somente e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico” (Coêlho, 2016, p. 387, *e-book*). Explica:

O conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela tributação. **O confisco pela tributação é indireto.** Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens. Aqui dá-se um aparente paradoxo. **É exatamente no escopo de tornar insuportável a propriedade utilizada contra a função social que são arrumadas as tributações extrafiscais.** O imposto territorial rural exacerbado leva o proprietário egoísta a desfazer-se dela ou dar-lhe função compatível com a CF. O IPTU progressivo no tempo leva o proprietário de lotes urbanos inaproveitados ao desespero. O imposto de importação altíssimo desestimula o consumo de bens

supérfluos, o mesmo ocorrendo com os demais impostos que gravam a renda utilizada no consumo de bens e serviços. Admitem-se até alíquotas progressivas sobre o consumo de energia elétrica e combustíveis por faixas de consumo (quanto mais alto o consumo, maior a tributação). A meta é evitar o desperdício, excluídos os consumos obrigatórios, como é o caso da indústria de alumínio (energia elétrica) e dos frotistas (combustíveis), só para exemplificar.

Em suma, a vedação do confisco há de se entender *cum modus in rebus*. O princípio tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros no caso de taxas, como já lecionamos. **O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem ou da renda)** (Coelho, 2016, p. 386-387, *e-book*, grifos nossos).

É interessante mencionar, ainda, o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, para quem as linhas demarcatórias do confisco ainda serão elaboradas pela doutrina (Carvalho, 2021, p. 180). Em curto espaço no seu manual, limita-se a comentar:

(...) intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso (Carvalho, 2021, p. 181).

Finalmente, é necessário destacar, como desde muito o faz Ruy Barbosa Nogueira, que, além da tributação confiscatória [que, para o jurista, se apresenta quando “absorver a totalidade do bem tributado], qualquer medida que exceda a fixada legalmente será considerada confiscação, ou seja, cobrança sem legitimação” (Nogueira, 2019, p. 294). Concordamos com essa visão, porque o confisco em geral se caracteriza pela expropriação injustificada e não indenizada da propriedade privada pelo Estado, mas defendemos que não é esse o conteúdo específico do art. 150, inc. IV da CRFB/1988, como já antecipamos.

### 3.1.2 O não confisco aplicado às multas

O art. 150, inc. IV, da CRFB/1988 tem a redação literal de que é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”. Na literalidade, o dispositivo não seria aplicável às penalidades tributárias, por se circunscrever estritamente aos tributos. No entanto, parte da doutrina questiona a interpretação literal do dispositivo. A questão ganhou relevo pela atuação do Supremo Tribunal Federal (STF), especialmente diante dos votos proferidos no julgamento do Tema 487<sup>72</sup>, que, até a data de conclusão desta tese (dezembro de 2023), segue pendente de

<sup>72</sup> Tema 487 da Repercussão Geral: “caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental”. Descrição: “Recurso Extraordinário em que se discute, à luz do artigo

decisão final. O objeto do Recurso é a aplicação do princípio do não confisco às multas isoladas, ou seja, por descumprimento de dever tributário instrumental, o que aqueceu a produção acadêmica sobre o assunto.<sup>73</sup>

Apesar da tração que o tema ganhou nos últimos anos, é importante esclarecer que o STF julga o limite para a aplicação de penalidades tributárias desde antes da CRFB/1988. Há acórdão de 1966, de relatoria do Ministro Evandro Lins e Silva sobre o tema, mas ele não menciona o princípio do não confisco para reduzir a sanção considerada excessiva (Brasil, 1966b).

Os autores que enfrentam diretamente a aplicabilidade do art. 150, inc. IV, da CRFB/1988 às penalidades tributárias sustentam a interpretação ampla do dispositivo, segundo o qual o Estado não pode valer-se de meios legítimos para perseguir fins ilegítimos, quais sejam, a apropriação injustificada da propriedade privada (Coelho, 1995, p. 64 a 68; Pontes, 2000, p. 133; Melo, 2004, p. 262). Nem há mais questionamentos no STF a respeito da pretensa controvérsia, como se verá mais adiante. Se as penalidades fazem parte da institucionalidade tributária e, assim como os tributos, têm a possibilidade de atingir em excesso a propriedade do contribuinte, elas se submetem aos mesmos limites que a tributação.

Hugo de Brito Machado, por outro lado, entende que tributos e multas são essencialmente diferentes e, por isso, caso a vedação fosse extensível às multas, ela deveria ter sido expressamente prevista. O autor expõe que o tributo é receita ordinária e, por isso, constitui um encargo que o contribuinte deve assumir sem sacrifício do desfrute dos bens da vida. Já a multa, para alcançar a sua finalidade, “deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança resem efektivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória” (Machado, 2010, p. 299). Assim diferencia os dois institutos:

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e, sim, desestimular o comportamento que configura sua hipótese

---

150, IV, da Constituição Federal, se multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% a 40%, relacionado à operação que não gerou crédito tributário (“multa isolada”) possui, ou não, caráter confiscatório”.

<sup>73</sup> Além do Tema 487, até a data de conclusão desta tese (dezembro de 2023) aguardam julgamento o Tema 816 (RE 882.461 – multa moratória); Tema 863 (RE 736.090 – multa qualificada); e Tema 1195 (RE 1.335.293 – multa punitiva não qualificada, ou seja, multa de ofício).

de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual (Machado, 2010, p. 298-299).

Fundamentalmente, a penalização deve decorrer da prática de ato ilícito, porque o poder de polícia do Estado é estritamente vinculado. Assim, a prática de atos lícitos não pode justificar sanção. Ou seja, a tributação, cujas hipóteses de incidência caracterizam-se por atos lícitos (ainda que o que subsidie esse fato decorra da prática de um ilícito), não pode, portanto, penalizar. O não cumprimento da obrigação tributária, que é vinculada, implica ilícito, que é penalizado pela aplicação de multa. Essa, portanto, não está subordinada aos mesmos limites que a tributação, já que possui funções totalmente diversas.

O STF, como se verá, se manifesta pela aplicação do art. 150, inc. IV, da CRFB/1988, mas o faz reportando, na verdade, a outros direitos e garantias constitucionais. A Corte Superior entende que a proteção à propriedade privada, posta no art. 5º, incs. XII a XXIV, da CRFB/1988, impõe às penalidades tributárias avaliações de progressividade e razoabilidade, o que conduz à proibição de excessos. É dizer, a Corte Superior não enfrenta o problema da literalidade do art. 150, inc. IV, mas deixa entrever, pela jurisprudência atual, que a ausência de norma explícita para as penalidades tributárias seria suplantada pela norma expressa que trata da tributação.

Não discordamos frontalmente desse entendimento, mas filiamo-nos ao posicionamento já mencionado de Hugo de Brito Machado, Estevão Horvath (2002, p. 114) e, mais recentemente, José Edgard Penna Amorim Pereira e Ludmila Mara Monteiro (Pereira; Oliveira, 2018). Como Hugo de Brito Machado também esclarece, “sempre que a Constituição, por meio de normas com estrutura de princípio, determina a promoção de um objetivo, entende-se que ela está a determinar a adoção de meios que sejam adequados, necessários e proporcionais em sentido estrito a essa promoção” (Machado Segundo, 2012, p. 66).<sup>74</sup> Prossegue o autor:

Na aplicação da proporcionalidade para que se proceda ao controle da relação entre meios e fins na realização de princípios constitucionais não é diferente. Relativamente às multas tributárias, portanto, é preciso encontrar, na Constituição, o fundamento

---

<sup>74</sup> É pertinente detalhar o que se entende como adequação, necessidade e proporcionalidade: “o meio será adequado quando, de fato e efetivamente, conduzir ao objetivo perseguido. Será necessário quando, dentre os meios existentes e adequados, não existir outro que seja menos gravoso à promoção dos demais princípios igualmente prestigiados pela Constituição. Finalmente, será proporcional em sentido estrito quando, além de adequado e necessário, o emprego do meio em questão causar aos outros princípios, igualmente prestigiados constitucionalmente, impactos mínimos, justificáveis em face do maior benefício obtido com a sua adoção (os bônus justificam os ônus). É nesse último momento, da proporcionalidade em sentido estrito, que se realiza verdadeiramente a ponderação, aferindo-se se os prejuízos advindos da adoção do meio escolhido se justificam à luz dos benefícios por ele trazidos, ou por outras palavras, dando-se primazia à solução que implicar o menor sacrifício possível aos princípios envolvidos” (Machado Segundo, 2012, p. 66-67).

para a sua instituição e aplicação, vale dizer, a finalidade ou o objetivo a ser com elas alcançado. Esse fundamento parece contido em várias disposições esparsas, mas, de forma mais específica, é possível identificá-lo no art. 145, §1.º, e no art. 150, II, dispositivos que consagram os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Todos devem contribuir para o financiamento do Estado na medida de suas possibilidades econômicas, finalidade que evidentemente deve ser conciliada com outras normas constitucionais, mas que deve ser perseguida na medida do que for factual e juridicamente possível. Nesse contexto, o contribuinte que oculta seus bens, adultera declarações, omite operações tributáveis etc., está realizando condutas contrárias ao mencionado objetivo. Trata-se, pois, de conduta reprovável, contrária a um valor objetivamente consagrado no texto constitucional, passível, portanto, de punição por parte do legislador ordinário (Machado Segundo, 2012, p. 67-68).

A atividade estatal que limita as liberdades dos particulares, em benefício do bem comum, é indicativa do uso do poder de polícia. A atividade de polícia, de acordo com Onofre Alves Batista Júnior (2001, p. 143), sofreu mutações que acompanharam o desenvolvimento do Estado Social e hoje deve ser considerada a serviço do bem comum. Isso quer dizer que as restrições à propriedade privada e às liberdades individuais, decorrentes do exercício do poder de polícia, submetem-se ao requisito de atenderem à coletividade. Batista Júnior (2001, p. 143) destaca que ao poder de polícia é inerente o paradoxo de valer-se da coação para ser efetivo: “limita-se ou restringe-se a liberdade de um ou de alguns, em prol do benefício de todos”. Especificamente quanto ao Direito Fiscal, são três os campos de manifestação do poder de polícia:

1. Poder Tributário – poder de “instituir” tributos (poder de criar tributos, de extingui-los, modificá-los, etc.);
2. Poder Tributário Extrafiscal – manifestação do Poder Tributário, que se utiliza da restrição de propriedade, através da tributação, visando, porém, a um interesse público imediato, distinto daquele interesse público fiscal de conseguir adequado fluxo de recursos aos cofres públicos;
3. **Poder de Polícia Fiscal – complexo de poderes à disposição do Estado, que possibilita a imposição de deveres aos particulares, com o fim de conseguir a justa tributação. Compreende os poderes do Estado-Legislator que se manifesta na criação das chamadas “obrigações-acessórias” e os poderes de fiscalizar e arrecadar do Estado-Administração** (Poder de Polícia Administrativa Fiscal) (Batista Júnior, 2001, p. 144, grifos nossos).

Exigir tributos e aplicar penalidades são ambas manifestações de poder de polícia, mas referem-se a objetivos distintos e legitimam-se também por razões distintas. O poder de polícia sancionador tem como finalidade sustentar o sistema tributário, enquanto o sistema tributário tem como finalidade sustentar a própria Constituição. Não é possível equivaler tributos e multas nem mesmo para estabelecer seus limites, e claramente não o fez o legislador constituinte. Se o confisco decorre da ilegitimidade da justificação do ato estatal, as razões a determinar essa ilegitimidade serão distintas para tributos e multas.



As penalidades tributárias estão no campo administrativo penal e, justamente por isso, possuem seus próprios institutos balizadores: a proporcionalidade e razoabilidade. Misabel Abreu Machado Derzi (2010), em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, explica que é parâmetro para a gradação do montante da pena (i) a intensidade da culpa e (ii) a reincidência. A partir desses dois critérios é realizado o juízo de reprovabilidade da conduta infracional. Defende a autora que será confiscatória, porque desprovida de causa, a multa que superar o montante necessário para punir a conduta, a partir de sua gravidade (Derzi *in* Baleeiro, 2013, p. 1.160). A conclusão de Misabel parecia com a de Ruy Barbosa Nogueira, já mencionada, de que configura confiscação a cobrança sem legitimação.

A discussão sobre o reconhecimento de multas confiscatórias evidencia que o princípio do não confisco, ou seja, a vedação normativa à exigência, pelo Estado, de recursos não justificados é um princípio geral do Direito. Toda exigência injustificada de recursos/propriedade pode ser classificada como confiscatória, mas isso não decorre da aplicação do art. 150, inc. IV, da CRFB/1988, senão de normas mais abrangentes que as relativas à tributação. Não pensamos ser inadequado assumir que há confisco quando penalidades excessivas são arbitradas, por serem injustificadas, assim como há confisco quando um imóvel é expropriado sem justificativa. O instituto a descrever a situação jurídica perpetrada é o mesmo, nos dois casos. **A questão que esta tese investiga, por outro lado, é se a aplicação do princípio do não confisco na tributação deveria se diferenciar de outras hipóteses de inconstitucionalidade ou ilegalidade, especialmente quando considerada a situação de vulnerabilidade financeira da maior parte da população brasileira.** Trata-se de uma vedação absoluta, razão pela qual seus limites e seu conteúdo merece maiores elaborações. O art. 150, inc. IV, da CRFB/1988 parece sinalizar, pela sua especificidade, que ele representa uma perspectiva mais complexa e mais profunda a respeito da tributação no Brasil.

De toda forma, se toda cobrança sem legitimação é confiscatória, a discussão sobre a aplicação ou não do art. 150, IV, da CRFB/1988 para as multas tributárias poderia, ao menos pragmaticamente, ser inofensiva. Isso porque embora existam razões de direito que atraem a aplicações das normas tributárias para as multas, existem outros princípios constitucionais que impedem a constitucionalização das penalidades excessivas. É dizer, assim como Aliomar Baleeiro aduziu o princípio do não confisco da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, é possível aduzir a proibição das multas excessivas da Constituição de 1988, sem a vinculação com o art. 150, inc. IV da CRFB/1998. Tanto é assim que o ordenamento jurídico nacional o fazia antes da edição da Constituição cidadã.

Ocorre que, se analisarmos o tema sob a perspectiva realista, o que se percebe é a indevida simplificação do debate a respeito do confisco. A aplicação de sanções, como dissemos, exige a verificação da adequação, necessidade e progressividade da medida, justamente porque é necessário verificar se o excesso é capaz de macular a legitimidade e a justificação da penalidade. Essa verificação, muitas vezes, não pode ser realizada sem avaliar as condições específicas do contribuinte.

Como veremos a seguir, a jurisprudência firmada em torno da tese de que o art. 150, inc. IV, da CRFB/1988 é aplicável às multas têm produzido decisões muitas vezes incoerentes, já que as razões de decidir a respeito da configuração de confisco para penalidades e tributos valem-se de fundamentos distintos. Enquanto se caminha para determinar percentuais máximos para cada espécie de multa tributária, evita-se discutir o conteúdo do art. 150, inc. IV, para a tributação, sob o argumento da necessidade de avaliar caso a caso a carga tributária global a que está sujeita o contribuinte.

### 3.2 O conceito paradigmático de mínimo existencial<sup>75</sup>

A relação entre o *não confisco* e o *mínimo existencial* é frequente na doutrina. Sem dúvidas, a obra mais importante para compreender a noção do mínimo existencial aplicado à tributação é “O direito ao mínimo existencial”, de Ricardo Lobo Torres. O livro, de 2009, é dedicado a Ingo Sarlet, autor de estudos sobre esse conceito paradigmático, assim como da dignidade da pessoa humana, objeto do primeiro capítulo desta tese. Trata-se da consolidação de artigos e capítulos de livros escritos ao longo de mais de 20 anos. Alinha-se a esta tese porque, conforme anuncia o autor “o direito ao mínimo existencial não é reducionista, no sentido de que só lhe caberia garantir um mínimo dos mínimos. Ampara-se em robusta doutrina que pretende fornecer as bases para a luta contra a exclusão social e a miséria, ainda tão presentes no Brasil”. Ademais, “não é utópico, porque leva em consideração o orçamento e as políticas públicas”. Finalmente, não é tópico, “eis que não pretende refletir sobre os direitos mínimos em suas manifestações isoladas, que sempre levaram à predação do bem público pelas classes média e pelos ricos, mais ligeiros e eficientes na reivindicação perante os órgãos judiciais” (Torres, 2009, n. p., nota prévia). A nota prévia ao estudo reflete perfeitamente a motivação desta tese de doutorado:

---

<sup>75</sup> Como dissemos da Introdução desta tese, adotamos o termo “mínimo existencial” em vez de “mínimo vital” para nos distanciarmos da ideia de proteção da sobrevivência. Existir exige uma vida digna, não basta sobreviver.

As atuais políticas públicas de educação e saúde no Brasil refletem esse desajuste [ricos e classe média se apropriam das reivindicações de direitos que estão ausentes aos pobres]. A teoria do direito ao mínimo existencial tem a pretensão de oferecer a *rationale* que conduz à distribuição igual dos bens sociais, mediante a adoção de políticas públicas focalizadas e de escolhas orçamentárias em um ambiente de escassez de recursos financeiros.

O direito ao mínimo existencial, em síntese, é o núcleo essencial dos direitos fundamentais ancorado nos princípios da dignidade humana e do Estado Democrático de Direito e na busca da felicidade. **Após a reserva do mínimo existencial, que garante a igualdade de chances, é que se iniciam a ação de cidadania e o exercício da democracia deliberativa, aptos a assegurar os direitos sociais prestacionais em sua extensão máxima, sob a concessão do legislador e sem o controle contramajoritário do judiciário** (Torres, 2009, n. p., nota prévia, grifos nossos).

Ainda, a Teoria do Mínimo Existencial é normativa, “porque não se preocupa com a explicação de fenômenos, mas com a concretização, a eficácia e a validade do mínimo existencial”. Ela é interpretativa, porque “projeta consequências sobre a interpretação dos direitos fundamentais”. Finalmente, é dogmática, “porque lhe interessa concretizar os direitos fundamentais a partir de suas fontes legislativas e jurisprudenciais” (Torres, 2009, p. 26-27). Nesse sentido, inclusive porque nos valemos desta teoria para definir o confisco tributário, não restam dúvidas sobre o quanto a nossa tese se aproxima dessa obra de Lobo Torres.

O autor faz um trabalho excepcional ao analisar minuciosamente a teoria do mínimo existencial. Trata-se de obra completa, que, na primeira parte retoma o histórico do tema para avaliar seu conceito e sua conformação normativa, e na segunda faz uma avaliação das suas dimensões de aplicação, as quais nomeia, inspirado pela doutrina de Jellinek, de *status*.<sup>76</sup> Deixa claro que a teoria é um desdobramento da dignidade da pessoa humana, já que o mínimo existencial coincide com o conteúdo essencial dos direitos fundamentais. Mais precisamente: “[a] dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados” (Torres, 2009, p. 36). Nesse sentido, caracteriza-se como um *direito de dupla face*, em razão da jusfundamentalidade dos direitos sociais:

a) aparece como direito subjetivo e como norma objetiva; b) compreende os direitos fundamentais originários (direitos da liberdade) e direitos fundamentais sociais, todos

---

<sup>76</sup> De acordo com Lobo Torres, Jellinek desenvolveu a doutrina do status [*Statuslehre*], que visa a categorizar e entender as diversas relações estabelecidas entre o Estado e o cidadão. Nessa doutrina, ele identificou quatro status distintos que refletiriam as diferentes posições que um indivíduo poderia ocupar em relação ao Estado. Elas são: a) uma condição em que o indivíduo tem uma personalidade limitada e relativa; b) uma condição de completa liberdade frente ao poder estatal; c) uma situação em que o cidadão está no centro de benefícios proporcionados pelo Estado; e d) um status onde o indivíduo tem o direito de exercer prerrogativas políticas. Jellinek conclui que esses status representam diferentes perspectivas a partir das quais a posição jurídica do cidadão pode ser analisada em relação ao Estado. No entanto, vale ressaltar que essa doutrina, com suas raízes no positivismo, estava intrinsecamente ligada ao Estado de Direito formal e ao pensamento individualista. Com o tempo, teorias contemporâneas têm revisitado e adaptado essa abordagem para se alinhar melhor ao Estado Democrático de Direito. É o caso da abordagem adotada pelo próprio Ricardo Lobo Torres (Torres, 2009, p. 179).

em sua expressão essencial, mínima e irreduzível; c) do ponto de vista da efetividade, apresenta a duplicidade do *status negativus* e do *status positivus libertatis* (Torres, 2009, p. 37-38).

No campo fiscal, por um lado, há a necessidade de proteção negativa, que evita a tributação sobre os direitos sociais mínimos de todos os indivíduos. Por outro, é imprescindível uma proteção positiva, manifestada na provisão de benefícios materiais pelo Estado em benefício dos mais desfavorecidos (Torres, 2009, p. 80-81).

Para Lobo Torres, o mínimo existencial não é um valor nem um princípio, mas uma variedade de regras que representam a essência dos direitos fundamentais. Não é um princípio jurídico em razão de ser imponderável e irreduzível; é regra porque se aplica por subsunção, constituindo direitos definitivos (Torres, 2009, p. 84). A propósito, o conceito de *conteúdo essencial dos direitos fundamentais* adotado pelo autor foi importado da Alemanha: “o conteúdo essencial é o núcleo intocável e irrestringível dos direitos fundamentais (da liberdade ou sociais). Constitui limite para a atuação dos poderes do Estado” (Torres, 2009, p. 85). Por sua vez, esse limite acaba atuando sobre outros limites (*limite dos limites*): a restringibilidade (princípio da proporcionalidade) e os instrumentos normativos utilizados pelo Estado no exercício das restrições (reserva da lei, reserva da administração, legalidade, proibição de excesso etc.) (Torres, 2009, p. 94-95). É dizer, e esse ponto é fundamental para os desdobramentos desta tese de doutorado: o mínimo existencial reduz ainda mais o espaço para restrições à atuação pública; pressiona ainda mais por ações positivas e obriga a priorização do núcleo essencial dos direitos fundamentais pelo governo. Assim, o mínimo existencial deve ser maximizado em sua dimensão mais ampla,<sup>77</sup> o que implica a relativização dos seus limites fáticos e, assim, o aumento da judicialização do orçamento que o sustenta (Torres, 2009, p. 126). Isso porque as exigências do mínimo existencial compreendem a complexidade do sistema e da realidade, demandando programação orçamentária igualmente complexa, muito permeável a questionamentos.

Em linha ao que a doutrina apresenta sobre a dignidade da pessoa humana, Ricardo Lobo Torres explica que “o mínimo existencial é direito subjetivo protegido negativamente

---

<sup>77</sup> Conforme destacamos em nossa introdução, Ricardo Lobo Torres faz muitas referências à Teoria de Justiça de John Rawls em sua pesquisa. De acordo com o autor, “a criação de uma Teoria dos Direitos Fundamentais coincide com o desenvolvimento da Teoria de Justiça e se faz a partir da ‘virada kantiana’, isto é, do retorno do pensamento filosófico-jurídico às raízes lançadas por Kant. Nesse contexto, são importantíssimas as obras de Rawls, que praticamente constituem a certidão de nascimento dessas ideias, e a de Alexy, que oferece a mais completa estruturação do pensar sobre a Teoria dos Direitos Fundamentais” (Torres, 2009, p. 24-25). Especificamente sobre a maximização do mínimo existencial, reforçamos que o autor adota como referência a estrutura dos *princípios de justiça rawlsianos*, em especial a ideia de que existem direitos (liberdades básicas) que, por prioridade lexical, condicionam a aplicação do segundo princípio de justiça.

contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais”, razão pela qual ele apresenta *status negativus, positivus libertatis, positivus socialis e ativus processualis* (Torres, 2009, p. 184). Essas são as dimensões de aplicação das regras relacionadas com o mínimo existencial para o aparato fiscal brasileiro.

### 3.2.1 *Status negativus* do mínimo existencial

Basicamente, o *status negativus* do mínimo existencial se afirma no campo tributário por meio das imunidades. A ideia é de que o Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito de subsistência. Ricardo Lobo Torres (2009), avaliando essa dimensão de aplicação, já antecipa que esse mecanismo é paradoxal, porque beneficia em igual medida pobres e ricos. Cita, como exemplos dessas imunidades universalistas implícitas (não estão expressamente mencionadas na CRFB/1988), a imunidade dos produtos da cesta básica (atualmente, cumpre destacar, sequer há desoneração plena dos itens da cesta básica, em todos os níveis de tributos); a parcela sobre a qual a tributação da renda não incide (mínimo existencial familiar); e os imóveis de baixa renda (que podem tanto ser a habitação dos pobres como investimento de ricos).

Mencionamos, no capítulo 2, que as imunidades podem ser explícitas ou implicitamente necessárias. Nesse ponto, importante mencionar que a existência de imunidades implícitas na CRFB/1988 não é pacífica na doutrina brasileira. Além de Ricardo Lobo Torres, também Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho admitem a sua existência, ao contrário de Paulo de Barros Carvalho, por exemplo. Misabel Derzi esclarece a polêmica e explica por que as imunidades implícitas devem ser reconhecidas:

Qual seria, então, a especificidade das imunidades? Como distingui-las no seio das demais limitações constitucionais ao poder de tributar? Criticando a todos, que tratam o tema de forma difusa e interdisciplinar (com considerações político-econômicas e sociais), reduzindo-o a uma “limitação constitucional às competências tributárias”, Paulo de Barros de Carvalho observa, com a argúcia que lhe é peculiar:

“Mas é curioso refletir que toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidades, para os casos que ultrapassem os limites conferidos. Se assim não fosse, poderíamos declarar-nos imunes à tributação de nossas rendas e proventos de qualquer natureza pelo Município, uma vez que tal iniciativa se encontra inequivocamente defesa, nos dizeres da Constituição. Nesse mesmo rumo todos os administrados estariam imunes a exigências tributárias não determinadas por lei, em virtude de existir princípio lapidar que consagra o cânone da estrita anterioridade, da universalidade, da jurisdição e de todo o amplo catálogo de direitos e garantias que o Estatuto maior prevê, suscitaria a invocação do versátil instituto da imunidade. Forçando mais o raciocínio, não seria desatino reduzir o Capítulo I do Título VI da Constituição a uma tábua de limitações que passaríamos a denominar ‘Imunidades Tributárias’”.

E propõe o seguinte conceito de imunidades:

“...classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas” (Paulo de Barros Carvalho, op. cit. [Curso de Direito Tributário, 4ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 1991], p. 117)

Entretanto, convém observar que há certas imunidades que, por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis como a forma federal de Estado e a igualdade-capacidade contributiva, independem de consagração expressa na Constituição. É o caso das imunidades recíprocas das pessoas estatais e das instituições de educação e assistência social sem finalidade lucrativa, por exemplo. Por essa mesma razão é que as imunidades, como regra geral, contemplam impostos. Eventualmente, por razões de política econômica, a Constituição consagra imunidade mais ampla, abrangendo qualquer espécie tributária (art. 155, SS 3º), ou, por imperativa da Justiça, a Constituição consagra a imunidade daqueles reconhecidamente pobres, em relação a certas taxas e emolumentos (art. 5º, LXXIV, LXXVI). Mas as hipóteses são excepcionais (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 114-115).

Concordamos com Misabel Derzi e Ricardo Lobo Torres, especialmente no que se refere ao mínimo existencial, que, reforçamos, é um desdobramento da dignidade da pessoa humana. Dado que este princípio estrutura nosso ordenamento jurídico e garante condições materiais mínimas que expressem igual respeito e consideração pelos indivíduos, não parece razoável atribuir à ausência de previsão normativa a autorização para atuar em patente oposição ao que a dignidade mínima impõe. Interpretações desse tipo acabariam por promover incoerências e desintegrar o sistema edificado a partir do princípio da dignidade da pessoa humana. É a dignidade da pessoa humana que determina os limites da tributação, não o contrário.

Pois bem. Para além das imunidades implícitas, há que se mencionar as imunidades explícitas, que estão expressamente protegidas pela Constituição: o acesso à Justiça e a defesa de direitos; as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos; as pequenas glebas que são imunes ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); as atividades relacionadas com saúde e educação e a Assistência Social (Torres, 2009, p. 186-239).

### **3.2.2 *Status positivus libertatis* do mínimo existencial**

O *status positivus libertatis* diz respeito à necessidade de proteção estatal positiva dos direitos fundamentais. De acordo com Lobo Torres (2009), o *status positivus libertatis* envolve a segurança jurídica e a seguridade social (que também se relaciona, no que se refere a considerações de justiça, com a terceira dimensão de aplicação do mínimo existencial, o *status positivus socialis*). Entendendo a intrincada relação entre os direitos fundamentais e os serviços

prestados pelo Estado, podemos observar que elas nada mais são que a materialização do núcleo essencial dos direitos fundamentais.

Os direitos fundamentais, inclusive em sua configuração de mínimo existencial, são garantidos pelos serviços públicos. Aliás, a própria definição de serviço público está ligada aos direitos da liberdade, posto que, como observa R. Cirne Lima, “os direitos fundamentais, assegurados na Constituição, ao revés de limite, são, quanto aos serviços públicos, o fundamento a razão de ser destes.” A proteção positiva das liberdades através do serviço público específico e divisível projetada, no campo tributário, como contraprestação financeira, a figura da taxa. Outra forma de proteção positiva do mínimo existencial consiste nas prestações financeiras do Estado, consubstanciadas, por exemplo, nas subvenções às instituições assistenciais (Torres, 2009, p. 242-243).

Sobre o ponto, o autor minuciosamente como a positivação do direito ao mínimo existencial ocorreu na CRFB/1988. Ricardo Lobo Torres apresenta a seguridade social, a educação, a moradia e a assistência jurídica como componentes positivos do mínimo existencial, ou seja, aqueles direitos que demandam atuação positiva do Estado para se concretizarem.

Como parte integrante da seguridade social, o autor apresenta o direito universal e gratuito à saúde, à previdência social e à assistência social, já que todos esses fazem parte do mesmo orçamento específico.<sup>78</sup> Explica que o direito à seguridade social, por se tratar de um direito público subjetivo, é de responsabilidade subsidiária do Estado, que deve assegurar, inclusive mediante regime contributivo, o mínimo necessário à preservação das condições dignas da existência humana (Torres, 2009, p. 244).

No caso da saúde, o art. 196 da CRFB/1988 prevê que “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação” e o § 1º do art. 198 criou o Sistema Único de Saúde (SUS), financiado com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes. Ainda, a Lei nº 8.080/1990 esclarece, em seu art. 3º, que a saúde tem como determinantes e condicionantes, entre outros, a alimentação, a moradia, o saneamento básico, o meio ambiente, o trabalho, a renda, a educação, a atividade física, o transporte, o lazer e o acesso aos bens e serviços essenciais. Ou seja, uma vida saudável compreende uma vida digna. Justamente por isso, Ricardo Lobo Torres destaca

---

<sup>78</sup> Cf. art. 165, § 5º, inc. III, e art. 194, ambos da CRFB/1988: “art. 165, § 5º: A lei orçamentária anual compreenderá: (...) III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”. / “Art. 194: A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (Brasil, 1988).

a dificuldade de delimitar o mínimo existencial e a otimização dos direitos sociais quando falamos de prestações positivas relacionadas à saúde; trata-se de um direito que depende outros para plenamente se materializar (Torres, 2009, p. 252). Essa observação é muito relevante, porque indica a impossibilidade de pensar em uma vida digna sem considerar a integridade do nosso sistema normativo, inclusive quando secciona e distingue esferas de aplicação do Direito. O direito ao trabalho, por exemplo, depende do direito à educação, do direito à saúde, do direito ao transporte para se materializar, e o direito à educação depende do direito à alimentação, à saúde e à cultura para se concretizarem minimamente.

Quanto à previdência social, Lobo Torres a define como um direito fundamental social (= mínimo existencial), o qual o Estado estaria obrigado a garantir em sua dimensão mínima, e mediante contribuições tributárias por parte dos beneficiários. Admite-se, no art. 202 da CRFB/1988, o sistema complementar de previdência privada, que é facultativo, possui caráter complementar e deve ser organizado de forma autônoma em relação ao regime geral e ao regime próprio (relativo a contribuintes do setor público), baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

Finalmente, quanto à assistência social, ela é prestada independentemente de contribuição específica. O art. 203 da CRFB/1988 define como seus objetivos: (i) “a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice”; (ii) “o amparo às crianças e adolescentes carentes”; (iii) “a promoção da integração ao mercado de trabalho”; (iv) “a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária”; (v) “a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei”; (vi) “a redução da vulnerabilidade socioeconômica de famílias em situação de pobreza ou de extrema pobreza”. Trata-se, claramente, de uma instituição dedicada ao cuidado.

Importa destacar os princípios da Assistência Social, elencados no art. 4º da Lei nº 8.742/1993, por sua perfeita assimilação da teoria do mínimo existencial, promotor de dignidade:

Art. 4º A assistência social rege-se pelos seguintes princípios:

- I - supremacia do atendimento às necessidades sociais sobre as exigências de rentabilidade econômica;
- II - universalização dos direitos sociais, a fim de tornar o destinatário da ação assistencial alcançável pelas demais políticas públicas;
- III - respeito à dignidade do cidadão, à sua autonomia e ao seu direito a benefícios e serviços de qualidade, bem como à convivência familiar e comunitária, vedando-se qualquer comprovação vexatória de necessidade;



IV - igualdade de direitos no acesso ao atendimento, sem discriminação de qualquer natureza, garantindo-se equivalência às populações urbanas e rurais;  
V - divulgação ampla dos benefícios, serviços, programas e projetos assistenciais, bem como dos recursos oferecidos pelo Poder Público e dos critérios para sua concessão (Brasil, 1993).

Fazem parte da assistência social, e está previsto como direito social no art. 6º da CRFB/1988<sup>79</sup>, as políticas de renda mínima; bem como as políticas de cuidado relacionadas com idosos, segurança alimentar e os fundos de combate à pobreza.

A educação, por sua vez, é assegurada no art. 205 da CRFB/1988 como “direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”. Também traz em seus princípios noções intrinsecamente relacionadas com a promoção da dignidade humana, como o pluralismo de ideias, a gratuidade do serviço em estabelecimentos oficiais e a igualdade de condições para o acesso e permanência na escola, garantia do direito à educação e à aprendizagem ao longo da vida e a valorização do docente (art. 206 da CRFB/1988). De fato, a escola e a universidade são espaços de convivência e socialização fundamentais para a construção de uma sociedade plural, pois permitem a construção da identidade pessoal a partir do convívio e o aprendizado com o outro. São, ainda, espaços de promoção da saúde, alimentação, cultura e lazer.

O direito à moradia, por sua vez, integra o rol dos direitos sociais do art. 6º da CRFB/1988: “[s]ão direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”. E o direito à assistência jurídica está previsto no art. 5º, inc. LXXIV, da CRFB/1988, o qual prevê que “o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos”.

Não fica claro, na obra de Ricardo Lobo Torres, quais são os critérios para que seja atribuído a esses direitos o *status de positivus libertatis*. Isso porque direitos sociais do art. 6º, como a educação, a saúde, a moradia, a previdência e assistência dos desamparados, foram incluídos junto com direitos fundamentais individuais, como o direito à assistência jurídica. Da mesma forma, direitos como transporte, lazer e trabalho foram excluídos. Pensamos que os direitos sociais do art. 6º, por serem de mesma classe e todos eles se referirem ao mínimo

---

<sup>79</sup> Cf. art. 6º, parágrafo único: “Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social terá direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária” (Brasil, 1988).

necessário para uma vida digna, possuem a mesma dimensão de aplicação e geram obrigações positivas para o Estado, no sentido de garanti-los, minimamente.

### 3.2.3 *Status positivus socialis* do mínimo existencial

Para Ricardo Lobo Torres, o *status positivus socialis* abrangeria as prestações do Estado para a proteção de direitos sociais e econômicos. A diferença entre o *status positivus libertatis* e o *socialis* é que o segundo não gera prestações obrigatórias e gratuitas, sendo relevantes para aperfeiçoar o Estado Democrático de Direito, por se incluir na noção de cidadania, “de cuja dimensão política e reivindicatória depende” (Torres, 2009, p. 271). Neste ponto da sua teoria, fica evidente a dificuldade de trabalhar com a noção de um “mínimo existencial” objetivo, o que o próprio autor reconhece:

O problema mais intrincado é o do relacionamento entre os *mínimos sociais*, que se situam no campo da liberdade e dos direitos fundamentais, e o do *ótimo social*, que integra a ideia de justiça e de direitos sociais.

O *mínimo existencial* postula as políticas públicas *maximalistas*, pois deve ser dinamizado e ampliado em sua extensão máxima. Os *direitos sociais*, vinculados ao princípio da reserva do possível, devem ser *otimizados* na extensão que melhor aprovar ao legislador, pois estão sujeitos às escolhas políticas da maioria, sempre trágicas (Torres, 2009, p. 275, destaques no original).

Um dos exemplos fornecidos pelo autor é o da saúde pública, que se divide entre preventiva e curativa. De acordo com Lobo Torres, a saúde *preventiva* é um direito fundamental garantido no art. 196 da CRFB/1988, enquanto a saúde *curativa* é um direito social protegido pelo art. 6º da CRFB/1988. Não há, entretanto, indícios na redação constitucional a indicar tal diferenciação. O autor explica que transformar a medicina curativa em parte do sistema de atendimento gratuito pela legislação infraconstitucional é utópico e gera expectativas inalcançáveis para os cidadãos. O mesmo aduz sobre o ensino superior: apenas o ensino fundamental deveria ser gratuito, pois apenas ele deve ser considerado como integrante do mínimo existencial (Torres, 2009, p. 275-276).

Concordamos que o equilíbrio entre o mínimo existencial e o máximo de bem-estar social seja questão de filosofia política e condicione o próprio Estado de Direito (Torres, 2009, p. 277). Entretanto, o elenco de direitos que, para Lobo Torres, comporiam o mínimo existencial nos parece arbitrário. O direito social ao transporte, à cultura e ao lazer não podem ser tratados como direitos de otimização: há que se perquirir o mínimo tratamento razoável que toda pessoa deve alcançar para viver dignamente. Ademais, considerando a forma como o Brasil se organiza atualmente, atuando o ensino superior como uma qualificação importante para ingresso no

mercado de trabalho formal, não nos parece adequado assumir que apenas o ensino fundamental deveria ser gratuito no país.

Não há como divergir da importância fundamental do trabalho nas sociedades capitalistas. Cuida-se do principal meio de sustento individual e familiar. Ademais, não se resume apenas à remuneração ou ao sustento material; é também uma expressão da identidade individual, um meio de realização pessoal e de contribuição para a comunidade. A estrutura de recompensas do trabalho no sistema capitalista confere ao indivíduo um senso de propósito, permitindo-lhe sentir-se valorizado e reconhecido por suas habilidades e esforços. Quando as pessoas são privadas da oportunidade de trabalhar ou quando se encontram em condições de trabalho degradantes, não apenas sua estabilidade financeira é ameaçada, mas também sua autoestima e senso de pertencimento à sociedade são gravemente afetados. Assim, garantir o direito ao trabalho digno não é apenas uma questão econômica, mas uma obrigação ética e moral, assegurando que cada pessoa possa se sentir respeitada, valorizada e integrada ao tecido social. Nesse sentido, mais do que empregar o cidadão, o Estado deve promover a sua qualificação e a sua alocação no mercado de trabalho.

O acesso mínimo ao transporte é fundamental para a dignidade da pessoa humana, pois permite que ela se desloque para trabalhar, estudar, acessar serviços de saúde, entre outras atividades essenciais para sua subsistência e desenvolvimento. Sem um transporte acessível e eficiente, a mobilidade do indivíduo fica comprometida, limitando suas oportunidades e perpetuando ciclos de pobreza e exclusão.

Quanto à cultura, ela é um pilar fundamental para a construção da identidade individual e coletiva. O acesso a manifestações culturais permite que as pessoas se reconheçam, valorizem sua história e se sintam pertencentes a uma comunidade. A ausência desse acesso pode levar a um sentimento de alienação e deslocamento. Um exemplo prático é a importância de bibliotecas públicas e centros culturais em comunidades carentes, que oferecem não apenas livros, mas também atividades e oficinas que fortalecem o senso de pertencimento e estímulo à criatividade.

Ainda, o lazer é essencial para a saúde mental e física de qualquer indivíduo. Através do lazer, as pessoas têm a oportunidade de relaxar, se socializar e se divertir, o que é crucial para o bem-estar e a qualidade de vida. Pense, por exemplo, em um parque público em uma cidade: ele não apenas oferece um espaço para práticas esportivas, mas também um ambiente de convivência e integração social. Privar um indivíduo do direito ao lazer é negar-lhe a chance de uma vida plena e equilibrada.

Não se trata, portanto, de uma categoria de direito *per si*, que mereça ou não o *status* de prestação obrigatória, mas do quanto a sua ausência impede que uma pessoa receba igual respeito e consideração pela sociedade e pelo Estado. Dessa forma, entendemos que o que deve diferenciar as dimensões de aplicação do mínimo social, implicando a obrigatoriedade e a gratuidade das prestações, seja o reconhecimento da sua ausência como fundamental para o desenvolvimento humano digno, e não a natureza do direito propriamente dita.<sup>80</sup>

### 3.2.4 *Status ativus processualis* do mínimo existencial

Por fim, Ricardo Lobo Torres destaca que para a efetivação do mínimo constitucional é essencial o papel do processo democrático, do equilíbrio entre os poderes e do federalismo. A legislação, a administração e, principalmente, a jurisprudência são instrumentos vitais para garantir as condições básicas de uma vida digna. Ressalta que este processo democrático serve como complementar e atualizador, já que o conceito de mínimo existencial está enraizado na Constituição e é reconhecido como um direito fundamental de *status* constitucional (Torres, 2009, p. 279).

Nesse sentido, a legislação infraconstitucional possui papel essencial, porque viabiliza e concretiza o disposto na Constituição. De acordo com Lobo Torres, a legislação que garantiu o mínimo existencial relativo à seguridade social, à saúde, à previdência, à assistência social, à educação, à moradia e à assistência jurídica veio reforçar os direitos fundamentais do cidadão. Os direitos sociais e econômicos, sujeitos à “reserva do orçamento”, também dependeriam essencialmente do processo legislativo, conforme o princípio da subsidiariedade: “as reivindicações da cidadania referentes a tais direitos devem se dirigir ao poder que detém a competência para a concessão de bens num ambiente de escassez” (Torres, 2009, p. 282).

Também o processo administrativo e a eficiência da Administração Pública atuam como um concretizador do mínimo existencial. Nesse sentido, fundamental recordar que Estado eficiente é o que concretiza os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. A eficiência do mercado deve se traduzir na construção de uma sociedade livre, justa, solidária; que garanta o desenvolvimento nacional; erradique a pobreza e a marginalização e reduza as desigualdades sociais e regionais e que promova o bem de todos, sem preconceitos de origem,

---

<sup>80</sup> Mais uma vez, reconhecemos as dificuldades inerentes a essa determinação, mas acreditamos que essa seja uma agenda de pesquisa e de disputa, que envolve mais do que o Direito e não poder ser resolvida pela teoria, senão pela avaliação contextual do acesso aos direitos fundamentais individuais e sociais.

raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Existe, portanto, uma prioridade na alocação da eficiência pelo aparato estatal.

Essa prioridade, retira-se de Ricardo Lobo Torres, é inarredável para o mínimo existencial, dada a sua qualidade de direito subjetivo e, portanto, oponível à Administração Pública, o que gera para ela a obrigação de prestar serviço público independentemente do pagamento de qualquer tributo ou contraprestação financeira, “haja, ou não, lei ou regulamento” (Torres, 2009, p. 284).

Eis aí outra distinção básica entre o mínimo existencial e os direitos sociais: estes, ao contrário daquele, necessitam da lei formal, ainda que orçamentária, para que possam ser protegidos pelo Executivo. Não obstante a crescente importância dos direitos econômicos e sociais, com a conseqüente proliferação dos órgãos administrativos e a diversificação das políticas públicas, vincula-se a sua proteção à existência de leis específicas. Ensino superior, medicina curativa, casas populares, transportes etc., subordinam-se à concessão legislativa. Ressalve-se, entretanto, que há quem defenda a liberdade da Administração no formular a política social, tese que, em geral, vem acompanhada da defesa do “Estado forte”, da simbiose entre o indivíduo e a Administração e do enlace entre “administração coativa e administração de prestações” (Torres, 2009, p. 284-285).

A considerar essa linha de argumentação, alinhamo-nos àqueles que defendem a maior liberdade da Administração na elaboração de políticas públicas. Não porque nos filiamos a uma linha de pesquisa que acredita na necessidade de um “Estado forte” para concretizar direitos fundamentais, nos termos apresentados por Francisco Campos (citado como referência por Ricardo Lobo Torres, 2009). Mas porque acreditamos que seja necessário considerar a flexibilidade na determinação de quais são as categorias de direitos que compõem o mínimo existencial (se fundamentais individuais ou sociais). Também porque entendemos que as medidas disponíveis para os operacionalizar sejam múltiplas (além do fornecimento obrigatório e necessariamente gratuito da prestação). Trata-se, sobretudo, de questão que demanda permanente avaliação, especialmente por parte da Administração Pública. Dada a necessidade de avaliar a situação dos vulneráveis no país e de entender com profundidade as melhores políticas capazes de atender às suas demandas, entendemos que é fundamental o planejamento estatal para e estruturar as medidas que devem ser implementadas para viabilizar a garantia do mínimo existencial para todos no país.

Finalmente, Ricardo Lobo Torres reconhece o papel definidor das decisões judiciais na concretização do mínimo existencial. A própria Constituição disciplina alguns processos, como o mandado de segurança, o mandado de injunção e a ação de inconstitucionalidade por omissão. Os dois últimos representam uma conquista histórica da CRFB/1988, por se conformarem como instrumentos para dar efetividade às disposições constitucionais de

conteúdo social. Nesse sentido, é ver o artigo de Herzeleide Maria Fernandes de Oliveira, publicado pela Revista de Informação Legislativa do Senado ainda em 1988:

Com a inércia do poder público, os problemas sociais se foram agravando, pois os avanços nessa área – os compromissos do Estado com a sociedade – sempre estiveram contidos em normas não auto-aplicáveis, classificadas pela doutrina jurídica como meramente “programáticas”, detentoras do mínimo de eficácia para se manterem vigentes; despidas, portanto, de qualquer caráter cogente e imperativo.

Como obrigar, então, o Governo a executar as medidas contidas de forma genérica no Constituição, destinadas à satisfação das necessidades básicas da sociedade, à concretização dos direitos elementares do homem?

Essa preocupação atormentou durante longo tempo os estudiosos do Direito e os educadores, hajam vista, no tocante aos últimos, as premissas básicas de sua atividade estarem lançadas na Constituição, em normas programáticas, na dependência da boa vontade dos Governos em atendê-las.

(...) O Mandado de Injunção surgiu a partir da necessidade de elaborar-se instituto jurídico processual, com assento na Constituição, para a defesa do direito à Educação. Ressalte-se que existiam, no ordenamento jurídico brasileiro, garantias constitucionais cujas limitações as impediam de exigir do Governo a observância dos ditames constitucionais (Oliveira, 1988, p. 48-49).

A citação é importante porque destaca a virada constitucional de 1988, um movimento em sentido da efetividade das normas de cunho social. Fica muito evidente que o Estado não pode se quedar omissa diante das demandas de materialização dos direitos fundamentais. O simples fato de prevermos mecanismos como o Mandado de Injunção (MI) e a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) são indícios suficientes dessa virada, que se escora na dignidade da pessoa humana e passa necessariamente pela garantia do mínimo existencial.

### **3.3 A visão do Supremo Tribunal Federal**

Ao Supremo Tribunal Federal (STF) cabe a guarda da Constituição, nos termos exatos do *caput* do art. 102 da CRFB/1988. É o Supremo quem interpreta e aplica, finalmente, as normas constitucionais. Dada a abertura do art. 150, inc. IV, e a dificuldade reconhecida de determinar o seu conteúdo, é esperado que o STF seja chamado a decidir ações que tenham o confisco tributário como objeto, e de fato o faz. Daniela Olímpio de Oliveira, em livro que decorreu de sua tese de doutorado, alerta para o fato de que toda a elaboração da norma a respeito do não confisco vem sendo realizada pelo STF, o que é preocupante, porque “se faz vaga em termos de legitimação para uma construção social dessa dimensão da propriedade, no ponto de vista tributário” (Oliveira, 2020, p. 92). Concordamos com a crítica e ela se confirma a partir do trabalho realizado nesta tese.

A partir da busca pela *query*<sup>81</sup> mais ampla possível de pesquisa, “tribut\$” e “confisc\$”<sup>82</sup>, sem delimitação do período de julgamento/publicação dos acórdãos, conseguimos identificar 322 acórdãos publicados até a data de 27/11/2023,<sup>83</sup> dos quais 66 foram analisados e 41 foram considerados relevantes para este estudo por terem sido proferidos pelo Tribunal Pleno nos últimos 10 anos.<sup>84</sup> Este recorte temporal foi definido arbitrariamente, apenas para facilitar a seleção dos documentos. Nosso objetivo nesta seção não é esgotar a análise da jurisprudência do STF sobre o tema, mas avaliar os principais precedentes produzidos e ter uma visão geral de como a Corte Superior decide processos que envolvam o confisco tributário. Por isso, também selecionamos decisões anteriores a 2013, como é o caso da ADI-MC 2010, julgada em 1999, ou a ADI 551, julgada em 2002, os quais foram considerados relevantes precedentes por serem citados em inúmeros acórdãos que analisamos. Relacionamos, ainda, a ADI 5422, que embora não tenha sido identificada a partir da query, porque não discutiu o não confisco, foi decidida com base no mínimo existencial e por isso é relevante para esta tese.

Além disso, também analisamos a ADPF 786, cujo objeto é o reconhecimento do “estado de coisas inconstitucional” do sistema tributário brasileiro, a fim de que sejam adotadas providências para interromper possíveis violações a preceitos fundamentais sobre a redução das desigualdades sociais (artigo 3º, inciso III), a construção de uma sociedade justa e solidária

<sup>81</sup> *Query* é o termo técnico utilizado para designar um termo de busca.

<sup>82</sup> O site do STF, que utiliza o motor de busca *Elastic Search*, tem como *default* a “busca AND”, ou seja, os termos de pesquisa são somados e apenas são apresentados documentos que possuem todas as palavras pesquisadas. Além disso, o motor de busca permite que, ao utilizar o operador “\$”, a pessoa usuária localize palavras que contenham partes do termo digitado (“\$” pode ficar em qualquer lugar da palavra). Assim, ao buscar por “tribut\$” e “confisc\$”, o comando de busca equivale a, por exemplo, “tributo” e “confisco”, ou “tributação” e “confiscatória”, ou “tributo” e “confiscação”, ou “tributário” e “confisco” etc.

<sup>83</sup> Optamos por avaliar apenas acórdãos, já que o objetivo desta seção é avaliar o posicionamento colegiado da Corte, que forma a jurisprudência do Tribunal.

<sup>84</sup> Inicialmente, foram identificadas 66 decisões do Plenário a partir da *query* mais ampla. Dessas, foram excluídas: RE 638.491/PR, que tratava de confisco de bens no Direito Penal; ARE 875.958, no que se trata de sua decisão de admissibilidade, já que a sua decisão de mérito foi avaliada para este trabalho; a decisão de Embargos de Declaração da ADI 487, já que a decisão não analisou o tema (a decisão de mérito da ADI 4787 foi analisada no estudo); ARE 1.450.965 AgR/RS, que não analisou o mérito do RE; ARE 1.245.809 AgR, em razão de não ter analisado o mérito da discussão sobre confisco; RE 606.314, no que se refere à decisão de reconhecimento da repercussão geral (a decisão de mérito do RE foi analisada no estudo); ADIs 5099, 5072, ADI 5409 MC-Ref e 3124, que tratam do uso de depósitos judiciais; ARE 1.327.491 RG, por não possuir decisão de mérito proferida; RE 1.018.911 RG, por não possuir decisão de mérito proferida; ARE 1.426.784 AgR, por não abordar a questão; ARE 1.417.620 AgR por não discutir o não confisco, mas o cabimento do Recurso; ADI 2435, que trata de Direito do Consumidor; ARE 1.395.965 AgR, por não discutir o não confisco, mas o cabimento do Recurso; ARE 1.247.087 AgR, por não discutir o não confisco, mas o cabimento do Recurso; ARE 875.958 RG por se tratar de decisão de reconhecimento de decisão geral; RE 1.335.293 RG, igualmente por se tratar de decisão de reconhecimento de repercussão geral; RE 882.461 RG também por se tratar de decisão de reconhecimento de repercussão geral; RE 736.090 RG, por se tratar de decisão de reconhecimento de repercussão geral; RE 656.089 RG, por se tratar de decisão de reconhecimento de repercussão geral; RE 1.003.758 RG, por se tratar de decisão de reconhecimento de repercussão geral; ARE 1.255.364 AgR que decidiu pelo retorno do processo à origem; e HC 127483, pelo não relacionamento com o tema desta tese.

(artigo 3º, inciso I), e o desrespeito à igualdade material tributária (artigo 5º, *caput*) e à capacidade econômica dos contribuintes (artigo 145, § 1º).

Finalmente, analisamos um conjunto de 50 decisões aleatoriamente selecionadas, todas proferidas nos últimos 12 anos, especificamente sobre multas confiscatórias. Nosso objetivo era obter um panorama geral de como esse tema específico tem sido decidido pelo STF, dado o volume dessas decisões entre os resultados da *query* “tribut\$” e “confisc\$”. Com relação a esta amostra, não descartamos Agravos Regimentais, a menos que seu conteúdo fosse insuficiente para compreensão da decisão sobre o não confisco, hipótese em que outro acórdão foi selecionado. Descartamos, por outro lado, decisões de mero conhecimento da repercussão geral. Também, limitamos nossa análise ao conteúdo estrito da decisão, não tendo consultado decisões de origem para maior entendimento do caso concreto em debate.

Assim, totalizamos a análise de 95 acórdãos. O primeiro deles foi julgado em 30/09/1999 (ADI-MC 2010), enquanto os mais recentes são de 25/09/2023 (ADIs 2521 e 5944). Da análise desses precedentes, conseguimos identificar também dois grandes blocos temáticos de decisões que mencionam o princípio do não confisco: **(i)** multas tributárias confiscatórias; **(ii)** confisco aplicado a tributos.

Nossos objetivos com essa análise são: **(i)** avaliar a existência de um conceito uniforme de “não confisco” adotado pelo STF; **(ii)** identificar o posicionamento doutrinário prevalecente no STF a respeito do “não confisco”; **(iii)** contrapor o posicionamento doutrinário ao posicionamento do Tribunal. Nossas conclusões serão discutidas ao longo das próximas seções desta tese.

Também importa destacar que efetuamos buscas por *queries* que possuísem termos mais específicos, relacionados ainda com o tema desta tese, o que não resultou produtivo. Para a *query* “confisc\$ tribut\$ pobre\$” são apresentadas 11 decisões monocráticas, todas sobre a exigência de adicional do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para o fundo de combate à pobreza. A *query* “confisc\$ tribut\$ regressiv\$” possui apenas 1 resultado correspondente, da Primeira Turma, sobre majoração indireta do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) a partir de desconto regressivo aplicado pelo Município de Aracaju/SE. Especificamente para a *query* “confisc\$ tribut\$ ‘mínimo existencial’”, apenas a ADI 5096 é apresentada – seu conteúdo foi avaliado no conjunto de resultados selecionados previamente para esta seção.

As tabelas com a memória da pesquisa compõem esta tese como *Apêndice 1 - Decisões de Plenário e Apêndice 2 - Decisões sobre Multas*.



### 3.3.1 Conclusões gerais da pesquisa

#### 3.3.1.1 Decisões de plenário

Classificamos as 45 decisões do Plenário do STF a respeito do não confisco conforme **(i)** o ano do seu julgamento; **(ii)** sua relatoria; **(iii)** o tema específico objeto do litígio; **(iv)** a classe desse tema; **(v)** o fato de a decisão descrever o não confisco; **(vi)** o fato de ela se fundamentar no mínimo existencial ou na dignidade da pessoa humana; **(vii)** o fato de ela se fundamentar na proibição de excesso; e **(viii)** o fato de ela ser favorável ou desfavorável. Quanto às classes representativas do não confisco (item iv), utilizamos a seguinte classificação:

**Quadro 1** – Classes representativas do não confisco

<b>Ausência de materialidade tributável</b>	Confisco por não ocorrência de fato gerador do tributo.
<b>Majoração do tributo</b>	Confisco em razão do aumento do valor a pagar, por qualquer que seja o motivador desse aumento.
<b>Multa confiscatória</b>	Confisco em razão da imposição de multas irrazoáveis ou desproporcionais.

Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

Além disso, identificamos, na doutrina, duas linhas argumentativas relativas ao não confisco: **(i)** respeito à dignidade da pessoa humana; **(ii)** proibição de excesso. Por isso, classificamos as decisões conforme elas adotassem uma ou outra teoria. Para os casos em que a definição do confisco não foi expressa, mas em que era possível inferir a linha argumentativa, ou nos casos em que a definição estava presente em precedentes citados no acórdão, sinalizamos essa relação indireta com a argumentação. Não consideramos os trechos que simplesmente mencionaram a tributação como causadora do desestímulo da atividade produtiva como relacionadas ao mínimo existencial. Em nossa visão, o mínimo existencial trata das condições básicas de vida digna. Classificamos, então, esse tipo de argumentação como relacionada com a vedação do excesso: quando a tributação é demasiada, ainda que sustentável, ela pode gerar o efeito de desestímulo produtivo, em tese.

Das 45 decisões de Plenário analisadas, 14 sequer descrevem o que seria o confisco tributário, limitando-se a mencioná-lo. Outras 13 conceituam o confisco apenas indiretamente, a partir da citação de precedentes que também mencionaram o princípio como fundamento de decisão, como no caso das multas confiscatórias. Para um conjunto de 18 decisões, consideramos haver uma definição, mesmo que rasa, de não confisco. A partir delas, não é

possível extrair o entendimento definitivo da Corte sobre a aplicação do princípio, como se verá.

Por exemplo, embora na ADI-MC 2010, julgada cautelarmente em 1999, o STF tenha decidido que o confisco tributário apenas poderia ser verificado diante da carga global a que o contribuinte estivesse submetido, nas decisões sobre multa confiscatória, como se verá, esse posicionamento não é adotado. Poucas decisões se dedicaram a elaborar seções sobre o não confisco (elas serão analisadas em seguida), e a maioria tão somente menciona que a carga tributária não pode ser desarrazoada e desproporcional, ou que a tributação não pode representar, no todo ou em parte, a injusta apropriação do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Quanto aos temas objeto de análise pelo STF, 36 decisões envolvem teses relacionadas a majoração de tributos; sete abordam multas confiscatórias; e duas tratam da ausência de materialidade tributável nos casos. Entre as decisões que envolvem a majoração de tributos, 24 delas abordam direta ou indiretamente a proibição de excesso; e 11 decisões mencionam direta ou indiretamente a proteção no mínimo existencial. Como não se trata de argumentos excludentes, e as decisões podem possuir mais de um voto publicado, em 9 decisões as duas linhas argumentativas foram em algum momento ventiladas.

### 3.3.1.2 Decisões sobre multas

Quanto às decisões relativas a multas confiscatórias, embora elas representem aproximadamente 16% das decisões de Plenário analisadas, salta aos olhos a sua representatividade quantitativa diante do conjunto total de 322 acórdãos publicados até a data de 27/11/2023 sobre o confisco tributário. A *query* “multa confisc\$ tribut\$” apresenta 200 acórdãos como resultado da busca. Essa é a razão pela qual tomamos a opção metodológica de avaliar um conjunto representante de  $\frac{1}{4}$  dessas decisões e compreender um pouco mais sobre a forma como o Supremo vem decidindo esses casos.

Classificamos as multas entre: **(i)** multa isolada, quando se trata de descumprimento de obrigação acessória; **(ii)** multa punitiva de ofício ou revalidação, quando o caso é de falta de pagamento do tributo; **(iii)** multa punitiva de mora ou multa moratória, para punir atraso no pagamento; **(iv)** multa punitiva, qualificada, quando presente alguma razão de qualificação. Em

alguns casos, como antecipamos, a decisão não identifica a multa – estes casos estão classificados na planilha como N/I.

Do conjunto total de julgados analisados, sem sombras de dúvidas, a abordagem mais utilizada para avaliar a confiscatoriedade de uma sanção tributária é a vedação do excesso. Das 50 decisões analisadas, apenas seis não mencionam pelo menos indiretamente a proibição de excessos como razão de decidir. Ainda assim, pelo menos duas delas invocam a Súmula 279 do STF para não avaliar o conteúdo do recurso. Ou seja, em 88% das decisões avaliadas (44 decisões) o STF considerou o não confisco como sinônimo da proibição do excesso.

Nesse sentido, consideramos “menção indireta” as decisões que simplesmente reproduziram, sem qualquer debate ou aprofundamento, o entendimento de que multas superiores a um percentual específico do tributo são confiscatórias – na maioria dos casos, 100%. Apesar de termos considerado esse posicionamento como menção indireta ao conceito de confisco, ele demonstra um entendimento consistente do STF no sentido de que as multas superiores ao valor do tributo contrariam o não confisco. Também é possível afirmar a existência de posicionamento consistente do STF, ao longo dos anos, no sentido de que a multa de ofício que corresponda a exatamente 100% do valor do tributo não é considerada confiscatória.<sup>85</sup> Além disso, também encontramos decisões reiteradas afirmando que a multa de mora deve limitar-se entre 20% e 30% do valor do tributo. Esses conjuntos de decisões serão analisadas com mais detalhes a seguir.

A conclusão, portanto, é de que existe um posicionamento firme da Corte no sentido da construção e do respeito a precedentes quantitativos sobre o tema. Ainda assim, esse posicionamento não é bem fundamentado. Sobre o ponto, é importante destacar que ainda não existem decisões vinculantes sobre a matéria, já que os Temas 487 (RE 640.452 – multa isolada); 816 (RE 882.461 – multa moratória); 863 (RE 736.090 – multa qualificada); e 1195 (RE 1.335.293 – multa punitiva não qualificada) ainda aguardam julgamento pelo Tribunal até o fechamento desta tese (dezembro de 2023).

### 3.3.2 Multas tributárias confiscatórias

---

<sup>85</sup> É ver: ADI 7063, Rel. Min. Edson Fachin, 2022; ARE 1.343.036 AgR/SP, Rel. Min. Rosa Weber, 2022; ARE 1.314.242 AgR/MS, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2021; ARE 1.073.192 AgR/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2019; ARE 1.058.987 AgR/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, 2017; RE 799.547 AgR/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2014; RE 767.180 AgR/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, 2014.

No caso do ARE 1.126.367 AgR/PB (Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2019), a multa originalmente fixada em 300% do valor do tributo foi reduzida para 100% do valor do tributo, o que foi considerado adequado pelo STF; o mesmo aconteceu no ARE 1.122.922 AgR/SP, de relatoria do mesmo Ministro, julgado em 2019, em que a multa originalmente arbitrada correspondia a 120% do tributo devido.

Já indicamos, em sessões anteriores, que consideramos o não confisco como um princípio inadequado para tratar das multas excessivas. Isso porque o tratamento do conceito como sinônimo geral de inconstitucionalidade no âmbito tributário esvazia a riqueza de seu conteúdo. Tampouco pensamos ser adequado estipular equivalência entre o confisco tributário e a proibição excessiva, mais uma vez porque existem outros princípios capazes de endereçar essa vedação, a exemplo da razoabilidade. Entendemos que a abordagem mais pertinente para abordar o não confisco, enquanto princípio dedicado à proteção da propriedade, seja mesmo a de identificá-lo com a proteção do mínimo existencial. Nosso posicionamento, já adiantado, será mais bem explicado no Cap. 6 desta tese.

Entendemos que a penalidade excessiva e arbitrária deva ser considerada inconstitucional, mas confiscatória apenas quando comprometer o mínimo existencial do contribuinte. Ainda assim, a jurisprudência é consistente em utilizar o não confisco para avaliar multas tributárias, como dissemos. Atualmente, o maior volume de julgados do STF a respeito do princípio do não confisco trata das multas tributárias. Como visto no tópico anterior, parte relevante do material doutrinário produzido sobre confisco tributário nos últimos anos possui essa temática.

Consoante antecipamos, é possível identificar um posicionamento consistente da Corte Superior a respeito de que multas tributárias arbitradas acima do valor do tributo são confiscatórias e, no caso das multas de mora, do limite de 20% a 30%. No RE 799.547 AgR/MG, a Ministra Cármen Lúcia, relatora, faz uma breve retomada do posicionamento da Corte, historicamente. Explica que, pelo menos desde 2006 (julgamento da ADI 1.075), o Supremo entende que “a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa até afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação ou aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória” (Brasil, 2014, p. 4). Nos termos do precedente mencionado, passou a adotar o posicionamento de que seriam inconstitucionais as multas que ultrapassassem o valor do tributo devido:

a proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas (Brasil, 2006, p. 19).

No caso, a ADI 1.075 discutia a multa de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, prevista no art. 3º, parágrafo único, da Lei n. 8.846/1994. A relatoria da ADI foi do Ministro Celso de Mello. No mesmo sentido, a ADI 551, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão e julgada pelo Pleno do STF, declarou inconstitucional o art. 57, §§ 2º e 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição (ADCT) do Estado do Rio de Janeiro, que previa multas de duas vezes o valor do tributo devido por atraso no pagamento e de cinco vezes o valor do tributo no caso de sonegação (Brasil, 2003). De acordo com a Ministra Cármen Lúcia, esse foi o posicionamento fortalecido, ao longo dos anos, pela Segunda Turma do STF (Brasil, 2014, p. 5-7). A Ministra também menciona que, nas hipóteses em que a multa não ultrapassasse 100% do valor do Tributo, o Tribunal não considerava haver confisco.

O histórico apresentado no RE 799.547 AgR/MG, de 2014, pode ser complementado no que diz respeito às multas de mora. Para esses casos, encontramos decisões que limitam essa espécie de multa a até 30% do valor do tributo, e outras que estabelecem esse limite em 20%. Por exemplo, no ARE 989.691 AgR/PE, o Ministro Gilmar Mendes, da Segunda Turma do STF, entendeu que o recurso de agravo em análise não deveria prosperar, em razão de a decisão na origem não divergir do entendimento do STF sobre o tema, ou seja, das decisões em que são consideradas constitucionais multas tributárias de 20% a 30% do valor do débito (Brasil, 2018, p. 4).

Por outro lado, na decisão do AI 727.872 AgR, da relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, ainda em 2015, a multa de mora de 30% foi reduzida para 20%, pela Primeira Turma do STF. Nela, o Ministro também faz um apanhado do que há em discussão sobre o não confisco aplicado a multas. Inicia seu voto defendendo que o não confisco seja tratado como um conceito aberto, “para comportar a relativização dos referenciais com os quais o princípio lida” (Brasil, 2015, p. 6). Apesar disso, não concorda com a avaliação dos pares que, em muitas oportunidades, alegam que a súmula 279 impede que o STF avalie a confiscatoriedade das sanções, já que a abertura do conceito demandaria avaliar questões concretas para realizar um juízo de proporcionalidade sobre a sanção. Para Barroso, esse raciocínio obsta a vocação constitucional do Tribunal de exercer o seu controle (Brasil, 2015, p. 7). Finalmente, o Ministro sugere que seja realizada uma dosimetria das multas tributárias, conforme a culpabilidade do contribuinte:

11. No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no

adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.

12. Com base nas considerações expostas, constato que o fato de o princípio do não confisco ter um conteúdo aberto permite que se proceda a uma dosimetria quanto a sua incidência em correlação com as diversas espécies de multa. As multas moratórias possuem como aspecto pedagógico o desestímulo ao atraso. As multas punitivas, por sua vez, revelam um caráter mais gravoso, mostrando-se como verdadeiras reprimendas. Não é razoável punir em igual medida o desestímulo e a reprimenda (Brasil, 2015, p. 9).

Então, o Ministro Relator apresenta que, na Constituição de 1934, no art. 184, “a”, havia a previsão expressa de que os juros de mora não poderiam exceder em 10% a importância do débito (Brasil, 1934). Ocorre que esse parâmetro, como o próprio Ministro reconhece, é muito inferior ao limite de 100% historicamente adotado pelo STF. Então, mencionando três julgados do STF em que foi adotado o percentual de 20% para as multas de mora, estipula a redução da multa arbitrada originalmente em 30% para 20%. Finalmente, propõe a adoção, como limites, dos montantes de 20% para multa moratória e 100% para multas punitivas (Brasil, 2015, p. 8).

Nesse sentido, em 2019, no julgamento da ADI 2908 pelo Pleno do STF, restou consignado que a multa de mora deveria ser limitada a 20% do valor do tributo, em conformidade com a jurisprudência da Primeira Turma do Tribunal – os precedentes citados na ocasião eram de 2015 e 2016 (Brasil, 2019, p. 47). Não há sequer menção a precedentes da Segunda Turma que consideravam um limite superior, de até 30%.

Finalmente, em 2021, no julgamento do ARE 1.307.464 ED-AgR/SC, o Ministro Edson Fachin, relator, avalia um caso em que o recorrente afirmava que o posicionamento da Corte era o de que a multa de mora seria limitada em 20% do valor do tributo. No entanto, o Ministro esclarece o seu entendimento de que nos casos em que as multas ultrapassam o valor do tributo fica evidente o confisco tributário, razão pela qual é possível afastar a súmula 279 do STF e avaliar o caso. Ou seja, no entendimento manifestado de Edson Fachin, não há um limite objetivo reconhecido pelo STF para declarar uma multa confiscatória, o que há são casos em que o confisco seria evidente, quais sejam, quando a multa ultrapassa o valor do tributo.

A cronologia dos precedentes mencionados e a ausência de uma decisão paradigmática, que represente a virada de posicionamento da Corte não permite afirmar que o posicionamento do STF é pacífico, pelo menos com relação ao pequeno conjunto que analisamos (¼ do volume total de julgados). Por isso, os julgamentos dos recursos afetados à

repercussão geral são tão importantes. O contexto atual é de uma multiplicidade de decisões curtas, que citam outras decisões de Turma sem se debruçar sobre o conteúdo do princípio do não confisco.

Com relação às multas punitivas não qualificadas, também chamadas de *multas de ofício*, o STF afetou o RE 1.335.293 ao Tema 1.195, em que será decidida a tese sobre a “possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido”. A descrição da controvérsia é a seguinte:

Trata-se de recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 2º, 24, I, 150, IV, e 155, II, da Constituição Federal, a possibilidade de o percentual de multas fiscais de caráter punitivo não qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio ser fixado em montante superior ao valor do tributo devido, ante a proporcionalidade, a razoabilidade e o não-confisco em matéria tributária, bem como ser reduzido pelo Poder Judiciário (Brasil, 2022).

O RE foi interposto pelo Estado de São Paulo contra decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), que limitou a multa punitiva a 100% do imposto indevidamente creditado. O STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, destacando a relevância da matéria sob as perspectivas econômica, social e jurídica, e a necessidade de definir parâmetros para o limite máximo do valor da multa fiscal punitiva. O seu julgamento de mérito não foi iniciado até o fechamento desta tese, em dezembro de 2023.

Quanto às multas moratórias, o RE 882.461 foi afetado ao Tema 816, em que se discute a incidência do ISS em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo da mercadoria. Além disso, estão sendo avaliados os limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório. No caso do RE, a multa moratória foi estabelecida em 50% do valor do tributo. O Ministro Relator, Dias Toffoli, propôs a tese de que “as multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário”, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Edson Fachin e Rosa Weber, e acompanhado com ressalvas pelos Ministros Luiz Fux e Roberto Barroso. O Ministro Alexandre de Moraes pediu vista dos autos em 25 de abril de 2023 e o julgamento foi interrompido.

O Tema 487, referente ao RE 640.452, trata das multas isoladas. O caso específico discute se multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% e 40%, relacionado à operação que não gerou crédito tributário (“multa isolada”) possui, ou não, caráter confiscatório. A multa, inicialmente fixada em 40% sobre o valor da operação por descumprimento de obrigação acessória, foi considerada

de caráter confiscatório e reduzida para 5% pelo Tribunal de Justiça de Rondônia (TJRO). O julgamento do tema já foi iniciado, e o relator, Ministro Roberto Barroso, votou por declarar a inconstitucionalidade do art. 78, III, “i”, da Lei nº 688/1996, do Estado de Rondônia, uma vez que a multa isolada não poderia exceder a 20% do tributo devido. Propôs a fixação da seguinte tese: "A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco". Após pedido de vista, o Ministro Dias Toffoli divergiu parcialmente do Relator, para propor que as multas isoladas não poderiam ultrapassar 60% do valor do tributo. A tese proposta foi a seguinte:

1. Havendo tributo ou crédito, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. Nessa hipótese, a multa aplicada isoladamente fica limitada, respectivamente, a 0,5% ou 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente. 3. Na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e *ne bis in idem*, propondo a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data (Brasil, 2023).

Após o voto do Ministro Dias Toffoli, o Ministro Gilmar Mendes pediu vista dos autos e, posteriormente, o processo foi destacado pelo Relator, Ministro Luís Roberto Barroso. Isso significa que o processo será encaminhado ao órgão colegiado competente para julgamento presencial, com publicação de nova pauta, nos termos do art. 21-B, § 3º, do Regimento Interno do STF (RI/STF).

Finalmente, o Tema 863 discute as multas qualificadas. A partir do RE 736.090, o STF irá discutir os limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório. Mais especificamente, o Tribunal irá avaliar a razoabilidade da aplicação da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata, nos termos do § 1º c/c o inciso I do *caput* do art. 44 da Lei 9.430/1996. Seu julgamento não foi iniciado até o fechamento desta tese, em dezembro de 2023.

Também é importante destacar que, além da ADI 2908, sobre multa de mora, o Plenário do STF já avaliou a confiscatoriedade das multas isoladas, neste ano (2023), quando



do julgamento da ADI 4905. O caso discutia a constitucionalidade de multas aplicadas sobre o valor do crédito tributário objeto de pedido de compensação pelo contribuinte, conforme estabelecido no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei Federal 9.430/1996 e na Instrução Normativa 1.300/2012 da Receita Federal. A Confederação Nacional da Indústria (CNI), autora da ação, argumentou que as multas violavam o direito de petição aos poderes públicos, o princípio da vedação da utilização de tributos com efeito de confisco, bem como os princípios do contraditório, da ampla defesa, da razoabilidade e da proporcionalidade. O Tribunal decidiu, favoravelmente aos contribuintes, que a aplicação de multa isolada pela mera não homologação de declaração de compensação, sem caracterização de má-fé, falsidade, dolo ou fraude, viola o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade, configurando-se como uma forma de confisco. Assim, o STF julgou a ação parcialmente procedente, conferindo interpretação conforme à Constituição ao § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 e ao inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021. Estabeleceu que a multa isolada só pode ser imposta quando comprovada – mediante processo administrativo em que assegurados o contraditório e a ampla defesa –, a má-fé do contribuinte na utilização de créditos passíveis de restituição ou de ressarcimento na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRFB). No caso, não foi estipulado um limite para as multas isoladas, mas avaliada a sua própria condição de exigência.

Ainda, o Pleno avaliou a constitucionalidade de multas de ofício e isolada em 2002, na ADI 551. Essa decisão, especificamente, foi analisada nesta tese em razão de ter sido citada por decisões proferidas nos últimos 10 anos. A ADI questionava os parágrafos 2º e 3º do art. 57 do ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. A ADI argumenta que a fixação de valores mínimos para multas pelo não-recolhimento e sonegação de tributos estaduais viola o inciso IV do art. 150 da CFRB/1988. A ação foi julgada procedente, pois a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidenciaria o caráter confiscatório dessa, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Mais uma vez, não houve estipulação de um limite objetivo para as multas, o que é o mote dos processos selecionados pela repercussão geral do Tribunal.

Em síntese, apesar de nossa divergência quanto à aplicação indiscriminada do princípio do não confisco às multas, sobretudo em virtude da fragilidade na fundamentação dos votos relacionados a penalidades confiscatórias, a conclusão iminente do julgamento dos

precedentes vinculantes pelo STF deve esclarecer e sedimentar a questão da dosimetria das multas tributárias. A expectativa é que tal desfecho proporcione maior clareza e segurança jurídica quanto ao entendimento e aos limites do referido princípio, colaborando, assim, para a construção de um arcabouço normativo sólido e coerente. A análise aprofundada dessas decisões, à luz de argumentos jurídicos robustos, é urgente e crucial para assegurar a adequada aplicação do princípio do não confisco no contexto das multas.

### **3.3.3 Não confisco aplicado a tributos**

Quanto à análise do não confisco relacionado a tributos, a aplicação do princípio pela Corte não é tão consistente. Como dito, na maioria das decisões analisadas, o princípio era mencionado muito brevemente e, a partir do conteúdo da decisão, era possível inferir que ele equivaleria à proibição de excessos. Também é interessante notar que, ao contrário do que ocorre com as multas tributárias, a Corte, em reiteradas decisões, entende que a análise relativa ao confisco depende de avaliar a carga tributária global a que está submetido o contribuinte. Essa interpretação, antecipamos, parece fazer mais sentido diante da ideia de que se pretende proteger a propriedade, e esse não é um conceito apreendido atômicamente. Como sustentamos, a propriedade privada, para ser perfeitamente reconhecida e delimitada depende da interpretação integrada de um emaranhado de normas. Trata-se de avaliação dinâmica, contextualizada; e não estanque.

O precedente mais importante a respeito da avaliação global da carga tributária para identificação do efeito de confisco é, sem dúvidas, a ADI-MC 2.010, de relatoria do Ministro Celso de Mello, cuja medida cautelar foi julgada em 1999. Essa ADI discutia a constitucionalidade da Lei nº 9.783/1999, a qual dispunha sobre a contribuição para o custeio da previdência social (CP) dos servidores públicos, ativos e inativos, e dos pensionistas dos três Poderes da União. A decisão do Tribunal foi de suspender a eficácia de algumas expressões e artigos desta lei, até a decisão final da ação direta, por considerar que a contribuição de seguridade social não poderia incidir sobre aposentados e pensionistas, conforme estabelecido na Constituição Federal de 1988.

Especificamente sobre o não confisco, o Ministro Relator Celso de Mello posicionou-se no sentido de que a jurisprudência do STF admitia a possibilidade de examinar, em sede de controle normativo abstrato, se um determinado tributo ofenderia ou não o princípio constitucional da não-confiscatoriedade, conforme estabelecido no art. 150, IV, da Constituição (julgamento cautelar da ADI 1.075, em 1998). O Relator também destacou que a proibição do

confisco em matéria tributária representaria a interdição de qualquer pretensão governamental que pudesse levar à apropriação injusta do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo a prática de atividade profissional lícita ou a satisfação de suas necessidades vitais – este entendimento é reproduzido pelo STF reiteradas vezes (ADI 2908, de 2019; ADI 5688, de 2021; RE 591.340/SP, de 2019, todas do Plenário). Além disso, o Relator ressalta que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária e da capacidade do contribuinte para suportar tal carga, observando padrões de razoabilidade para evitar excessos fiscais praticados pelo Poder Público.

O Ministro Celso de Mello, ao abordar a disciplina do poder impositivo do Estado pela Constituição da República, expressou que este poder está sujeito a limites insuperáveis. Segundo as suas palavras, a CRFB/1988 visa a impedir que, em detrimento do patrimônio privado e das atividades lícitas particulares e profissionais, ocorram excessos que possam comprometer, de forma arbitrária, o desempenho regular dos direitos reconhecidos e protegidos pelo sistema constitucional. Adicionalmente, o Ministro destacou a ausência de uma definição constitucional específica de confisco em matéria tributária, caracterizando-o como um conceito aberto. Nesse contexto, enfatizou a responsabilidade do juiz em formular tal conceito, apoiando-se em seu discernimento ao resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes. Essa visão evidencia a necessidade de uma abordagem cuidadosa e ponderada na interpretação e aplicação do princípio do não confisco. A partir daí, o Relator desenvolveu seu voto paradigmático, que se tornou base de boa parte da jurisprudência sobre o tema a partir de então:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a **interdição**, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, **no campo da fiscalidade** – trate-se de tributos não-vinculados ou cuide-se de tributos vinculados –, à **injusta** apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, **comprometendo-lhes**, pela **insuportabilidade** da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

Dentro dessa perspectiva, entendo que se evidencia o caráter confiscatório, **vedado** pelo texto constitucional, 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.

O Poder Público, **especialmente** em sede de tributação (e não custa lembrar que as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir **imoderadamente**, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade (Brasil, 1999, p. 79-80, destaques no original).

O Ministro Relator ainda mencionou o precedente da lavra do Ministro Oroszimbo Nonato, também referenciado pelo Ministro Barroso em seus votos a respeito de multas

tributárias confiscatórias. Uma vez que a decisão do RE 18.331/SP não está disponível para consulta no site do STF, tomamos a liberdade de reproduzir o trecho citado na ADI-MC 2.010, dada a sua relevância histórica:

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade do trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do “*détournement de pouvoir*”. Não há que se estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode se acender não somente considerando a letra, o texto, como, também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado. O imposto, ainda que imodesto, é exigível, a não ser que aniquile a atividade particular (Brasil, s.a. *apud* Brasil, 1999).

Então, com base nesses fundamentos, o Ministro Relator concluiu que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita “em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar” (Brasil, 1999, p. 81). Essa avaliação deve ser realizada considerando um período e um ente político determinados, “conforme os padrões de razoabilidade destinados a neutralizar os excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público”.

Concordamos com a conclusão de que o não confisco deve considerar a capacidade que o contribuinte dispõe para suportar e sofrer a incidência tributária, ainda assim, como se percebe da análise jurisprudencial, esse racional não foi desenvolvido ao longo do tempo pelo STF. Além de não haver decisões explicando como essa verificação deveria ocorrer, nada foi elaborado a respeito, por exemplo, da relação entre mínimo existencial, nível de proteção social e não confisco.

Ainda no contexto da ADI, o Ministro Maurício Corrêa, em voto sobre o *caput* do art. 1º da Lei 9783/1999, se posiciona pela caracterização do confisco tributário, uma vez que, por se tratar de tributação sobre proventos de aposentadoria, ou seja, verba de natureza alimentar, somada a outros encargos, “tiraria do servidor inativo as mínimas condições para uma existência razoavelmente digna” (Brasil, 1999, p. 106) – posicionamento similar foi adotado pelo Supremo, posteriormente, na ADI 5422 (2022). Os Ministros Moreira Alves e Nelson Jobim discordaram de que a carga tributária tenha que ser avaliada globalmente para verificar o confisco, sem se aprofundarem em seus argumentos por se tratar, à época, de uma decisão

liminar.<sup>86</sup> O resultado do julgamento foi pelo deferimento da medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ADI, no *caput* do art. 1º da Lei no 9.783/1999,<sup>87</sup> a eficácia das expressões “e inativo, e dos pensionistas” e “do provento ou da pensão”. O Tribunal, por maioria, vencidos os Ministro Nelson Jobim e Moreira Alves, também deferiu o pedido de medida cautelar, para suspender a eficácia do art. 2º e parágrafo único<sup>88</sup> da mesma lei. Por unanimidade, ainda, restou suspensa a eficácia do art. 3º e seu parágrafo único, da mesma lei.<sup>89</sup>

O tema da confiscatoriedade de contribuições previdenciárias é recorrente no STF. Esses precedentes são importantes para esta tese porque, na maioria das vezes, as suas decisões enfrentam, ainda que indiretamente, a identificação do não confisco com a proteção do mínimo existencial. É o caso do ARE 875.958, *leading case* do Tema 933 da Repercussão Geral, a respeito da definição de balizas constitucionais para a majoração de alíquota de contribuição previdenciária de regime próprio de previdência social.

O voto do Ministro Relator, Luís Roberto Barroso, dedica uma seção ao debate do não confisco (*II.4. Ausência de afronta à razoabilidade, à vedação ao confisco e à equivalência entre contribuição e benefício*). Inicia com a apresentação, justamente, do voto do Ministro Celso de Mello na ADI-MC 2010. A partir deste precedente, o Ministro Barroso afirma que a constatação de ofensa aos princípios da razoabilidade/proporcionalidade e da vedação ao confisco pressupõe uma avaliação caso a caso. Essa deve se voltar a apurar se **(i)** o aumento da carga tributária se deu na exata medida necessária para fazer frente às despesas (vedação ao excesso) e se **(ii)** a tributação importou em comprometimento do patrimônio e da renda do contribuinte em patamar incompatível com o atendimento de necessidades primordiais a uma vida com dignidade. O Ministro propõe, então, uma avaliação integrada da proibição do excesso

---

<sup>86</sup> O Ministro Moreira Alves chegou a afirmar que o voto do Ministro Relator Celso de Mello deu tanta ênfase ao não confisco dada a dificuldade e a complexidade da análise do caso concreto. Ou seja, d a entender que a atenção do Relator para um conceito aberto e de alto grau de abstração demonstraria a dificuldade de resolver, a partir da simples leitura das normas constitucionais, o problema da exigência de contribuições progressivas sobre aposentados e inativos (Brasil, 1999, p. 130).

<sup>87</sup> Art. 1º: “A contribuição social do servidor público civil, ativo e inativo, e dos pensionistas dos três Poderes da União, para a manutenção do regime de previdência social dos seus servidores, será de onze por cento, incidente sobre a totalidade da remuneração de contribuição, do provento ou da pensão.”

<sup>88</sup> Art. 2º: “A contribuição de que trata o artigo anterior fica acrescida dos seguintes adicionais: I - nove pontos percentuais incidentes sobre a parcela da remuneração, do provento ou da pensão que exceder a R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais), até o limite de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais); II - catorze pontos percentuais incidentes sobre a parcela da remuneração, do provento ou da pensão que exceder a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais). (Revogado pela Lei 9.988, de 2000). Parágrafo único. Os adicionais de que trata o *caput* têm caráter temporário, vigorando até 31 de dezembro de 2002.”

<sup>89</sup> Art. 3º: “Não incidirá contribuição sobre a parcela de até R\$ 600,00 (seiscentos reais) do provento ou pensão dos que forem servidores inativos ou pensionistas. Parágrafo único. Será de R\$ 3.000,00 (três mil reais) o valor da parcela de que trata o *caput*, quando se tratar de servidor inativo ou pensionista com mais de setenta anos de idade ou de servidor aposentado por motivo de invalidez.”

(relacionado com a razoabilidade) com a vedação do confisco, o que consideramos uma interpretação e aplicação adequadas das normas constitucionais: considerando a suportabilidade da carga tributária, sem considerar sinônimos cada um desses princípios, mas avaliando seu impacto de forma associada.

Apesar da metodologia proposta, que sem dúvidas impõe a individualização da análise da confiscatoriedade, o Ministro Barroso utiliza os precedentes anteriores sobre o assunto para concluir que o acréscimo de 2,25% à carga tributária então suportada pelos contribuintes não seria confiscatório. A lógica do Ministro era de que valores superiores de CP já foram considerados constitucionais pelo Supremo, então, a carga determinada pelo Estado de Goiás também não seria confiscatória. A decisão foi unânime, e a tese firmada pela Corte foi a seguinte:

1. A ausência de estudo atuarial específico e prévio à edição de lei que aumente a contribuição previdenciária dos servidores públicos não implica vício de inconstitucionalidade, mas mera irregularidade que pode ser sanada pela demonstração do déficit financeiro ou atuarial que justificava a medida. 2. A majoração da alíquota da contribuição previdenciária do servidor público para 13,25% não afronta os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco (Brasil, 2022).

Duas ADIs sobre o mesmo assunto foram decididas após o julgamento do ARE 875.958, tendo nele se fundamentado, pelo menos em tese. Na ADI 2521, de relatoria do Ministro Nunes Marques, a Associação dos Magistrados Brasileiros questionou a constitucionalidade da Lei Complementar Estadual nº 28/2000, de Pernambuco, que estipulava uma alíquota de 14% para a contribuição previdenciária dos servidores públicos estaduais. A alegação principal da Associação dos Magistrados era de que a aplicação da alíquota, em conjunto com o IR, resultaria em uma carga tributária total de 41%, configurando um confisco de renda, prática vedada pela Constituição Federal. Então, o STF, ao julgar a ação, decidiu por unanimidade que a alíquota de 14% não configurava confisco. A decisão foi fundamentada no princípio do equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário. O Tribunal argumentou que a alíquota era essencial para preservar a estabilidade financeira do regime previdenciário estadual. Adicionalmente, o STF considerou que a alíquota não impedia a subsistência digna dos servidores públicos. Assim como o Ministro Barroso, utilizou como precedente a ADI 6122, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes, na qual foi considerada constitucional uma alíquota de 14% para a CP relativa ao Regime Próprio da Previdência Social.

Posicionamento muito semelhante foi adotado no julgamento da ADI 5944, de relatoria do Ministro André Mendonça. A ação foi movida pela Associação Nacional dos Defensores Públicos (ANADep) contra o art. 1º da Lei Complementar Estadual nº 167/2016,

do Ceará. A lei em questão determinava o aumento escalonado das alíquotas de contribuição previdenciária de servidores públicos ativos, inativos e pensionistas do Estado do Ceará, de 11% para 14%. A ANADEP alegou que a majoração da alíquota teria efeito confiscatório, ou seja, nos seus termos, seria excessiva ao ponto de configurar uma apropriação indevida pelo Estado dos recursos dos contribuintes. Além disso, argumentou que a lei violaria o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios de previdência social. No entanto, o STF decidiu, por unanimidade, que a majoração da alíquota não ofendia o princípio da vedação ao efeito confiscatório. Segundo o STF, a controvérsia já está pacificada no âmbito do Tribunal, não encontrando respaldo os argumentos em favor de suposta ofensa ao princípio do não confisco. A decisão baseou-se nos mesmos precedentes que estabeleciam que a majoração da alíquota da contribuição previdenciária do servidor público para 13,25% não afrontava os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco.

A análise de todos esses casos é importante porque, na realidade, não houve nem a verificação da capacidade contributiva individual, nem da carga tributária global a que estava submetido o contribuinte. Mesmo na votação do *leading case* do Tema 933, oportunidade em que o STF estabelecerá a norma para todos os casos afetados e relacionados com essa repercussão geral, tendo o Ministro Barroso consignado que o não confisco está relacionado com o mínimo existencial (o que só pode ser verificado contextualmente), a constitucionalidade da contribuição foi determinada a partir de uma avaliação do *quantum* tributado. Isso porque o argumento determinante para a decisão foi a existência de precedente anterior do Tribunal a respeito da validade de uma alíquota de 14%, superior ao que estabeleceu o Estado de Goiás.

Selecionamos, dentre os 45 precedentes analisados, aqueles relativos à majoração da CP do funcionalismo público, porque elas de fato apontam para um posicionamento mais consistente do Tribunal a respeito do não confisco. Ainda assim, da mesma forma que destacamos para o caso das multas, a argumentação dos Ministros, primeiro, não é bem fundamentada (mesmo o voto do Ministro Celso de Mello na ADI-MC 2010 dedica apenas 4 páginas ao tema) e, em segundo lugar, acaba se direcionando para a armadilha de tentar indicar um valor limitador, a partir do qual a tributação seria considerada então confiscatória. Esse valor, consoante se retira das decisões, seria “evidentemente” confiscatório. Ou seja, em sentido contrário ao argumento que, em tese, sustenta as próprias decisões mencionadas (de que o não confisco deve ser avaliado de forma contextualizada).

Também é importante comentar o julgamento da ADI 5422 (2022), em que se discutiu a tributação, pelo IRPF, de proventos de pensão alimentícia e alimentos. A tese defendida pela

parte autora da ação é que a incidência do IRPF sobre valores percebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia oriundos do direito de família é inconstitucional, pois tais valores não representam acréscimo patrimonial para o credor dos alimentos, mas sim um montante destinado a atender às necessidades básicas do alimentado, estando fora da hipótese de incidência do imposto. Também argumentou que tributar esses valores seria uma afronta à dignidade da pessoa humana, uma vez que esses valores correspondem à contraprestação de gastos relacionados com o mínimo existencial.

Os Ministros Roberto Barroso e Alexandre de Moraes se manifestaram sobre o mínimo existencial em seus votos. O Ministro Roberto Barroso, em seu voto-vista, destacou que a incidência do imposto de renda sobre pensão alimentícia afronta a igualdade de gênero e penaliza as mulheres, que além de criar, assistir e educar os filhos, ainda devem arcar com ônus tributários dos valores recebidos a título de alimentos, os quais foram fixados justamente para atender às necessidades básicas da criança ou do adolescente. Por sua vez, o Ministro Alexandre de Moraes, em seu voto-vista, afirmou que a tributação não pode obstar o exercício de direitos fundamentais, de modo que os valores recebidos a título de pensão alimentícia decorrente das obrigações familiares de seu provedor não podem integrar a renda tributável do alimentando, sob pena de violar-se a garantia ao mínimo existencial.

Apesar da relevante decisão, especialmente no que diz respeito aos argumentos que reconhecem as desigualdades de gênero refletidas no sistema tributário brasileiro, nosso posicionamento, já antecipado, é de que a confiscatoriedade da tributação em razão da violação do mínimo existencial deve ser verificada em contraposição ao nível de proteção social de que desfruta o indivíduo. Ademais, entendemos que a confiscatoriedade da tributação não é verificada em razão do bem ou do tipo da renda que ela alcança, mas do nível de proteção social de que disfruta o contribuinte. No caso das desigualdades espelhadas no sistema tributário, entendemos que elas devem ser resolvidas a partir da tributação diferenciada, ou mesmo pela completa desoneração legislativa, em respeito à capacidade contributiva. Antecipamos que, ao considerar que a propriedade deve ser avaliada multidimensionalmente, englobando o acesso à proteção social, isso não deve impactar apenas a verificação do confisco tributário, mas também a consideração política da capacidade contributiva, ou seja, a avaliação das desigualdades multidimensionais quando da formulação da política tributária. A vedação da tributação, por outro lado, exige a verificação de que a propriedade individual relativa ao acesso do mínimo existencial é alcançada. Qualquer presunção nesse sentido só pode operar em favor dos pobres e dos vulneráveis, dado o conhecimento geral da realidade que permite assumir a falta de acesso



a uma vida plena e tranquilamente digna. É dizer, se a carga tributária é “evidentemente confiscatória”, é porque ela alcança a riqueza dos pobres ou dos vulneráveis, sobre os quais existe ampla bibliografia (e a os fatos da realidade diária se impõem) para sustentar o nível insuficiente de proteção social a que possuem acesso. No caso, é importante destacar, sequer foi debatida vedação à tributação em razão de confiscatoriedade, embora os fundamentos da decisão se enquadrem perfeitamente em nossa análise.

### 3.3.4 O não confisco e a regressividade tributária

O fenômeno da regressividade tributária ocorre quando a tributação, que é um instrumento de redistribuição de riquezas, dado que o Estado existe para isso, acaba por reproduzir as desigualdades externas ao sistema. Isso ocorre principalmente pela maior oneração, proporcionalmente, das pessoas com menor capacidade contributiva.

Como dito, o Estado Democrático de Direito é um Estado Redistribuidor (Batista Júnior, 2015, p. 87). Todo o edifício constitucional está direcionado para a redistribuição do produto social, fortemente estruturado sobre os alicerces da dignidade da pessoa humana. Reiteramos que a CRFB/1988 não foi construída no vácuo, ela é sabedora das desigualdades existentes no país e aparelhou as instituições para reduzi-las. No âmbito do Direito Tributário, não podem restar dúvidas a respeito do seu desiderato redistribuidor, especialmente porque o art. 145, §1º, determina que a carga tributária será distribuída **conforme a capacidade econômica do contribuinte**.

Apesar da claríssima mensagem constitucional, as múltiplas desigualdades refletidas no sistema tributário têm como efeito a regressividade. Trata-se de *sintoma*, na medida em que reflete as desigualdades observadas na sociedade, mas também de *causa*, porque a tributação reforça, a partir da oneração financeira dos contribuintes, as diferentes desigualdades interseccionadas. Em razão desse contexto, o partido Rede Sustentabilidade propôs a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 786.

O objeto da ADPF é o reconhecimento do estado de coisas inconstitucional do sistema tributário brasileiro, que viola os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e dos objetivos fundamentais da República. A autora sustenta que a ADPF é o único instrumento capaz de sanar a lesão a preceitos fundamentais causada por uma série de atos comissivos e omissivos dos poderes Executivo e Legislativo federais, que mantêm um sistema tributário regressivo e gerador de desigualdades. Vale-se do reconhecimento do estado de coisas inconstitucional, abordagem já adotada pelo STF em outras situações de violação massiva e

persistente de direitos fundamentais, para que o Tribunal inste os demais poderes a promoverem uma reforma tributária conforme as diretrizes constitucionais.

Ao longo da peça, apresenta dados e estudos que demonstram a regressividade do sistema tributário, ou seja, que a tributação incide de forma mais pesada, proporcionalmente, sobre os mais pobres do que sobre os mais ricos. Aponta como principais causas dessa regressividade a tributação sobre o consumo em desfavor dos mais pobres, a tributação sobre a renda, o patrimônio, o lucro e os dividendos em favor dos mais ricos, e a concessão de benefícios e isenções fiscais sem transparência e justificativa. A arguente afirma que essa situação contraria os objetivos fundamentais da República, o direito à igualdade e a capacidade contributiva dos cidadãos. Não há, por outro lado, qualquer menção à vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, ao mínimo existencial e, apenas por duas vezes meramente cita a dignidade da pessoa humana, sem aprofundar no argumento.

O estado de coisas inconstitucional é caracterizado por uma situação de violação massiva e persistente de direitos fundamentais, causada por falhas estruturais e falta de políticas públicas eficazes. Exige, portanto, medidas abrangentes de natureza normativa, administrativa e orçamentária para fazer cessar as violações e restaurar a ordem constitucional. Como destaca a petição inicial, esse contexto específico de violações à CRFB/1988 permite ao STF o enfrentamento das inconstitucionalidades, por meio de decisões dialógicas com os demais poderes e instâncias do Estado, impondo parâmetros, planos e metas para a solução dos problemas (REDE, 2021, p. 2).

A respeito dos atos do Poder Público que geram inconstitucionalidade, são apontados atos omissivos e comissivos dos poderes Executivo e Legislativo federais, que mantêm um sistema tributário que onera mais os mais pobres e favorece os mais ricos, por meio da tributação sobre o consumo; da não tributação de grandes fortunas, lucros e dividendos; e da concessão de benefícios e isenções fiscais sem transparência e justificativa.

Outros pontos interessantes trazidos na exordial é o tópico a respeito da acentuação de desigualdades provocada pela Covid-19, quando restou evidente a baixa proteção social fornecida à maior parcela da população no país, e o tópico relativo ao esgotamento da capacidade de financiamento da proteção social por Estados e Municípios. Nesse sentido, argumenta que os entes federados enfrentam uma grave crise financeira decorrente não apenas da pandemia global, mas prejudicada por ela, em decorrência da redução real da arrecadação tributária e do aumento de seus gastos com saúde e assistência social. Ademais, expõe que os demais entes federados dependem das transferências da União, que são insuficientes e

desiguais, para manter seus serviços públicos e políticas de proteção social. Tanto é assim que recorreram ao Supremo Tribunal Federal para obter medidas de socorro, como a suspensão do pagamento das dívidas com a União e a garantia de repasses de recursos. Por isso, os demais entes federados necessitam de uma reforma tributária que rompa com a regressividade do sistema tributário nacional e que recomponha sua capacidade de arrecadação e financiamento (REDE, 2021, p. 33-37).

A ADPF 786 é importante para esta tese, porque parte do argumento de que existe um descompasso entre o que prevê a CRFB/1988 e a materialidade do sistema tributário nacional, como um todo:

Não se questiona, nesta arguição de descumprimento de preceito fundamental, a progressividade ou regressividade de um tributo especificamente, pois ambas podem ser opções políticas legítimas. O que não é legítimo, sob os parâmetros constitucionais, é ter regressividade - desigualdade - enquanto resultado final do sistema, ou seja, da incidência do conjunto de tributos, alíquotas, renúncias, imunidades e isenções não pode resultar maior carga aos mais pobres, violando a igualdade material tributária (REDE, 2021, p. 12-13).

Também é muito relevante porque evidencia que o problema da regressividade do sistema tributário é um problema complexo, que depende não apenas de uma medida específica, mas inclusive da reorganização das finanças dos entes federados, o que demanda não apenas uma análise da arrecadação, mas também do sistema de gastos. Apontar que a situação de endividamento de Estados e Municípios contribui para a regressividade do sistema tributário é ilustrar a complexidade do quadro com o qual estamos trabalhando no Brasil, e especificamente nesta tese. A sua alta dependência da tributação incidente sobre o consumo é evidente barreira para qualquer reforma que tenha como objeto essa fonte de arrecadação. É necessário manter o volume de receitas, ao mesmo tempo que é patente reduzir a regressividade dessa base tributária. O endividamento dos entes federados ainda reforça a regressividade por reduzir a sua capacidade de prestação de serviços públicos essencialmente utilizados pelos contribuintes que mais são penalizados pela tributação do consumo, a respeito da saúde e da educação. De fato, a tese do estado de coisas inconstitucional, para tratar do sistema tributário brasileiro, é adequada.

Ainda assim, a peça é econômica quanto à teoria tributária. Dedicou pouco espaço para o respeito à capacidade contributiva, expressamente imposto pelo art. 145, §1º, da CRFB/1988 e, como dito, nada argumenta a respeito do mínimo existencial. A ADPF 786 seria a oportunidade de o Supremo avaliar com mais profundidade o que ambos esses princípios demandam e impõem ao sistema tributário nacional.

#### **4. DIREITO DE PROPRIEDADE E CONFISCO: A VISÃO DO DIREITO COMPARADO**

A pesquisa em torno da temática do confisco tributário apresenta, inegavelmente, uma lacuna significativa. Ao analisar as obras e a jurisprudência que se debruçam sobre o assunto, percebe-se certa superficialidade no tratamento do não confisco, especialmente quando se trata da tributação incidente sobre as camadas mais vulneráveis da sociedade. Esse silêncio é ainda mais surpreendente quando consideramos a importância de um orçamento que reflita e atenda às necessidades desses grupos, possibilitando que se tornem, verdadeiramente, proprietários.

Para ampliar a compreensão sobre o tema e buscar uma perspectiva comparada, pesquisamos sobre como diferentes jurisdições tratam da questão do não confisco. Vale ressaltar que o objetivo desta análise não é, de forma alguma, esgotar as múltiplas facetas do tema. A proteção da propriedade privada, por si só, é um pilar fundamental nas Constituições contemporâneas, e sua amplitude e complexidade são imensas. No entanto, o que se busca compreender é se a doutrina estrangeira pode auxiliar na abordagem e definição desse princípio, especialmente em contextos de vulnerabilidade socioeconômica.

Nesse sentido, em levantamento preliminar, realizado a partir da produção bibliográfica nacional, foi possível identificar conteúdo relevante sobre o tema em países como Argentina, Estados Unidos e Alemanha e nas normas que regem a União Europeia. Além disso, identificamos que, no âmbito do Direito Tributário Internacional, existem debates numerosos sobre a configuração do confisco tributário em tratados bilaterais de investimento.

Antecipando nossas conclusões sobre o tema, a análise do não confisco a partir de uma lente global e comparativa demonstra que o debate no Brasil não descola do que se discute ao redor do globo. Ainda assim, parece haver maior tolerância à elevada tributação, em geral, no exterior e em fóruns internacionais. Justamente por isso, é reforçada a necessidade de discussão qualificada sobre o confisco tributário dos grupos socioeconômicos mais vulneráveis no Brasil, o que permanece sendo um desafio para a academia e para os formuladores de políticas públicas.

##### **4.1 Como diferentes jurisdições tratam do confisco tributário**

A Constituição brasileira de 1988 inovou ao prever expressamente que é vedado utilizar o tributo com efeito de confisco. É bem verdade que a Constituição de 1934 impunha limite de majoração de tributos em 20%, no art. 185. Entretanto, como sustentamos, a limitação,

por si só, não corresponde a toda a amplitude significativa do princípio do não confisco. Apesar de esse princípio poder ser deduzido dos ordenamentos constitucionais anteriores, somente após a redemocratização e a sistematização “das limitações do poder de tributar”, ele se tornou expresso na Constituição: art. 150, inc. IV da CRFB/1988.

Não se trata, entretanto, da única constituição a proibir expressamente o confisco tributário. É possível citar, por exemplo, Espanha, Paraguai, Peru, Venezuela, Guatemala e Honduras.<sup>90</sup>

A Constituição espanhola prevê, no art. 31, que “todos contribuirão para sustentar os gastos públicos de acordo com a sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios da igualdade e da progressividade que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório” (Espanha, 1978, tradução livre). Também é interessante notar que o mesmo artigo prevê que “o gasto público realizará uma alocação equitativa dos recursos públicos, e sua programação e execução responderão aos critérios de eficiência e economia” (Espanha, 1978, tradução livre).<sup>91</sup>

Já o Paraguai estabelece, no art. 181 da sua Carta, que “a igualdade é a base da tributação. Nenhum tributo terá caráter confiscatório. Sua criação e sua vigência devem atender à capacidade contributiva dos cidadãos e às condições econômicas gerais do país” (Paraguai, 1992, tradução livre).<sup>92</sup>

A Constituição do Peru traz a vedação ao confisco tributário no seu art. 74:

---

<sup>90</sup> Em pesquisa pelo termo “*confiscation*” no site *Constitutions of the World*, que possui a maior base de dados constitucionais reunidos, foram identificados 72 resultados, sendo que a maioria deles tratava da proibição geral de confisco de bens, especialmente como punição. É o caso, por exemplo, da Constituição belga, que no seu art. 17 prevê que “bens não podem ser confiscados como forma de punição” (“*[a]ssets may not be confiscated as a means of punishment*” (Bélgica, 1831)). A Constituição mexicana autoriza, no seu art. 22, a apropriação de bens, quando ela for determinada pelas autoridades para o pagamento de tributos (cf. redação original: “*[n]o se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete la autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito*” (Estados Unidos Mexicanos, 1917)).

Interessante mencionar que a Constituinte chilena de 2022 previa que o sistema tributário deveria se basear nos princípios da igualdade, da progressividade, da solidariedade e da justiça material, os quais, em nenhum caso, teriam alcance de confisco. Teria também, entre os seus objetivos a redução das desigualdades e da pobreza (Chile, 2022).

<sup>91</sup> Cf. redação original: “*Artículo 31: 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*” (Espanha, 1978).

<sup>92</sup> Cf. redação original: “*[l]a igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país*” (Paraguai, 1992).

Os tributos são criados, modificados ou revogados, ou é estabelecida isenção, exclusivamente por lei ou decreto legislativo no caso de delegação de poderes, salvo tarifas e taxas, que são reguladas por decreto supremo.

Os Governos Regionais e os Governos Locais podem criar, modificar e eliminar contribuições e taxas, ou isentá-las delas, dentro da sua jurisdição e dentro dos limites estabelecidos por lei. O Estado, no exercício do poder tributário, deve respeitar os princípios da reserva legal, e os da igualdade e do respeito aos direitos fundamentais da pessoa. Nenhum imposto pode ter natureza confiscatória.

As leis orçamentárias e os decretos emergenciais não podem conter regulamentação em matéria tributária. As leis relativas aos impostos anuais entram em vigor a partir de 1 de janeiro do ano seguinte à sua promulgação.

As regulamentações fiscais emitidas em desacordo com o estabelecido neste artigo não terão efeito (Peru, 1993, tradução livre).<sup>93</sup>

A Constituição Argentina, apesar de não vedar expressamente o confisco tributário, reúne em um mesmo artigo o direito de propriedade, a questão da expropriação e reforça que apenas o Congresso pode impor a tributação (o que, por consequência, leva à conclusão de que ela não pode ser encarada como confisco, já que legitimada):

Art. 17 – A propriedade é inviolável, e nenhum habitante da nação pode dela ser privado, senão em virtude de sentença fundada em lei. A expropriação em razão de utilidade pública deve ser qualificada por lei e previamente indenizada. **Somente o Congresso impõe as contribuições expressas no art. 4<sup>o</sup>**<sup>94</sup> [tributos]. Nenhum serviço pessoal é exigível, senão em virtude de lei ou de sentença fundada em lei. Todo autor ou inventor é proprietário exclusivo da sua obra, invenção ou descoberta, pelo período definido em lei. O confisco de bens fica abolido para sempre do Código Penal argentino. Nenhum corpo armado pode fazer requisições, nem exigir auxílios de nenhuma espécie (Argentina, 1853, tradução livre, grifos nossos).<sup>95</sup>

<sup>93</sup> Cf. redação original: “[a]rtículo 74º: os tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, las cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo” (Peru, 1993).

<sup>94</sup> Cf. redação original: “[a]rtículo 4º.- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional” (Argentina, 1853).

<sup>95</sup> Cf. redação original: “Artículo 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie” (Argentina, 1853).

É interessante notar a predominância de previsões desse tipo em países da América Latina. Ramon Valdés Costa, em artigo publicado em 1984, defende que, tanto pelo movimento codificador que foi colocado em curso desde meados dos anos 1950 em toda a América Latina, quanto pela sistematização dos princípios e institutos próprios do Direito Tributário, que confere aos países harmonia conceitual em matéria tributária, é possível falar em uma doutrina tributarista latino-americana, que possui certa coerência e alinhamento (Costa, 1984).

O pesquisador uruguaio nota que o movimento codificador latino-americano foi fortemente influenciado pela doutrina italiana que, por sua vez, recebeu influxos da doutrina e legislação alemãs (Costa, 1984, p. 243). Narra que a doutrina tributarista latino-americana ganhou unidade com o lançamento das jornadas do Instituto Latino-Americano, em 1956, e com a criação do Programa Conjunto de Tributação OEA/BID/CEPAL, que tinha o objetivo de elaborar um Modelo de Código Tributário para a América Latina (Costa, 1984, p. 244).<sup>96</sup> Ramón Valdés Costa, é bom destacar, foi integrante da Comissão Redatora do Modelo, junto de Rubens Gomes de Sousa e Carlos Giuliani Fonrouge. Ainda assim, não encontramos nenhuma referência específica ao não confisco como orientação geral no Modelo.

A doutrina brasileira frequentemente menciona a posição argentina e a posição alemã sobre a vedação do confisco, enquanto, por outro lado, os exemplos de tributações excessivas citados por economistas e filósofos costumam ser estadunidenses. Analisaremos um pouco mais detidamente cada um deles.

#### 4.1.1 Alemanha

A doutrina tributarista brasileira, em geral, se referencia muito na doutrina alemã. É indiscutível a influência da literatura germânica sobre o Direito Tributário brasileiro. Apesar de a Constituição Alemã não prever expressamente a proibição do confisco, alguns manuais e especializadas sobre o confisco tributário mencionam o país, em especial a decisão segundo a qual a tributação não deve ultrapassar 50% da renda potencial do contribuinte (Hovarth, 2002, p. 141; Carrazza; Barreni, 2019, p. 41; Schoueri, 2019, p. 678, *e-book*).

---

<sup>96</sup> Alguns países utilizaram o Modelo como fonte de sua legislação, como é o caso do Código da Bolívia, aprovado em 1970, e do Código da Costa Rica, de 1971, ou a alteração do Código do Equador, de 1963, alterado em 1975 para contemplar normas inspiradas no Modelo (Costa, 1984, p. 245). O Código Tributário Nacional brasileiro possui identidades com o Modelo, entre elas a definição de imposto do art. 16, mas guarda diferenças no que se refere ao contencioso tributário, à não exigência de culpabilidade para a configuração das infrações e algumas normas de interpretação da legislação tributária (Costa, 1984, p. 245-246, nota de rodapé nº 9).

Sobre a aplicação do princípio da dignidade da pessoa humana ao Direito Tributário, Humberto Ávila demonstra como a discussão no Brasil se aproxima do que foi produzido pela doutrina germânica. Expõe o autor que a dignidade humana tem importância principiológica e que, por isso, espalha sua influência por todo o ordenamento jurídico, inclusive o tributário. Narra que o debate, como no Brasil, “diz respeito a saber se a exoneração do mínimo necessário à existência da tributação deveria ser realizada melhor pela fixação de um piso imune à tributação (também denominado ‘zona zero’) ou por meio de um desconto da base de cálculo” (Ávila, 2012, p. 568). Menciona que o 57º Congresso dos Juristas Alemães entendeu que “[o] imposto deverá incidir somente sobre a renda resultante (depois do desconto do mínimo necessário para a existência)”. Também menciona que há controvérsia sobre o mínimo necessário à sobrevivência (mínimo existencial) decorrer da dignidade da pessoa humana (Ávila, 2012, p. 568).

Ponto importante que Humberto Ávila destaca no seu trabalho é a percepção de Volker Neumann a respeito da dificuldade de determinar o limite e o conteúdo do mínimo existencial. Isso porque essa grandeza pode ser calculada por métodos distintos, que podem variar conforme o lapso temporal e espacial do intérprete da norma tributária (Ávila, 2012, p. 568). De todo modo, o autor informa que a doutrina e a jurisprudência alemãs enfatizam a relevância do Direito Previdenciário para determinar as condições materiais essenciais para uma vida digna. Nesse contexto, o *Bundesverfassungsgericht* (BVerfG), quando instado a decidir sobre o assunto, teria relacionado a garantia da dignidade humana ao princípio do Estado de Bem-Estar Social (Ávila, 2012, p. 568):

**Assim como o Estado estaria obrigado a assegurar ao cidadão sem recursos o mínimo necessário à sua existência, se necessário, por meio de prestações de assistência social, ele também não teria o direito de subtrair do cidadão a renda gerada por ele até esse limite mínimo de subsistência.** Embora esse critério seja abstratamente importante, a violação da garantia da dignidade humana somente pode ser constatada com vistas ao caso concreto (Ávila, 2012, p. 569, grifos nossos).

Especificamente sobre o não confisco, Humberto Ávila apresenta o posicionamento da jurisprudência do BVerfG como um desdobramento da proteção da propriedade privada, que é assegurada expressamente pela Constituição Alemã em seu art. 14:

#### Artigo 14

[Propriedade – Direito de sucessão – Expropriação]

- (1) A propriedade e o direito de sucessão são garantidos. Seus conteúdos e limites são definidos por lei.
- (2) A propriedade obriga. Seu uso deve servir, ao mesmo tempo, ao bem comum.
- (3) Uma expropriação só é lícita quando efetuada para o bem comum. Pode ser efetuada unicamente por lei ou em virtude de lei que estabeleça o modo e o montante da indenização. A indenização deve ser fixada tendo em justa conta os interesses da



comunidade e dos afetados. Quanto ao montante da indenização, em caso de litígio, admite-se o recurso judicial perante os tribunais ordinários (Alemanha, 1949, tradução oficial).

Há, como no Brasil, duas perspectivas de análise das limitações ao poder de tributar: uma que considera principalmente a dignidade da pessoa humana e outra que protege a propriedade vedando o excesso. Sobre a segunda perspectiva, historicamente, o BVerfG negou que a garantia da propriedade privada protegesse os contribuintes contra a tributação (Ávila, 2012, p. 569-570; Pitten Velloso, 2010, p. 1). Posteriormente, a Corte reconheceu que a tributação excessiva poderia violar a proteção da propriedade, mas não definiu critérios para medir esse excesso. Em 1995, a Segunda Turma do Tribunal adotou o posicionamento mencionado pelos manuais, segundo o princípio da “repartição pela metade”. Então, a carga tributária global sobre o patrimônio e a renda não poderia ultrapassar 50% da renda total do contribuinte. A Corte alemã teria entendido que, como a Lei Fundamental prevê que o uso da propriedade deveria servir *simultaneamente* ao indivíduo e ao bem da coletividade, seria possível chegar próximo de “repartir” a propriedade tributária entre o público e o privado (Pitten Velloso, 2010, p. 2). A ementa do julgado é a que segue:

1. Se o legislador determinar uma taxa de imposto uniforme para todos os bens tributáveis, a tributação uniforme só pode ser assegurada nas bases tributáveis das unidades econômicas a avaliar individualmente. A base de avaliação deve, portanto, estar adequadamente relacionada com a rentabilidade das unidades econômicas e refletir os seus valores de forma realista.
2. Os limites constitucionais à tributação de ativos através dos impostos sobre o rendimento e a riqueza limitam o acesso fiscal à capacidade de ganho dos ativos. As diferenciações exigidas pela lei da igualdade devem estar alinhadas com este limite da carga total sobre os ativos.
3. **O imposto sobre a fortuna só pode ser adicionado aos outros impostos sobre o rendimento na medida em que a carga fiscal global sobre o rendimento alvo permaneça próxima de uma divisão de 50% entre o setor privado e o setor público quando se olha para o rendimento, despesas dedutíveis e outros benefícios.**
4. Tendo em conta a carga fiscal anterior sobre os ativos, o legislador fiscal deve, em qualquer caso, proteger a base econômica do estilo de vida pessoal contra um imposto sobre o rendimento alvo.
5. Na medida em que aqueles sujeitos ao imposto sobre a fortuna foram autorizados a estabelecer uma base econômica comum - aumentada - para o planejamento da vida individual dentro do seu casamento ou família, a proteção do casamento e da família, de acordo com o Artigo 6, Parágrafo 1, da Lei Básica exige que a legislatura do imposto sobre a riqueza respeite a continuidade desta propriedade conjugal e familiar (Alemanha, 1995, tradução livre, grifos nossos).<sup>97</sup>

---

<sup>97</sup> Cf. redação original: “1. Bestimmt der Gesetzgeber für das gesamte steuerpflichtige Vermögen einen einheitlichen Steuersatz, so kann eine gleichmäßige Besteuerung nur in den Bemessungsgrundlagen der je für sich zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten gesichert werden. Die Bemessungsgrundlage muß deshalb auf die Ertragsfähigkeit der wirtschaftlichen Einheiten sachgerecht bezogen sein und deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden. 2. Die verfassungsrechtlichen Schranken der Besteuerung des Vermögens durch Einkommen- und Vermögensteuer begrenzen den steuerlichen Zugriff auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens. An dieser Grenze der Gesamtbelastung des Vermögens haben sich die gleichheitsrechtlich gebotenen

Acontece que, como destacado por Andrei Pitten Velloso, o BVerfG esclareceu em 2006 que esse julgamento, de turma do Tribunal, não tratou especificamente do confisco tributário, mas da isonomia na tributação do patrimônio e da renda, razão pela qual não poderia ser considerado vinculante nem decisivo para questões gerais sobre o confisco. Além disso, o próprio BVerfG aclarou posteriormente que a decisão de 1995 não estabelecia limitações à carga tributária total resultante da tributação sobre a renda e sobre as atividades produtivas [*Gewerbsteuer*]. Finalmente, a menção ao princípio da repartição teria ocorrido em *obiter dictum*, o que reforça a ausência de efeitos vinculantes da decisão neste ponto (Pitten Velloso, 2010, p. 2-3; Alemanha, 2006<sup>98</sup>). Fernando Aurélio Zilveti e Mônica Pereira de Vasconcellos também destacam a circunstancialidade da decisão de 1995 (Zilveti; Vasconcellos, 2023, p. 45).

De fato, a decisão BVerfGE 93, 121, apenas menciona a “divisão de 50% entre o setor privado e o setor público” na ementa do julgamento. Não há qualquer discussão sobre a limitação de tributar a propriedade potencial no inteiro teor (Alemanha, 1995). O julgamento de 2006 (BVerfGE 115, 097) foi relevante porque, nele, o BVerfG confirmou o entendimento do Tribunal Federal de Finanças (BFH), de 1999, de que “seria impossível extrair da garantia da propriedade um limite objetivo à carga tributária total e até mesmo de tal garantia ser violada por obrigações tributárias, a menos que produzam ‘efeito de estrangulamento’ [*erdrosselnden Wirkung*]” (Pitten Velloso, 2010, p. 3). Com esse entendimento, o tribunal admitiu uma carga acumulada pouco superior a 50% da renda tributada. Assim, “o verdadeiro limite fundamental

---

*Differenzierungen auszurichten. 3. Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt. 4. Unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung des Vermögens muß der Steuergesetzgeber jedenfalls die wirtschaftliche Grundlage persönlicher Lebensführung gegen eine Sollertragsteuer abschirmen. 5. Soweit Vermögensteuerpflichtige sich innerhalb ihrer Ehe oder Familie auf eine gemeinsame - erhöhte - ökonomische Grundlage individueller Lebensgestaltung einrichten durften, gebietet der Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG, daß der Vermögensteuergesetzgeber die Kontinuität dieses Ehe- und Familiengutes achtet” (Alemanha, 1995).*

<sup>98</sup> Conforme trecho do inteiro teor da decisão BVerfGE 115, 097: “As declarações sobre o ‘princípio da meia divisão’ (Cf. II. 3. das razões da decisão - BVerfGE 93, 121 [136 ss.]) também não têm efeito vinculante de acordo com a Seção 31 par. 1º BVerfGG. Pode-se deixar em aberto se o efeito vinculante abrange apenas o objeto específico do litígio expresso na fórmula de decisão (cf. BVerfGE 104, 151 [197]) ou também as razões subjacentes à decisão, na medida em que estas contenham comentários sobre a interpretação da Constituição (cf. BVerfGE 40, 88 [93 f.]). Na decisão de 22 de junho de 1995 (BVerfGE 93, 121), não existe menção ao “princípio da meia partilha” como limite superior constitucional do ônus, nem pelo teor nem pelas razões que o sustentam” (Alemanha, 2006, tradução livre). Cf. redação original: “*Den Ausführungen zum "Halbteilungsgrundsatz" (C. II. 3. der Entscheidungsgründe -- BVerfGE 93, 121 [136 ff.]) kommt zudem keine Bindungswirkung gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG zu. Dabei kann dahinstehen, ob die Bindungswirkung allein den in der Entscheidungsformel ausgedrückten konkreten Streitgegenstand (vgl. BVerfGE 104, 151 [197]) oder auch die tragenden Gründe der Entscheidung umfasst, soweit diese Ausführungen zur Auslegung der Verfassung enthalten (vgl. BVerfGE 40, 88 [93 f.] m.w.N.). Denn im Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121) ergibt sich ein "Halbteilungsgrundsatz" als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze weder aus dem Tenor noch aus den ihn tragenden Gründen*”.

à tributação derivado da garantia da propriedade é a proibição de uma carga tributária excessiva [*Verbot übermäßiger Steuerbelastung*]” (Pitten Velloso, 2010, p. 3), podendo ela ser superior a 50% da renda tributada.

Sobre a possibilidade de tributação elevada de rendimentos igualmente elevados, Pitten destaca conteúdo do julgamento que nos é muito relevante:

Deve-se também ter em mente que a concepção das diferentes alíquotas de imposto deve ser medida principalmente em relação ao padrão de encargos iguais constitucionalmente exigidos, também na direção vertical (cf. BVerfGE 84, 239 [ 268 ff ]): A tributação dos rendimentos mais elevados em comparação com a tributação baixa deve ser projetado adequadamente (ver BVerfGE 82, 60 [ 89 ]; 99, 236 [ 260 ]; 107, 27 [ 47 ]; 112, 268 [ 279]). No entanto, nem este requisito de justiça fiscal vertical (art. 3.º, n.º 1 GG) nem a proibição de cargas fiscais excessivas (art. 14.º GG) especificam uma progressão tributária concreta; pelo contrário, ambos estabelecem um quadro externo para as decisões democraticamente legítimas do Parlamento, que não deve ser ultrapassado. Quando se trata de imposto de renda, cabe ao legislador decidir se a tributação é linear ou progressiva. Se o legislador optar por uma progressão tributária progressiva, não há fundamentalmente qualquer objeção a impor um fardo elevado aos rendimentos elevados, desde que o contribuinte em causa permaneça - visto em termos absolutos e em comparação com outros grupos de rendimentos - com um rendimento elevado e livremente disponível. Após dedução da carga tributária torna visível a utilidade privada da renda. Se esta última for garantida, cabe em grande parte ao poder discricionário do legislador determinar a adequação no sentido da justiça fiscal vertical. Mesmo que a proibição do excesso não estabeleça um limite superior geral para a tributação que possa ser especificado em termos de números, a carga fiscal sobre rendimentos ainda mais elevados não deve, em regra, ir tão longe que o sucesso económico seja fundamentalmente prejudicado e, portanto, não é mais refletido adequadamente (Alemanha, BVerfGE 14, 221 [241]; 82, 159[190]; 93, 121 [137], 2006, tradução livre).<sup>99</sup>

Outro ponto muito interessante do estudo de Pitten é o destaque para que, na decisão de 1995, a qual mencionou o princípio da repartição, o BVerfGE indicou que o confisco tributário deveria considerar a situação geral do contribuinte, tanto avaliando a carga global

<sup>99</sup> Cf. original: “*Ferner ist zu bedenken, dass die Ausgestaltung der unterschiedlichen Steuersätze in Form eines Tarifs primär am Maßstab verfassungsrechtlich gebotener Lastengleichheit auch in vertikaler Richtung zu messen ist (vgl. BVerfGE 84, 239 [268 ff.]): Die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich zur Besteuerung niedriger EinBVerfGE 115, 97 (116) BVerfGE 115, 97 (117) kommen ist angemessen auszugestalten (vgl. BVerfGE 82, 60 [89]; 99, 236 [260]; 107, 27 [47]; 112, 268 [279]). Weder dieses Gebot vertikaler Steuergerechtigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) noch das Verbot übermäßiger Steuerbelastung (Art. 14 GG) geben jedoch einen konkreten Tarifverlauf vor; vielmehr setzen beide den unmittelbar demokratisch legitimierten Entscheidungen des Parlaments einen äußeren Rahmen, der nicht überschritten werden darf. Bei der Einkommensteuer liegt es im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, ob der Tarif linear oder progressiv ausgestaltet wird. Wählt der Gesetzgeber einen progressiven Tarifverlauf, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, hohe Einkommen auch hoch zu belasten, soweit beim betroffenen Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein -- absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensgruppen betrachtet -- hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt, das die Privatnützigkeit des Einkommens sichtbar macht. Ist letzteres gewährleistet, liegt es weitgehend im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, die Angemessenheit im Sinne vertikaler Steuergerechtigkeit selbst zu bestimmen. Auch wenn dem Übermaßverbot keine zahlenmäßig zu konkretisierende allgemeine Obergrenze der Besteuerung entnommen werden kann, darf allerdings die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen für den Regelfall nicht so weit gehen, dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt (vgl. BVerfGE 14, 221 [241]; 82, 159 [190]; 93, 121 [137]).*”

sobre ele incidente, quanto a situação econômica do contribuinte (Pitten Velloso, 2010, p. 4). Com relação à tributação incidente sobre o patrimônio, é indispensável associá-la à tributação da renda, afinal, o patrimônio é renda convertida em patrimônio. Isso ocasiona que a tributação da propriedade não pode ser estranguladora, especialmente considerando que o contribuinte já teve sua renda tributada e, portanto, não convertida em patrimônio.

Finalmente, Cristiane Miranda Botelho relata em sua tese de doutorado que o BVerfG, em duas decisões de 2008, adotou o mínimo existencial como critério de avaliação da tributação. Consoante explica a autora, em um julgamento paradigmático, a Corte Constitucional alemã reconheceu o direito de um trabalhador autônomo, que sustentava sua esposa e seis filhos, de deduzir integralmente suas despesas com seguro-saúde e seguro assistencial, contrariando os limites previstos na legislação alemã da época. A decisão considerou inconstitucionais dispositivos da Lei do Imposto de Renda (EStG) que não permitiam as deduções que cobrissem adequadamente as referidas despesas, comprometendo a capacidade do contribuinte de prover serviços de saúde e assistência de longo prazo para sua família em um padrão comparável ao oferecido pela seguridade social pública (Botelho, 2018, p. 135-136). É o que se retira do julgado, cuja ementa é a que se segue:

O princípio da isenção fiscal do mínimo de subsistência não protege apenas o chamado mínimo material de subsistência. As contribuições para seguros privados de doença e cuidados de longa duração também podem fazer parte do mínimo de subsistência a ser poupado ao abrigo da legislação do imposto sobre o rendimento. Ao avaliar as despesas necessárias à existência, o nível de desempenho garantido pela legislação de segurança social deve ser tido em conta como um nível de comparação que quantifica o mínimo de subsistência (Alemanha, BVerfG 2 BvL 1/06, 2008, tradução livre).<sup>100</sup>

Essa decisão parecia com as conclusões alcançadas pelas nossas pesquisas, especialmente porque utilizou, em alguma medida, a verificação do nível de acesso à proteção social (a oferecida pela social pública) para determinar se a tributação seria ou não confiscatória. Não verificamos decisões em sentido semelhante na jurisprudência brasileira, tampouco destaque a esse posicionamento do BVerfG em estudos específicos relacionados com o não confisco.

A segunda decisão mencionada por Cristiane Botelho, conforme aponta a autora, gerou significativa controvérsia na Alemanha. Isso porque a Corte Constitucional teria desafiado

---

<sup>100</sup> Cf. original: “Das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums schützt nicht nur das sogenannte sächliche Existenzminimum. Auch Beiträge zu privaten Versicherungen für den Krankheits- und Pflegefall können Teil des einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimums sein. Für die Bemessung des existenznotwendigen Aufwands ist auf das sozialhilferechtlich gewährleistete Leistungsniveau als eine das Existenzminimum quantifizierende Vergleichsebene abzustellen” (Alemanha, BVerfG 2 BvL 1/06, 2008).

recente alteração na legislação do imposto de renda relacionada às deduções para despesas de transporte. A legislação anterior previa que os contribuintes poderiam deduzir os custos de deslocamento entre casa e trabalho, a partir de um valor fixo de € 0,30 por dia de trabalho e quilômetro percorrido. Entretanto, uma revisão legislativa em 2007 restringiu a dedução, aplicando-a apenas após o 21º quilômetro percorrido. O governo defendeu essa mudança como uma medida necessária para enfrentar o déficit orçamentário do período (Botelho, 2018, p. 136). Os contribuintes alegavam que a restrição poderia “conduzir a uma restrição da isenção fiscal do mínimo de subsistência” (BVerfG 2 BvL 1/07). Acatando a argumentação dos contribuintes, a Corte viu essa limitação como inconstitucional, argumentando que comprometia os princípios relacionados com a equidade (trabalhadores domiciliados em diferentes distâncias do trabalho seriam circunstancialmente beneficiados ou não - §33). Além disso, a decisão considerou que o transporte seria essencial para o trabalho e, portanto, uma despesa necessária para a subsistência (§32):

Se, apesar de tudo, se assumir junto do legislador que as despesas de deslocamento entre casa e trabalho não são despesas profissionais na acepção do artigo 9.º, n.º 1, frase 1 da EStG, o novo regulamento viola o princípio geral da igualdade na expressão da tributação baseada em circunstâncias subjetivas. Este princípio exige que as despesas inevitáveis que surgem na esfera privada reduzam a base de cálculo do imposto sobre o rendimento. As despesas de viagem não surgem com a mesma inevitabilidade que os benefícios que servem para garantir o nível de subsistência. No entanto, os contribuintes não podem evitá-los à vontade, como acontece com outras despesas privadas. Sem uma viagem para trabalhar, o contribuinte não pode trabalhar regularmente e, portanto, não pode gerar qualquer rendimento. Os custos de viagem são, portanto, inevitáveis para garantir a existência de alguém. Só poderiam ser evitados se os contribuintes empregados se mudassem sempre para onde encontraram emprego. É de se esperar que isso violaria o direito fundamental à liberdade de circulação (art. 11 GG); isso também significa que uma impossibilidade é esperada. Nem todos podem morar no local de trabalho ou próximo a ele. O local de residência não pode ser regularmente escolhido livremente. O mercado imobiliário, as circunstâncias financeiras, as necessidades familiares e outras restrições devem ser levadas em conta. A exigência de se deslocar até ao portão da fábrica, apesar destas restrições, pode levar o contribuinte a mudar de profissão ou de empregador ou mesmo a parar de trabalhar. Então, isto significa uma restrição da liberdade de escolha de uma carreira protegida pelo artigo 12.º da Lei Básica. Se o contribuinte viver a uma distância maior do seu local de trabalho por causa da sua família e, portanto, tiver de suportar as correspondentes despesas de viagem, o legislador fiscal deve ter isso em conta no que diz respeito ao artigo 6.º, n.º 1, da Lei Básica. A inevitabilidade das despesas de viagem é particularmente evidente se o trabalhador exercer diversas atividades profissionais em locais diferentes (por exemplo, agricultor a tempo parcial), se perder o emprego ou mudar a sede do empregador e se não houver alternativas de assumir um novo emprego em um local estrangeiro. Isso se aplica igualmente nos casos de vínculos empregatícios temporários ou de atribuições em cadeia (Alemanha, BVerfG 2 BvL 1/07, 2008, tradução livre).<sup>101</sup>

<sup>101</sup> Cf. original: “*Gehe man trotz allem mit dem Gesetzgeber davon aus, dass die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG seien, verstoße die Neuregelung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in der Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit. Dieser Grundsatz verlange, dass unvermeidbare Ausgaben, die in der privaten*”

Essa decisão específica se relaciona, por exemplo, com a ADI 5422, em que o STF decidiu que valores recebidos a título de alimentos ou pensão alimentícia não configurariam renda, por sua natureza. Apesar da importância da fundamentação adotada para essas decisões, mantemos nosso posicionamento de que não é natureza da riqueza que determina o mínimo existencial, é o nível geral de acesso à proteção social (mediante mercado privado ou fornecimento público).

Pitten afirma que o Tribunal Constitucional Federal alemão nunca declarou a inconstitucionalidade de uma lei tributária em razão dos seus efeitos confiscatórios (Pitten Velloso, 2010, p. 1, 4). Seu estudo foi produzido em 2010, mas também não identificamos, na base de dados do Tribunal Constitucional Alemão ou em trabalhos acadêmicos sobre o tema, evidência de mudança de entendimento neste sentido. Então, não é possível afirmar que o Tribunal Constitucional Alemão possui entendimento de que o limite da tributação é 50% da renda ou da propriedade do contribuinte, como é afirmado por parte da doutrina brasileira.

#### 4.1.2 Estados Unidos da América

Mencionamos brevemente o caso dos Estados Unidos da América (EUA) no capítulo 2 desta tese. Ele é interessante porque se trata de um país onde de fato foi adotada a tributação em alíquotas muito elevadas ao longo da sua história, o que, por vezes, é referenciado como “tributação confiscatória” [*confiscatory tax*].

---

*Sphäre anfallen, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer minderten. Fahrtaufwendungen entstünden zwar nicht mit der gleichen Zwangsläufigkeit wie Leistungen, die der Sicherung des Existenzminimums dienten. Dennoch könnten sich ihnen die Steuerpflichtigen nicht beliebig entziehen, wie dies bei anderen privaten Aufwendungen der Fall sei. Denn ohne Fahrt zur Arbeitsstätte könne der Steuerpflichtige regelmäßig nicht arbeiten und folglich keine Einnahmen erzielen. Die Fahrtkosten seien somit zur Existenzsicherung unvermeidlich. Sie könnten nur dadurch vermieden werden, dass die erwerbstätigen Steuerpflichtigen stets dorthin zögen, wo sie eine Erwerbstätigkeit gefunden hätten. Das zu erwarten und zuzumuten, verletze das Grundrecht der Freizügigkeit (Art. 11 GG); erwartet werde dadurch auch eine Unmöglichkeit. Es könne nicht jeder in oder in der Nähe seiner Arbeitsstätte wohnen. Der Wohnort könne nicht regelmäßig frei gewählt werden. Zu berücksichtigen seien der Wohnungsmarkt, die finanziellen Verhältnisse, die Bedürfnisse der Familie und andere Zwänge. Die Forderung, trotz dieser Zwänge an das Werkstor zu ziehen, könne den Steuerpflichtigen veranlassen, den Beruf oder Arbeitgeber zu wechseln oder sogar seine Erwerbstätigkeit einzustellen. Dies bedeute jedoch eine Einschränkung der von Art. 12 GG geschützten Berufswahlfreiheit. Soweit der Steuerpflichtige wegen seiner Familie in größerer Entfernung von seiner Arbeitsstätte wohne und deshalb entsprechende Fahrtaufwendungen auf sich nehmen müsse, habe dem der Steuergesetzgeber im Hinblick auf Art. 6 Abs. 1 GG Rechnung zu tragen. Die Zwangsläufigkeit der Fahrtaufwendungen sei vor allem dann offenkundig, wenn der Arbeitnehmer mehrere Berufstätigkeiten an verschiedenen Orten ausübe (zum Beispiel Nebenerwerbslandwirt), wenn er seine Arbeitsstelle verliere oder der Betriebssitz des Arbeitgebers wechsele und mangels Alternativen an einem auswärtigen Ort eine neue Arbeit aufgenommen werden müsse. Entsprechendes gelte in den Fällen befristeter Beschäftigungsverhältnisse oder Kettenabordnungen” (Alemanha, BVerfG 2 BvL 1/07, 2008).*

Como dito, Aliomar Baleeiro registra que, no curso da primeira metade do século XX, os impostos progressivos e pessoais atingiram uma severidade que talvez fosse considerada impossível pelos defensores de uma tributação elevada e niveladora. À época (1955), noticiava que as escalas da tributação alcançavam quase 100% sobre a renda e a herança e comentava que havia verdadeira ameaça ao capital, já que em poucos anos houve redução do número de indivíduos beneficiários de grandes rendas na Inglaterra, por exemplo. Aponta, ainda, que a tributação enérgica passou a ser adotada em todos os países amadurecidos e se tratava de uma revolução social bem-sucedida, já que era possível observar uma tendência ao desaparecimento dos grandes contrastes de riqueza e pobreza, sem causar a ruína da produção (Baleeiro, 2015, p. 237).

O relatado por Baleeiro coincide, de certa forma, com as conclusões de Thomas Piketty alcançadas em *O capital no século XXI* (2014). O economista francês aponta que a concentração de riquezas diminuiu enormemente entre 1910 e 1950, e que nas décadas seguintes não houve retrocesso quanto aos níveis observados em 1910. Isso decorreria do fato de, até a Primeira Guerra Mundial, persistirem períodos sem grandes conflitos e violência (quando comparados ao século XX) e da quase inexistência de tributos sobre o capital. A tributação de dividendos, juros, lucros e aluguéis surgiu ao longo do século XX e a progressividade desses tributos foi fundamental para evitar nova concentração de riquezas nas décadas posteriores (Piketty, 2014, p. 362-364). Além da tributação do capital, houve dispersão da riqueza a partir da tributação em alíquotas bastante elevadas no período entreguerras (Piketty, 2014, p. 492).

Curiosamente, os Estados Unidos da América foram os primeiros a tributar a renda acima de 70% (setenta por cento) nos anos 1919-1922.<sup>102</sup> Posteriormente, adotaram alíquotas no mesmo patamar para as heranças, de 1937 a 1939. Os países da Europa continental não alcançaram alíquotas superiores a 80% (oitenta por cento), o que foi verificado nos Estados Unidos. A crise dos anos 1930 favoreceu o aumento vertiginoso de alíquotas pelo clima de revanchismo contra as elites econômicas. Roosevelt chegou ao poder em 1933 e imediatamente promoveu o aumento do imposto sobre a renda, anteriormente fixado em 25%, para 63% a partir de 1933. Em 1937, aumentou o imposto sobre a renda para 79%, maior alíquota do imposto desde 1919. O *Victory Tax Act*, em 1942, elevou o imposto a alíquotas superiores a 88% e, posteriormente, em 1944, para 94%. As alíquotas do imposto se estabilizaram em 90% (até a

---

<sup>102</sup> O próprio Piketty faz um comentário sobre a ironia de os Estados Unidos serem os precursores da “tributação confiscatória” (termo usado pelo economista, com o qual não concordamos): “de maneira geral, se examinarmos a história da progressividade fiscal ao longo do século passado, é impressionante constatar que foram os países anglo-saxões, e em particular os Estados Unidos, que inventaram o imposto confiscatório sobre as rendas e os patrimônios julgados excessivos” (Piketty, 2014, p. 492).

metade dos anos 1960 e depois em 70% até o início dos anos 1980. Nos Estados Unidos, entre 1932 e 1980, a alíquota máxima do imposto sobre a renda era, em média, 81% (Piketty, 2014, p. 493).

O exemplo dos Estados Unidos é importante porque, conforme sustentamos em nossa dissertação de mestrado, a tributação pode e deve ser utilizada com o objetivo de evitar a concentração de riquezas em um número cada vez menor de pessoas. Se a concentração de riquezas prejudica o exercício dos direitos políticos, fundamentais segundo a CRFB/1988, e mina a democracia, pressuposto da nossa República, então, a tributação com o fundamento de desconcentração é legítima (Marinho, 2019, p. 208). Conforme Piketty demonstra, a partir do caso estadunidense, entre outros, a tributação em alíquotas muito elevadas promove a pulverização de poder econômico, sem afetar a dignidade das pessoas extremamente ricas.

É importante, mais uma vez, reforçar que não ignoramos o aumento de complexidade nas relações sociais e econômicas ao longo dos anos. O capital está mais conectado e possui característica cada vez mais global, em vez de nacional. Entendemos que não é possível simplificar o debate a respeito da justiça tributária no simples aumento de alíquota tributária. Por outro lado, não é possível aceitar simplesmente, sem questionamentos, a afirmação de que a tributação elevada provoca a inevitável fuga de capitais, até porque o que vemos no Brasil são alíquotas muito reduzidas aplicadas sobre o patrimônio e um inadequado dimensionamento da progressividade sobre a renda. Problemas complexos exigem soluções complexas, o que só pode ser acertadamente resolvido com planejamento. Para planejar, é preciso considerar perspectivas multidimensionais e integradas com vistas a um objetivo comum. O estudo comparado e os exemplos históricos mencionados nesta tese podem ser úteis para isso.

#### **4.1.3 Argentina**

O exemplo argentino também é frequentemente citado na literatura brasileira, provavelmente porque a jurisprudência da Corte Constitucional desse país desde há muito se debruça sobre o problema do montante de tributo considerado excessivo. O país também é muito citado porque a Corte estabeleceu um percentual uniforme considerado confiscatório: o teto de 33% sobre diferentes bases.

De acordo com Susana Camila Navarrine e Ruben Oscar Asorey, que atualizaram a obra de Carlos M. Giuliani Fonrouge, até 2004 a Corte Suprema mantinha o teto de 33%, considerando confiscatórias as seguintes situações:



- a) O imposto imobiliário que consumir mais de 33% da renda do bem, calculada segundo o rendimento normal médio da adequada exploração econômica do imóvel;
- b) O imposto sucessório que exceder 33% do valor dos bens recebidos pelo beneficiário, destacando-se que a previsão legal que diferenciava o montante do tributo para beneficiários presentes ou ausentes do país foi revogada;
- c) A patente que absorve parte substancial das utilidades de uma empresa;
- d) A contribuição de melhoria que não guarde relação prudente com a valorização atribuída com o imóvel, pela obra realizada;
- e) O imposto sobre o registro de estatutos de sociedade estrangeira, que absorve quase metade do capital cedido à sucursal na República (Fonrouge, 2004, p. 299-300).

O precedente que estabeleceu o teto de 33% é antigo, tendo sido comentado em minúcia por Dino Jarach em seu livro *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, lançado em 1983. O autor recorda que a jurisprudência do país, firmada em 1906, entendia que violava o princípio de equidade a tributação que resultasse espoliativa ou, em outras palavras, que fosse violadora da garantia do direito de propriedade (Jarach, 1983, p. 326). O já citado art. 17 da Constituição argentina, cuja redação foi mantida até os dias de hoje, protege amplamente a propriedade, dizendo que ela não pode ser violada. Entretanto, com relação ao confisco, é expressa apenas para bani-lo do Código Penal. Neste sentido, é ver o comentário de Dino Jarach sobre a interpretação do dispositivo:

Qual é a consequência lógica que qualquer intérprete da Constituição, *prima facie*, tiraria desse texto constitucional? Na nossa opinião, é o seguinte: que os Constituintes quiseram, em matéria fiscal, salvaguardar o direito de propriedade com uma garantia meramente formal. O direito à propriedade é seguro quando os impostos são aprovados por lei do Congresso. É isso que expressa o texto da Constituição. Algo semelhante é afirmado na decisão de 1906, “Faramiñán, Manuel c/ Municipalidad de La Plata”, sobre a inconstitucionalidade das portarias municipais (F: 105-50). A doutrina desta decisão é muito interessante, comparada com a evolução subsequente da jurisprudência.

“Os confiscos proibidos pela Constituição – diz o Tribunal – são medidas de natureza pessoal e para fins criminosos pelas quais um cidadão é desapropriado dos seus bens, é o confisco do Código Penal e no sentido lato do artigo 17.º a apreensão de propriedade de outrem sem sentença fundada em lei ou por meio de requisições militares, mas de forma alguma o que, na forma de contribuições para fins públicos, o Congresso possa impor aos governos locais”.

Qual é o significado desta decisão? Que a proibição de confisco se limita, na acepção do artigo 17 – tal como interpretado pela Corte naquela ocasião – ao verdadeiro confisco de bens do Código Penal, ou seja, aquela medida de caráter pessoal cuja origem histórica é bem conhecida. Trata-se de reprimir, na Carta de 1853, as indignidades patrimoniais estabelecidas pelo ditador Rosas antes do regime confederativo e da instituição do Estado Constitucional. O que querem reprimir é o verdadeiro confisco como medida criminosa repressiva. Mas de forma alguma este conceito de confisco pode ser aplicado a impostos aprovados pelo Congresso ou, quando apropriado, pelas legislaturas provinciais (Jarach, 1983, p. 327, tradução livre).<sup>103</sup>

<sup>103</sup> Cf. original: “¿Cuál es la consecuencia lógica que cualquier intérprete de la Constitución, *prima facie*, extraería de ese texto constitucional? A nuestro juicio, es la siguiente: que los Constituyentes han querido, en materia impositiva, salvaguardar el derecho de propiedad con una garantía meramente formal. El derecho de propiedad está a salvo cuando los impuestos sean aprobados por ley del Congreso. Esto es lo que el texto de Constitución expresa. Algo parecido se afirma en el fallo del año 1906, “Faramiñán, Manuel c/ Municipalidad

Para Jarach, a decisão antiga da Corte confirma a visão de que os tributos instituídos e regulados pelo Poder Legislativo não seriam, de forma alguma, uma violação ao direito de propriedade. Ou seja, o que protegeria o direito de propriedade seria o princípio da legalidade, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido sem lei que o institua (Jarach, 1983, p. 327).

Ocorre que, em sentido diverso da decisão de 1906, a Corte argentina firmou jurisprudência entendendo que a proteção do direito de propriedade não é meramente formal, mas substancial. Essa mudança teria ocorrido paulatinamente, em um trajeto evolutivo a partir do qual a Corte entendeu que nem mesmo por meio de tributos o Poder Legislativo pode privar o cidadão do seu direito de propriedade. A maior parte das decisões tratou da tributação sobre heranças e doação – Dino Jarach explica que, de certa forma, elas limitavam a progressividade tributária sobre a qual os legisladores haviam decidido, com razão, estabelecer:

Mas quando e em que condições este direito foi considerado violado? Em algumas das primeiras decisões, um imposto de 15% e depois de 20% foi considerado confiscatório. A evolução posterior levou a uma espécie de estabilização. Durante muito tempo se estabeleceu que o imposto era confiscatório quando absorvia mais de 33% dos bens hereditários, ou seja, do total tomado em relação a cada herdeiro.

O Tribunal estabeleceu 33%, como poderia dizer outro número, e durante muito tempo aplicou este critério, independentemente do grau de parentesco dos herdeiros com o falecido e do valor herdado. Posteriormente, o Supremo Tribunal aumentou esta percentagem máxima quando se tratava de herdeiros domiciliados no estrangeiro que, por força das leis locais de quase todas as províncias, estavam sujeitos, além do imposto normal, ao imposto adicional de absentismo que, em algumas jurisdições, era de 50% e em outros 100%.

O imposto sobre a livre transmissão de bens caracterizou-se, pela sua finalidade e evolução histórico-política, como um imposto progressivo baseado no montante e no grau de relação, o que significa que o legislador tem por finalidade, e manifesta-a através das leis, graduar o imposto progressivamente, quanto maior for o valor da herança e maior for o grau de parentesco do herdeiro em relação ao falecido. Mas se o limite de 33% for aplicado, isso significa que a progressão só ocorreria até o limite desse valor e não além. E o adicional de absentismo, que respondia também a uma finalidade de política fiscal, só era aplicável na medida em que o imposto mais o adicional de absentismo não ultrapassasse 33%.

---

*de La Plata”, sobre inconstitucionalidad de ordenanzas municipales (F: 105-50). La doctrina de este fallo es muy interesante, comparada con la evolución posterior de la jurisprudencia. ‘Las confiscaciones prohibidas por la Constitución – dice la Corte – son medidas de carácter personal y de fines penales por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes, es la confiscación del Código Penal y en sentido amplio del artículo 17 el apoderamiento de bienes de otro sin sentencia fundada en ley o por medio de requisiciones militares, pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos, pueda imponer el Congreso a los gobiernos locales.’ ¿Cuál es el sentido de este fallo? Que la prohibición de las confiscaciones es limitada, en el significado del artículo 17 – tal como lo interpretó la Corte en esa oportunidad – a la verdadera confiscación de bienes del Código Penal, o sea, aquella medida de carácter personal cuyo origen histórico es bien conocido. Se trata de reprimir, en la Carta de 1853, los vejámenes de carácter patrimonial establecidos por el dictador Rosas con anterioridad al régimen de la Confederación y al establecimiento del Estado Constitucional; lo que se quiere reprimir es la verdadera confiscación como medida represiva penal. Pero de ninguna manera se puede aplicar este concepto de confiscación a los impuestos aprobados por el Congreso o, en su caso, por las legislaturas provinciales” (Jarach, 1983, p. 327, tradução livre).*

Ou seja, para as grandes sucessões, cujos herdeiros residiam no estrangeiro, não havia progressão nem sobretaxa por absentismo (Jarach, 1983, p. 329, tradução livre).<sup>104</sup>

Para Jarach, o Tribunal desvirtuou o propósito do legislador, que pretendia realizar política fiscal a partir da gradação de alíquotas, inclusive mais penosas, aos herdeiros que não fossem domiciliados em território argentino. Ademais, explica o jurista que a Corte foi responsável por estabelecer um tratamento desigual aos contribuintes, já que para aqueles com menor capacidade contributiva a progressividade funcionava plenamente (porque nunca alcançaria o teto de 33%) (Jarach, 1983, p. 329-330).<sup>105</sup> Como destacado acima, essa diferenciação entre a tributação dos beneficiários foi revogada da legislação argentina com a reforma tributária de 1973.

Dino Jarach também noticia a existência de precedentes relativos a tributos incidentes sobre o consumo. Segundo o autor, a Corte Constitucional entende que o confisco tributário apenas se configura quando o capital ou a renda da pessoa é afetada (Jarach, 1984, p. 332). Sobre a confiscatoriedade gerada pelo acúmulo de tributos sobre um mesmo contribuinte, o autor informa que a jurisprudência era, à época da publicação do seu livro, 1983, vacilante.

Artigo mais recente, publicado em 2019 (Fernández, 2019, p. 21-23), noticia que, apesar da fixação do limite de 33% em algumas decisões da Corte Constitucional argentina, não é possível falar em um padrão ou um limite percentual vinculativo para qualificar o confisco tributário. De acordo com Juan Ignacio Moreno Fernández (2019, p. 22), a Corte Constitucional já ressaltou que “não existe um número ou valor dentro do qual todo imposto é legítimo e deixa de sê-lo além desse limite”. Diante do narrado, também entendemos não ser possível afirmar a

---

<sup>104</sup> Cf. original: “*Pero, ¿cuándo y en cuales condiciones se consideraba violado este derecho? En alguno de los primeros fallos se consideró que era confiscatorio un impuesto del 15% y luego del 20%. La evolución ulterior llevó a una especie de estabilización. Durante mucho tiempo se estableció que el impuesto era confiscatorio cuando absorbía más del 33% del haber hereditario, o sea, de la hijuela tomada con respecto a cada heredero. La Corte estableció el 33%, como pudo decir otra cifra, y durante mucho tiempo aplicó este criterio, cualquiera que fuera el grado de parentesco de los herederos con el causante y el monto hereditario. Más tarde el Supremo Tribunal aumentó ese porcentaje máximo cuando se tratase de herederos domiciliados en el exterior que, en virtud de las leyes locales de casi todas las provincias, estaban sujetos, además del impuesto normal, al adicional al ausentismo que, en algunas jurisdicciones, era del 50% y en otras del 100%. El impuesto a la transmisión gratuita de bienes se caracterizaba, por su finalidad y evolución histórico-política, como un impuesto progresivo en razón del monto y del grado de parentesco, lo que significa que el legislador tiene el propósito, y lo manifiesta a través de las leyes, de graduar el impuesto en forma progresiva cuanto más grande sea el monto de la sucesión y alejado el grado de parentesco del herdero con respecto al causante. Pero si se aplica el tope del 33%, ello significa que la progresión jugaría solo hasta el límite de esa cifra y no más allá. Y el adicional al ausentismo, que también respondía a un propósito de política fiscal, era aplicable solo en la medida en que el impuesto más el adicional al ausentismo no pasara del 33%. Em otras palabras, para las grandes sucesiones, cuyos herederos residían en el exterior, no había ni progresión ni recargo por ausentismo*” (Jarach, 1983, p. 329, tradução livre).

<sup>105</sup> O autor destaca que essa questão restou meramente histórica, já que a reforma tributária argentina de 1973 eliminou os gravames tributários incidentes sobre a transmissão gratuita de propriedade (Jarach, 1984, p. 330).

existência de norma definitiva, nem mesmo judicial, a fixar a alíquota máxima de 33% na Argentina.

## 4.2 A visão específica da Europa

A Convenção Europeia dos Direitos Humanos (CEDH) estabelece padrões de proteção aos direitos humanos e é obrigatória para todos os países integrantes do Conselho da Europa. Este Conselho, uma organização internacional fundada em 1949, tem como principal missão a defesa e promoção dos direitos humanos. Atualmente, é composto por 46 Estados-Membros,<sup>106</sup> sendo que 27 destes também fazem parte da União Europeia.<sup>107</sup> O Conselho se destaca como a instituição europeia mais longeva ainda em atividade (Conselho da Europa, 2023, p. 2-3).

A União Europeia, por sua vez, é uma organização política e econômica que foi oficialmente estabelecida com a assinatura do Tratado de Maastricht em 7 de fevereiro de 1992 e entrou em vigor em 1 de novembro de 1993 (União Europeia, [s.d.]). Esta fundação ocorreu mais de quatro décadas após a assinatura da Convenção Europeia dos Direitos Humanos.

Um detalhe fundamental é que todos os países membros do Conselho da Europa são signatários da Convenção Europeia dos Direitos Humanos. Como resultado, todos estão sob a jurisdição do Tribunal Europeu de Direitos Humanos (TEDH), entidade encarregada de assegurar a correta aplicação da Convenção nos países signatários. Dentre os diversos direitos assegurados pela Convenção, encontra-se o direito de propriedade. Esse direito, reconhecidamente, tem uma conexão intrínseca com a tributação. Em diferentes ocasiões, o TEDH foi convocado para avaliar situações em que se alegava que medidas tributárias interferiam indevidamente no direito de propriedade dos cidadãos, questões essas que serão abordadas nesta seção.

### 4.2.1 O direito de propriedade na Convenção Europeia dos Direitos Humanos

---

<sup>106</sup> Atualmente, são membros do Conselho da Europa: Albânia; Andorra; Armênia; Áustria; Azerbaijão; Bélgica; Bósnia e Herzegovina; Bulgária; Croácia; Chipre; República Tcheca; Dinamarca; Estônia; Finlândia; França; Geórgia; Alemanha; Grécia; Hungria; Islândia; Irlanda; Itália; Letônia; Liechtenstein; Lituânia; Luxemburgo; Malta; Mônaco; Montenegro; Países Baixos (Holanda); Macedônia do Norte; Noruega; Polônia; Portugal; República da Moldávia; Romênia; São Marino; Sérvia; Eslováquia; Eslovênia; Espanha; Suécia; Suíça; Turquia; Ucrânia e Reino Unido. A Federação Russa deixou o Conselho no início de 2023, em virtude da guerra contra a Ucrânia. São membros observadores: Canadá; Vaticano; Japão; México e Estados Unidos da América.

<sup>107</sup> Também fazem parte da União Europeia: Áustria; Bélgica; Bulgária; Chipre; República Tcheca; Dinamarca; Estônia; Finlândia; França; Alemanha; Grécia; Hungria; Irlanda; Itália; Letônia; Lituânia; Luxemburgo; Malta; Países Baixos (Holanda); Polônia; Portugal; Romênia; Eslováquia; Eslovênia; Espanha; Suécia e Reino Unido.

A Convenção para a Proteção dos Direitos Humanos e Liberdades Fundamentais, mais conhecida como Convenção Europeia dos Direitos Humanos [*European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms* – ECHR] foi aberta à assinatura em Roma em 04 de novembro de 1950 e estabelece “direitos absolutos que os Estados não podem infringir, como o direito à vida ou a proibição da tortura, e protege direitos e liberdades que só podem ser restringidos por lei quando tais medidas são necessárias numa sociedade democrática, como o direito à liberdade e à segurança” (TEDH, 2022, p. 5). Entrou em vigor em 3 de setembro de 1953 e foi o primeiro instrumento a dar efeito a direitos encampados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos, tornando-os vinculativos. Por sua razão, foi criado em 1959 o Tribunal Europeu de Direitos Humanos (TEDH), órgão judicial do Conselho da Europa, que examina queixas individuais de particulares e queixas entre Estados-Membros.

Camilo B. Schutte noticia que a Convenção original deveria tratar do direito de propriedade das pessoas residentes nos Estados Signatários, em conformidade com o art. 17 da Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH), adotada e proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas de 1948.<sup>108</sup> A proposta de redação do artigo, elaborada por um Comitê de Especialistas, foi recebida como conciliadora da visão de que a propriedade é uma extensão da personalidade humana e a visão socialista da propriedade, de que ela serve ao interesse coletivo:

Toda pessoa física ou jurídica tem direito ao gozo pacífico de seus bens. Tais bens não podem ser sujeitos a confisco arbitrário. As presentes medidas não serão, no entanto, consideradas como violando, de forma alguma, o direito de um Estado de aprovar a legislação necessária para garantir que tais bens sejam utilizados de acordo com o interesse geral (Schutte, 2004, p. 16, tradução livre).<sup>109</sup>

Apesar de ter sido visto como conciliadora e ter sido aprovada unanimemente pelo Comitê em sua primeira sessão, ela recebeu oposição dos seus membros socialistas, durante a segunda sessão de debate do texto. Esses argumentavam que um direito de cunho econômico, como o direito de propriedade, não deveria compor um diploma que tratava de direitos políticos, a menos que outros direitos econômicos fossem assim reconhecidos, a exemplo do direito ao pleno emprego (Schutte, 2004, p. 16-17). A visão de que a propriedade é uma extensão da personalidade do indivíduo sagrou-se vencedora após sete sessões nas quais o texto foi reescrito

<sup>108</sup> Art. 17: “1. Todo ser humano tem direito à propriedade, só ou em sociedade com outros. 2. Ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade” (DUDH, 1948).

<sup>109</sup> Cf. original: “[e]very natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. Such possessions cannot be subjected to arbitrary confiscation. The present measures shall not however be considered as infringing, in any way, the right of a State to pass necessary legislation to ensure that said possessions are utilised in accordance with the general interest” (Schutte, 2004, p. 16).

e rediscutido. Atualmente o direito de propriedade está protegido no art. 1º do Protocolo Adicional à Convenção, promulgado em 20 de março de 1952, com pequenas, mas significativas, alterações:

Toda pessoa física ou jurídica tem direito ao gozo tranquilo de seus bens. Ninguém será privado de seus bens exceto no interesse público e sujeito às condições previstas pela lei e pelos princípios gerais do direito internacional.

As disposições anteriores não prejudicarão, de forma alguma, o direito de um Estado de aplicar as leis que considere necessárias para controlar o uso da propriedade de acordo com o interesse geral ou para garantir o pagamento de tributos ou outras contribuições ou penalidades (CEDH, 1952, tradução livre).<sup>110</sup>

O interessante deste episódio é que, durante os debates, diante das preocupações dos representantes socialistas da Assembleia Consultiva, especialmente a respeito da possibilidade da nacionalização de bens e propriedades, o vice-presidente do Comitê de Questões Jurídicas e Administrativas do Conselho da Europa, Antonio Azara, um conservador que fez parte do Partido Nacional Fascista italiano, afirmou na sexta reunião do Comitê que “ninguém estava disputando a função social da propriedade” (Schutte, 2004, p. 17). O seu posicionamento era o de que o alvo da proteção normativa seria a desapropriação injustificada, como a levada a cabo por governos totalitários, então recentemente, na Itália.

Na revisão do texto pelo Secretário-Geral, foram feitos 3 comentários que também provocaram alterações na redação do artigo. A primeira, com relação ao termo “confisco arbitrário”, que foi considerado muito vago para constar em um texto jurídico; a redação “sujeito às condições previstas pela lei” foi considerada mais precisa e adequada. O segundo comentário endereçava a disputa em torno da previsão expressa da obrigação de indenizar em casos de desapropriação. As propostas que continham previsão nesse sentido foram afastadas em razão de membros do Conselho considerarem muito restritivo adotar previsão desse tipo sem especificar as condições e os termos em que a indenização seria devida. O comentário do Secretário-Geral foi no sentido de que a mesma cláusula “sujeito às condições previstas pela lei” provavelmente abarcaria a exigência de indenizar, dado que a maioria das legislações internas previam a compensação financeira. O último comentário foi para garantir que a Convenção não proibisse, de forma alguma, a arrecadação tributária (Schutte, 2004, p. 21-22). A dificuldade de acordo e as reiteradas alterações no texto do artigo impossibilitaram que a

---

<sup>110</sup> Cf. original: “Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law. The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties” (CEDH, 1952).

proteção à propriedade constasse originalmente da Convenção, tendo sido incluída, como dito, apenas pelo Protocolo Adicional de 1952 [*First Protocol*] (Peeters, 2012, p. 305).

Após os comentários do Secretário-Geral, não foram feitas alterações e o artigo foi aprovado. Então, as Constituições europeias aprovadas após 1952 passaram a incorporar em seus textos dispositivos legais que refletiam a Convenção. Schutte menciona a Constituição Dinamarquesa de 1953, em seu §73;<sup>111</sup> o art. 62 da Constituição Portuguesa de 1976;<sup>112</sup> os

---

<sup>111</sup> “73. O direito de propriedade será inviolável. Ninguém será condenado a ceder seus bens, exceto quando exigido pelo bem público. Isso só pode ser feito conforme previsto no Estatuto e mediante remuneração integral. Quando um projeto de lei relativo à expropriação de propriedade tiver sido aprovado, um terço dos membros do Folketing poderá, no prazo de três dias úteis a partir da aprovação final de tal projeto de lei, exigir que ele não seja apresentado para parecer favorável real até novas eleições. ao Folketing foram realizadas e o projeto de lei foi novamente aprovado pelo Folketing reunido em seguida. Qualquer questão relativa à legalidade de um acto de expropriação e ao montante da indemnização pode ser submetida aos tribunais de justiça. A apreciação das questões relativas ao montante da indemnização poderá, por Estatuto, ser remetida para os tribunais de justiça constituídos para o efeito.” Cf. redação em língua inglesa: “73. *The right of property shall be inviolable. No person shall be ordered to cede his property except where required by the public weal. It can be done only as provided by Statute and against full compensation. Where a Bill relating to the expropriation of property has been passed, one-third of the Members of the Folketing may within three week-days from the final passing of such Bill, demand that it shall not be presented for the Royal Assent until new elections to the Folketing have been held and the Bill has again been passed by the Folketing assembling thereupon. Any question of the legality of an act of expropriation and the amount of compensation may be brought before the courts of justice. The hearing of issues relating to the amount of the compensation may by Statute be referred to courts of justice established for such purpose.*” (Dinamarca, 1973)

<sup>112</sup> “Artigo 62.º Direito de propriedade privada. 1. A todos é garantido o direito à propriedade privada e à sua transmissão em vida ou por morte, nos termos da Constituição. 2. A requisição e a expropriação por utilidade pública só podem ser efetuadas com base na lei e mediante o pagamento de justa indenização.”

detalhados arts. 17 e 18 da Constituição Grega de 1975;<sup>113</sup> o art. 33 da Constituição Espanhola de 1978,<sup>114</sup> entre outras.

#### 4.2.2 A jurisprudência do Tribunal Europeu de Direitos Humanos sobre confisco tributário

O TEDH é composto por um número de juízes igual ao de Estados parte na Convenção. Eles são eleitos pela Assembleia Parlamentar do Conselho da Europa, com base em listas de 3 candidatos propostas por cada Estado. Os juízes eleitos não representam seu Estado de origem, e o mandato de 9 anos, não prorrogável, é de caráter independente e individual. O Tribunal não tem autoridade para começar um processo por conta própria. Sua competência se limita a julgar

---

<sup>113</sup> Artigo 17.º A propriedade está sob a proteção do Estado; contudo, os direitos daí decorrentes não poderão ser exercidos contrariamente ao interesse público. Ninguém pode ser privado dos seus bens, salvo para benefício público, que deve ser devidamente comprovado, quando e nos termos da lei e sempre após a indemnização integral correspondente ao valor dos bens expropriados no momento da audiência de determinação provisória da indemnização. (...) Artigo 18.º A propriedade e a disposição de minas, pedreiras, grutas, sítios e tesouros arqueológicos, águas minerais, correntes e subterrâneas e recursos subterrâneos em geral, serão reguladas por leis especiais. A propriedade, exploração e administração de lagoas e grandes lagos, bem como a disposição geral das áreas resultantes da drenagem destes, serão regulamentadas por lei. As requisições de bens para necessidades das forças armadas em caso de guerra ou mobilização, ou para fazer face a uma emergência social imediata que possa pôr em perigo a ordem ou a saúde públicas, serão reguladas por leis especiais. A redistribuição de áreas agrícolas para o efeito de exploração mais rentável da terra, bem como a adopção de medidas para evitar o parcelamento excessivo ou para facilitar a reestruturação de pequenas explorações agrícolas parceladas, serão permitidas de acordo com o procedimento especificado em lei especial. Além dos casos previstos nos números anteriores, a lei pode prever outras privações necessárias do livre uso e gozo dos bens, por circunstâncias especiais. (...) Cf. redação em língua inglesa: “*Property is under the protection of the State; rights deriving there from, however, may not be exercised contrary to the public interest. No one shall be deprived of his property except for public benefit which must be duly proven, when and as specified by statute and always following full compensation corresponding to the value of the expropriated property at the time of the court hearing on the provisional determination of compensation. In cases in which a request for the final determination of compensation is made, the value at the time of the court hearing of the request shall be considered. (...) The ownership and disposal of mines, quarries, caves, archaeological sites and treasures, mineral, running and underground waters and underground resources in general, shall be regulated by special laws. The ownership, exploitation and administration of lagoons and large lakes, as well as the general disposal of areas resulting from the draining of such, shall be regulated by law. Requisitions of property for the needs of the armed forces in case of war or mobilization, or for the purpose of facing an immediate social emergency that may endanger public order or health, shall be regulated by special laws. The redistribution of agricultural areas for the purpose of exploiting the land more profitably, as well as the adoption of measures to prevent excessive parcelling or to facilitate restructuring of small parcelled farm holdings, shall be allowed in accordance with the procedure specified by special law. In addition to the cases specified in the preceding paragraphs, the law may provide for other necessary deprivations of the free use and enjoyment of property, owing to special circumstances (...)*”.

<sup>114</sup> “Seção 33. O direito à propriedade privada e à herança é reconhecido. A função social destes direitos determinará os limites do seu conteúdo de acordo com a lei. Ninguém pode ser privado dos seus bens e direitos, salvo por motivos justificados de utilidade pública ou interesse social e mediante indemnização adequada nos termos da lei.” Cf. redação em língua inglesa: “*Section 33. The right to private property and inheritance is recognized. The social function of these rights shall determine the limits of their content in accordance with the law. No one may be deprived of his or her property and rights, except on justified grounds of public utility or social interest and with a proper compensation in accordance with the law.*”



supostas infrações à Convenção Europeia dos Direitos do Homem, fundamentadas em representações individuais ou entre Estados (TEDH, 2021).

Os processos perante o Tribunal passam por duas fases principais da apreciação: a fase da apreciação da admissibilidade e a fase da apreciação quanto ao fundo (ou seja, o exame das alegadas violações). A tramitação de uma queixa também passa por várias fases, que envolvem a apreciação de admissibilidade, a existência de jurisprudência pacífica do Tribunal, a oitiva do Estado requerido, uma possível audiência pública e, finalmente, a sentença, que poderá ser devolvida ao Tribunal em 3 meses, para nova apreciação (TEDH, 2021).

O Tribunal só pode ser acionado após todas as opções de recurso interno terem sido exploradas. Em outras palavras, indivíduos que alegam violação de seus direitos devem primeiro apresentar sua causa nos tribunais do respectivo Estado até a instância máxima competente. Assim, o Estado tem a chance de resolver a suposta infração em nível nacional. Além disso, o Tribunal avalia apenas queixas a respeito de direitos consagrados na Convenção (TEDH, 2021).

As sentenças por violação são vinculantes para os Estados envolvidos, que devem cumpri-las. O Comitê de Ministros do Conselho da Europa supervisiona a implementação dessas decisões, especialmente para garantir o pagamento adequado das quantias determinadas pelo Tribunal aos requerentes como reparação pelos prejuízos sofridos. Quando o Tribunal identifica uma infração à Convenção, ele encaminha um dossiê ao Comitê de Ministros do Conselho da Europa. Este, em colaboração com o país envolvido e o serviço encarregado de implementar as sentenças, determina como proceder para garantir a execução e prevenir violações similares no futuro. Isso pode resultar em ações gerais, como mudanças legislativas, e, quando apropriado, em medidas individuais (TEDH, 2021).

Em seus julgamentos, o TEDH utiliza um método de trabalho que separa os fatos do Direito, mas, nos fatos, considera a legislação local do país contra o qual é apresentada a queixa. A Corte não é passiva no exame da queixa e pode investigar pontos sobre os quais há disputa entre o requerente (autor) e o requerido (réu). Usualmente, mesmo em caso de dúvidas, a Corte encaminha perguntas às partes sobre a interpretação e a melhor aplicação da legislação local, a partir, também, de exemplos e precedentes sobre casos similares ou análogos. Depois de resolver os fatos controversos e estabelecer o contexto dos fatos, a Corte passa para o julgamento do mérito da queixa (“do Direito”). O Exame do mérito é realizado em 3 etapas: (i) havia um direito protegido pelo artigo?; (ii) houve interferência sobre esse direito?; (iii) a

interferência foi injustificada, diante do artigo? Uma resposta positiva a todas as perguntas caracteriza uma violação à Convenção (Schutte, 2004, p. 28; Debelva, p. 110, *e-book*).

O art. 1º do Protocolo Adicional à Convenção, como visto, não menciona expressamente o confisco, mas autoriza a cobrança de tributos. É a partir da proteção ao direito de propriedade que o TEDH julga questões relacionadas com o confisco tributário. De acordo com informações do próprio Tribunal, 58% das violações constatadas são relativas ao art. 6º (direito a um processo equitativo) ou ao art. 1º do Protocolo nº1 (proteção da propriedade) e, em 2022, foram proferidas 104 decisões a respeito do direito de propriedade proclamado no art. 1º do Protocolo Adicional à Convenção.

Nesse sentido, especificamente para os julgamentos do art. 1º do Primeiro Protocolo Adicional (P1-1), Schutte relata que a metodologia de trabalho do Tribunal é adaptada. As três perguntas a responder passam a ser as seguintes: **(i)** o requerente possuía um bem, tal como entendido nos termos do art. 1º?; **(ii)** houve interferência no gozo pacífico do bem?; **(iii)** essa interferência foi injustificada, de acordo com o art. 1º? (Schutte, 2004, p. 28). Ademais, informa que o Tribunal construiu ao longo do tempo um entendimento sobre o art. 1º que tem sido reiterado em suas decisões:

Μαρκεχ (1979) §63: O artigo 1º, na sua substância, garante o direito de propriedade (Schutte, 2004, p. 28, tradução livre).<sup>115</sup>

Sporrong e Lönnroth (1982) §61: “O art. 1º compreende 3 normas diferentes. A primeira, que está expressa na primeira frase do primeiro parágrafo e de natureza geral, trata do princípio do gozo pacífico da propriedade. A segunda norma, na segunda frase do mesmo parágrafo, fala da privação de bens e das condições em que isso é aceito. A terceira, contida no segundo parágrafo, reconhece que os Estados Signatários são legitimados, entre outras coisas, a controlar o uso da propriedade de acordo com o interesse coletivo” (Schutte, 2004, p. 29, tradução livre).<sup>116</sup>

James e outros (1986) §37: “No entanto, as normas não são distintas no sentido de estarem desconectadas: a segunda e a terceira norma dizem respeito às instâncias particulares de interferência com o gozo pacífico da propriedade. Elas precisam, então, serem interpretadas sob a luz do princípio geral presente na primeira norma” (Schutte, 2004, p. 29, tradução livre).<sup>117</sup>

---

<sup>115</sup> Cf. original: “Μαρκεχ (1979) §63: Article 1 in substance guarantees the right of property” (Schutte, 2004, p. 28).

<sup>116</sup> Cf. original: “Sporrong and Lönnroth (1982) §61: Article 1 comprises three distinct rules. The first, which is expressed in the first sentence of the first paragraph and is of a general nature, lays down the principle of peaceful enjoyment of property. The second rule, in the second sentence of the same paragraph, cover deprivation of possessions and subjects it to certain conditions. The third, contained in the second sentence of the paragraph, recognizes that the Contracting States are entitled, amongst other things, to control the use of property in accordance with general interest” (Schutte, 2004, p. 29).

<sup>117</sup> Cf. original: “James and others (1986) §37: However, the rules are not ‘distinct’ in the sense of being unconnected: the second and third rules are concerned with particular instances of interference with the right to peaceful enjoyment of property. They must therefore be construed in the light of the general principle laid down in the first rule” (Schutte, 2004, p. 29).

Bruno Peeters e Diogo Leite de Campos explicam que o acórdão Marckx, proferido no final da década de 1970, representa o posicionamento de então do TEDH, segundo o qual apenas os Estados tinham a prerrogativa de avaliar a necessidade de legislação relativa à propriedade e à sua utilização, o que lhes conferia ampla discricionariedade sobre a propriedade e os respectivos tributos (Peeters, 2012, p. 313; Campos, 2015, p. 467).

O acórdão Sporrang e Lönnroth, como se percebe, marcou uma mudança de posicionamento, em que houve a segmentação do art. 1º para tornar a análise do dispositivo mais específica. Ainda assim, é importante ter em conta, como alerta Peeters, que os conceitos “bem” e “propriedade” não são interpretados pelo Tribunal no sentido jurídico da palavra, mas sim no sentido amplo de tudo o que tem um valor patrimonial (Peeters, 2012, p. 314). Finalmente, em 1986, em uma nova fase da interpretação jurisprudencial do TEDH, o princípio do gozo pacífico passou a determinar que os interesses gerais da coletividade fossem equilibrados com os interesses individuais do proprietário. De acordo com Bruno Peeters, o resultado do julgamento de 1986 é o que se segue:

o artigo 1º contém três normas. A primeira frase do primeiro parágrafo garante o respeito ao direito de propriedade em geral. A segunda frase do primeiro parágrafo estabelece as condições que devem ser cumpridas na expropriação. Finalmente, a terceira norma é expressa no segundo parágrafo do artigo 1º. Aqui, é reconhecida a competência dos estados signatários para regular o uso da propriedade de acordo com o interesse público ou para garantir o pagamento de tributos ou outras taxas ou multas. Essas três regras distintas estão interligadas. As duas últimas regras são apenas a formulação de maneiras específicas pelas quais o governo pode limitar o direito ao gozo ininterrupto da propriedade, conforme expresso na primeira regra. Cada uma dessas limitações deve cumprir três condições: a condição de legalidade, servir a um objetivo legítimo no interesse geral e, finalmente, respeitar um equilíbrio justo (*fair balance*) entre o interesse geral e a proteção dos direitos individuais (teste de proporcionalidade) (Peeters, 2012, p. 315, tradução livre).<sup>118</sup>

Essas são as linhas gerais da aplicação do art. 1º do Protocolo nº 1 (P1-1) pelo TEDH. Bruno Peeters explica que, tratando-se da tributação, o art. 1º do Protocolo sugere que os

---

<sup>118</sup> Cf. original: “*dat uitsluitend op onteigening betrekking heeft, bevat artikel 1 drie regels (infra afdeling 2 van dit hoofdstuk). De eerste zin van de eerste paragraaf waarborgt de eerbied voor het eigendomsrecht in het algemeen. De tweede zin van de eerste paragraaf stelt de voorwaarden voorop die bij onteigening moeten worden vervuld. De derde regel ten slotte wordt verwoord in de tweede paragraaf van artikel 1. Hierin wordt de bevoegdheid erkend van de verdragsstaten om het gebruik van eigendom te regelen in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren. Deze drie onderscheiden regels zijn onderling met elkaar verbonden. De laatste twee regels zijn immers niet meer dan de verwoording van specifieke manieren waarop de overheid het recht op ongestoord genot van eigendom, zoals verwoord in de eerste regel, kan beperken. Elk van die beperkingen moet voldoen aan drie voorwaarden: de zgn. legaliteitsvoorwaarde, het dienen van een legitiem doel in het algemeen belang en ten slotte het respecteren van een redelijke verhouding (fair balance) tussen het algemeen belang en de bescherming van de individuele rechten (proportionaliteitstoets)*” (Peeters, 2012, p. 315).

Estados signatários têm ampla liberdade para tributar. Historicamente, esses Estados tinham poucas limitações em termos de tributação e de definição de alíquotas. A Comissão Europeia dos Direitos Humanos determinou, na década de 1970, que as autoridades não necessitavam justificar a especificidade de um tributo para um grupo particular, contanto que esse tributo tivesse fundamento legal e não houvesse abuso de poder. A tributação não deveria ser usada para propósitos além de sua intenção original. Além disso, na década de 1980, a Comissão estabeleceu que a tributação não deveria comprometer gravemente a situação financeira do pagador (Peeters, 2012, p. 316).

Peeters menciona que, no julgamento *Gasus Dosier* contra a Holanda (1995), a Comissão teria confirmado que é responsabilidade dos governos nacionais definir os tributos e alíquotas a serem aplicados, contanto que o montante não fosse excessivamente oneroso para o pagador e não configure “confisco arbitrário” (Peeters, 2012, p. 317). Diogo Leite de Campos, sobre o mesmo julgado, entende que o Tribunal introduziu a ideia de que a exigibilidade de um tributo depende da sua legitimidade (Campos, 2015, p. 467). O caso acomoda ambos os entendimentos, já que se tratou da apreensão de máquina betoneira, vendida com reserva de domínio, para quitar obrigações tributárias de uma empresa que decretou falência. Em razão da reserva de domínio, a empresa *Gasus* alegava que o bem apreendido era de sua propriedade, o que foi acolhido pelo TEDH (TEDH, 1995). O caso *Gasus* trata apenas lateralmente do “confisco tributário”, somente porque envolve uma tributação considerada ilegítima.

O TEDH teve que analisar, em três julgamentos contra a Ucrânia, a tributação da indenização por demissão no setor público. Em um deles, o caso *N.K.M.*, a requerente, após trinta anos como servidora pública, foi demitida e teve direito a uma indenização correspondente a dez meses de salário. No entanto, o montante da indenização, que excedia 3,5 milhões em moeda local, foi tributado a uma alíquota de 98%, resultando em uma carga tributária total de cerca de 52% sobre toda a indenização. Esse montante contrastava com a alíquota do imposto de renda pessoal geral de 16% à época. O valor do imposto foi retido pelo empregador e repassado diretamente ao Fisco, sem ser entregue à requerente (TEDH, 2013). Não apenas neste caso, como também nos outros dois, o TEDH entendeu que houve uma violação ao art. 1º do Primeiro Protocolo. Peeters chama atenção, adequadamente, para o fato de que a alíquota de 98% não foi decisiva por si só, mas foi vista em conjunto com outros elementos, como o fato de o imposto ser limitado a indenizações por demissão no setor público; que outros cidadãos não estavam sujeitos a uma pressão fiscal tão pesada para equilibrar as finanças públicas; que a alíquota de 98% para os contribuintes afetados veio inesperadamente,

na ausência de uma regra de transição e que a indenização por demissão tinha um objetivo social (Peeters, 2012, p. 322).

Em outro caso que interessa a esta tese, oito pessoas de origem francesa, mas residentes em Mônaco, questionavam a obrigação de pagar o imposto francês de solidariedade sobre a riqueza (*solidarity tax on wealth*), como se eles fossem domiciliados na França, a partir de 2005, com relação a exercícios anteriores, até 2002 (TEDH, 2015). Questionavam tanto a regra de não discriminação do art. 14 da Convenção, quanto o art. 1º do Primeiro Protocolo Adicional. Os requerentes alegaram que a nova legislação que os tornava sujeitos ao imposto solidário sobre a fortuna era excessiva e discriminatória. A excessividade decorreria do fato de terem que recolher tributos acumulados por 3 exercícios. Eles também afirmaram que a legislação era retroativa e não respeitava a sua confiança legítima. O Tribunal decidiu que a tributação excessiva não tinha ocorrido, pois a nova legislação tinha sido promulgada no contexto de uma relação longa e estreita entre França e Mônaco em matéria fiscal, especialmente no que diz respeito aos nacionais franceses que tinham se estabelecido no Principado. O Tribunal também considerou que os contribuintes tinham recebido uma notificação prévia, ainda em 2002, que lhes permitia cumprir as suas obrigações da melhor forma possível, e que foram introduzidos mecanismos de pagamento para atenuar o montante do imposto a ser pago a partir de 2005 (TEDH, 2015). Ou seja, mais uma vez o Tribunal afastou a análise isolada do montante devido, para integrar outras circunstâncias que determinavam a obrigação tributária.

A análise dessas decisões é interessante porque são casos em que o TEDH avaliou a excessividade da tributação além da alíquota aplicada, valendo-se do teste de proporcionalidade. No caso de N.K.M contra a Ucrânia, a tributação excessiva de uma indenização por demissão foi considerada uma violação, não apenas devido à alta alíquota aplicada, mas em vista de uma série de circunstâncias, como a especificidade da tributação para indenizações no setor público e a falta de uma regra de transição. Em contrapartida, no caso envolvendo residentes em Mônaco sujeitos ao imposto de solidariedade sobre a riqueza na França, o Tribunal considerou que, apesar das alegações de excessividade e retroatividade, a tributação estava justificada devido à longa relação fiscal entre França e Mônaco e à notificação prévia dada aos contribuintes. Estes casos reiteram a postura do TEDH de não avaliar questões tributárias com base apenas em alíquotas ou montantes, mas considerando o contexto mais amplo e as circunstâncias individuais de cada caso. De toda forma, as decisões analisadas não fizeram uma análise detida da vedação ao confisco tributário que permitisse identificar um entendimento do Tribunal sobre a matéria, menos ainda sobre o mínimo existencial.

### 4.3 Os tratados bilaterais de investimento

Um Tratado Bilateral de Investimento (TBI) configura um acordo entre dois países para promover e proteger os investimentos feitos por investidores de um país no outro. Geralmente, contêm disposições sobre o tratamento justo e equitativo, a não discriminação, a expropriação e a solução de controvérsias entre os investidores e os Estados.

Durante o final dos anos 1950, nações em desenvolvimento, muitas vezes com instituições ainda em consolidação ou sem o prestígio das nações desenvolvidas, começaram a utilizar os TBIs como ferramenta para demonstrar seu comprometimento com os direitos de propriedade de investidores estrangeiros, buscando atrair mais investimentos estrangeiros diretos (IEDs). Paralelamente, os países desenvolvidos viram nesses tratados uma oportunidade de assegurar os investimentos de suas empresas em nações com sistemas institucionais menos robustos (Araújo Júnior, 2021, p. 6).

No início, os TBIs eram acordos entre nações desenvolvidas (exportadoras de capital) e nações em desenvolvimento (importadoras de capital). Enquanto os países desenvolvidos buscavam segurança jurídica adicional para os investimentos de suas empresas, os países em desenvolvimento viam nos TBIs uma chance de atrair mais investimento externo. Entretanto, a partir do final dos anos 1980 e principalmente nos anos 1990, países em desenvolvimento começaram a firmar TBIs entre si. Com o tempo, os TBIs consolidaram-se como o principal meio de regular investimentos entre países com variados graus de desenvolvimento econômico (Araújo Júnior, 2021, p. 6; Fernandes, Fiorati, 2015, p. 248).

Ignácio Tavares de Araújo Júnior relata que um momento decisivo no desenvolvimento dos TBIs foi a fundação do Centro Internacional para Arbitragem de Disputas sobre Investimentos (*International Centre for Settlement of Investment Disputes* - ICSID) em 1965, uma entidade intergovernamental vinculada ao Banco Mundial, estabelecida por um tratado multilateral. O ICSID é o principal fórum para solucionar conflitos relacionados a investimentos entre Estados e investidores estrangeiros. Adicionalmente, existe a Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional (*United Nations Commission on International Trade Law* - UNCITRAL), que oferece diretrizes para processos de arbitragem, apesar de não funcionar como uma entidade de arbitragem em si. Quando surgem disputas relacionadas aos TBIs, estas são geralmente resolvidas por um tribunal composto por três árbitros, sendo que cada parte indica um, e o presidente é selecionado por consenso entre as partes envolvidas (Araújo Júnior, 2021, p. 9).

Embora os TBIs sejam relevantes para esta tese por serem numerosos e preverem expressamente cláusulas para evitar expropriação *indireta*, o que será analisado a seguir, é importante mencionar que este modelo de acordo tem perdido influência desde 2009 (Araújo Júnior, 2021, p. 26). O Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (MDIC) esclarece que o grande número de conflitos arbitrais envolvendo Estados e investidores levou ao questionamento desse instrumento, especialmente porque  $\frac{3}{4}$  dos conflitos noticiados até o final de 2014 se deram contra países em desenvolvimento e economias em transição, sendo que os países da América Latina e do Caribe contavam com a maior fatia dos questionamentos (29%) (Brasil, [entre 2016 e 2023]).

Por isso, o Brasil criou um modelo de acordo de investimentos, chamado de Acordo de Cooperação e Facilitação de Investimentos (ACFI). Este modelo foi desenvolvido em 2012 com base em *insights* de organismos internacionais, pesquisas atualizadas e feedback do setor privado brasileiro. Aprovado pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), o ACFI é fundamentado em três pilares: **(i)** mitigação de riscos, **(ii)** governança institucional e **(iii)** promoção da cooperação e facilitação dos investimentos. Nesse sentido, o acordo inclui medidas como garantias de não discriminação, adotando os princípios de tratamento nacional e da nação mais favorecida; estipula cláusulas de transparência; estabelece condições específicas para situações de expropriação *direta*, de compensação em caso de conflitos e de transferência de divisas (Brasil, 2012). Um exemplo de cláusula de expropriação direta em ACFI pode ser verificado no acordo assinado entre Brasil e México. No art. 6 há a seguinte previsão:

1. Sem prejuízo das suas leis e regulamentos:

1.1. As partes não podem nacionalizar ou desapropriar os investimentos cobertos pelo presente Acordo, exceto se:

- a) por utilidade ou interesses públicos;
- b) de forma não discriminatória;
- c) mediante pagamento de uma indenização de acordo com os parágrafos 1.2 a 1.4, e
- d) de acordo com o devido processo legal.

1.2. A indenização deverá:

- a) ser paga em sua totalidade e sem demora indevida;
- b) ser equivalente ao valor justo de mercado que tenha o investimento expropriado imediatamente antes de efetuada a expropriação (“data de expropriação”);
- c) não refletir uma alteração negativa no valor de mercado em função de conhecimento da intenção de expropriar com antecedência à data de expropriação, e
- d) ser livremente transferível, em conformidade com o Artigo de Transferências.

1.3. Se o valor justo de mercado estiver denominado em uma moeda de livre uso, a indenização paga não poderá ser inferior ao valor justo de mercado na data da expropriação, mais os juros, acumulados desde a data da expropriação até a data do pagamento, em conformidade com a legislação do Estado anfitrião.

1.4. Se o valor justo de mercado estiver denominado em uma moeda que não é de livre uso, a indenização paga não será inferior ao valor justo de mercado na data da expropriação, mais os juros e, se houver, correção monetária, acumulados desde a data

da expropriação até a data do pagamento, em conformidade com a legislação do Estado anfitrião (Brasil; México, 2015, p. 6-7).

Uma cláusula de expropriação indireta, por outro lado, busca proteger os investidores da interferência estatal no uso, gozo ou valor do investimento por meio de medidas regulatórias ou fiscais. Embora as cláusulas de expropriação sejam apenas sutilmente diferentes da prevista no ACFI, pode haver cláusula específica sobre a tributação, como acontece no TBI em vigor entre Estados Unidos e Uruguai:<sup>119</sup>

Artigo 6: Expropriação e Compensação

1. Nenhuma das Partes pode expropriar ou nacionalizar um investimento coberto, seja diretamente ou indiretamente através de medidas equivalentes à expropriação ou nacionalização ("expropriação"), exceto:

- (a) para um propósito público;
- (b) de maneira não discriminatória;
- (c) mediante pagamento de compensação pronta, adequada e eficaz; e
- (d) de acordo com o devido processo legal e o Artigo 5(1) até (3).

2. A compensação referida no parágrafo 1(c) deve:

- (a) ser paga sem demora;
- (b) ser equivalente ao valor de mercado justo do investimento expropriado imediatamente antes da expropriação ocorrer ("data da expropriação");
- (c) não refletir qualquer mudança de valor ocorrida porque a expropriação pretendida já era conhecida anteriormente; e
- (d) ser totalmente realizável e livremente transferível.

(...)

Artigo 21: Tributação

1. Exceto pelo previsto neste artigo, nada neste Tratado deve ser aplicado a questões tributárias.

(...) 3. O Artigo 6 se aplicará a todas as medidas tributárias, exceto que um reclamante que afirme que uma medida tributária envolve uma expropriação só pode submeter uma reivindicação à arbitragem sob a Seção B se:

- (a) o reclamante primeiro se referiu por escrito às autoridades fiscais competentes de ambas as Partes sobre a questão de saber se essa medida tributária envolve uma expropriação; e
- (b) dentro de 180 dias após a data de tal encaminhamento, as autoridades fiscais competentes de ambas as Partes não concordam que a medida tributária não é uma expropriação (Estados Unidos da América; Uruguai, 2005, p. 9-10; 23-24).<sup>120</sup>

<sup>119</sup> O mencionado ACFI celebrado entre Brasil e México também contém previsões específicas sobre a tributação, mas não há nenhuma menção à expropriação indireta: "Artigo 10. Medidas Tributárias. 1. Nenhuma disposição do presente Acordo deve ser interpretada como uma obrigação de uma Parte para dar a um investidor da outra Parte, em relação aos seus investimentos, benefício de qualquer tratamento, preferência ou privilégio resultante de um acordo para evitar a dupla tributação, atual ou futuro, de que uma das Partes no presente Acordo é uma parte ou se tornar uma parte. 2. Nenhuma disposição do presente Acordo deve ser interpretada para impedir a adoção ou a aplicação de qualquer medida destinada a garantir a imposição ou cobrança eficaz ou equitativa de tributos de acordo com a legislação das Partes, desde que tal medida não seja aplicada de forma a constituir um meio de discriminação arbitrário ou injustificável ou uma restrição disfarçada" (Brasil; México, 2015, p. 9).

<sup>120</sup> Cf. original: "1. Neither Party may expropriate or nationalize a covered investment either directly or indirectly through measures equivalent to expropriation or nationalization ("expropriation"), except: (a) for a public purpose; (b) in a non-discriminatory manner; (c) on payment of prompt, adequate, and effective compensation; and (d) in accordance with due process of law and Article 5(1) through (3). 2. The compensation referred to in paragraph 1(c) shall: (a) be paid without delay; (b) be equivalent to the fair market value of the expropriated investment immediately before the expropriation took place ("the date of expropriation"); (c) not reflect any change in value occurring because the intended expropriation had become known earlier; and (d) be fully realizable and freely transferable. (...) Article 21: Taxation 1. Except as provided in this Article, nothing in this Treaty shall apply to taxation measures. (...) 3. Article 6 shall apply to all taxation measures, except that a claimant



Filip Debelva examina os precedentes arbitrais do ICSID para avaliar a distinção da “tributação normal” para a “tributação expropriatória” no âmbito dos TBIs. Antes disso, porém, o autor define e diferencia os conceitos de tributação excessiva, tributação confiscatória e dupla tributação, bem como analisa a interação e a sobreposição entre eles (Debelva, 2019, p. 34, *e-book*).<sup>121</sup>

A tributação excessiva, como o autor aponta, pode ser identificada a partir de duas perspectivas de análise. A primeira implica um ônus excessivo a um contribuinte em comparação com os demais em situações semelhantes; ou um arranjo tributário grosseiramente desproporcional em comparação com outros arranjos. Ou seja, a primeira perspectiva de análise da tributação excessiva seria comparativa. A segunda diria respeito à adequação e à necessidade da tributação: haveria excesso quando o ônus fiscal não estivesse relacionado e não estivesse em proporção à causa do imposto ou à capacidade tributável do indivíduo (Debelva, 2019, p. 34, *e-book*).

A tributação confiscatória, por sua vez, seria um tipo específico de tributação excessiva, a qual “não deixa praticamente nenhuma propriedade intacta” (Debelva, 2019, p. 36, *e-book*). Explica que, no contexto atual, quando se fala de “tributo confiscatório”, refere-se à ideia de que tal tributo absorve quase toda a propriedade ou valor sobre o qual incide. Em algumas situações, relata, a alíquota aplicada pode se aproximar ou até mesmo exceder 100%, o que, em termos práticos, deixa pouco ou nada para o detentor da propriedade após a cobrança. Essa abordagem poderia ser caracterizada como uma forma velada de expropriação. Ainda, no campo do Direito Internacional do investimento, o termo é igualmente utilizado para denotar um tributo que viole o padrão de “expropriação indireta” sob o costume internacional e os tratados bilaterais de investimento (Debelva, 2019, p. 34, *e-book*).

---

*that asserts that a taxation measure involves an expropriation may submit a claim to arbitration under Section B only if: (a) the claimant has first referred to the competent tax authorities of both Parties in writing the issue of whether that taxation measure involves an expropriation; and (b) within 180 days after the date of such referral, the competent tax authorities of both Parties fail to agree that the taxation measure is not an expropriation”* (Estados Unidos da América; Uruguai, 2005, p. 9-10; 23-24).

<sup>121</sup> A tributação de investimentos protegidos por TBIs não é o único objeto de análise da tese mencionada. O autor avalia a jurisprudência do TEDH, a legislação interna europeia, os tratados para evitar dupla tributação e os TBIs para responder: em que medida o direito de propriedade pode ser usado para impor um dever aos estados de aliviar a dupla tributação internacional? Seu objetivo é, portanto, analisar o impacto do direito de propriedade sobre a dupla tributação internacional (Debelva, 2019). Destaca-se esse ponto porque a consideração preliminar sobre a distinção entre “tributação excessiva”, “tributação confiscatória” e “dupla tributação” são instrumentos de leitura de sua obra completa, e não apenas sobre o que diz respeito aos TBIs.

Finalmente, a dupla tributação pode ocorrer de várias formas. Basicamente, a dupla tributação é o resultado de duas cobranças de tributos (ou até múltiplas cobranças no caso de múltipla tributação). No contexto internacional, a dupla tributação geralmente acontece quando os contribuintes estão submetidos a múltiplas cargas devido ao exercício simultâneo de poderes fiscais em países ou regiões diversas. Nesse sentido, os seguintes elementos são frequentemente citados para identificar a dupla tributação: **(i)** a imposição de um tributo em dois (ou mais) Estados; **(ii)** a identidade do sujeito passivo; **(iii)** a identidade do objeto da tributação; **(iv)** a comparabilidade do tributo; e **(v)** a identidade do ano fiscal (Debelva, 2019, p. 39, *e-book*). A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (*Organisation for Economic Co-operation and Development* - OECD) qualifica dupla tributação como a situação em que dois (ou mais) Estados impõem tributos semelhantes sobre o mesmo contribuinte para o mesmo objeto e durante os mesmos períodos (OECD, 2021). Em contrapartida, quando se fala em dupla tributação econômica internacional, refere-se a uma situação em que, embora haja uma conexão econômica entre os contribuintes, eles não são legalmente a mesma entidade, o que significa que duas entidades jurídicas distintas estão envolvidas na tributação (Debelva, 2019, p. 41, *e-book*).

Nesses termos, nem sempre um tributo excessivo ou a dupla tributação será confiscatória. Na verdade, esses conceitos não são nem exclusivos nem dependentes. No caso dos TBIs surgiria ainda mais uma terminologia, “os tributos expropriatórios” que, de acordo, por exemplo, com o citado art. 6º do TBI EUA/Uruguai, seriam aqueles sem propósito público ou discriminatórios (um conceito mais próximo do confisco de fato, como se percebe). Acontece que, de acordo com Debelva, os tributos expropriatórios mencionados em TBIs são referidos como tributos confiscatórios (Debelva, 2019, p. 192, *e-book*), o que prejudica ainda mais a compreensão desse conceito.

No campo arbitral, Debelva relata que as decisões, baseadas no princípio da soberania, resguardam a discricionariedade dos Estados no campo tributário (Debelva, 2019, p. 193). Os casos analisados pelo autor indicam que o limiar quantitativo da tributação avaliada sob a ótica de TBIs é realmente muito alto e os casos parecem confirmar que os tribunais arbitrais estabelecem a presunção de validade das medidas fiscais como pressuposto de suas decisões (Debelva, 2019, p. 197). Um exemplo relevante é o caso *Burlington x Equador*, em que o ICSID teve que decidir se impostos sobre lucros extraordinários com taxas de 50% e 99% eram considerados uma expropriação indireta. Debelva expressa a sua posição pessoal de que tributos que retiram todo o valor de um investimento certamente se qualificariam como privação

substancial de propriedade e deveriam ser considerados como confiscatórios, entretanto, não foi esse o posicionamento adotado pelo Tribunal arbitral (Debelva, 2019, p. 197).

Analizamos, a seguir, três decisões do ICSID para nos aprofundarmos na argumentação adotada pelo Tribunal diante de casos de tributos alegadamente expropriatórios. O objetivo dessa análise é meramente o de trazer exemplos mais ricos de decisões estrangeiras envolvendo tributação e proteção do direito de propriedade. Não se pretende esgotar ou formar um entendimento sobre a forma como o ICSID julga demandas desse tipo. Não foram identificados, no site do Tribunal, reclamações envolvendo os poucos TBIs firmados pelo governo brasileiro antes de aderir aos ACFI. Por isso, selecionamos três casos dentre os citados por Filip Debelva como paradigmáticos para entender como o Tribunal considera a soberania dos países signatários na execução de sua política econômica, da qual a tributação faz parte. Os casos, apesar de abrangerem pessoas jurídicas, permitem compreender o raciocínio geral adotado pelo ICSID de que um tributo expropriatório é reconhecido quando reduz substancialmente o patrimônio do contribuinte. Nesse sentido, a análise do Tribunal nos é muito cara, porque não avalia apenas a alíquota imposta pelo Estado processado, mas todas as circunstâncias do período a determinar a tributação, além de como ela é absorvida pelo contribuinte.

#### **4.3.1. Caso El Paso x Argentina**

El Paso, uma empresa de energia dos EUA, alegava que a Argentina teria violado o TBI celebrado em 1991 ao adotar medidas que prejudicaram seus investimentos no setor de eletricidade e hidrocarbonetos no país. A seguir, esmiuçamos os pormenores deste caso.

Em 1989, foi iniciado na Argentina um programa de privatização e desregulamentação da economia, oferecendo incentivos e garantias para atrair investimentos estrangeiros. Anos mais tarde, entre 1997 e 1998, El Paso adquiriu participações indiretas em várias empresas argentinas de energia. A partir de 2001, a Argentina enfrentou uma grave crise econômica e social que levou à adoção de medidas como a desvalorização da moeda, o congelamento das tarifas, a restrição das exportações e a imposição de impostos sobre lucros inesperados das exportações. El Paso afirmava, então, que essas medidas afetaram negativamente seus direitos contratuais e patrimoniais nas empresas argentinas. Em 2003, a Reclamante vendeu suas participações por um valor muito inferior ao que havia investido e atribuía essa perda de valor às medidas tomadas pela Argentina, razão pela qual buscava uma indenização por danos.

Especificamente sobre a tributação, a empresa alegava que a Argentina teria imposto uma tributação inesperada sobre as exportações de hidrocarbonetos, o que reduziu os lucros das empresas argentinas nas quais a Reclamante tinha participações acionárias. A empresa argumentou que a nova tributação constituiu uma expropriação indireta e uma violação do tratamento justo e equitativo previsto no TBI o “Tratado entre Estados Unidos da América e a República Argentina sobre o incentivo recíproco e proteção do investimento” (*Treaty between United States of America and the Argentine Republic concerning the reciprocal encouragement and protection of investment*).

A Reclamante também alegava que a Argentina não havia respeitado a cláusula guarda-chuva do TBI que obrigava as partes a observar os compromissos assumidos em relação aos investimentos. A Reclamante sustentava, ainda, que o país reclamado violou os contratos de concessão das empresas argentinas, que previam a isenção de impostos sobre as exportações.

A Argentina contestou essas alegações e afirmou que os impostos sobre as exportações foram instituídos de forma razoável e não discriminatória, em conformidade com o direito interno e internacional. A Argentina também afirmou que os impostos sobre as exportações não afetaram substancialmente o valor dos investimentos da Reclamante, especialmente porque a super desvalorização do peso fez com que os lucros da Reclamante aumentassem muito mais que o esperado, e que não houve nenhuma promessa ou garantia de isenção fiscal. Além disso, a Argentina invocou as disposições do TBI sobre tributação, como o art. XII<sup>122</sup> (Argentina; Estados Unidos, 1991), que excluem certas matérias tributárias da aplicação do tratado, bem como as defesas de necessidade e consentimento.

O tribunal arbitral, desde o início da sua análise, deixou claro que a tributação está relacionada com uma questão de soberania, e por isso está estreitamente relacionada com as

---

<sup>122</sup> O art. XII do TBI firmado entre a Argentina e os Estados Unidos prevê: “1. Em relação às suas políticas fiscais, cada Parte deve se esforçar para conceder justiça e equidade no tratamento do investimento de nacionais e empresas da outra Parte. No entanto, as disposições deste Tratado, e em particular os Artigos VII e VIII, se aplicarão a questões tributárias apenas em relação ao seguinte: (a) expropriação, conforme o Artigo IV; (b) transferências, conforme o Artigo V; ou (c) a observância e execução dos termos de um acordo de investimento ou autorização conforme referido no Artigo VII(l)(a) ou (b), na medida em que não estejam sujeitas às disposições de resolução de disputas de uma Convenção para a evitação da dupla tributação entre as duas Partes, ou tenham sido levantadas sob tais disposições de resolução e não sejam resolvidas dentro de um período de tempo razoável” (Argentina; Estados Unidos, 1991, p. 8, tradução livre). Cf. original: “1. With respect to its tax policies, each Party should strive to accord fairness and equity in the treatment of investment of nationals and companies of the other Party. 2. Nevertheless, the provisions of this Treaty, and in particular Article VII and VIII, shall apply to matters of taxation only with respect to the following: (a) expropriation, pursuant to Article IV; (b) transfers, pursuant to Article V; or (c) the observance and enforcement of terms of an investment agreement or authorization as referred to in Article VII(l)(a) or (b), to the extent they are not subject to the dispute settlement provisions of a Convention for the avoidance of double taxation between the two Parties, or have been raised under such settlement provisions and are not resolved within a reasonable period of time.”

circunstâncias políticas e econômicas de um país, e que o TBI não é capaz de alterar essa dinâmica:

290. A política tributária de um país é uma questão relacionada ao poder soberano do Estado e seu poder de impor tributos em seu território. O Tribunal concorda que o Estado tem o direito soberano de promulgar as medidas fiscais que considerar apropriadas em qualquer momento específico. Todos os anos, governos ao redor do mundo propõem a adoção de medidas tributárias que constituem novas iniciativas ou emendas à legislação fiscal existente. Há uma presunção de validade em favor de medidas legislativas adotadas por um Estado, e cabe àqueles que desafiam tais medidas demonstrar sua invalidade. Esta ideia foi incorporada no Artigo XII do TBI, cujo efeito é apenas limitar ligeiramente o poder do Estado de tributar.

291. Como o Artigo XII concede uma importante margem de liberdade ao Estado anfitrião em relação à sua política fiscal em relação aos investidores estrangeiros, os Estados Partes indicam no parágrafo 2 do Artigo XII que esta política não deve ser injusta ou desequilibrada. Considerando tanto a linguagem utilizada - "cada Parte deve se esforçar" - quanto o fato de que o Artigo XII (2) exclui, exceto em casos específicos e limitados, qualquer revisão de uma possível violação do padrão de tratamento justo e equitativo, o Tribunal conclui que o Artigo XII (1) cria apenas uma obrigação de melhor esforço (ICSID, 2015, p. 98, tradução livre).<sup>123</sup>

Analisando especificamente o ponto da tributação de lucros inesperados, o ICSID rejeitou a alegação da Reclamante de que a Argentina impôs tributação expropriatória sobre as exportações de hidrocarbonetos, causando uma violação do tratamento justo e equitativo previsto no TBI. O Tribunal considerou que os impostos sobre lucros inesperados das exportações foram instituídos de forma razoável e não discriminatória, em conformidade com o direito interno e internacional, e que não afetaram substancialmente o valor dos investimentos da Reclamante. O Tribunal indicou, ainda, seguir a orientação firmada no *caso Aminoil x Kuwait*, em que, igualmente, houve tributação de lucros inesperados do setor:

297. Voltando agora à análise destas medidas, o Tribunal considera, em primeiro lugar, que a criação de obrigações relacionadas com a exportação de petróleo e gás é uma regulação governamental razoável no contexto da crise. De acordo com o especialista do Reclamado, Roubini, "fazia total sentido econômico ter uma 'compensação à desvalorização' ao contar com impostos de exportação para aumentar as receitas nos setores que mais se beneficiaram da desvalorização." A desvalorização do peso resultou em receitas extraordinárias para os setores exportadores, que não surgiram de um aumento de eficiência, mas da desvalorização. É, portanto, lógico

---

<sup>123</sup> Cf. original: "290. The tax policy of a country is a matter relating to the sovereign power of the State and its power to impose taxes on its territory. The Tribunal agrees that the State has a sovereign right to enact the tax measures it deems appropriate at any particular time. Every year, governments around the world propose the adoption of tax measures which constitute either new initiatives or amendments to the existing fiscal legislation. There is a presumption of validity in favour of legislative measures adopted by a State, and it is up to those who challenge such measures to demonstrate their invalidity. This idea has been embodied in Article XII of the BIT, the effect of which is to only limit slightly the State's power to levy taxes. 291. As Article XII grants an important margin of freedom to the host State in relation to its fiscal policy towards foreign investors, the States Parties indicate in paragraph 2 of Article XII that this policy should not be unfair or inequitable. Considering both the language used - "each Party should strive" - and the fact that Article XII (2) excludes, except in specific and limited cases, any review of a possible violation of the fair and equitable treatment standard, the Tribunal concludes that Article XII (1) creates only a best-effort obligation" (ICSID, 2015, p. 98).

estabelecer um imposto sobre exportações a ser aplicado sobre uma parte desta renda extraordinária. Em meados de 2002, o peso argentino havia perdido 200% em relação ao dólar americano. Ao mesmo tempo, o preço do petróleo subiu; conforme declarado pela Argentina, “[d]e meados de 1998 (quando começou a recessão na Argentina) até meados de 2003 (quando El Paso vendeu sua participação na CAPSA e na Servicios), o barril de petróleo WTI subiu de menos de USD 13/bbl para mais de USD 30/bbl, chegando até a ultrapassar USD 35/bbl.” Diante desta nova situação econômica, as obrigações relacionadas com exportação sobre o petróleo e gás variaram apenas entre 4,76% e 16,67%. Segundo o Tribunal, isso pode ser considerado razoável. Portanto, o imposto sobre renda inesperada, resultante da mega desvalorização do peso argentino e do aumento do preço internacional do petróleo, não pode ser considerado uma expropriação. Nesse sentido, o Tribunal é apoiado em sua análise pela abordagem seguida em *Aminoil v. Kuwait*, onde o tribunal observou que era aceitável instituir impostos sobre a indústria do petróleo em conexão com renda inesperada atribuível à “explosão” dos preços do petróleo, e não aos esforços feitos pelos detentores da concessão (ICSID, 2015, p. 101-102, tradução livre).<sup>124</sup>

O Tribunal também avaliou o impacto da tributação sobre os direitos de propriedade da empresa e concluiu que o período de maior tributação ocorreu apenas depois da venda da El Paso, em maio de 2004. Nesse sentido, seria irrazoável concluir que a venda de ações em que a Reclamante detinha participação tenha decorrido da tributação, ou que a tributação representasse uma expropriação *per se*.

#### 4.3.2 Caso Encana x Equador

EnCana, uma empresa canadense, iniciou uma arbitragem contra o Equador sob o Tratado Bilateral de Investimentos Canadá-Equador e as Regras da UNCITRAL, alegando violações do tratado relacionadas a reembolsos de Impostos sobre Valor Agregado (IVA). A empresa canadense adquiriu duas subsidiárias, AEC e COL, que tinham quatro contratos de participação com o Equador para a exploração de hidrocarbonetos. Esses contratos previam fatores de participação que determinavam a parcela da produção de petróleo das empresas.

<sup>124</sup> Cf. original: “Turning now to the analysis of these measures, the Tribunal considers, first, that the creation of export duties on oil and gas is a reasonable governmental regulation within the context of the crisis. According to the Respondent’s expert Roubini, “it made total economic sense to have a ‘compensated devaluation’ by relying on export taxes to raise revenues in the sectors that had most benefited from the devaluation.” The devaluation of the peso entailed extraordinary revenues for the exporting sectors which did not arise from increased efficiency but from the devaluation. It is thus logical to establish a tax on exports to be levied on a portion of this extraordinary income. By mid2002, the Argentine peso had lost 200% against the US dollar. At the same time, the price of oil climbed; as stated by Argentina, “[f]rom mid-1998 (when recession started in Argentina) to mid-2003 (when El Paso sold its share in CAPSA and in Servicios), the WTI crude oil barrel rose from below USD 13/bbl to over USD 30/bbl, even peaking over USD 35/bbl.”<sup>253</sup> Faced with this new economic situation, the export duties imposed on oil and gas amounted to only between 4.76% and 16.67%. According to the Tribunal, this may be regarded as reasonable. Therefore, the tax on unexpected income, resulting from the mega-devaluation of the Argentine peso and the increase in the international price of oil cannot be considered an expropriation. In this sense, the Tribunal is supported in its analysis by the approach followed in *Aminoil v. Kuwait*, where the tribunal noted that it was acceptable to impose taxes on the oil industry in connection with unexpected income attributable to the “explosion” of oil prices rather than to efforts made by the concession holders” (ICSID, 2015, p. 101-102).

Em seu pleito, a empresa alegou que o regime do IVA no Equador sofreu várias alterações e modificações durante o período relevante. A legislação não era clara sobre se todos os exportadores tinham direito a créditos ou reembolsos de IVA em relação aos insumos usados na produção de bens para exportação. Alegou também que o Equador mudou sua interpretação da lei do IVA e negou indevidamente os reembolsos do imposto às suas subsidiárias. O Equador, por outro lado, argumentou que os fatores de participação nos contratos já incluíam os reembolsos de IVA e que a extração de petróleo não constituía “fabricação” para fins do imposto.

No que tange à classificação da negativa de reembolsos do IVA como tributação expropriatória, o Tribunal circunscreveu a questão sob análise da seguinte forma, nos termos da Reclamante: mesmo supondo que as subsidiárias da EnCana não tinham direito a reembolsos do IVA, de acordo com a legislação equatoriana, essa negativa teve um impacto tão significativo sobre o patrimônio das subsidiárias que seria equivalente à expropriação do investimento. Nesse sentido, conforme a própria decisão expõe, há uma dupla dificuldade a ser enfrentada.

Primeiro, porque os investimentos estrangeiros estão sujeitos à tributação como qualquer outra atividade realizada no país de destino. Não existiria, portanto, nenhuma expectativa legítima de que a tributação permaneceria a mesma durante todo o período do investimento. “Por natureza, toda tributação reduz os benefícios econômicos que uma empresa obteria de outra forma com o investimento; só em um caso extremo que um imposto que é geral em sua incidência poderia ser julgado como equivalente em seu efeito a uma expropriação da empresa que é tributada” (ICSID, 2006, p. 50, tradução livre)<sup>125</sup>.

Em segundo lugar, o Tribunal avaliou que embora as subsidiárias da EnCana tivessem sofrido financeiramente com a negação indevida de reembolsos de IVA, elas ainda foram capazes de continuar funcionando de forma lucrativa e de se envolver em uma gama normal de atividades, extraído e exportando petróleo, cujo preço aumentou durante o período em consideração no julgamento. Não havia nada nos autos que sugerisse que a mudança nas leis ou na interpretação do IVA tivesse paralisado as empresas ou tornado o valor das suas atividades tão marginal ou não lucrativo a ponto de efetivamente privá-las de seu caráter como investimentos e caracterizar o arranjo tributário como expropriatório (ICSID, 2006, p. 50).

---

<sup>125</sup> Cf. original: “*Of its nature all taxation reduces the economic benefits an enterprise would otherwise derive from the investment; it will only be in an extreme case that a tax which is general in its incidence could be judged as equivalent in its effect to an expropriation of the enterprise which is taxed*” (ICSID, 2006, p. 50).

A empresa canadense também alegou que houve interferência irrazoável sobre a sua capacidade de fazer uso e se beneficiar de seus direitos econômicos. Citou como precedente favorável o *caso Metalclad*, em que medidas econômicas além da apropriação direta de propriedade foram consideradas expropriatórias à luz do art. 1.110 do Acordo de Livre Comércio da América do Norte (*North American Free Trade Agreement – NAFTA*).

Entretanto, o Tribunal esclareceu que a decisão de julgamento não deveria ser analisada isoladamente, mas considerando o contexto dos fatos do caso conforme delimitados pelo tribunal. Especificamente, o *caso Metalclad* não se relacionava com a tributação. Avaliações tributárias demandam uma análise especializada:

Do ponto de vista da expropriação, a tributação está em uma categoria especial. Em princípio, uma lei tributária cria uma obrigação legal para uma classe de pessoas entregar dinheiro ao Estado em relação a alguma classe definida de transações. Esse dinheiro será usado para fins públicos. Em si mesma, tal lei não é uma tomada de propriedade; se fosse, uma prerrogativa universal do Estado seria negada por uma garantia contra expropriação, o que não pode ser o caso. Somente se uma lei tributária for extraordinária, punitiva em quantidade ou arbitrária em sua incidência seriam levantadas questões de expropriação indireta (ICSID, 2006, p. 51, tradução livre).<sup>126</sup>

Ao final, o Tribunal considerou que não era competente para julgar as alegações da EnCana, justamente porque não se tratava de expropriação nos termos do TBI as questões tributárias levantadas.

### 4.3.3 Caso Burlington x Equador

A disputa entre Burlington e Equador surgiu após o aumento dos preços do petróleo em 2002, que afetou a distribuição dos benefícios econômicos entre as partes em contratos de partilha de produção (PSCs). O Equador adotou o modelo de PSC em 1993 para substituir o modelo de contrato de serviço, que era considerado ineficiente e pouco atraente para os investidores. O modelo de PSC previa que o contratante assumisse todo o risco da exploração e produção de hidrocarbonetos e recebesse uma parcela do petróleo produzido. A empresa Burlington adquiriu interesses nos PSCs em 2001, através de sua subsidiária integral Burlington Oriente. A Burlington é a parceira minoritária dos Blocos, que são operados pela empresa francesa Perenco. O Equador propôs a renegociação dos termos dos PSCs em 2005, mas

---

<sup>126</sup> Cf. original: “From the perspective of expropriation, taxation is in a special category. In principle a tax law creates a new legal liability on a class of persons to pay money to the State in respect of some defined class of transactions, the money to be used for public purposes. In itself such a law is not a taking of property; if it were, a universal State prerogative would be denied by a guarantee against expropriation, which cannot be the case. Only if a tax law is extraordinary, punitive in amount or arbitrary in its incidence would issues of indirect expropriation be raised” (ICSID, 2006, p. 51).



Burlington rejeitou a proposta. Em 2006, o Equador promulgou a Lei 42, que criou um imposto de 50% sobre os lucros extraordinários resultantes do aumento dos preços do petróleo. Em 2007, o Equador aumentou a taxa do imposto para 99%. Em 2008, iniciou-se o processo arbitral.

Após o início do processo, o Equador adotou uma política de migrar todos os contratos de partilha de produção (PSCs) para contratos de serviço em um ano, sob o argumento de que o modelo de PSC era injusto e prejudicial para o Estado. Nesse sentido, apresentou a Lei de Equidade Tributária (LET) como uma alternativa para as empresas petrolíferas que aceitassem essa migração. Burlington rejeitou a proposta do Equador de migrar para um contrato de serviços, alegando que isso violaria os termos dos PSCs e o TBI entre os Estados Unidos e o Equador. Este iniciou, então, um processo coativo contra o Consórcio Fiscal, formado por Burlington e Perenco, para cobrar os impostos atrasados da Lei 42/2006. O Equador também apreendeu e leiloou a produção de petróleo do Consórcio, sendo o único licitante. O Consórcio decidiu suspender as operações nos Blocos, e o Equador entrou nos Blocos para garantir sua continuidade.

Em setembro de 2009, o Equador iniciou um processo de caducidade para rescindir os PSCs, alegando que o Consórcio havia abandonado os Blocos. Em julho de 2010, o Ministro dos Recursos Naturais Não Renováveis declarou a caducidade dos PSCs e, em seguida, o Congresso equatoriano aprovou uma emenda à Lei de Hidrocarbonetos e à Lei Tributária, exigindo a migração de todos os PSCs para contratos de serviço em um prazo de 120 dias.

No âmbito do processo, o Equador defendeu que **(i)** a Lei 42/2006 não modificou nem violou os PSCs; **(ii)** a Lei 42/2006 foi um exercício legítimo e de boa-fé do seu poder tributário soberano; **(iii)** a Lei 42/2006 não expropriou o investimento de Burlington nos Blocos de petróleo; **(iv)** o processo coativo do Equador não expropriou o investimento de Burlington; **(v)** a intervenção do Equador nos Blocos após o abandono de Burlington não expropriou o investimento de Burlington; e **(vi)** em qualquer caso, o Equador não expropriou ilicitamente o investimento de Burlington.

Além de avaliar a argumentação levantada pela empresa Burlington, o Tribunal Arbitral levou em consideração a decisão da Corte Constitucional do Equador, que declarou que a Lei 42/2006 era constitucional e que não afetava os direitos contratuais das empresas petrolíferas. O Tribunal respeitou essa decisão como uma expressão da soberania do Equador e como uma interpretação autorizada da lei equatoriana aplicável aos PSCs. Não obstante, dada a competência que exerce em razão da cláusula guarda-chuva do TBI sobre expropriação, procedeu à avaliação da tributação extraordinária.

O Tribunal concluiu que a Lei 42/2006, quando determinou a tributação à alíquota de 50%, não modificou nem violou os PSCs, mas afetou a economia dos contratos. O Tribunal também concluiu que o Equador descumpriu as cláusulas de absorção tributária dos PSCs ao não aplicar um fator de correção que absorvesse os efeitos da Lei 42/2006. No entanto, o Tribunal considerou que a Lei 42/2006 não causou uma privação substancial do valor do investimento de Burlington, e que o propósito da lei não foi expropriatório, mas sim de restaurar o equilíbrio econômico dos PSCs.

Com relação à alíquota de 99%, o Tribunal concluiu que ela teve um impacto maior no investimento, mas que ainda assim não chegou a causar uma privação substancial do valor do investimento. O Tribunal considerou que o investimento da empresa Burlington ainda tinha capacidade de gerar retornos comerciais, apesar da tributação. O Tribunal mais uma vez considerou que o propósito da lei não foi expropriatório, mas sim de forçar as empresas petrolíferas a migrar para contratos de serviço, que seriam mais benéficos para a política econômica do país diante do cenário global de comercialização de petróleo:

456. Tendo considerado todas as evidências, o Tribunal não está convencido de que a Lei 42 a 99% privou substancialmente a Burlington do valor de seu investimento. Embora a Lei 42 a 99% tenha diminuído consideravelmente os lucros da Burlington, as alegações da Burlington de que seu investimento foi tornado sem valor e inviável não foram comprovadas. Em vez disso, as evidências mostram que, apesar da promulgação da Lei 42 a 99%, o investimento manteve sua capacidade de gerar um retorno comercial. Por fim, embora as evidências mostrem que o Equador aprovou a Lei 42 sem a intenção de cumprir as cláusulas de absorção de impostos, não pode haver expropriação na ausência de privação substancial (ICSID, 2012, p. 153, tradução livre).<sup>127</sup>

O resultado do julgamento foi que não havia jurisdição para julgar as questões tributárias, em razão de não se tratar de medida expropriatória sobre a qual tratava a cláusula guarda-chuva do TBI.

## **5. OS PONTOS DE CONTATO ENTRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O NÃO CONFISCO**

### **5.1 O mínimo existencial e a legitimidade da tributação**

---

<sup>127</sup> Cf. original: “Having considered all the evidence, the Tribunal is not persuaded that Law 42 at 99% substantially deprived Burlington of the value of its investment. While Law 42 at 99% diminished Burlington's profits considerably, Burlington's allegations that its investment was rendered worthless and unviable have not been substantiated. Rather, the evidence shows that, notwithstanding the enactment of Law 42 at 99%, the investment preserved its capacity to generate a commercial return. Finally, although the evidence shows that Ecuador passed Law 42 without intending to comply with the tax absorption clauses, there can be no expropriation in the absence of substantial deprivation” (ICSID, 2012, p. 153).

Como visto, mesmo no contexto internacional não há uma distinção clara entre não confisco, capacidade contributiva e proibição de excesso. Por exemplo, as decisões do ICSID, que avaliam os tributos expropriatórios a partir da avaliação de redução substancial do patrimônio do contribuinte parece estar mais vinculada à capacidade contributiva do que ao não confisco.

A capacidade contributiva é ordinariamente entendida como “o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica” (Zilveti, 2004, p. 134). Fernando Zilveti, em tese sobre o princípio, afirma que também se aceita como definição “a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal” (Zilveti, 2004, p. 134).

A nossa conclusão de que capacidade contributiva e confisco tributário são limítrofes decorre, em grande parte, de a doutrina utilizar o mínimo existencial como limite do primeiro e parâmetro de identificação do segundo. É comum qualificar como confiscatório o tributo que ultrapassa a capacidade contributiva – é ver, por exemplo, Carrazza (2015, p. 120). Por outra perspectiva, Estevão Horvath entende que os contornos do não confisco dados pela noção de “mínimo vital” decorrem da aproximação dogmática deste conceito com o de capacidade contributiva (Horvath, 2002, p. 75).

Também já apresentamos que o “mínimo existencial” é um desdobramento da dignidade da pessoa humana. Trata-se de princípio estruturante da CRFB/1988, que determina igual respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade (Sarlet, 2011, p. 26, *e-book*). Na sociedade capitalista, em que direitos fundamentais podem ser adquiridos, a noção de proprietário torna-se fundamental para identificar e qualificar os cidadãos iguais. Em nossa percepção, liberdade é entendida como a aptidão para tomar decisões autônomas, razão pela qual os direitos de propriedade são classificados como direitos de liberdade: empoderam a tomada de decisão livre. A igualdade, por outro lado, implica a consideração das particularidades dos indivíduos para garantir a todos, a partir de diferentes abordagens, as condições de vida digna. Ou seja, materializar a igualdade implica garantir propriedade para os cidadãos se tornarem livres; exercitarem escolhas autonomamente. Igualdade e liberdade se entrelaçam, então, na medida em que ambas dependem da garantia da propriedade para se materializar.

Nesse sentido, o mínimo existencial emerge como o conjunto de propriedade mínimo de que um contribuinte necessita para viver uma vida digna. Uma vez que o mínimo existencial

impõe uma obrigação ao Estado de garanti-lo, fica também esse impedido de o tributá-lo. Trata-se de simples consequência lógica. Eis aqui o exemplo perfeito do que chamamos, nesta tese, de despossuídos: os cidadãos que, além de não disfrutarem do mínimo existencial, ainda entregam para o Estado propriedade que poderia, eventualmente, assegurar-lhes essa condição. O mesmo Estado que não provê condições mínimas de existência é o Estado que se apropria de recursos que, na maior parte das vezes, estão relacionados com a subsistência.

Fica também muito evidente que esse montante, esse conjunto de propriedade, não pode ser considerado como “capacidade de contribuir”. Por óbvio, se esses valores não podem ser tributados pelo Estado por comporem o que se reconhece como mínimo existencial, eles denotam ausência de capacidade de contribuir. Todas as vezes que esses valores forem tributados, haverá confisco: apropriação ilegítima de propriedade pelo Estado.

Questão chave para esta tese repousa, portanto, na legitimidade da tributação. Nesse sentido, concordamos com Ricardo Lobo Torres que a legitimação buscada aqui não é a do tributo, mas a do ordenamento jurídico tributário e dos seus princípios de justiça e de liberdade. (Torres, 2014, p. 304). A tributação será legítima se, diante da institucionalidade fiscal, ela fizer sentido para o alcance dos objetivos fundamentais da República. É do projeto constitucional que a tributação retira a sua legitimidade. Mais uma vez concordamos com Ricardo Lobo Torres (2014, p. 304) que a avaliação atomizada, em busca de tornar objetivo um ou outro conceito, é infrutífera.

É ilegítima a tributação que não contribui para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; que não se presta a garantir o desenvolvimento nacional; que não colabora com a erradicação da pobreza e da marginalização, e que não contribui com a redução das desigualdades sociais e regionais; que não promova o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º da CRFB/1988). Isso porque o fim da tributação é a concretização do projeto constitucional; ela existe e é instrumento para viabilização de uma sociedade soberana, pluralista, cidadã, em que todos vivem em condições dignas, reconhecem o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º).

Assim, se o ordenamento jurídico tributário não está direcionado a alcançar os objetivos constitucionalmente estabelecidos e garantir uma sociedade bem ordenada, nos termos do art. 1º da CRFB/1988, entendemos que a tributação carece de legitimidade e pode ser compreendida como confiscatória. Se, nesse sentido, a tributação configurar apropriação de recursos relacionados com o mínimo existencial, ela será confiscatória e contrária à capacidade

contributiva. Ou seja, o confisco tributário é, nesses termos um conceito mais amplo que a capacidade contributiva, mas com essa se relaciona quando a ausência de legitimidade tributária envolve o mínimo existencial. Para esta tese, nos interessa particularmente o confisco tributário relacionado com o mínimo existencial: o confisco da propriedade daqueles que não possuem condições de vida digna, daqueles que lutam para sobreviver, e daqueles cuja dignidade não está plenamente garantida. Existe, aliás, uma classe para quem o mínimo existencial não está garantido, os vulneráveis (pobres e pessoas cuja distribuição de renda e riqueza não difere significativamente da pobreza). Abordaremos esse ponto no capítulo seguinte desta tese.

### **5.1.1 Proibição de excesso, razoabilidade e proporcionalidade**

Também é comum relacionar tanto o não confisco quanto a capacidade contributiva com a “proibição de excesso”, o que impõe que o esforço de contribuir seja razoável e proporcional. Diversas obras que se propõem a analisar a capacidade contributiva ou o não confisco (em geral, ambos, já que são considerados limítrofes) trazem a razoabilidade e a proporcionalidade como requisitos de uma tributação que respeite a capacidade contributiva. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, afirma que “confiscatório é o tributo desproporcional ou que não se mantém no quadro da razoabilidade” (Torres, 2005b, p. 162).

Inicialmente, porém, cumpre destacar que a tributação excessiva não está necessariamente relacionada com o mínimo existencial. É plenamente possível considerar que a tributação pode extrapolar o razoável e o proporcional mesmo que não coloque em risco a expressão patrimonial da dignidade da pessoa humana. Assim é que a tributação excessiva pode representar confisco e ao mesmo tempo não observar a capacidade contributiva, justamente por alcançar o mínimo existencial, mas ela também pode ser considerada inconstitucional sem que necessariamente se relacione com esse limiar. Ou seja, pode exceder a capacidade contributiva, mas não ser confiscatória.

Humberto Ávila dedicou parte da sua pesquisa acadêmica a estudar os princípios do Direito Tributário. De acordo com o autor, “um princípio é uma norma que aponta para um estado ideal de coisas a ser promovido, sem, no entanto, indicar os comportamentos cuja adoção irá contribuir para a promoção gradual desse ideal” (Ávila, 2011, p. 86). Uma vez que o Estado deverá proteger mais de um fim, ao mesmo tempo, ele deverá realizar escolhas políticas que, no esforço de atingimento de um objetivo, prejudique na menor medida outros objetivos que com este colida. Nesse sentido, *adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito*

surgem como orientadores do Estado nessa tarefa de equalização e realização dos fins constitucionalmente estabelecidos.

A adequação orienta que o meio utilizado pelo Estado para atingir um objetivo deve efetivamente contribuir para alcançar o fim proposto, justificando assim sua utilização; sem a promoção do fim desejado, a justificativa para o emprego desse meio desvanece. Em segundo lugar, a necessidade estipula que o meio escolhido pelo Estado deve ser o menos invasivo entre todos os disponíveis, pois há um compromisso estatal em maximizar a proteção dos direitos individuais, o que é alcançado através da adoção da alternativa menos restritiva. Finalmente, a proporcionalidade em sentido estrito exige que as medidas adotadas pelo Estado proporcionem benefícios que superem as desvantagens, tendo em vista a obrigação estatal de concretizar todos os princípios constitucionais sem impor restrições a esses de forma mais acentuada do que a sua promoção (Ávila, 2011, p. 85).

Razoabilidade e proporcionalidade não se identificam. “A razoabilidade, exige, em primeiro lugar, a harmonização das normas com as suas condições externas de aplicação. Nessa hipótese, a razoabilidade exige uma causa real justificante para a adoção de qualquer medida” (Ávila, 2011, p. 91). No campo da igualdade, a razoabilidade exige uma relação de congruência entre o fundamento para a diferenciação entre sujeitos e a norma que estabelece a diferenciação (Ávila, 2011, p. 91). Ávila destaca ainda que a razoabilidade também se manifesta no dever de coerência na atuação estatal e na harmonização da norma geral com os casos individuais (Ávila, 2011, p. 92). Finalmente, a razoabilidade exige uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona (Ávila, 2011, p. 93).

Para Ricardo Lobo Torres, deve-se abalizar a razoabilidade da tributação a partir da economicidade, “a significar que o tributo deve corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público” (Torres, 2005b, p. 162). Assim, o simples fato de uma tributação ser desarrazoada não quer dizer que ela seja confiscatória, mas o contrário seria sempre verdadeiro: o tributo confiscatório não respeita a economicidade, por ser excessivo e, por isso, não é dotado de razoabilidade. Economicidade, considerado um princípio constitucional financeiro, em razão da previsão do art. 70 da CRFB/1988, significa, então, que “o tributo deve corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público” (Torres, 2005b, p. 162). Tudo além do necessário seria excessivo e, portanto, confiscatório.

De acordo com o autor, a aplicação adequada dos princípios da razoabilidade e da economicidade pode discernir de forma eficaz as nuances entre as diferentes espécies

tributárias, tais como impostos sobre patrimônio, circulação de riquezas, comércio exterior, taxas e contribuições, permitindo ajustar seus efeitos para evitar a tributação excessiva. Esses princípios também são essenciais para levar em conta as condições econômicas vigentes no país, que podem oscilar entre períodos de guerra e paz ou entre ciclos de desenvolvimento e recessão, influenciando a percepção do que constitui uma expropriação de propriedade (Torres, 2005b, 162).

A partir da análise da jurisprudência do STF, Humberto Ávila conclui que a proibição do excesso determina “[que] a realização de um bem jurídico assegurado não pode onerar um outro tão substancialmente a ponto de ele não poder mais desenvolver nenhuma eficácia” (Ávila, 2012, p. 588). Especificamente sobre o posicionamento do STF:

O postulado da proibição de excesso tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, normalmente em associação com a proporcionalidade (arts. 1º e 5º, LIV, CF/88) ou com a liberdade de comércio (art. 170, parágrafo único, CF/88). Ele se fundamenta na ideia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental. Ainda que se admita que o Estado tenha competência para instituir impostos, o exercício dessa sua competência não pode implicar a impossibilidade de aplicação de uma outra norma (Ávila, 2012, p. 466).

Chama atenção o uso de palavras e expressões totalizantes pelo autor: “nenhuma eficácia”; “perda de eficácia mínima”; “deixar de ser reconhecível como direito fundamental”; “impossibilidade de aplicação de uma outra norma”. Observamos que essa forma de redação é comum ao tratar do confisco e da capacidade contributiva. A própria menção ao mínimo existencial é curiosa, porque, como vimos, ao interpretar e aplicar a norma do art. 150, inc. IV da CRFB/1988, o STF não discute as circunstâncias de utilização do conceito. Proteger o mínimo existencial implicaria reconhecer que boa parte dos contribuintes, especialmente aqueles que possuem amplo acesso ao Poder Judiciário para discutir causas tributárias, estão devidamente protegidos e levam uma vida digna. O uso de termos totalizantes pela doutrina acaba por esvaziar esses conceitos. Voltaremos a esse ponto também mais adiante nesta tese.

Há que se reconhecer, de toda forma, que existe uma relação evidente entre a proibição de excesso na tributação, o direito de propriedade e a igualdade. Evidente porque a tributação integra o sistema de direitos de propriedade. Então, o excesso da tributação invariavelmente atingirá a propriedade do contribuinte (seja ela considerada pré ou pós tributária).<sup>128</sup> Ademais,

---

<sup>128</sup> Nesse sentido, é ver o comentário de Ricardo Lobo Torres (2011, p. 65) sobre a relação inerente entre direito de propriedade e tributação: “[a] relação entre o direito de propriedade e o direito tributário é dialética. A propriedade privada fornece o substrato por excelência para a tributação, já que esta significa sempre a intervenção

o excesso também pode ser verificado circunstancialmente, a depender das características específicas do contribuinte. Mas é interessante notar, como evidencia Humberto Ávila, que o STF associa a proibição do excesso na tributação ao direito fundamental de livre iniciativa pelo Supremo Tribunal Federal (Ávila, 2012, 467-471). Também é possível supor interações da tributação com outros direitos fundamentais, como o direito de ir e vir, a liberdade de expressão e de associação, a liberdade de culto, entre outros. Sempre que a tributação prejudicar o exercício de direitos fundamentais, será possível falar em excesso. A partir da análise da jurisprudência da Corte, Ávila constata que nenhuma medida estatal pode: (i) “restringir excessivamente um direito fundamental, inviabilizando-o substancialmente, independentemente do seu motivo”; (ii) “cercear, tolher ou dificultar sobremaneira o livre exercício da atividade econômica, ainda que a medida não inviabilize por completo a atividade empresarial” (Ávila, 2012, p. 470-471).

Concordamos com essa constatação. Isso, aliás, coaduna com a visão holística da tributação, no sentido de que se trata de um sistema que interage com direitos além daqueles intimamente relacionados com a proteção da propriedade. O edifício constitucional, formado por normas que se complementam e se sustentam, acaba promovendo o exercício de um direito que de alguma forma impacta o exercício de demais, ainda que indiretamente relacionados. Avaliar a capacidade contributiva deve levar em conta esses aspectos e, quando se tratar de direitos afetados ao mínimo existencial, então se estará diante da hipótese de confisco tributário. Não há identidade, mas há hipóteses em que os dois princípios irão interagir.

De acordo com os trabalhos de Ávila, tampouco se identificam a razoabilidade, a proporcionalidade e a proibição de excesso, embora se relacionem. Enquanto o princípio da proibição de excesso impede que o Estado reduza a eficácia dos princípios constitucionais a um patamar mínimo, mesmo na ausência de um objetivo externo a ser alcançado, a razoabilidade exige uma causa justificante para a atuação estatal e o postulado da proporcionalidade demanda que haja um equilíbrio proporcional entre os meios utilizados pelo Estado e os fins a serem atingidos, assim como entre princípios constitucionais que possam estar em conflito (Ávila, 2011, p. 89).

Trata-se, como vemos, de normas relacionadas. Todas elas se referem à obrigação de ponderar sobre o agir estatal e, por consequência, sobre a tributação. A atuação estatal envolve no Brasil, direta ou indiretamente, duas centenas de milhões de pessoas. Essas estão sujeitas a

---

estatal no patrimônio do contribuinte. Mas está protegida qualitativa e quantitativamente contra o tributo: não pode ser objeto de incidência fiscal discriminatória, vedada pela proibição de privilégio (art. 150, II); nem pode sofrer imposição exagerada que implique na sua extinção, em vista da proibição de confisco (art. 150, IV).”



diferentes contextos e sofrem os impactos das políticas públicas de maneiras desiguais; expressam diferentes desigualdades entre si. Por isso, é evidente a necessidade de planejar (e ponderar). Razoabilidade, proporcionalidade e proibição do excesso refletem, no campo do Direito Tributário, a obrigação de considerar desigualdades e proteger os direitos de propriedade de todos. Nesse sentido, os três conceitos se relacionam com o não confisco e com a capacidade contributiva, mas com eles também não se equivalem.

A tributação, como qualquer ato administrativo ou política pública deve ser motivada e justificável. Deve compor um conjunto de ações e projetos que estejam alinhados para produzir os efeitos desejados pela política, no intuito de materializar a Constituição. Tanto, que a Lei nº 9.784/1999, no seu art. 2º, estabelece que “[a] Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência” (Brasil, 1999). Exemplifica, nos incisos do parágrafo único, a aplicação desses princípios:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

**VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;**

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação (Brasil, 1999, grifos nossos).

Mesmo em casos de extrafiscalidade, o esforço fiscal exigido deverá ser o necessário para alcançar os resultados desejados. Não há justificativas para o excesso. Como já dissemos, o Estado não é uma entidade superior, despersonalizada: sua atividade está restrita na

consecução do bem comum; seu poder não é ilimitado. Em qualquer caso, a proporcionalidade e a razoabilidade devem ser respeitadas e o excesso não é justificado. No âmbito tributário, é mandatório observar a capacidade contributiva. Trata-se de normas gerais, representativas de direitos fundamentais, razão pela qual não podem ser afastadas nem mesmo diante da extrafiscalidade. Nem mesmo uma punição, diante do Estado Democrático de Direito, pode retirar as condições de vida digna de um cidadão.

Ademais, não pode, e nem esta tese pretende defender nada próximo disso, o Estado deter poder ilimitado sob o pretexto de realizar justiça social – em geral, os abusos do Estado prejudicam os vulneráveis, e não os ricos. Mesmo em circunstâncias onde a capacidade contributiva esteja preservada e o confisco não seja evidente, a tributação ainda pode ser considerada excessiva se ultrapassar o necessário para o sucesso das políticas públicas, ou mesmo se ela se provar injustificada. A proibição de excessos não é uma regra do ordenamento jurídico tributário, mas do Direito, em geral. Especificamente para esta tese, interessa avaliar o excesso quando ele de fato prejudicar ou inviabilizar o mínimo existencial.

### **5.1.2 A teoria causal da capacidade econômica e o mínimo existencial**

Há também trabalhos que apontam a insuficiência da capacidade contributiva para dar conta da igualdade no campo fiscal. Cristiane Miranda Botelho, em tese de doutorado vinculada a esta linha de pesquisa, faz esse questionamento. Propõe que a capacidade econômica seja vista como um princípio aberto e de cunho valorativo, em oposição à capacidade contributiva, que abarcaria a visão tradicional de se tratar de “critério de comparação para repartição do encargo tributário” (Botelho, 2018, p. 117).

Conforme explica a autora, em geral, “capacidade contributiva” e “capacidade econômica” são tratadas como sinônimos (Botelho, 2018, p. 117), mesmo diante da opção constituinte de não utilizar o termo “capacidade contributiva” no art. 145, §1º. Esse, aliás, já era conhecido pelo legislador brasileiro, já que expressamente previsto na Constituição de 1946, literalmente (e ausente da Constituição de 1967). Também por isso, Cristiane Botelho aponta que o texto constitucional, que guarda valores e princípios alinhados com as teorias de justiça modernas, exige mais da tributação do que a adequada divisão do seu ônus entre os contribuintes. A CRFB/1998, ao tempo que formatou um Estado Redistribuidor, também formatou a capacidade econômica como forma de concretizar materialmente a igualdade,

(...) promovendo a redução das desigualdades fáticas existentes e propiciando a igualdade equitativa de oportunidades, por meio de técnicas tributárias, dentre elas a progressividade, **associada à instituição de programas sociais compensatórios e de transferências de renda** (Botelho, 2018, p. 117, grifos nossos).

Ainda que remotamente, como se verá, o argumento de Cristiane Botelho lembra a teoria causal de Benvenuto Griziotti. Consoante explica Fernando Zilveti, ao final do desenvolvimento da sua tese o financista italiano defendia que era possível observar um vínculo entre capacidade contributiva e obrigação tributária. Esse vínculo se constituiria de uma *relação de causa*; o estabelecimento de um *nexo de causalidade* (Zilveti, 2004, p. 149). Então, a capacidade contributiva seria a causa da obrigação tributária.

Dino Jarach, um dos grandes responsáveis pela elaboração final da tese de Griziotti, explica que, inicialmente, o autor italiano definiu como a causa da tributação “a participação do contribuinte nas vantagens gerais e particulares que derivam da atividade e da própria existência do Estado” (Jarach, 1989, p. 109). A partir das contribuições do próprio Jarach, Griziotti chegou ao entendimento de que essa *causa da tributação* seria a capacidade contributiva, já que ela funcionaria como um indício da participação do contribuinte nas vantagens gerais e particulares derivadas da atividade e da existência do Estado (Jarach, 1989, p. 109).

A atribuição de uma causa à tributação, relacionada com as vantagens advindas da existência do Estado, é considerada “causa geral” do pagamento de tributo. A classificação da capacidade contributiva em causa geral ou causa imediata teria sido proposta por Oreste Ranelletti. Para esse autor, a causa geral da tributação seria o serviço prestado pelo Estado ao contribuinte – serviço entendido em sentido amplo. Ocorre que essa causa é insuficiente para quantificar o que é devido por cada um, individualmente. Então, a causa imediata da tributação seria a posse de uma determinada renda (Jarach, 1989, p. 109; Guimarães, 1956, p. 68). Assim, em cada operação tributada seria observável a causa imediata, enquanto, para justificar a exigência geral de tributos, remeter-se-ia à sua causa geral.

Griziotti elabora a sua teoria depois de Ranelletti. A partir dos trabalhos desse, isola os elementos subjetivos da capacidade contributiva e propõe um que não se presta a quantificar o tributo devido por cada contribuinte. Essa é a razão, inclusive, pela qual Dino Jarach se opõe ao pensamento de Griziotti desde a sua origem. Mesmo para Jarach, que contribuiu para o desenvolvimento da teoria causal, a capacidade contributiva não deveria se limitar à causa geral da tributação. Além disso, não existiria relação lógica entre a causa geral do imposto e o fato impositivo da obrigação tributária. Seria necessário encontrar um vínculo jurídico entre o fato

imponível e a obrigação tributária – este é precisamente o objeto de estudo de Jarach em *O fato imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo* (1989):

Já afirmamos, que a identificação da causa do imposto com o pressuposto de fato, quer dizer, com o fato imponível, equivale a repelir o conceito de causa, porque este conceito não cumpriria com sua função característica, a de representar a ponte lógica entre a vontade da lei e a situação de fato, das quais ao mesmo tempo deriva a relação jurídica.

Do ponto de vista agora por nós abordado, se quisermos demonstrar a primeira tese de Griziotti, com todo respeito ao mestre, é inexata, do ponto de vista jurídico. Juridicamente admissível é necessário indagar a natureza substancial do pressuposto do fato da relação jurídica tributária. Esta investigação de caráter substancial não é alheia a outros ramos do direito; ao contrário, os mais prestigiosos comercialistas têm sustentado a necessidade do jurista de conhecer os institutos de direito comercial, não somente do ponto de vista formal, como também do ponto de vista da função substancial que eles cumprem na vida social. Para o tributo, esta investigação não significa limitar-se a comprovar que para o nascimento da obrigação tributária é necessária a realização de um pressuposto de fato, previsto na lei, senão sistematizado e sintetizando o exame de todos os pressupostos legais, estabelecer o caráter próprio dos pressupostos das obrigações impositivas para deduzir deste a natureza própria do instituto “imposto” e distingui-lo de outros institutos cujos pressupostos possuem outro caráter, como a taxa e a contribuição. Esta investigação é de caráter jurídico, porque se baseia exclusivamente sobre a análise das normas positivas das leis tributárias, enquanto identifica os resultados assim obtidos com um princípio ou conceito, como o de capacidade contributiva, tomado a priori.

Diferencia-se, pelo contrário, desta investigação de direito positivo, a relativa às razões de caráter econômico, político ou filosófico, que possam explicar porque o Estado prefere impor tributos segundo um critério ou outro, quer dizer, porque a capacidade contributiva foi eleita como critério de imposição e, por fim, porque todos os pressupostos de fato dos impostos possuem a característica de fatos econômicos, manifestação de capacidade contributiva (Jarach, 1989, p. 111-112).

Ricardo Lobo Torres, em contrapartida, avaliando a mesma seção da citada obra de Dino Jarach, aponta que a teoria causal da capacidade contributiva, ao contrário do que entendemos, “abandonou a fundamentação ética [da tributação], pois, ao indicar a capacidade contributiva como causa última ou imediata dos impostos recusava a possibilidade de se pretender descobrir as razões político-filosóficas dessa eleição por parte do legislador” (Torres, 2014, p. 309). Não concordamos com essa afirmação, já que avaliar a causa da tributação é um exercício essencialmente político-filosófico (*por que pagamos tributos?*).

Em sentido semelhante ao de nossa interpretação se posicionou Sainz de Bujanda, para quem a teoria causal errou ao se valer de recursos da política e da economia para explicar a causa da tributação e formular o seu conceito de capacidade contributiva (Bujanda, 1973, p. 595). De fato, a visão de Griziotti abrange a justificativa filosófica para o pagamento de tributos. Sua posição será questionada e derrubada principalmente por Giannini, que afirmava que determinar a causa geral da tributação seria um desafio vazio, já que caberia ao legislador o juízo sobre a avaliação do signo de riqueza capaz de exprimir a capacidade econômica do contribuinte, cabendo à própria lei determinar a obrigação tributária (Giannini, 1956, p. 75).

Embora a teoria causal seja apresentada pela doutrina como superada, a conclusão de que a causa da tributação deve ser buscada a partir de uma avaliação interdisciplinar é compartilhada por esta tese. Estabelecer que a causa da tributação está relacionada com as vantagens gerais e particulares advindas da existência e da atuação do Estado é vinculá-la à própria existência do Estado Democrático de Direito. E por mais que isso possa parecer singelo, vai implicar obrigações para a institucionalidade tributária.

Diante do Estado Democrático de Direito, como vimos em nosso primeiro capítulo, não é mais possível separar com clareza e tranquilidade o campo privado do campo público. O Estado não é um ente despersonalizado sem vínculo com a iniciativa privada. Pelo contrário, a iniciativa privada integra e molda o Estado. Embora a teoria causal tenha fortes relações com o princípio do benefício, é possível interpretá-la de forma mais ampla, justamente considerando o aprendizado acumulado na Constituição, que formata o que muitos autores, inclusive Cristiane Botelho, chamam de *Estado Redistribuidor*.

Na discussão sobre o papel do Estado e do sistema jurídico na sociedade capitalista, é crucial reconhecer que, contrariamente à noção de produção individualista, a produção na verdade resulta de um esforço coletivo. O Estado e o sistema jurídico desempenham um papel fundamental neste processo, não apenas na proteção da propriedade privada, mas também na garantia de que o que é produzido beneficie a sociedade como um todo. Em especial, a CRFB/1988 não deixa dúvidas quanto à sua natureza social: condena desigualdades, não admite a miséria, estatui um Estado plural e condiciona o desenvolvimento nacional à função social da propriedade e ao valor social do trabalho. A capacidade contributiva é um indício de que o contribuinte se beneficiou de forma geral ou específica da atividade e do aparato estatal. A função social da propriedade é o mandamento de redistribuição do produto social; da riqueza coletivamente produzida, mas individualmente apropriada.

Este reconhecimento não implica a adoção de um sistema socialista (longe disso), mas a compreensão de que a coletividade é essencial para o desenvolvimento individual. A busca pelo bem comum é, portanto, uma perseguição alinhada com os princípios de uma sociedade que valoriza tanto a liberdade individual quanto a responsabilidade social. Trata-se do ideal da liberdade radical: uma sociedade onde todos possuem dignidade suficiente para tomarem decisões autônomas, que serão consideradas e respeitadas pelo Estado e pela própria sociedade.

O Estado, por meio de seu sistema jurídico, não só protege a propriedade, mas também se estrutura sobre ela. A propriedade é, assim, uma das bases sobre as quais o Estado se ergue e opera. A proteção da propriedade não é apenas uma questão de direito individual, mas também

um pilar que sustenta a estrutura do próprio Estado e, por extensão, a ordem e o funcionamento da sociedade. Embora a realidade e os conflitos que determinam e influenciam o sistema jurídico acabem tornando nebulosa a extensão dos direitos de propriedade dos vulneráveis, não restam dúvidas quanto à proteção jurídica conferida aos direitos de propriedade dos ricos.

Ou seja, as “vantagens gerais e particulares decorrentes da existência e da atuação do Estado” não se limitam à prestação de serviços públicos. Essa é uma visão por demais reducionista da atuação estatal. Como até o libertário Robert Nozick reconhece (Nozick, 1991, p. 42-43), é o Estado a instituição capaz de fornecer segurança (pública e jurídica), necessária para proteger a propriedade privada. É o aparato estatal que vai manter um Poder legiferante que atua e se omite conforme os interesses de seus representados; um Poder Executivo que deve integrar e materializar, a partir de planejamento e políticas públicas, todo o ordenamento jurídico construído para dar dignidade a toda e qualquer pessoa brasileira; e um Poder Judiciário que assegure o devido processo legal e viabilizar, nos limites da constituição, a execução dos projetos que sejam capazes de alcançar os objetivos da nação. Se antes se exigia menos desse Estado, hoje, como já vimos, não restam dúvidas a respeito da amplitude da sua atuação (ou omissão). Mesmo os resultados da iniciativa privada dependem do que o Estado fornece e operacionaliza para a sociedade. Mesmo o mercado privado depende do aparato estatal para se estruturar e se movimentar (Harvey, 2005; Pistor, 2019; Mazzucato, 2014, entre outros). É dizer: ainda que parte do acesso a direitos e recursos relacionados com a dignidade da pessoa humana se dê no mercado privado, esse acesso é viabilizado pelo Estado. Como explicam muito didaticamente Murphy e Nagel (2005), o reconhecimento jurídico da propriedade privada é o requisito da sua existência. Mesmo a capacidade pessoal de consumir no mercado privado depende, em muitas medidas, da atuação e dos subsídios estatais.

Finalmente, a CRFB/1988, que institui um Estado Democrático de Direito e constitui a nossa República, não foi escrita isoladamente do contexto histórico e social do período da sua promulgação, e foi alterada diversas vezes para conformá-la às circunstâncias históricas de então. Ainda que de maneira limitada, a Constituição reconhece as dívidas históricas com diversos segmentos da população e, desse modo, estabelece um quadro para a reparação e a justiça social. No campo do Direito Tributário, isso se traduz na urgente necessidade de considerar as desigualdades sociais e econômicas na formatação da institucionalidade fiscal. A capacidade contributiva deve ser ponderada para evitar o confisco e promover equidade, alinhando a política fiscal com a justiça social e a necessidade de reparação histórica dos

despossuídos. O confisco, por sua vez, deve ser levado a sério e compreendido como a tomada de qualquer propriedade de qualquer pessoa, não só a propriedade tributada dos ricos.

É nesse sentido que aproximamos, ainda que diante de uma breve reinterpretação, a teoria causal de Griziotti e Jarach do trabalho de Cristiane Botelho e do nosso: o sistema tributário não pode se quedar inerte às demandas materiais da igualdade, demandas essas que são transportadas para a tributação, porque são imperativos e fundamento do Estado Democrático de Direito. A tributação não é um fim em si mesmo. Entretanto, entendemos que o art. 145, §1º, é o responsável por concatenar essas demandas internamente ao sistema tributário nacional, enquanto o art. 150, inc. IV, impõe que toda a institucionalidade fiscal opere para garantir essa igualdade: a dignidade da pessoa humana, expressa na garantia de, pelo menos, o mínimo existencial. E, nesse ponto, a teoria da causa jurídica do fato imponible encontra a nossa tese de doutorado. A tributação é forma de redistribuir o produto social, e por isso ela se legitima perante o Estado Redistribuidor. É a partir daqui que seguiremos no próximo capítulo desta tese.

## **5.2 As diferenças teóricas entre a capacidade contributiva e o não confisco**

### **5.2.1 Direitos de liberdade e direitos de justiça**

Não há dúvidas de que capacidade contributiva e não confisco são diferentes. Por mais que não haja uma sistematização do conteúdo de cada um, o que provoca confusão na sua interação com outros princípios, a exemplo da razoabilidade, do mínimo existencial ou da proibição de excesso, a abordagem mais tradicional é considerá-los limítrofes. Isso quer dizer que não são sinônimos, mas estão associados.

De toda forma, Ricardo Lobo Torres (2005) se vale de uma classificação principiológica ampla a qual acaba por diferenciar o não confisco da capacidade contributiva. O não confisco faria parte do sistema de princípios vinculados à liberdade, enquanto a capacidade contributiva seria classificada dentro do conjunto de princípios vinculados à justiça.

Consoante mencionamos no capítulo 3, Ricardo Lobo Torres chegou a defender um direito preexistente de propriedade, derivado da “liberdade preexistente ao pacto constitucional” (Torres, 2005b, p. 156; Horvath, 2002, p. 48). Nesse sentido, a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco seria classificada como um direito de liberdade e expressar-se-ia, na CRFB/1988, “como contraponto da norma fundamental que assegura a propriedade privada, embora limitada em sua função social” (Torres, 2005b, p. 157). Da forma

como a frase está redigida,<sup>129</sup> dá a entender que o não confisco limita a função social da propriedade em âmbito tributário.

Essa visão é reducionista, por focar na propriedade privada isoladamente, e não como parte de um sistema de direitos que protege não apenas a propriedade tributada dos ricos, mas também a propriedade relacionada com o mínimo existencial dos vulneráveis. Sendo a Constituição íntegra e coerente, o que permite a sua interpretação sistemática, é possível assumir que a função social da propriedade serve à dignidade da pessoa humana e determina, ao contrário do que afirma Ricardo Lobo Torres, a redistribuição do produto social, o que deve garantir a todos a propriedade privada mínima para uma existência digna, ou seja, o mínimo existencial. O não confisco não limita a função social, mas, em nosso entendimento, a protege.

Para o autor, os direitos de liberdade seriam insuscetíveis de definição, assim como a própria liberdade (Torres, 2005b, p. 41). Todavia, decorreriam desse conjunto de direitos pré-constitucionais, aos quais, justamente, o Direito se estrutura para proteger. Seriam, portanto, normas de barreira, a limitar os direitos que com eles interagem. No campo tributário, Ricardo Lobo Torres classifica como direitos de liberdade o não confisco (identificado como a proibição ao excesso), as demais imunidades tributárias<sup>130</sup> e as proibições de desigualdade fiscal, identificadas como as proibições de privilégios odiosos e as vedações de discriminação entre contribuintes (Torres, 2014, p. 297). Esse racional foi representado pelo autor em um conjunto, no qual a capacidade contributiva estaria limitada pela reserva dos direitos da liberdade:

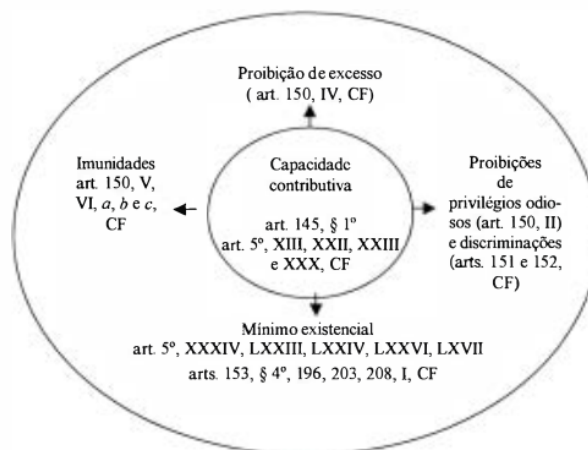
---

<sup>129</sup> É ver a sua literalidade e o contexto em que está inserida: “[o] fundamento da proibição de utilizar tributos com efeito confiscatório - como o de qualquer outra imunidade - está na liberdade preexistente ao pacto constitucional; consubstancia-se no direito de propriedade, sendo uma sua qualidade. Expressa-se, topograficamente (art. 150, III, CF), como contraponto da norma fundamental que assegura a propriedade privada, embora limitada em sua função social (art. 5º, itens XXII, XXIII e XXIV da CF)” (Torres, 2005b, p. 156-157).

<sup>130</sup> Relembramos que Ricardo Lobo Torres entende a vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como uma imunidade tributária.



**Figura 1 – Limites da capacidade contributiva**



Fonte: Compilação da autora, 2023.

É que a capacidade contributiva integraria outro conjunto de princípios e subprincípios tributários, o vinculado à justiça. Enquanto os direitos de propriedade estariam relacionados com a capacidade de tomar decisões autônomas e previsíveis (seguras), os direitos de justiça estariam vinculados com a igualdade, o atributo de igual respeito e consideração pela sociedade e pelo Estado. É nesse sentido que Lobo Torres afirma que “pouco ou nada tem que ver com a problemática da proibição de tributos confiscatórios a ideia de justiça” (Torres, 2005b, p. 157). Desde já, antecipamos que não concordamos com a colocação, especialmente porque a propriedade é necessária para que as pessoas sejam igualmente consideradas e respeitadas, como vimos defendendo.

Assim, os princípios e subprincípios relacionados com a justiça seriam normas pessoalizadoras, no sentido de que atuam para diferenciar vertical e horizontalmente os contribuintes, conforme as circunstâncias particulares que os identificam e os diferenciam dos demais. O não confisco, enquanto norma preexistente à Constituição, vinculado a direitos tomados como absolutos, limitaria a capacidade de diferenciação da norma tributária. A proibição de excesso (não confisco) e o mínimo existencial limitariam quantitativamente a capacidade contributiva, enquanto as imunidades e as proibições de privilégios a limitariam qualitativamente (Torres, 2005b, p. 320). São princípios e subprincípios vinculados à igualdade e à justiça os seguintes:

**Figura 2** – Princípios e subprincípios vinculados à igualdade e à justiça

Princípios	Subprincípios
Capacidade contributiva	<ul style="list-style-type: none"> <li>Proporcionalidade</li> <li>Progressividade</li> <li>Seletividade</li> <li>Personalização</li> <li>Generalidade</li> <li>Universalidade</li> <li>Neutralidade</li> <li>Repercussão legal obrigatória</li> <li>Não-cumulatividade</li> <li>País de destino</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Custo/Benefício</li> <li>Distribuição de Rendas</li> <li><i>Arm's length</i></li> <li><i>Non Olet</i></li> <li>Poluidor-pagador e consumidor-pagador</li> <li>Equidade</li> </ul>	

Fonte: Compilação da autora, 2023.

A ideia de que a justiça e a igualdade podem ser limitadas ou ter como barreira os direitos de propriedade não parece coadunar com o Estado Democrático de Direito formatado na CRFB/1988. Especialmente porque não se formata um Estado para alguns, mas para todos. Entender que existem direitos pré-constitucionais que limitam o alcance dos direitos de igualdade é impedir, *a priori*, a igualdade material. Isolar os direitos de propriedade da ideia de justiça é privilegiar o *status quo*. Os direitos de propriedade preexistentes à CRFB/1988 são os direitos de uma minoria pouco representativa; realizar mudanças reais no quadro de redistribuição de rendas e riquezas entre as classes sociais brasileiras demanda ampliar drasticamente o alcance do sistema de direitos de propriedade. A desigualdade no país é grande demais para que não se permita alcançar a propriedade dos muito ricos e compartilhar o produto social com os vulneráveis.

Por outro lado, uma leitura radical da proteção da propriedade privada e da obra de Ricardo Lobo Torres permite-nos adotar a representação dos limites da capacidade contributiva na atualidade. **Considerar que todas as pessoas devem ser tratadas com igual respeito e consideração pelo Estado, respeitadas as suas diferenças, assim como que todas têm direito à propriedade privada, ao mínimo existencial e ao acesso a direitos fundamentais permite de fato que a imposição de limitações à capacidade contributiva faça sentido.**

É dizer: adotar os limites relacionados com a propriedade privada para manter a sua distribuição e o seu acesso como ele se dá atualmente é atuar contra a igualdade que a capacidade contributiva pretende, constitucionalmente, materializar. Por outro lado, entender que a capacidade contributiva da maior parte dos brasileiros está comprometida e que os limites

impostos pela proteção da propriedade privada têm sido permanentemente desrespeitados parece a interpretação mais adequada para o nosso momento atual.

Adotaremos, então, a segmentação dos direitos constitucionais de igualdade e de propriedade proposta por Ricardo Lobo Torres. O faremos, diferentemente do autor, considerando que os direitos de propriedade são convencionais, e que, justamente por isso, podem ser alterados e revistos, para que se conformem verdadeiramente aos ideais de igualdade que movimentaram o Estado de Direito até o plural Estado Democrático. Como se pretende demonstrar, se todos precisam de propriedade para alcançar e manter o mínimo existencial, as barreiras de proteção da propriedade privada valem, essencialmente, para as pessoas que de fato veem sua existência digna ameaçada (ou mesmo inalcançada).

Para os ricos, outros princípios podem ser levantados contra a tributação excessiva, como a razoabilidade, mas não se trata, de forma alguma, de um limite absoluto como o do não confisco. Trata-se de um limite circunstancial, que pode ser alcançado e deve ser reconhecido, mas não pode, sob o custo do esvaziamento da dignidade da pessoa humana, ser equiparado à proteção do mínimo existencial. Reconhecer que se trata de limites distintos implica reconhecer, por exemplo, que a desconcentração e a redistribuição de riquezas são funções legítimas de atuação do Estado Democrático de Direito, e por isso podem razoavelmente ser perseguidas pela tributação (Marinho, 2019). Nesses casos, não pode ser alegado o limite do não confisco, essencialmente porque, nesses casos, há real capacidade de contribuir. A razoabilidade e o excesso da tributação serão verificados, então, conforme as funções da tributação e os objetivos dos programas políticos que a tributação integrar.

É dizer, embora de fato haja um limite imposto pela proteção da propriedade ao reconhecimento e consequente utilização da capacidade contributiva na determinação da política tributária, esse limite está intrinsecamente relacionado com as demandas de justiça vinculadas à igualdade. A propriedade relativa ao mínimo existencial é protegida porque é considerada como a condição mínima a garantir igualdade no EDD.

### **5.2.2 A semântica e a abrangência do confisco**

Vimos até agora que o conteúdo da norma tributária que se relaciona com limite para pagar tributos é apresentado tradicionalmente tanto como capacidade contributiva como não confisco. *Mínimo existencial*, *proibição de excesso* e *razoabilidade* aparecem na literatura dedicada a ambos, sem uma elaboração precisa das suas definições. Não há, em geral, uma sistematização clara do que compõe de fato o conteúdo de um ou outro princípio. A capacidade

contributiva, conceito que chamamos de canônico por concentrar o debate sobre o limite da tributação, passa por maior elaboração doutrinária, mas ainda assim não nos parece haver maior objetividade na sua distinção do não confisco. Ricardo Lobo Torres (2005), em uma exceção, propõe divisão entre princípios vinculados à liberdade e princípios vinculados à justiça, mas estabelece como pressuposto o direito pré-constitucional à liberdade e à propriedade, com o que não concordamos.

A ausência de definição objetiva não é em si um problema. Na verdade, a sua persistência em tantos e variados trabalhos acaba por validar a complexidade conceitual dos dois princípios. Trata-se de normas que refletem sobre o ordenamento jurídico questões cruciais da filosofia política, como a proteção da propriedade e o igual respeito e consideração pela parte do Estado. Esses ideais, que se procura materializar a partir da sua inscrição no ordenamento jurídico, exigem uma interpretação sistemática e teleológica que seja coerente com a história e o aprendizado constitucional, ao mesmo tempo que seja capaz de espriar os seus efeitos em tempos presentes. O conteúdo desses princípios é denso e exige do intérprete da norma tributária a avaliação de outros saberes que não apenas a dogmática tributária. Compreender a “capacidade contributiva” e o “não confisco” exigem do intérprete *exercício crítico*. Ultrapassando a literalidade dogmática e buscando densificar e concretizar o que impõe a dignidade humana sobre o sistema tributário, pretendemos elaborar: **como o não confisco pode ser articulado para garantir a propriedade de todos, e não apenas dos ricos?**

Embora seja difícil separar capacidade contributiva e não confisco, é seguro afirmar que o primeiro está intrinsecamente relacionado com a medida equitativa de esforços para o financiamento Estado, enquanto o segundo tem sua raiz na proteção da propriedade privada. A vinculação da capacidade econômica a elementos relacionados com a igualdade no art. 145, § 1º da CRFB/1988, especialmente a pessoalidade, reforça essas conclusões. Por isso, são mesmo princípios limítrofes: é preciso manter, pelo menos, um mínimo de propriedade na posse do contribuinte, para que ele desfrute de uma vida digna. Acontece que como a tributação não se orienta por esgotar toda a riqueza disponível do contribuinte, não há relação necessária entre os dois conceitos: espera-se que na maior parte das vezes a capacidade contributiva seja avaliada sem alcançar o não confisco. O confisco tributário é limite, enquanto a capacidade contributiva é condição. Nesse sentido, a capacidade contributiva é o ponto de partida, e o não confisco é a sinalização de onde não se pode chegar.

Conforme elucida Marcelo Medeiros, “termos importam na medida em que guiam ações políticas” (Medeiros, 2023, p. 6, *e-book*). Seria possível expressar que fosse *vedado*

*tributar além da totalidade da capacidade contributiva individual.* Todavia, muito da semântica do art. 150, inc. IV, e da própria CRFB/1988 se perderiam. Primeiro, porque a relação do confisco com a proteção da propriedade privada é necessária, dado o próprio significado da palavra. Usar o termo confisco deixa muito evidente o valor e o respeito à propriedade privada pela CRFB/1988, mesmo diante de atos legítimos do Estado (como é a tributação). Segundo, porque a proibição de confisco, genericamente considerada, não é norma específica do Direito Tributário. O texto do art. 150, inc. IV, ao vedar "a utilização da tributação com efeito de confisco" integra o sistema tributário aos demais dispositivos que regulam o acesso à propriedade. E é bom recordar que embora a propriedade seja garantida e protegida, porque necessária para alcançar uma vida digna em uma sociedade capitalista, está sujeita a realizar a sua função social. É nesse sentido que a função de desconcentração, assim como a redistribuição de riquezas, se encontra justificada na tributação. A inserção expressa da tributação no sistema constitucional de direitos de propriedade, embora seja óbvia, atrai as demandas de redistribuição da propriedade, necessárias para dar concretude não apenas a normas tributárias – como a adequada divisão dos ônus de financiamento do Estado –, mas também para realizar direitos fundamentais relacionados com a dignidade da pessoa humana.

Além da escolha constitucional por utilizar o termo confisco, que carrega a proibição de o Estado se apropriar injustificadamente da propriedade do contribuinte, a escolha desta tese pelo estudo deste princípio e não da capacidade contributiva reflete igualmente uma escolha política: a preocupação de avaliar o sistema tributário nacional pela perspectiva da proteção dos vulneráveis. A imagem do confisco é de fácil apreensão e capaz de transmitir com clareza o abuso dos direitos daqueles que têm a sua propriedade esbulhada. Conecta-se perfeitamente com a ideia dos despossuídos, de Marx.

Um dos objetivos desta tese é justamente jogar luz sobre a análise assimétrica do não confisco quando se trata de avaliar os direitos de propriedade dos vulneráveis. Reforçamos o exposto na introdução deste trabalho, que a preocupação política com o escopo desta tese, assim como a terminologia adotada para endereçá-la, refletem a confiança depositada por nós de que a academia deve se conectar com a ação política. Para isso, deve comunicar com clareza e didática o que acredita contribuir para o debate público. É o que explica, mais uma vez, Marcelo Medeiros:

[t]erminologia tem impacto real. Com frequência a cultura política e a estrutura jurídica são organizadas em torno de termos que têm definição mais vaga e diferente das definições usadas em pesquisa. A política baseada em pesquisa faz a tradução de um lado a outro o tempo todo. A obrigação de controle dessa tradução cabe aos dois lados, pesquisadores e políticos – os quais, em alguma medida, são a mesma pessoa.

Por isso, um pesquisador de desigualdade que deseja contribuir para o debate público não deve se eximir de suas responsabilidades, assim como um formulador de políticas que deseja se basear em pesquisa não deve ignorar que em algum grau a pesquisa não é neutra em suas consequências (Medeiros, 2023, p. 33, *e-book*).

Concordamos com a visão doutrinária de que a vedação do confisco tributário protege o mínimo existencial – essa é precisamente a definição que adotamos neste trabalho. Entretanto, ao contrário da maior parte da doutrina tributarista, entendemos que este é um conceito essencialmente direcionado à proteção dos direitos dos vulneráveis: aqueles que de fato não possuem capacidade para contribuir, porque não possuem ou têm permanentemente ameaçadas as condições de manterem uma vida digna. Por consequência, entendemos que o não confisco protege a propriedade que represente o acesso à saúde, à educação, à moradia, ao transporte, ao trabalho, ao cuidado, à assistência social, à cultura, ao lazer e a todos os direitos fundamentais que garantem minimamente uma vida digna. A maior parte dos brasileiros, como vimos na Introdução, não acessa esses direitos. Dado que todos estes podem ser, em sua maior medida, adquiridos no mercado privado, fica muito evidente que se trata de um problema de ausência de propriedade. A maior parte dos brasileiros não possui condições financeiras de acessar direitos fundamentais relacionados com a sua existência digna. Por outro lado, a proteção social fornecida pelo Estado é insuficiente para alterar essa situação.

Se de um lado tributamos aqueles que não possuem capacidade contributiva, por outro não fornecemos proteção social suficiente para solapar a necessidade de acesso a direitos fundamentais no mercado privado. É a partir desse sistema de dupla subtração de direitos que se materializa a utilização da tributação com efeitos de confisco. Não garantimos propriedade suficiente para que os vulneráveis no Brasil possam viver, com segurança, uma vida digna.

A percepção de que a propriedade dos vulneráveis está sendo confiscada pelo mesmo Estado que deveria garantir a dignidade da pessoa humana deve promover efeitos significativos sobre a interpretação da norma jurídica fiscal. Essa situação, que evidencia uma preocupante contradição dentro do sistema, necessita de uma análise aprofundada. Entendemos que a situação do confisco real dos vulneráveis neste país determine a prioridade na equalização das suas contribuições e retribuições perante a institucionalidade fiscal. É o que pretendemos demonstrar a partir do sexto capítulo desta tese.

## **6. DOIS PESOS E DUAS MEDIDAS: O CONFISCO EM CURSO NO BRASIL**

A regressividade do Sistema Tributário Brasileiro, especialmente em sua faceta de oneração dos vulneráveis, não deveria ser mais objeto de questionamento no Brasil. São inúmeros os estudos da economia e os trabalhos acadêmicos do campo do Direito Tributário a demonstrar as desigualdades que o sistema reproduz e impõe à sociedade brasileira. Ainda assim, não pela primeira vez, o movimento de reforma tributária no país (2023) priorizou a simplificação da tributação do consumo, que penaliza os vulneráveis, em vez de reduzir a dependência dessa base para a arrecadação.<sup>131</sup> Não se ignora a complexidade dos arranjos políticos que envolvem a proteção da propriedade privada, mas, em uma tese jurídica que debate o confisco dos mais pobres, é necessário destacar que, em geral, as desigualdades não são priorizadas nas propostas de reforma recorrentemente apresentadas. Aliás, é seguro afirmar que as desigualdades sequer são adequadamente debatidas no país.

Conforme destacamos na introdução desta tese, a vulnerabilidade é um fenômeno multidimensional. Partimos da proposta de Amartya Sen, de que a pobreza deve ser caracterizada pela privação de capacidades básicas, para tratar a vulnerabilidade e a riqueza da mesma forma. Essa abordagem, de tratar a pobreza como reconhecível por fatores além da renda, é muito apropriada para tratar do direito à propriedade dos vulneráveis, especialmente no que diz respeito ao mínimo existencial. A interpretação sistemática da CRFB/1988 permite concluir que a propriedade é protegida porque ela garante o acesso a direitos, afinal, o dinheiro é a chave mestra do capitalismo. No limite, todo o conjunto de bens, serviços, utilidades e benefícios fornecidos pelo Estado podem ser convertidos em renda (valor monetário) e, assim, na figura clássica da propriedade.

Ainda como destacado na Introdução, estudo da FGV intitulado “Mapa da Nova Pobreza”, lançado em 2022, sugere que aumento significativo na pobreza no Brasil, com destaque para o ano de 2021, que marcou um ápice histórico desde o início das medições em 2012. Em 2021, quase 1/3 da população brasileira, estimada em 62,9 milhões de pessoas, vivia com uma renda domiciliar per capita de até R\$ 497,00 mensais. O número representa um aumento de 9,6 milhões de indivíduos em situação de pobreza em comparação com 2019, um crescimento comparável à população total de Portugal, como os pesquisadores apontam. Este cenário é apresentado como um reflexo das consequências econômicas devastadoras da pandemia e serve como um indicativo preocupante da profundidade dos desafios sociais e econômicos enfrentados pelo país (Neri, 2022). Reforça a nossa perspectiva de que é necessário

---

<sup>131</sup> No ano em que finalizamos esta tese de doutorado, foi aprovada a PEC 45/2019, que substituiu ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins por um IVA de competência dos Estados e Municípios (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS) e uma contribuição de competência da União (Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS).

assegurar estabilidade e segurança no fornecimento de proteção social, o que atrai a necessidade de considerar dentro da zona do mínimo existencial não apenas os pobres, mas todos os vulneráveis.

O estudo em questão ainda fornece uma análise detalhada da distribuição geográfica da pobreza no Brasil, destacando disparidades significativas entre diferentes regiões do país em 2021. A pesquisa mostra que a taxa de pobreza variou amplamente entre os estados, com Santa Catarina registrando a menor taxa (10,16%), enquanto o Maranhão apresentou a maior proporção de pobres (57,90%). Além disso, ao adotar uma abordagem mais granular, a pobreza foi examinada em 146 estratos espaciais diferentes, revelando que a região do Litoral e Baixada Maranhense possuía a maior taxa de pobreza (72,59%), em contraste com a menor taxa encontrada no município de Florianópolis (5,7%). Esses dados ilustram uma relação de 12,7 para um, evidenciando a acentuada desigualdade geográfica no Brasil (Neri, 2022). Também fazemos questão de destacar esse ponto para expandir a discussão sobre desigualdades na tributação, além da raça e do gênero. Assim, pretendemos abarcar localização geográfica como um ponto relevante no debate acerca de desigualdades e tributação em agendas de pesquisas futuras, que decorram do exposto nesta tese.

De outro lado, considerando as desigualdades de renda entre grandes grupos populacionais no Brasil, podemos considerar vulneráveis mais de 80% da população brasileira, já que não há significativa diferença na distribuição de renda e riquezas entre esse grupo (Medeiros, 2023, *e-book*, p. 39-41; Brasil, 2023). O número, que assusta por sua grandeza, é identificado conforme as desigualdades de renda verificadas entre os quintis da população total do país. Medeiros explica que, entre os 80% mais pobres da população, a distribuição de rendas e riquezas não é tão diferente, o que acaba favorecendo que essas pessoas estejam se movimentando entre os percentis que podem segmentar esse dado no detalhe (tornam-se mais ou menos pobres, mas não chegam a se tornar ricos). Entre a população identificada entre os 20% mais ricos, por outro lado, a diferença é enorme. Isso quer dizer que, entre 80% dos brasileiros, não há desigualdade de renda significativa a ponto de justificar a sua segmentação em classes além da pobreza. É ver o trecho em que Medeiros detalha essa classificação:

São relativamente comuns as divisões da sociedade em cinco partes, quintos, cada uma contendo 20% da população ordenada segundo a renda. Vale a pena olhar para os dados e verificar em que medida essas classes seguem o princípio recomendado e formam grupos razoavelmente homogêneos internamente e suficientemente heterogêneos externamente. Como mais de 18% dos adultos não têm renda alguma, os 20% mais pobres são bem homogêneos em termos de renda pessoal. Mas, também porque muita gente não tem renda, faz pouco sentido comparar razões dentro dos 20%



mais pobres. A diferença entre o mais rico e o mais pobre dentro dessa classe é de R\$ 2 mil por ano, o que é bem pouco.

No segundo quinto, dos 20% aos 40% mais pobres, o mais rico ganha quase sete vezes mais que o mais pobre. É bastante, e isso é esperado, porque no começo desse quinto há gente de renda muito baixa. A diferença, no entanto, não é tão grande assim, R\$ 11 mil por ano. No terceiro quinto a homogeneidade interna é muito grande, os mais ricos ganhando apenas 40% a mais que os pobres, diferenças absolutas de apenas R\$ 5 mil por ano. No quarto quinto, dos 60% aos 80% mais pobres, a homogeneidade interna continua alta, os mais ricos não chegam a ganhar o dobro dos mais pobres, a diferença entre eles é de R\$ 13 mil por ano. Até aqui, as classes – os quintos – não são tão diferentes assim. As pessoas na fronteira dos 80% ganham pouco mais que o dobre recebido pelas pessoas na fronteira dos 40%, uma diferença de R\$ 18 mil anuais.

Nos 20% mais ricos, o último quinto da população, as pessoas mais ricas ganham 193 vezes mais que as pessoas mais pobres dentro dessa classe. Mas esse número elevado pode ser um artefato das técnicas usadas para estimar a distribuição de renda. Uma maneira de contornar tal problema é dividir a população toda em mil partes e retirar da comparação o milésimo mais rico, o que produzirá uma diferença menor. Ainda assim, as pessoas mais ricas ganham 120 vezes mais que as pessoas mais pobres da classe, uma diferença de R\$ 3,7 milhões.

**(...) O que isso quer dizer? Significa que a divisão da população de adultos em quintos gera um esquema de classificação no qual a primeira classe forma um grupo especial sem rendimento, as três classes seguintes são bem homogêneas interna e externamente — a grande massa de população de baixa renda — e a última forma um grupo extremamente heterogêneo, em termos absolutos e relativos (Medeiros, 2023, p. 39-41, e-book, grifos nossos).**

Abrindo esses dados, relatório publicado pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda que avalia a distribuição de rendas e riquezas entre os centis da população brasileira, a partir de dados da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), demonstra que ela é significativamente desigual apenas a partir do último decil. Os 50 primeiros centis de renda somados responderam por 14,4% da renda total, enquanto os 10 centis superiores apropriaram 51,5% da renda total (Brasil, 2023). A Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Trimestral (PNADC-T) aponta que os 10% mais ricos detinham 40,8% da renda total no mesmo período (2022). Essa diferença torna-se ainda mais marcante nos segmentos mais ricos da população: por exemplo, os 0,1% mais ricos representaram 2,5% da renda total na PNADC-T, contra 11,9% na DIRPF. Paralelamente, a PNADC-T revelou que a metade da população com menor renda possuía 18,5% da renda total, em contraste com 14,4% segundo a DIRPF. Como destacado no estudo, a divergência observada entre os dados da PNADC-T e da DIRPF pode ser atribuída às diferenças metodológicas e padrões adotados em cada base de dados. A PNADC-T foca nos rendimentos oriundos do trabalho, enquanto a DIRPF considera a totalidade da renda auferida pelos contribuintes no ano-calendário. Devido à menor relevância da renda do trabalho nos estratos superiores em comparação com a renda total, a PNADC-T tende a subestimar a renda desses grupos, resultando também em uma subestimação da desigualdade de renda. De toda forma,

independentemente da metodologia utilizada, é muito evidente que a desigualdade de renda é mais significativa no topo (10% mais rico da população) (Brasil, 2023, p. 4).

A situação é pior com relação à riqueza. O estudo demonstra que há uma tendência geral de que indivíduos com maiores rendas possuam também maior patrimônio. Em 2022, foi observada uma desigualdade mais acentuada na distribuição de riqueza entre os declarantes do IRPF em comparação com a distribuição de renda. Os dados indicam que os 10% mais ricos detinham 58,6% da riqueza total nacional, e dentro deste grupo, os 5% mais ricos representavam 49,8%, com o centil mais rico, o centil 100, possuindo sozinho 32,2% da riqueza. Esses números sugerem uma concentração significativa de riqueza nos estratos mais altos. Também é importante observar que, em termos absolutos, os bens e direitos declarados são divididos em bens financeiros (49,15%), imóveis (34,62%), outros bens e direitos (8,92%) e móveis (7,30%) (Brasil, 2023, p. 9).

Conciliando as duas abordagens, é possível dizer que 20% da população brasileira forma um grupo especial sem rendimento, os 60% seguintes são relativamente homogêneos interna e externamente — a grande massa de população de baixa renda — e o último quintil forma um grupo extremamente heterogêneo, em termos absolutos e relativos (Medeiros, 2023, p. 41, *e-book*; Brasil, 2023). Dentro deste último quintil, metade dele (os 10% mais ricos da população) concentra mais da metade da distribuição de rendas e riquezas no país, sendo que internamente esse grupo ainda é extremamente diferente. Tomando a divisão por quintos populacionais, temos, então, 3 grupos: **(i)** o grupo de brasileiros sem rendimentos; **(ii)** o grande grupo de brasileiros com baixa renda; **(iii)** o grupo de brasileiros de mais alta renda. Neste, as desigualdades de renda de fato importam.

Apesar de, como explica Marcelo Medeiros (2023, p. 42, *e-book*), a divisão por quintos da população, ou mesmo de centis, não ser a mais apropriada para medir desigualdade, especialmente porque oculta a homogeneidade de determinadas classes (vulneráveis) e a heterogeneidade de outras (ricos), ela é bastante adequada para esta tese na medida em que permite ilustrar, didaticamente, o impacto do reconhecimento do confisco tributário como um limite absoluto da tributação. Também porque ela permite compreender a utilidade e a necessidade de adequar a tributação à capacidade contributiva, já que, entre os ricos (presumivelmente o grupo que possui capacidade contributiva), há enormes diferenças de renda e riqueza que justificam a diferenciação na tributação desta classe. Finalmente, qualifica a prioridade e a urgência de discutir o confisco tributário, dada a quantidade de brasileiros que está sendo impactada por um sistema que lhes toma a propriedade; os despossui.

O imperativo de tributar os mais ricos ganha densidade quando entendemos que, entre eles, existem diferentes níveis e capacidades de contribuição. A política tributária precisa se adequar para **(i)** focar a arrecadação neste grupo, que de fato detém capacidade contributiva e possui propriedade disponível para a redistribuição do produto social; e **(ii)** tratar diferentemente esse grupo, considerando que também entre os ricos existem diferenças muito significativas de fontes de renda. Antecipamos que considerar a propriedade disponível dos ricos para redistribuir o produto social, em conformidade com a função social da propriedade, não significa utilizá-la toda, deixando disponível apenas o mínimo existencial. Vivemos em uma sociedade capitalista, que tolera a desigualdade, mas não o faz sem ressalvas, sem a garantia, a todos, do mínimo existencial. A redistribuição do produto social segue a capacidade contributiva, de forma que quem possui mais condições de contribuir deve ser mais exigido nesse sentido.

Quanto aos vulneráveis, trata-se da maior parcela da população, dada a instabilidade da sua renda, a insuficiência do seu patrimônio e a ausência de recursos suficientes para garantir uma vida confortável e segura ou conforto para as demais gerações familiares. É mandatório reconhecer que lhes faltam, ou estão permanentemente ameaçadas, as condições de vida digna. A mobilidade social real é uma regra ainda de exceção, sendo muito mais premente a possibilidade de queda do seu padrão de vida, já que não há significativa desigualdade na distribuição de rendas e riqueza entre os pobres e as pessoas que saíram da pobreza. A interseccionalidade necessária para avaliar o acesso a direitos fundamentais dessa parcela da população impõe reconhecer a violência a que estão expostos, especialmente as mulheres negras. Endereçar adequadamente a diferença na tributação impõe reconhecer que a tributação deve ser pessoal, proteger a propriedade mínima necessária para a manutenção de uma vida digna e considerar as desigualdades multidimensionais para mensurar a carga tributária a que devem ser submetidos os brasileiros que possuem capacidade de contribuir.

Já os miseráveis, esses compõem a base da pirâmide de distribuição da população por classes sociais. Podem ser identificados como aqueles que não acessam sequer as condições básicas de sobrevivência. Em razão da ausência de recursos para o sustento próprio e familiar, encontram-se em situação de extrema vulnerabilidade social. Não há nem que se cogitar sobre sua existência digna, uma vez que lhes falta o básico para a sobrevivência. Direitos elementares como alimentação, higiene e até documentação lhes são negados, além do próprio reconhecimento como seres humanos, dignos de qualquer respeito e consideração. Garantir a

sobrevivência dos cidadãos é o dever mais elementar de qualquer Estado que se pretenda de Direito. Trata-se de truísmo, sobre o qual não iremos nos delongar.

Diante do sistema capitalista e da mercantilização dos direitos fundamentais, a classe social importa, especialmente quando olhamos para o topo. Se é necessário utilizar moeda para acessar direitos, a classe é um fator determinante para garantir o mínimo existencial. Há grande poder econômico concentrado nas mãos de poucos brasileiros. É claro que as demais desigualdades vão forçar que, dentro de uma mesma classe, os marcadores de raça, gênero e localização geográfica determinem aqueles que serão mais penalizados. Classe tem cor, tem gênero e região. Ainda assim, é entre os vulneráveis que esses marcadores se multiplicam e se entrelaçam e escancaram a urgência de pensar a tributação prioritariamente para combater definitivamente a pobreza. Repetimos os mesmos mantras há décadas, propomos pequenos ajustes há muito tempo. Se falhamos porque esses ajustes não são inteiramente adotados pelo Legislativo, ou se eles são incapazes de promover verdadeiras mudanças, pouco importa. O fato é que não conseguimos atacar satisfatoriamente a pobreza e o crescimento da desigualdade social no Brasil. Pior, seguimos observando o poder econômico e político se concentrar no topo. As políticas tributárias no Brasil se repetem há décadas.

Não obstante sermos um país de cidadãos vulneráveis, em que milhões de brasileiros encontram-se em situação ainda pior, de miséria, tributamos essas pessoas. Tributamos essas pessoas a partir da tributação indireta, cuja nota distintiva é a transferência do ônus da arrecadação para o consumidor final. Tributamos essas pessoas ao considerar isentos do Imposto de Renda (IR) valores próximos do salário-mínimo. Tributamos essas pessoas quando não racionalizamos a tributação da folha de pagamentos. Tributamos essas pessoas até quando subsidiamos a exploração de recursos naturais, marginalizando os que estão mais expostos aos seus efeitos ambientais. Sobretudo, tributamos essas pessoas quando, globalmente, não exigimos um modelo de tributação que onere os ricos, e não os pobres.

Não bastasse a regressividade da tributação, não garantimos proteção social necessária para as mesmas pessoas que penalizamos injustamente na arrecadação. Se a República Federativa do Brasil existe para garantir a todos uma vida digna, sendo mandatório assegurar o mínimo existencial, o *mínimo existencial fiscal*, como nomeia Élide Graziane Pinto, é precisamente o que demanda o núcleo duro da CRFB/1988. Ou seja, trata-se da função estatal elementar. O Estado deve determinar a melhor forma de garantir o mínimo existencial, inclusive delegando ao mercado privado o fornecimento de bens públicos essenciais. Ainda assim, não pode perder de vista que essa delegação está condicionada à garantia de dignidade. Todo o

arranjo fiscal está condicionado a esse objetivo. Com este capítulo, pretendemos apontar um horizonte de pesquisa para demonstrar que, apesar da demanda elementar de promoção da dignidade humana, temos falhado reiteradamente, nas duas pontas da institucionalidade fiscal brasileira.

## **6.1 A subtributação dos ricos e a supertributação dos vulneráveis**

### **6.1.1. Breve retomada das funções da tributação<sup>132</sup>**

Inicialmente, é bom esclarecer que falamos popularmente em “funções da tributação”, mas é mais apropriado discutir as funções da norma tributária. Isoladamente, o tributo não tem capacidade suficiente de desempenhar funções sem a implementação de outras políticas públicas. Considerar a norma tributária é mais pertinente, pois ela representa não apenas a lei em si, mas um conjunto abrangente de regras e princípios relacionadas ao tema. Assim, ao falar sobre as funções da tributação, estamos nos referindo, de fato, às funções das normas tributárias (Derzi, 2009, p. 540).

Dedicamos nossos estudos no mestrado a entender quais seriam as funções da norma tributária, focando nas suas dimensões de redistribuição e desconcentração de riquezas. Nossa motivação era demonstrar que o sistema tributário compõe o edifício constitucional, o que determina que a interpretação das suas normas esteja condicionada à busca pelo bem comum. Qualquer Estado Democrático que se pretenda plural deve se ocupar de combater as desigualdades e impedir a concentração de poder econômico e político. Nesse sentido, demonstramos que a tributação é meio legítimo para realizar redistribuição e desconcentração do produto social (Marinho, 2019).

A Constituição Brasileira de 1988 estabelece claramente as bases de um Estado Tributário Redistribuidor, no qual a arrecadação de tributos é fundamental para suprir as necessidades financeiras do Estado, promovendo justiça e reduzindo as disparidades sociais (Batista Júnior, 2015, p. 87). Este objetivo é um dos pilares da Constituição (art. 3º, III), sendo que o princípio da igualdade é reconhecido já no preâmbulo do Carta (Brasil, 1988).

O esforço para reequilibrar a distribuição do produto social é motivado pela prioridade dada à igualdade, que se baseia no princípio de que todos os indivíduos devem ser tratados com o mesmo respeito e consideração. Esta perspectiva questiona a alocação de recursos que resulta

---

<sup>132</sup> Esta seção retoma as conclusões alcançadas em nossa dissertação de mestrado (Marinho, 2019).

das operações normais do mercado, criticando-a por ser desigual e por reforçar vantagens que são determinadas pela posição social de alguém. Então, materializar a igualdade significa que o Governo, como concretizador dos direitos e liberdades fundamentais, deve atuar para redistribuir a renda e a riqueza. De maneira subentendida, a igualdade também fundamenta a noção de liberdade, pois a disparidade econômica provoca que os menos afortunados vivam sob condições opressivas. Um sistema não pode ser julgado como justo ou livre se a grande maioria da população não possui liberdade para conduzir a sua vida seguindo a sua própria concepção de vida boa.

Se não houvesse arrecadação tributária, o Estado precisaria se envolver diretamente em atividades empresariais, já que o seu funcionamento e atuação dependem de pagamento. Portanto, a função de arrecadação dos tributos é um aspecto inquestionável e universal de qualquer Estado Democrático moderno. É amplamente aceito que a tributação possui funções além da arrecadação fiscal. Refletindo sobre as ideias expostas no Tratado da Ciência Política de Georges Burdeau, Alfredo Augusto Becker (2018) defende a premissa de que as demandas atuais relacionadas a direitos sociais dependem da participação ativa do Estado na economia para serem efetivadas. Becker (2018, p. 635) afirma: "Sem a atuação econômica do Estado, nenhuma das reivindicações de direitos sociais atuais pode ser satisfeita." Ele prossegue, especificando que o Direito Tributário é o mecanismo primordial por meio do qual o Estado exerce tal influência no âmbito econômico (Becker, 2018, p. 636). Por isso, à época, propusemos a seguinte classificação das funções da tributação, as quais adotaremos também nesta tese:

**Figura 3** – Funções da tributação

- 1) **ARRECADAÇÃO:** função inerente à tributação, instrumental para as demais.
- 2) **REGULAÇÃO:** cumpre atender, principalmente (mas não apenas), às funções da atividade financeira pública de alocação e estabilização, interferindo na produção e no consumo.
- 3) **DISTRIBUIÇÃO:** possui três dimensões, (i) repartir o ônus de financiamento do Estado; (ii) redistribuir rendas e riquezas; e (iii) desconcentrar riquezas.
- 4) **SIMPLIFICAÇÃO:** responde às demandas de praticidade no tratamento da norma tributária e afeta, principalmente, obrigações acessórias e procedimentos de arrecadação.

A arrecadação é uma função inerente a qualquer tributo, definido como um pagamento obrigatório em dinheiro, ou em prestação cujo valor possa ser convertido em moeda (art. 3º do CTN). A necessidade de expandir a arrecadação surge da própria evolução do Estado, que passa a se conformar como Estado Tributário Redistribuidor. A consequência direta dessa mudança é clara: para cumprir com suas responsabilidades e garantir os direitos estabelecidos pela Constituição, o Estado precisa de recursos. Diferentemente da era do Estado Patrimonial, hoje esses recursos vêm, principalmente, da tributação, uma vez que a maior parte da propriedade estatal foi fragmentada. As atividades econômicas que o Estado anteriormente geria, assim como os monopólios que detinha, foram transferidos para o setor privado sob a premissa de maior eficiência de mercado. Assim, o Estado, gerido por seus cidadãos, passou a depender financeiramente desses mesmos indivíduos (Nabais, 2012, p. 185-187; Batista Júnior, 2001, p. 96-97).

A necessidade de prover recursos para as atribuições estatais significa que o poder legislativo deve estabelecer normas fiscais que reflitam a capacidade econômica real ou absoluta dos contribuintes. Esse princípio é essencial para a instituição de tributos e atua como um guia na formulação de políticas tributárias. Conforme observado anteriormente, a maioria dessas normativas no Brasil já é prevista pela Constituição, exceto no caso da competência residual que se reserva à União Federal (Derzi *in* Baleeiro, 2010, p. 706-707).

A função regulatória é facilmente reconhecida na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e é amplamente ilustrada pela legislação do país. Embora não haja uma cláusula que a endosse de forma explícita, sua existência e aplicabilidade podem ser inferidas a partir de vários dispositivos e princípios da Constituição. Além disso, fora do texto constitucional, há referências mais diretas a essa função reguladora. Por exemplo, o Código Tributário Nacional (CTN) aponta que o Poder Executivo tem a prerrogativa de modificar as alíquotas de determinados tributos, com o intuito de alcançar metas políticas estabelecidas nos artigos arts. 21,<sup>133</sup> 26,<sup>134</sup> 39,<sup>135</sup> 65<sup>136</sup>.

---

<sup>133</sup> Art. 21 do CTN: “[o] Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto [II], a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior” (Brasil, 1966a).

<sup>134</sup> Art. 26 do CTN: “o Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto [IE], a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior” (Brasil, 1966a).

<sup>135</sup> Art. 39 do CTN: “[a] alíquota do imposto [ITBI] não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação” (Brasil, 1966a).

<sup>136</sup> Art. 65 do CTN: “[o] Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto [IOF], a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária” (Brasil, 1966a).

Tributos que possuem como principal objetivo a regulação não visam prioritariamente a arrecadação de recursos. Eles fazem parte do poder tributário extrafiscal, geralmente apresentando alíquotas baixas e afetando um número limitado de contribuintes. O intuito principal desses tributos é moldar as interações no mercado. Isso pode incluir a criação de barreiras ao comércio, o fomento à produção nacional, a facilitação da importação de produtos estrangeiros, ou a modificação dos padrões de consumo, especialmente em áreas que afetam o bem-estar coletivo, como a saúde pública. Essa influência é exercida através da imposição de tributação mais pesada sobre certos grupos ou atividades específicas, bem como pelo oferecimento de incentivos fiscais a setores/atividades determinados. Essa avaliação faz parte da autonomia política do ente tributante.

No que tange à função distributiva, deve-se ponderar que o Estado tem o dever de determinar como os encargos do seu custeio serão distribuídos, e um Estado que almeja a redistribuição tributária deve priorizar o propósito de promover a justiça social. Desse modo, a adoção do critério da capacidade contributiva como referência é uma abordagem esperada. É importante enfatizar que a CRFB/1988 incorporou explicitamente a capacidade contributiva como um critério a ser seguido.

O fato de o Estado Tributário se caracterizar como Redistribuidor é a linha mestra que conecta as funções da tributação. Todas elas, em alguma medida, irão atender ao desiderato social-redistribuidor do Estado (Marinho, 2019, p. 203). O produto da arrecadação deve financiar as políticas de redistribuição; a interferência do Estado na economia deve servir ao bem comum (e o bem comum demanda redistribuição) e mesmo a simplificação deve gerar e a manter de um ambiente de confiança, essencial para a cooperação. A imagem da redistribuição é a movimentação de um polo em que há concentração para o outro, onde o volume de recursos/bens é escasso. Por isso, faz todo sentido que, para promover a redistribuição, a tributação seja diferenciada conforme a capacidade contributiva (Marinho, 2019, p. 205).

Já a dimensão de desconcentração de riquezas via tributação procura resguardar o pluralismo político e garantir direitos políticos a todos. O pluralismo político é fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, V, CRFB/1988). Entendemos que a Constituição brasileira impõe que os debates em âmbito institucional contemplem a participação de pessoas com diferentes concepções de bem. Ou seja, as pautas políticas não podem excluir ou se concentrar em um único grupo de indivíduos. O corpo político (os agentes da Administração

---

Este artigo foi suprimido pela EC 1/1969 e não possui validade. As alíquotas do IOF podem ser alteradas pelo Poder Executivo, mas essa permissão decorre diretamente da CRFB/1988.



Pública, das empresas, das universidades, das Organizações Não Governamentais – ONGs, das associações civis, dos sindicatos etc.) deve ser diverso, garantindo representação nos órgãos de Poder. É fundamental que haja representatividade em uma democracia constitucional. Esse ponto será retomado na próxima sessão.

Finalmente, a função de simplificação é talvez a mais questionável dentre as apresentadas. Isso se deve ao fato de que, através de suas disposições, a norma busca simplificar a estrutura tributária como um todo. Apesar de tal objetivo poder parecer paradoxal, é possível concordar com Klaus Vogel ao reconhecer que a norma tributária pode ter como finalidade principal a simplificação do sistema de tributação (Vogel, 1977, p. 107), particularmente quando levamos em conta que a classificação das funções se refere às funções da norma tributária em si, e não à tributação de forma isolada.

### **6.1.2. A tributação da riqueza e da vulnerabilidade**

Muitos são os dispositivos na CRFB/1988 que justificam a função de distribuição da norma tributária, porque esse é o mote da nossa democracia constitucional. O pluralismo está no seu preâmbulo e é fundamento da República. Pluralismo implica o reconhecimento de que as pessoas são diferentes e têm visões diferentes de vida boa (Rawls, 2000; 2003; 2016). Firmar um Estado plural significa permitir que as pessoas vivam conforme as suas próprias convicções morais abrangentes. É na aceitação do pluralismo que reside o conteúdo da liberdade, e a pretensão de instaurar liberdade ignorando a desigualdade é vazia, pois demonstra o protagonismo do discurso de uma elite já assentada, que deseja manter seus privilégios. Esse tipo de pensamento não encontra abrigo na Constituição Cidadã.

Conforme sustentamos anteriormente, a tributação possui funções além da arrecadação, sendo que a função distributiva apresenta pelo menos duas dimensões especialmente voltadas para a redução de desigualdades sociais: a dimensão de redistribuição e a dimensão de desconcentração de riquezas. Uma vez que a tributação custeia o Estado Tributário Redistribuidor, toda a tributação deveria ser redistributiva, ou seja, configurada de forma a utilizar a contribuição dos ricos em favor de proporcionar vida digna para os vulneráveis. A tributação para desconcentrar riquezas, por outro lado, é um instrumento de viabilizar direitos políticos iguais. No Brasil, a divisão dos ônus de custeio do Estado também está relacionada com a redução de desigualdades, já que o art. 145, §1º, é expresso em determinar que a determinação da tributação segue a capacidade contributiva.

O ponto, nesta seção, é que, embora a Constituição tenha estruturado um ordenamento jurídico aberto e permeável, plenamente integrado aos fundamentos e objetivos da República, o sistema tributário brasileiro e a institucionalidade fiscal não permitem a redistribuição, tampouco a desconcentração. Falamos em institucionalidade fiscal como o conjunto de arranjos, instituições, normas e até comportamentos que circundam a fiscalidade no país. É o que se pretende evidenciar.

Como dissemos, alegar que o sistema tributário brasileiro é regressivo deveria ser considerado quase um truísmo: são muitos os estudos que apontam essa realidade, além de a própria estrutura do sistema permitir esse tipo de elaboração. Tributamos mais o consumo; tributamos pouco o patrimônio e temos pouca progressividade na tributação da renda. Por isso, nesta seção nos dedicaremos não a demonstrar a regressividade da tributação, mas a trazer reflexões importantes, a partir dos dados que espelham a realidade, a respeito de toda a teoria que apresentamos sobre o não confisco e capacidade contributiva.

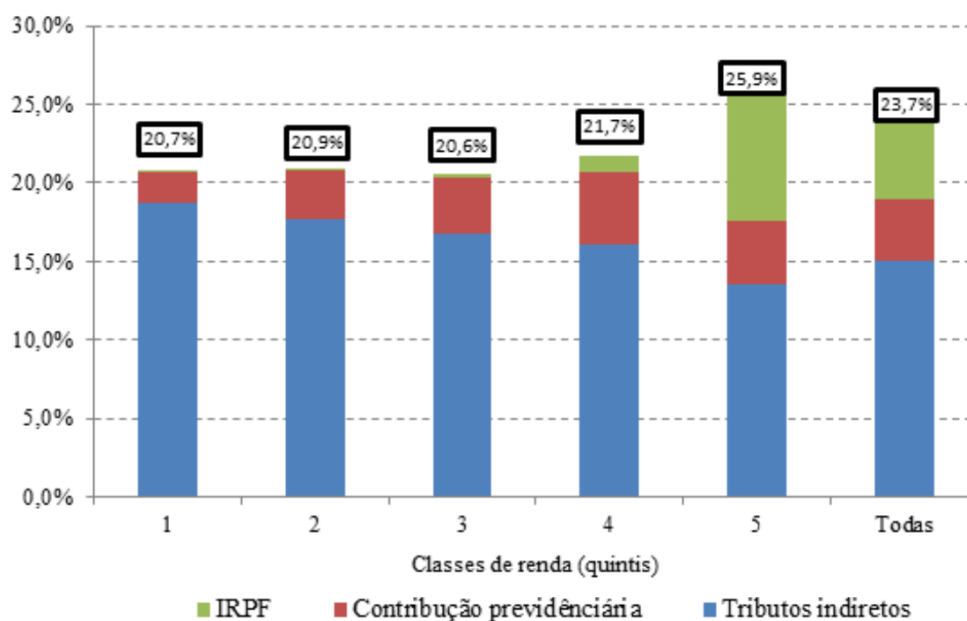
Inicialmente, é bom retomar que partimos da conclusão de Marcelo Medeiros (2023) de que, ao dividir a população brasileira em quintis de renda, temos três grandes grupos: **(i)** o primeiro quintil, que não possui renda; **(ii)** os três quintis seguintes, em que a variação da renda não é significativa, especialmente porque as pessoas que integram esse quintil não possuem renda estável; **(iii)** o último quintil, em que há grande variação da renda entre as pessoas que o compõem (Medeiros, 2023, p. 41). O também mencionado *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira*, de autoria do Ministério da Fazenda (2023), permite avançar sobre essa conclusão e estipular que a concentração de rendas e riquezas é realmente maior entre 10% da população, sendo que, entre esse grupo, há enormes desigualdades de distribuição. Também relembramos que, embora o próprio Marcelo Medeiros considere que essa talvez não seja a melhor classificação para tratar desigualdade, a adotamos pela clareza com que permite questionar o arranjo atual da tributação no país.

Não pretendemos determinar a linha que separa uma e outra classes social, até porque, como vimos sustentando, a desigualdade é multidimensional. O que pretendemos com esses dados é ilustrar que a maior parte dos brasileiros sequer deveria ser tributada (ou pelo menos não como ocorre hoje). Também sustentamos que o pequeno grupo dos ricos, onde há grande heterogeneidade na distribuição de renda e riqueza, igualmente deveria ser tributado de forma diferente, considerando as suas diferentes capacidades contributivas.

É ver, por exemplo, os dados apresentados no *Relatório Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil* (Brasil, 2017), de autoria do Ministério da Fazenda Nacional. Os

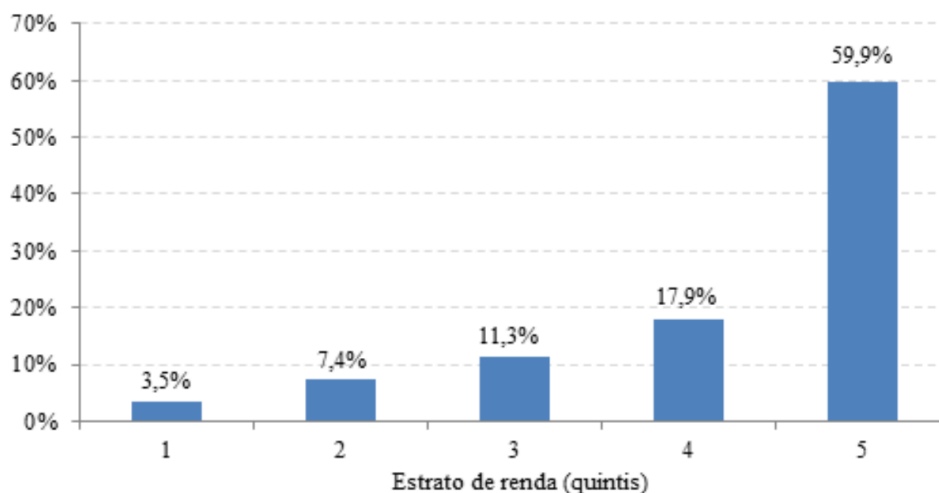
gráficos citados a seguir, em que as classes analisadas são organizadas a partir de quintis da população, deixam muito claro uma das questões que vamos abordar na próxima seção: onde está a capacidade contributiva no país? As representações gráficas a seguir evidenciam que o último quintil de renda se diferencia sobremaneira dos demais.

**Figura 4 – Tributos como Proporção da Renda Bruta.**



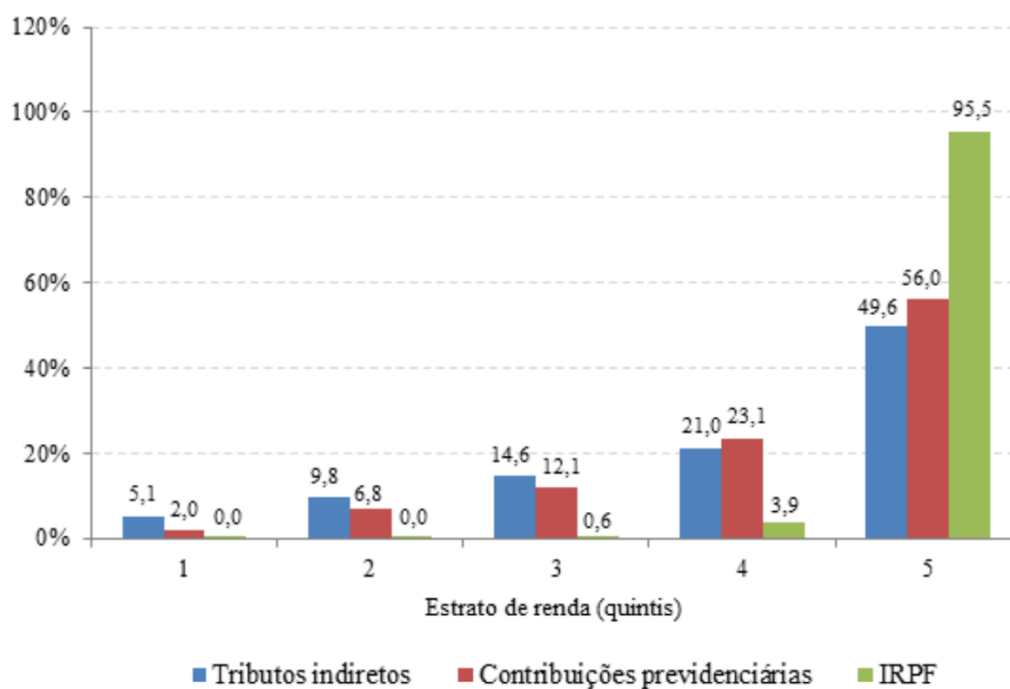
Fonte: Brasil, 2017, p. 7.

O gráfico acima demonstra que a tributação da renda nos quatro primeiros quintis de renda é irrelevante quando comparada com o último quintil. Isso reforça a conclusão de homogeneidade da baixa renda entre os 80% mais pobres no Brasil.

**Figura 5** – Distribuição da Arrecadação Tributária por Estrato de Renda

Fonte: Brasil, 2017, p. 8.

Já este segundo gráfico demonstra a distribuição da arrecadação tributária por estrato de renda. Apesar de haver um pequeno salto entre o terceiro e o quarto quintil de renda, é no último quintil, que representa os 20% mais ricos, que a arrecadação tributária verdadeiramente realiza o seu potencial. Como explica Marcelo Medeiros (2023, p. 72), “tributar pobres tem um custo social alto e gera uma arrecadação baixa por pessoa; tributar ricos gera uma arrecadação alta a um custo social baixo”.

**Figura 6** – Distribuição da Arrecadação Tributária por Estrato de Renda, por tipo de renda (em %)

Fonte: Brasil, 2017, p. 8.

Finalmente, a figura 5 demonstra que a arrecadação no último quintil é muito mais alta que para os demais, em razão da tributação da renda. Quase 96% do montante arrecadado com a tributação da renda corresponde aos 20% mais ricos. Também é perceptível a inversão no padrão da distribuição da arrecadação tributária por estrato de renda: até o quarto quintil, é mantido o padrão de a arrecadação do consumo ser a mais relevante; no quarto quintil, esse padrão se altera levemente para as contribuições previdenciárias, provavelmente em função de a renda do trabalho ser muito importante para esse estrato social; no último quintil, o imposto de renda corresponde à maior arrecadação, superando em muito as demais rubricas.

É claro que existe um problema com relação a determinar exatamente quem são as pessoas que compõem cada uma dessas classes, mesmo que trabalhemos com grandes grupos classificatórios. Ainda assim, as classificações são úteis na medida em que nos permitem interpretar e aplicar adequadamente a norma jurídica – e é esse precisamente o caso aqui. Retomando as lições que aplicamos em nossa dissertação de mestrado:

[...] a correta classificação pode ser útil por várias razões. Para classificar, são necessários criticismo lógico e análise rigorosa, e dessa forma a classificação se torna um teste de vigor mental; conduz a uma definição e previne a perda de expressão e confusão do pensamento; a classificação pode levar a resultados práticos importantes na decisão de questões de fato e a associar valores definidos a categorias por vezes duvidosas; a classificação realça contrastes e semelhanças, e por meio da eliminação ou combinação do que é comum, geralmente sugere uma concepção mais clara da matéria discutida. A correta classificação é, na verdade, uma condição necessária de todo o progresso científico (Seligman, 1895, p. 265, tradução livre).<sup>137</sup>

Reconhecemos que o Direito Tributário é um ramo de estudo comandado pela dogmática, diante do qual o valor da legalidade e a essencialidade da segurança jurídica atraem o fechamento conceitual para a análise da tributação. Cuida-se de exação que atinge a propriedade privada, estritamente relacionada à liberdade individual. Há um esforço na ciência para definir os institutos do Direito Tributário, diante dos princípios-valores consagrados nesse ramo jurídico (Derzi, 2007, p. 315). Mais uma vez recorrendo a Edwin R. A. Seligman (1895, p. 265-266), tão importante quanto classificar é estabelecer classes que acompanhem as mudanças circunstanciais e que deem conta da realidade de agora.

---

<sup>137</sup> Cf. redação original: “[...] correct classification is helpful in many ways. It requires logical criticism and rigorous analysis, and thus becomes a test of mental vigor; it conduces to accurate definition and prevents looseness of expression and confusion of thought; it may have important practical results in deciding questions of fact and in assigning definite values to doubtful categories; it points out contrasts and resemblances, and by eliminating or combining what is common, often suggests a clearer conception of the subject-matter. Correct classification is, in truth, an essential condition of all scientific progress” (Seligman, 1895, p. 265).

Pois bem. O estudo agora analisado, também produzido pelo Ministério da Fazenda (Brasil, 2017), apresenta que, com relação à renda bruta, a incidência dos tributos indiretos é regressiva, já que a carga tributária cai continuamente à medida que a renda aumenta. Os valores vão de aproximadamente 19%, no primeiro quintil, até cerca de 14%, no último quintil. O IRPF, por outro lado, representa uma proporção importante apenas da renda do último quintil. Considerando-se todos os tributos em conjunto, há uma leve tendência progressiva, principalmente em função da forte incidência de IRPF no quintil mais rico. Essa percepção permite assumir que a progressividade na tributação da renda pode ser utilizada para contrabalancear a regressividade posta pela tributação do consumo.

É o que sugerem os economistas Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Orair, pelo menos desde 2016, quando publicaram o célebre trabalho *Progressividade: a agenda negligenciada*. Nele, os economistas afirmam que a tributação da renda poderia ser ainda mais progressiva e espriar efeitos progressivos sobre o sistema tributário como um todo, acaso fossem tributados lucros e dividendos. Nas palavras dos autores: “[a]nalisando dados tributários, verifica-se elevado grau de concentração de renda no topo da distribuição, baixa progressividade e violação dos princípios da equidade horizontal e vertical. A principal razão destas distorções é a isenção dos dividendos distribuídos aos acionistas” (Gobetti; Orair, 2016, p. 7). De acordo com o estudo, o sistema tributário como um todo se tornaria mais progressivo se a tributação da renda fosse expandida – especialmente a tributação de lucros e dividendos.

Nesse sentido, pesquisadores do Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades da Universidade de São Paulo (Made/USP) publicaram, em 2021, uma nota técnica avaliando a proposta de reforma do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) apresentada pelo governo anterior (mandato presidencial de 2019-2022). A proposta (PL nº 2.337/2021) previa o reajuste da tabela progressiva do IRPF, incluindo o aumento da faixa de isenção, a reinstituição da cobrança de IR sobre lucros e dividendos (15%) e a redução da alíquota aplicável sobre o lucro das pessoas jurídicas. De acordo com a Nota, a reforma traria um impacto insignificante na redução da desigualdade de renda disponível (Bottega *et al.*, 2021).

Como os próprios pesquisadores resumizam, a avaliação a partir do índice de Gini indica que a reforma resultaria em uma diminuição de apenas 0,2% da desigualdade de renda disponível (pós-transferências e tributação). Em contraste, o atual modelo do IRPF já contribui para reduzir a desigualdade na renda de mercado em 2,51%. Caso essa reforma fosse aprovada pelo Senado (uma vez que já foi aprovada na Câmara), o efeito esperado seria de 2,71%,

representando um acréscimo mínimo de 0,2 pontos percentuais (p.p.) na progressividade do sistema. Essa diminuição modesta na desigualdade seria resultado, principalmente, da reintrodução restrita da tributação sobre os lucros e dividendos. Por outro lado, o reajuste da tabela do IRPF teria um impacto regressivo, e a limitação do desconto para a declaração simplificada teria um efeito limitado na desigualdade. Além disso, a concentração de renda no topo da distribuição, representada pelo 1% mais rico, continuaria sendo bastante elevada, passando de 22,48% (após a tributação do IR) para 22,01% (Bottega *et al.*, 2021, p. 10).

Dois outros cenários foram simulados, considerando medidas adicionais para combater a desigualdade de renda. No primeiro cenário, foi proposta a criação de uma nova faixa de tributação para o 1% mais rico da população, com rendimentos anuais acima de R\$ 322.295,00. Nesse cenário, uma alíquota marginal de 35% foi aplicada para essa faixa, e todos os lucros e dividendos foram tributados em 15%, sem considerar a origem do rendimento e as isenções aprovadas na Câmara devido a pressão de grupos de interesse. Essa proposta teria um impacto de redução de aproximadamente 3,01% no índice de Gini da renda de mercado em comparação com a proposta aprovada, representando uma diferença de 0,3 p.p. a mais (Bottega *et al.*, 2021, p. 10).

Já o segundo cenário considera um aumento na alíquota marginal para o 1% mais rico em 40% e restabelece a tributação de lucros e dividendos em 20%, abrangendo todas as fontes de renda. Se essa proposta fosse implementada, teria o potencial de reduzir o índice de Gini calculado a partir da renda disponível em 0,7% e o índice de Gini calculado a partir da renda de mercado em 3,2%. Isso representaria um aumento de 0,7 p.p. no potencial redistributivo do IRPF, sendo mais de três vezes maior que o efeito da versão atualmente em tramitação no Senado (Bottega, 2021, p. 10). Ou seja, utilizar o IR como vetor de redução da regressividade do sistema tributário exige ampliar a alíquota desse tributo, especialmente entre os mais ricos. Ainda assim, tal medida não parece ser suficiente para alterar o quadro de pesada regressividade tributária no país. Nossa percepção é de que apenas prestações positivas para garantir proteção social, associadas à alteração geral da estrutura tributária no país, pode dar conta da acachapante desigualdade e concentração de rendas e riquezas no Brasil.

Mais recentemente, o *working paper* intitulado *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XXI*, produzido por pesquisadores do Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades da Universidade de São Paulo (Made/USP), em 2022, apresenta semelhante constatação. Trata-se de estudo completo, recente e atualizado. Os pesquisadores autores do *paper* são Fernando

Gaiger Silveira, Theo Ribas Palomo, Felipe Moraes Cornelio & Marcelo Resende Tonon (Silveira *et al.*, 2022).

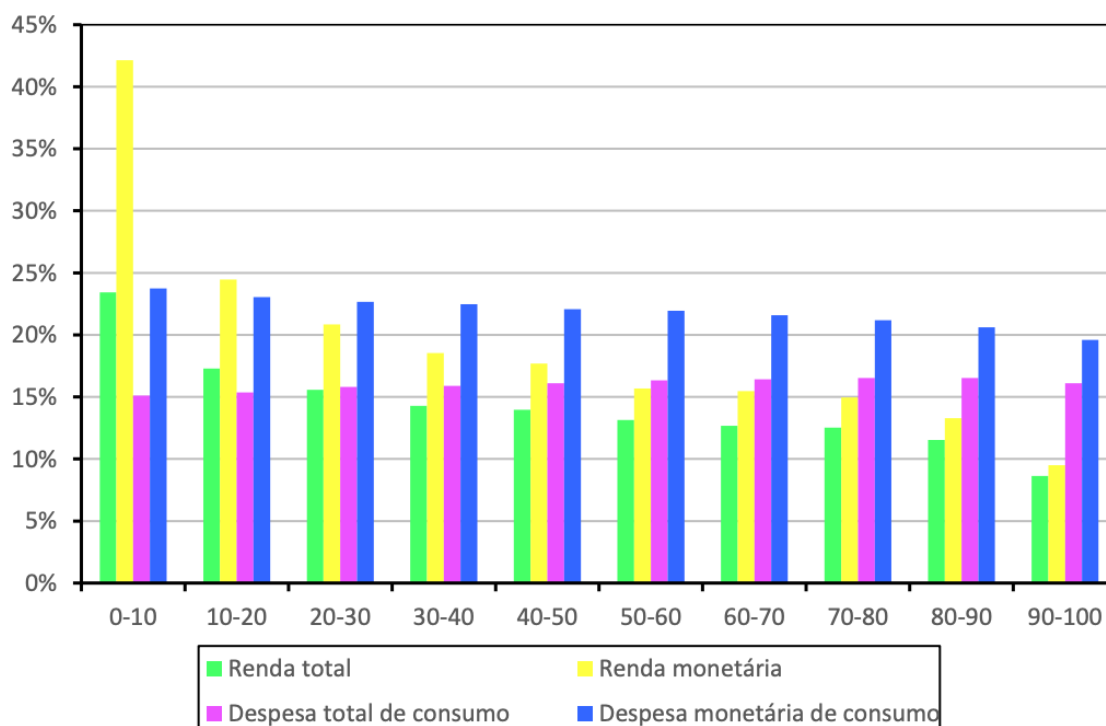
De acordo com o trabalho, a incidência dos tributos indiretos, que são aqueles que incidem sobre o consumo, é mais alta para os 10% mais pobres (23,4%) do que para os 10% mais ricos (8,6%) da renda familiar *per capita* (Silveira *et al.*, 2002, p. 25 – Gráfico 1). Além disso, a incidência dos tributos diretos, que são aqueles que incidem sobre a renda e o patrimônio, é mais baixa para os 10% mais pobres (3,0%) do que para os 10% mais ricos (10,6%) da renda familiar (Silveira *et al.*, 2022, p. 20). O coeficiente de Gini, que mede o grau de desigualdade de renda, aumenta de 0,5856 na renda inicial para 0,6112 na renda pós tributação, indicando que o sistema tributário brasileiro é concentrador de renda (Silveira *et al.*, 2022, p. 44). Os tributos patrimoniais, como o IPTU e o IPVA, têm efeitos concentradores, pois reduzem proporcionalmente mais a renda dos mais pobres do que dos mais ricos (Silveira *et al.*, 2022, p. 20).

Sobre o IRPF, o estudo revela que o tributo tem um coeficiente de concentração elevado (0,826) e uma baixa incidência sobre a renda (3%), o que limita seu potencial redistributivo. Além disso, há uma sub oneração dos rendimentos do capital recebidos pelas pessoas físicas, que são mais concentrados nos estratos superiores de renda (Silveira *et al.*, 2022, p. 36-37). Essas considerações, a respeito da tributação da renda, reforçam as conclusões alcançadas por Sérgio Gobetti e Rodrigo Orair (2016) e Bottega *et al.* (2021) acima mencionadas.

Apontar a regressividade da tributação do consumo é o lugar comum dos trabalhos que abordam as desigualdades no sistema tributário. Isso porque os vulneráveis despendem mais que a totalidade da sua renda em consumo, ou seja, chegam a se endividar para consumir. Os gastos necessários para garantir a sobrevivência e, quando muito, uma vida digna, impedem a formação de poupança. Só consegue poupar aquele cuja renda suporta com alguma folga o seu consumo. Nesse sentido, é providencial o gráfico elaborado no referido *working paper* (Silveira *et al.*, 2022, p. 16), cujo objetivo é demonstrar a distribuição da carga tributária indireta entre diferentes estratos de renda da população brasileira.



**Figura 7** – Incidência de tributos por décimos, segundo diversos parâmetros



Fonte: Silveira *et al.*, 2022, p. 16.

Para a representação, os autores dividem a população em décimos, do mais pobre (1º décimo) ao mais rico (10º décimo), e calculam a incidência dos tributos indiretos para cada grupo. São considerados tributos indiretos aqueles que incidem sobre o consumo, como o ICMS, o IPI e o PIS/COFINS. O gráfico apresenta diferentes linhas, cada uma representando um parâmetro específico: **(i)** tributação sobre a *renda monetária*, qual seja, a renda obtida em moeda, como a decorrente do trabalho, ganhos de capital, transferências diretas de aposentadorias e pensões do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), auxílios públicos e mistos (públicos/privados), Bolsa Família e outros programas de transferência de renda, Benefício de Prestação Continuada (BPC), bolsas de estudo e seguro-desemprego; **(ii)** tributação sobre a *renda total*, que engloba também a renda não monetária, como o produto da pesca, caça, agropecuária e bens coletados ou recebidos em transações quaisquer; **(iii)** tributação sobre a *despesa total do consumo* e **(iv)** tributação específica da *despesa monetária do consumo*. A intenção dos autores é mostrar que a incidência dos tributos indiretos é regressiva, ou seja, proporcionalmente maior nos estratos de renda mais baixos do que nos mais altos. Isso evidencia a regressividade do sistema tributário brasileiro e seu papel na concentração de renda. Avaliar o comprometimento da renda monetária

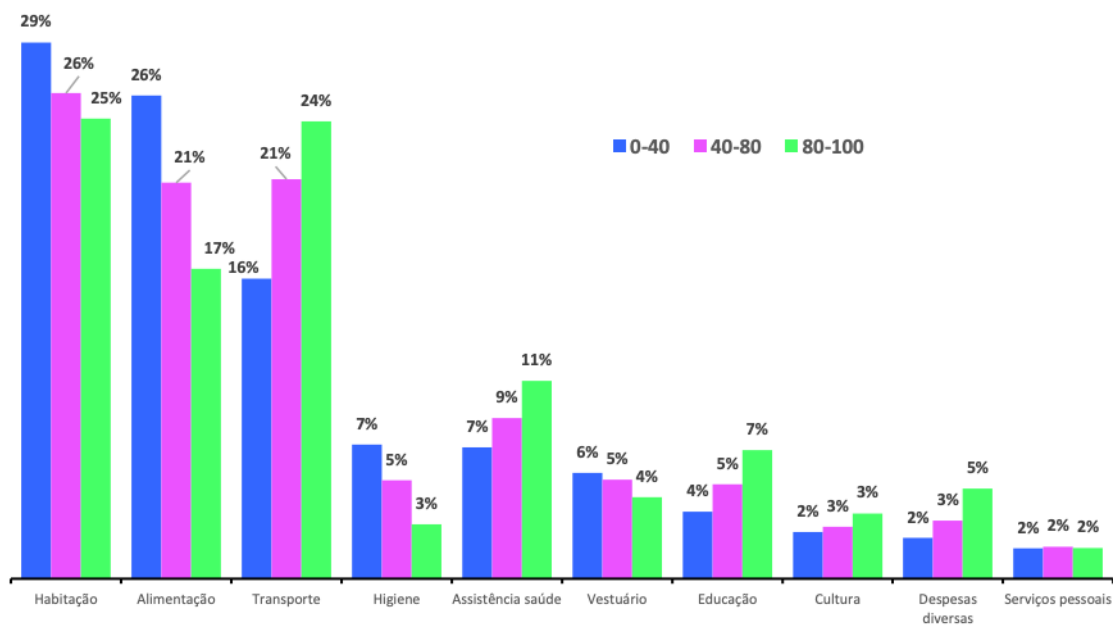
pela tributação do consumo revela um sistema extremamente regressivo, em que a incidência de tributos indiretos para o primeiro décimo de renda é de 42,66% de sua renda monetária e, para o décimo mais rico, 9,50%. Mesmo que a análise se pautar pelo comprometimento da renda total, considerando que justamente os mais pobres possuem maior parcela de renda não monetária, ainda assim está-se diante de um sistema muito regressivo, com tais incidências em 23,42% e 8,62% da renda total, respectivamente. Importa destacar que os autores do estudo preferem adotar a renda total como parâmetro de avaliação, já que a escolha pela renda monetária acaba subestimando a renda dos mais pobres, que é sub reportada (Silveira *et al.*, 2022, p. 17).

Conforme mencionado, a estrutura regressiva da tributação sobre o consumo está relacionada à ausência de poupança dos vulneráveis, ao orçamento limitado das classes médias e à proporção significativa da renda dos mais ricos que não é voltada para o consumo. A análise realizada por Silveira *et al.* (2022, p. 23) indica que, no Brasil, para o quintil inferior de renda, as despesas de consumo ultrapassam a renda em 15,9%, enquanto para o quintil superior, a renda excede as despesas de consumo em uma razão de 1,7 vezes. Vale ressaltar, também, que a natureza regressiva da tributação indireta no país não diverge significativamente daquela encontrada em outras nações. O que distingue o Brasil dos países mais desenvolvidos é a predominância dos impostos indiretos na composição total da arrecadação, sendo essa proporção substancialmente mais elevada no cenário nacional. De fato, enquanto no Brasil os tributos sobre produção e consumo correspondem a 45% do total da carga tributária, nos Estados-membros da OECD, essa fatia é de 32% (Silveira *et al.*, 2022, p. 24).

Também há que se considerar que há diferenças na carga tributária indireta entre as rubricas de consumo. Por exemplo, educação e serviços pessoais têm uma carga menor do que transporte e cultura (7,8%; 8,8%; 23,3% e 21,1%, respectivamente) (Silveira *et al.*, 2022, p. 25). Isso porque bens industriais, combustíveis e serviços de telecomunicação são muito tributados, e a rubrica *cultura* abrange gastos com assinaturas de pacotes de internet e televisão. Além disso, agricultura, saúde e educação são mais beneficiadas por isenções ou desonerações fiscais, tanto no nível federal como estadual, o que reduz a carga tributária sobre esses itens (15%; 15,4% e 7,8%, respectivamente) (Silveira *et al.*, 2022, p. 25). Finalmente, algumas rubricas de consumo são mais oneradas por tributos específicos. Por exemplo, transporte, vestuário e higiene são mais afetados pelo ICMS, IPI e PIS/Cofins, já que são afetados por alíquotas mais elevadas que incidem sobre bens industriais e combustíveis (Silveira *et al.*, 2022, p. 25).

Ainda, no que o estudo toca a tributação indireta, é sempre necessário considerar que o padrão de consumo varia de acordo com o nível de renda. O gráfico a seguir, elaborado pelos autores, demonstra a participação percentual de cada grupo de despesa (alimentação, habitação, transporte etc.) no total das despesas de consumo de cada estrato de renda familiar *per capita* (em salários-mínimos):

**Figura 8** – Composição das despesas de consumo por grupo de despesa e segundo estratos de renda familiar *per capita* selecionados - Brasil, 2017/18



Fonte: Silveira *et al.*, 2022, p. 29.

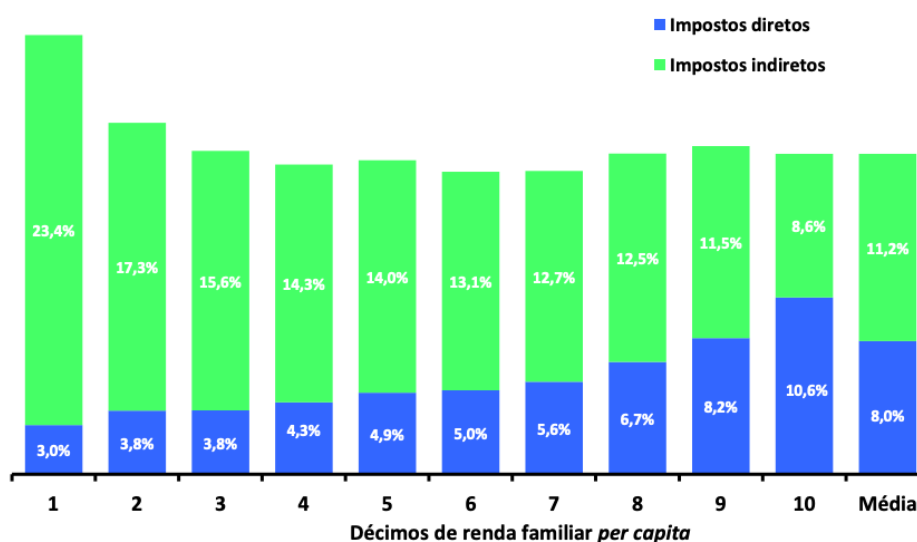
Como é de se esperar, as famílias mais pobres gastam proporcionalmente mais com alimentação e habitação do que as mais ricas, enquanto as famílias mais ricas gastam proporcionalmente mais com transporte, educação, saúde e lazer do que as mais pobres. A alimentação é o grupo de despesa que apresenta maior variação entre os estratos de renda, passando de 26% para os mais pobres para 17% para os mais ricos. A habitação é o grupo de despesas que representa a maior parcela do consumo para todos os estratos de renda, variando de 29% para as famílias mais pobres, para 25% para as famílias mais ricas. Finalmente, o transporte é o grupo de despesa que apresenta maior crescimento relativo entre os estratos de renda, passando de 16% para as famílias mais pobres, para 24% para as famílias mais ricas (Silveira *et al.*, 2022, p. 27). Mais uma vez, é importante ressaltar que o nível desse consumo muda conforme muda a renda: as despesas de transporte dos ricos abrangem gastos muito

diferentes dos vulneráveis (gastos com combustível, passagens de avião, serviço autônomo de transporte etc.).

O estudo esclarece, ainda, que habitação, alimentação, higiene, vestuário e cultura exibem claramente perfis regressivos de incidência tributária, em virtude de o peso da tributação cair no orçamento familiar conforme a renda aumenta (Silveira *et al.*, 2022, p. 28-29). Destacamos essa conclusão porque se tratam, nitidamente, de gastos relacionados com a sobrevivência e uma vida minimamente digna.

Finalmente, valendo-nos do estudo para ilustrar os principais pontos desta tese, é fundamental a sistematização gráfica da incidência da tributação direta e indireta na renda total segundo décimos de renda familiar *per capita*, formulada pelos pesquisadores:

**Figura 9** – Incidência da tributação direta e indireta na renda total segundo décimos de renda familiar *per capita* - Brasil 2017-18



Fonte: Silveira *et al.*, 2022, p. 32.

Esse gráfico atualiza e granulariza o que estava exposto no Relatório *Efeito Redistributivo da Política Fiscal no Brasil* (Brasil, 2017). Ele expõe com clareza a regressividade da tributação indireta entre os 80% mais pobres e os 20% mais ricos, e mesmo dentro do último quintil. Também demonstra o peso da tributação indireta para o primeiro quintil, especialmente para o primeiro décimo desse grupo. E confirma a existência de certa homogeneidade na tributação total dos 60% do meio da distribuição de renda.

Trata-se da ilustração precisa da regressividade tributária: a combinação dos tributos diretos e indiretos resulta em um sistema tributário regressivo, que onera proporcionalmente

mais os mais pobres do que os mais ricos. Isso contribui para a concentração de renda e a desigualdade no Brasil. É fácil perceber que a incidência dos tributos indiretos é regressiva, ou seja, proporcionalmente maior nos estratos de renda mais baixos do que nos mais altos. Isso se deve ao fato de que os mais pobres gastam maior proporção de sua renda em consumo, que é tributado indiretamente. Também é possível concluir que, no quadro geral, sem considerar a desigualdade causada pelas receitas não tributadas, a exemplos dos lucros e dividendos, a incidência dos tributos diretos é progressiva, ou seja, proporcionalmente maior nos estratos de renda mais altos do que nos mais baixos. Isso se deve principalmente à progressividade do imposto de renda, que tem alíquotas maiores para rendas mais altas. Ainda assim, dada a grande heterogeneidade da distribuição de renda no último quintil da população, é possível inferir que essa progressividade está mal dimensionada.

Tributar os mais ricos, e, por isso, migrar a base da tributação do consumo para a renda e o patrimônio é medida urgente e proposta conhecida da academia tributarista. Ainda assim, é importante destacar alguns pontos sobre a distinção da tributação sobre as mesmas bases para ricos e vulneráveis no Brasil. Mais uma vez remetendo ao trabalho de Marcelo Medeiros, é importante destacar que a riqueza dos ricos é diferente. Quanto mais alto se está na pirâmide de estratificação da renda no Brasil, menor é o peso dos rendimentos associados ao trabalho e maior a importância de lucros, dividendos, rendas de empresas, ganhos de capital e rendimentos financeiros (Medeiros, 2023, p. 83, *e-book*). Assim, as famílias que têm o rendimento do trabalho como principal fonte de renda pagam mais tributos diretos do que as demais, especialmente as que estão nos quintos mais altos de renda. Isso se deve principalmente à contribuição previdenciária e ao imposto de renda, que são progressivos e incidem sobre os salários (Silveira *et al.*, 2022, p. 22-23). As famílias que têm o rendimento de capital como principal fonte de renda pagam menos tributos diretos do que as que têm rendimento do trabalho, mas mais do que as que têm outras fontes. Isso se deve ao fato de que o rendimento de capital é tributado na fonte, com alíquotas fixas, e não está sujeito à progressividade do imposto de renda. As famílias que têm outras fontes de renda, como aposentadorias, pensões, programas sociais, aluguéis etc., pagam os menores tributos diretos, pois essas fontes são isentas ou têm alíquotas reduzidas de IR e CP. Além disso, essas famílias tendem a possuir rendimentos mais baixos, o que as coloca nos quintos inferiores de renda.

Além da patente regressividade da tributação no Brasil, os dados apresentados permitem reflexões importantes que serão trabalhadas nas próximas seções: **(i)** a tributação do consumo incide sobre necessidades básicas, relacionadas com a sobrevivência e a manutenção

de uma vida digna para os vulneráveis (80% da população); **(ii)** entre os ricos (20% da população, mais especificamente entre os 10% mais ricos) muda o padrão de consumo e muda a forma da riqueza, o que revela uma oportunidade de utilizar a pessoalidade para tributar diferentes fontes, a alíquotas também diferentes, progressivas.

## 6.2. As duas faces do não confisco

Vimos defendendo que o não confisco é a vedação absoluta da tributação. Dada a gravidade de impedir o Estado de tributar, essa vedação apenas deve ser válida para proteger a propriedade necessária para a manutenção de uma vida digna.<sup>138</sup> Dito de outra forma, a única propriedade que está definitivamente protegida pelo sistema jurídico é a propriedade que garante o mínimo existencial. Todo o mais, por estar condicionado ao atendimento da sua função social, é passível de ser alcançado para atender a fins institucionais legítimos relacionados com o bem comum e a redistribuição do produto social.

Nesse sentido, também demarcamos que uma vida digna é mais do que sobreviver. Alimentação, moradia, saúde emergencial e medicação são exemplos de direitos relacionados com a sobrevivência. Uma vida digna engloba também a capacidade de participar plenamente na sociedade, com acesso a educação, saúde, lazer, cuidado e oportunidades de desenvolvimento pessoal. Também é fundamental para uma vida digna a segurança quanto ao acesso à proteção social; sem segurança não há tomada de decisões livres. Por conseguinte, quando falamos de não confisco, estamos indo além da proteção contra a tributação arbitrária; estamos reafirmando o compromisso com um sistema tributário que promove a equidade, reconhece a importância da propriedade para a realização pessoal e coletiva, e se alinha com o objetivo de assegurar que todos os indivíduos tenham a possibilidade de viver com dignidade. Essa perspectiva reforça a noção de que os tributos devem servir ao bem-estar coletivo sem comprometer a garantia dos direitos fundamentais de cada cidadão.

No início desta tese, desafiamos a concepção fragmentada da propriedade, questionando a noção de um direito inerente cuja titularidade muitas vezes precede até mesmo o nascimento do seu proprietário. Conforme articulado pela Declaração Universal dos Direitos Humanos, existe um “direito à propriedade”, que acreditamos diferir substancialmente do

---

<sup>138</sup> Reforçamos que outras situações, como a tributação excessiva que não alcança o mínimo existencial, podem ser reconhecidas como inconstitucionais a partir da aplicação de outros princípios. O fato de considerarmos o não confisco relacionado com o mínimo existencial não invalida a consideração de outros fatos tributários serem considerados inconstitucionais.

“direito de propriedade”. Em um Estado Democrático de Direito, onde a participação política igual é fundamental<sup>139</sup>, a preservação de uma vida digna para todos implica assegurar o acesso à propriedade. Esse acesso é um componente crítico na construção de uma sociedade justa e equitativa, onde o direito de possuir bens é balanceado com as necessidades coletivas e os direitos de dignidade dos outros cidadãos.

Nossa investigação se aprofunda na amplitude do conceito de “propriedade”, particularmente quando consideramos o mínimo existencial, o conjunto de direitos fundamentais necessários para assegurar condições dignas de vida. Esse mínimo inclui não apenas bens materiais, mas, também, serviços e utilidades essenciais que podem ser adquiridos no mercado privado ou fornecidos por meio de iniciativas públicas. O reconhecimento deste espectro ampliado da propriedade é crucial, pois abrange tanto a dimensão econômica quanto a social do direito, enfatizando que o acesso ao mínimo existencial não deve depender exclusivamente da capacidade de compra individual. Na presente seção, nos propomos a explorar a dinâmica entre o setor privado e a intervenção do Estado na garantia dos direitos de dignidade, avaliando como políticas públicas também podem moldar a distribuição e a realização do mínimo existencial. Além disso, avaliamos como a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, expressamente prevista no art. 150, inc. IV, da CRFB/1988, se relaciona com a dimensão social do mínimo existencial.

### **6.2.1. A dimensão econômica do mínimo existencial**

Um campo do Direito no qual o mínimo existencial é debatido, além do Tributário, é o Direito do Consumidor. A Lei nº 14.181/2021 alterou o Código de Defesa do Consumidor (CDC, Lei nº 8.078/1990) para prever, no seu art. 4º, que a Política Nacional das Relações de Consumo tem como um de seus princípios a “prevenção e tratamento do superendividamento como forma de evitar a exclusão social do consumidor”. Além disso, incluiu expressamente, no art. 6º do CDC, que é um direito básico do consumidor “a preservação do mínimo existencial, nos termos da regulamentação, na repactuação de dívidas e na concessão de crédito” (Brasil, 1990).

---

<sup>139</sup> A partir dos estudos sobre a obra de John Rawls (1978; 1995; 2000a; 2000b; 2000c; 2003; 2016), formulamos, em nossa dissertação de mestrado (Marinho, 2019, p. 97-101), que “participação política igual” deva ser compreendida como a capacidade de influenciar no debate político, seja pessoalmente, ou pela via da representação equânime institucionalizada.

O art. 54-A, inaugural do Capítulo IV-A do CDC, esse, integralmente incluído pela Lei nº 14.181/2021, estabelece, em seu § 1º, que o superendividamento deve ser entendido como “a impossibilidade manifesta de o consumidor pessoa natural, de boa-fé, pagar a totalidade de suas dívidas de consumo, exigíveis e vincendas, sem comprometer seu mínimo existencial, nos termos da regulamentação”.<sup>140</sup> Ou seja, a limitação relacionada com o superendividamento se presta a garantir que ninguém possa ter tomada a propriedade que garante o mínimo existencial, nem mesmo diante de dívidas voluntariamente contraídas. A discussão, tanto no Direito do Consumidor quanto no Direito Tributário, diz respeito ao limite mínimo de propriedade a que tem direito um cidadão.

Clarissa Lima (2014, cap. 1, seção 1.1, *e-book*) examina os diversos motivos que levam ao superendividamento em diferentes contextos socioeconômicos e culturais. Ela identifica como fatores cruciais a liberalização dos mercados de crédito, a diminuição do estado de bem-estar social, a concessão de crédito sem a devida diligência e a predisposição dos consumidores ao consumo impulsivo e à superestimação de suas capacidades financeiras. Além disso, a falta de educação financeira e a expansão agressiva do crédito, particularmente por meio de cartões de crédito e empréstimos eletrônicos, aumentam o risco de superendividamento. Este problema é exacerbado quando as pessoas enfrentam mudanças inesperadas na vida, como desemprego ou problemas de saúde, que os forçam a se endividar mais para cobrir despesas imprevistas. Clarissa Lima cita pesquisas realizadas no país que sugerem que o superendividamento passivo, ou seja, por situações inesperadas que fogem ao controle do devedor, é de longe o que mais ocorre no país (Lima, 2014, cap. 1, seção 1.1, *e-book*). Esses dados, relacionados com os dados acerca da instabilidade da renda da grande massa de vulneráveis do país (Medeiros, 2023), indicam o acerto da conclusão: não há qualquer previsibilidade sobre a condição econômica futura da maioria da população brasileira.

No país, a situação ainda é mais agravada pela introdução de empréstimos consignados, que apesar de beneficiarem alguns consumidores com taxas de juros mais baixas, também levaram a um aumento do superendividamento, especialmente entre os idosos. A

---

<sup>140</sup> A proteção contra o superendividamento não protege os chamados “superendividados ativos conscientes”, ou seja, aqueles que agiram de má-fé na contratação das dívidas (cf. art. 54-A, § 3º). Essa disposição é de inspiração europeia, onde a doutrina distingue o superendividamento em passivo e ativo, e o segundo ainda em inconsciente e consciente. Lima (2014, cap. 1, seção 1.1, *e-book*) aborda essa distinção a partir da distinção de dois tipos de consumidores afetados pela crise de solvência: aqueles que se tornaram incapazes de pagar suas dívidas devido a eventos inesperados, como desemprego, doença ou divórcio, e aqueles que de forma imprudente assumiram dívidas além de sua capacidade financeira. Entre os imprudentes, alguns podem não ter sido plenamente informados sobre os termos do crédito ou podem ter sido vítimas de práticas de concessão de crédito irresponsáveis, enquanto outros, mesmo sabendo que não poderiam cumprir com as obrigações, optaram por contrair dívidas, estes últimos excluídos da proteção legal por agirem de má-fé.



publicidade, mormente aquela dirigida a grupos vulneráveis, também é citada como um fator que contribui para apropriação imprudente de novas formas de crédito, alimentando o ciclo de endividamento e dificultando a recuperação financeira (Lima, 2014, cap. 1, seção 1.1, *e-book*).

Qualificar o superendividamento, limitando-o, é uma vitória da CRFB/1988. Em 2006, foi julgada a ADI 2591, pelo STF, quando restou decidido que era constitucional o art. 3º, §2º, do CDC. Esse classificava como serviço “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista” (Brasil, 1990). A ADI foi proposta pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (Consif), questionando a aplicação do CDC às instituições financeiras, argumentando que as operações ativas e passivas praticadas por essas instituições, como a definição do custo e a remuneração das operações, não seriam alcançadas pelas normas consumeristas. Em julho de 2006, a ADI foi julgada, afirmando a constitucionalidade do artigo 3º, §2º, do CDC, com um placar de 9 votos a 2. Essa decisão, que foi refinada por embargos de declaração para focar nos aspectos unânimes do julgamento e excluir as menções ao Código Civil (CC) da ementa, solidificou a aplicação do CDC a todos os serviços bancários e financeiros no Brasil. A ementa revisada esclareceu que o CDC, interpretado em harmonia com a CRFB/1988, abrange todas as instituições financeiras e define o consumidor como qualquer pessoa física ou jurídica que use serviços bancários e de crédito como destinatário final.

De acordo com Cláudia Lima Marques e Antonio Herman Benjamin (2022, cap. 2, *e-book*), a decisão estabelece um novo paradigma para o Direito Privado no Brasil, marcado pela interação coerente entre diferentes fontes legislativas, todas sob a orientação dos valores constitucionais. Destacam-se dois aspectos significativos: o reconhecimento do Direito do Consumidor como uma garantia institucional fundamental e a prática de aplicar direitos fundamentais nas relações privadas, uma noção alemã conhecida como *Drittwirkung*. Essa abordagem reforça que o nível de proteção constitucional ao consumidor não pode sofrer retrocessos, e qualquer mudança legislativa deve respeitar este mandamento constitucional, promovendo avanços na proteção ao consumidor.

Depois da vitória na “ADI dos bancos”, vieram os anteprojetos de atualização do CDC. Cláudia Lima Marques e Antonio Herman Benjamin (2022) destacam que a Lei nº 14.181/2021, proveniente dos esforços consolidados nos projetos PLS 281, 282 e 283 de 2012, representa uma significativa mudança na proteção constitucional do Código de Defesa do Consumidor. A

atualização legislativa introduziu uma nova ordem pública voltada para a proteção do consumidor pessoa natural que se encontra em estado de superendividamento.

Além da clara diretiva no sentido de integrar a aplicação do CDC aos comandos constitucionais, é muito evidente a orientação no sentido de proteger o elo mais fraco das relações de consumo: o consumidor, em especial o pobre e o endividado. É de se destacar, como demonstramos ao longo desta tese, que o Direito Tributário não utiliza a mesma abordagem e majoritariamente não menciona a proteção dos vulneráveis na doutrina, na jurisprudência e nem mesmo na legislação (o não confisco e a capacidade contributiva, como vimos, não são abordados em geral sob essa perspectiva). Nesse sentido, a atualização do CDC pode motivar que atualizemos também a perspectiva a partir da qual interpretamos e aplicamos a legislação tributária, integrando-a a dispositivos constitucionais relacionados não apenas com as garantias dos contribuintes-proprietários, mas de todos os contribuintes, em especial os vulneráveis, ou despossuídos.

Com a atualização do CDC, veio a regulamentação do superendividamento. O Decreto nº 11.150/2022 definiu, no seu art. 3º, que, no âmbito da prevenção, do tratamento e da conciliação administrativa ou judicial das situações de superendividamento, seria considerado mínimo existencial “a renda mensal do consumidor pessoa natural equivalente a vinte e cinco por cento do salário-mínimo vigente na data de publicação deste Decreto”. Esse valor, à época, correspondia a R\$ 303,00, já que o salário-mínimo em julho de 2022 era R\$ 1.212,00. Em junho de 2023, o Decreto nº 11.567 atualizou esse valor para R\$ 600,00. Não há qualquer indicação sobre como atualizar esse valor, em contraste com a noção de que o mínimo existencial é uma ideia dinâmica, por envolver um conjunto de direitos do sistema de proteção da propriedade.

O Banco Mundial adotava como linha da pobreza, à época, a renda *per capita* inferior a R\$ 499 por mês. Já a extrema pobreza era considerada a renda inferior a R\$ 168 mensais *per capita*. Ou seja, o valor inicialmente estipulado estava entre a linha da pobreza e a pobreza extrema, conforme os padrões estabelecidos por um banco estrangeiro, considerando as condições e circunstâncias de vida de diversos países ao redor do globo. A atualização dos valores, realizada neste ano (2023), ao menos se adequa mais aos marcadores internacionais que medem a pobreza ao redor do mundo.

No Brasil, as famílias de baixa renda podem se cadastrar no Cadastro Único, o CadÚnico. De acordo com o Governo Federal, a partir desse cadastro é possível mapear quem são essas famílias, como elas vivem e do que elas precisam para melhorar suas vidas. Fazem parte do CadÚnico as famílias que vivem com renda mensal de até meio salário-mínimo por

pessoa, ou seja, atualmente, R\$ 660,00. Se utilizássemos esse valor de referência para delimitar o mínimo existencial, o Decreto de 2023 estaria defasado em R\$ 60,00.

O salário-mínimo, por sua vez, de acordo o art. 7º, inc. IV, da CRFB/1988, deve ser “capaz de atender às necessidades vitais básicas do trabalhador e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo”. Atualmente (2023), o salário-mínimo está fixado em R\$ 1.320,00. O art. 6º do Decreto-lei nº 399/1938 regulamenta a estipulação do salário-mínimo:

Art. 6º: O salário-mínimo será determinado pela fórmula  $S_m = a + b + c + d + e$ , em que a, b, c, d e e representam, respectivamente, o valor das despesas diárias com alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte necessários á vida de um trabalhador adulto.

§1º A parcela correspondente a alimentação terá um valor mínimo igual aos valores da lista de provisões, constantes dos quadros anexos, e necessárias á alimentação diária do trabalhador adulto (Brasil, 1938).

Se, como sustentamos, o mínimo existencial é a dimensão econômica e social da dignidade da pessoa humana, representando mais que o necessário para a sobrevivência, devendo contemplar, em sua acepção mínima, o conjunto básico de direitos que asseguram a dignidade da pessoa humana, o salário-mínimo seria, em tese, um valor mais adequado para representar esse limite.<sup>141</sup> O Decreto do superendividamento estaria defasado, portanto, em mais de 50% quando comparado ao salário-mínimo atual.

Acontece que o valor do salário-mínimo não é necessariamente estipulado a partir da averiguação do custo de vida individual e familiar. É sabido que as restrições orçamentárias pressionam a determinação do salário-mínimo,<sup>142</sup> mesmo ele representando, em tese, o valor mínimo necessário para a manutenção de uma vida digna. Por exemplo, até 2019 o piso era corrigido por uma regra que considerava o Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) mais a variação do Produto Interno Bruto (PIB) de dois anos antes. O objetivo era garantir a valorização do salário-mínimo e melhorar a distribuição de renda. Desde então, a correção vem sendo feita apenas com base no INPC. Na prática, isso correspondeu a 4 anos seguidos sem

---

<sup>141</sup> Para além do debate sobre a quantificação financeira do mínimo existencial, é fundamental considerar que a política de salário-mínimo, assim como a educação pública, serve a um público mais amplo do que apenas as pessoas em situação de pobreza. Essa política é vista mais como uma forma de proteção para trabalhadores e aposentados com renda mais baixa, ajudando indiretamente na redução da pobreza. Embora a elevação do salário-mínimo possa não ser a estratégia mais eficaz para o combate direto à pobreza, ela desempenha um papel significativo nesse aspecto (Medeiros, 2023, p. 164, *e-book*).

<sup>142</sup> É importante considerar que o salário-mínimo determina o valor de transferências diretas do Poder Público como os benefícios pagos pelo INSS a aposentados e pensionistas, ou o Benefício de Prestação Continuada (BPC), previsto na Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS, e que garante um salário-mínimo por mês ao idoso com idade igual ou superior a 65 anos ou à pessoa com deficiência de qualquer idade.

aumento real. Para 2024, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) aprovada pelo Congresso Nacional em 19 de dezembro de 2023 (PLN nº 4/2023) estabeleceu que o salário-mínimo deve ser reajustado em 2024 de R\$ 1.320 para pelo menos R\$ 1.412, considerando novamente a correção pelo INPC e o crescimento consolidado do PIB em 2022. A lei aguardava, até o fechamento desta tese, sanção presidencial.

A avaliação do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese) sobre o salário-mínimo necessário a partir da Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos é mais adequada para estipular um valor mensal do mínimo existencial. A pesquisa feita mensalmente pelo instituto é calculada com base na cesta básica mais cara entre 17 capitais do país. Para determinar o valor do *salário-mínimo necessário*, o Dieese se baseia, em tese, no princípio da dignidade da pessoa humana, a partir do qual se conclui que o salário-mínimo deve ser suficiente para atender às necessidades vitais do trabalhador e de sua família, aplicável igualmente em todo território nacional. Este cálculo tem como referência o Decreto-Lei nº 399, que, além da metodologia de estipulação do salário-mínimo, define o custo da Cesta Básica de Alimentos como o mínimo a ser destinado à alimentação de um trabalhador adulto. O cálculo do Instituto presume uma unidade familiar de dois adultos e duas crianças, estas últimas consideradas como o equivalente ao consumo de um adulto. Atualmente, o valor do salário-mínimo necessário, atualizado em novembro de 2023, está arbitrado em R\$ 6.294,71, que corresponde ao gasto de uma família de 3 adultos (ou dois adultos e duas crianças). Nesse sentido, é importante observar que muitos núcleos familiares são formados por pessoas que não trabalham, ou seja, que dependem do trabalho de outro membro da família. Os rendimentos de uma pessoa, portanto, na maior parte das vezes vai sustentar, além de si mesma, seus familiares dependentes.

Marcelo Medeiros (2023) destaca que existem formas variadas de reconhecer a pobreza, o que não permite afirmar com certeza quem são os pobres no Brasil. Também destaca que existe uma grande faixa de baixa renda que não é reconhecida como pobre, mas não possui renda e riqueza suficiente para garantir que não tenha estado pobre no passado recente e que não voltará a ser pobre no futuro próximo. Por isso, para os fins desta tese, falamos em vulneráveis.

Mais uma vez, não se pretende aqui estipular o valor correspondente ao mínimo existencial. Trouxemos apenas valores de referência, sem adotar nenhuma metodologia específica para comparar os dados apresentados. Nossa intenção é a de apresentar os valores de referência que já estão normatizados no país e trazer reflexões acerca da garantia do mínimo

existencial: se há atenção, priorização e crítica suficiente sobre a obrigação governamental de assegurá-lo. Além disso, fica muito evidente que a atual regulamentação do mínimo existencial, realizada em face da proteção do superendividamento, no montante de R\$ 600,00, é insuficiente para dar conta das demandas de uma vida digna.

Nesse sentido, é bom retomar que pelo menos 1/5 dos adultos brasileiros não tem renda. O grupo que vai de um quinto a um terço é um conjunto de pessoas com rendas baixas que soma quase 22 milhões de pessoas. Todas elas têm renda bem inferior a um salário-mínimo mensal (Medeiros, 2023, p. 19-20, *e-book*). Ou seja, temos um quinto dos adultos sem renda, de um quinto a um terço com rendas abaixo de um salário-mínimo mensal e, até completar dois terços, pessoas com renda relativamente baixa. Daí até 80%, que são quatro quintos, é um grupo ainda pouco desigual, quando consideramos a distância existente entre ricos e vulneráveis no Brasil. É assustador considerar que um número tão grande de pessoas não possua condições mínimas de vida digna no país, ou, quando as tem, que não haja segurança e proteção contra o retrocesso. Mais ainda, é assustador que o necessário para prover dignidade permanente não esteja sequer devidamente dimensionado e regulamentado, em patente desobediência à CRFB/1988.

### 6.2.2. O binômio “arrecadação + proteção social”

A pobreza é um fenômeno multidimensional. Por isso, acreditamos que a sua identificação deve considerar fatores relacionados não apenas com a renda, mas com as condições de acesso aos direitos relacionados com o mínimo existencial (nesta tese, entendidos como “proteção social”). Nesse sentido, a obra de Amartya Sen (2010) é muito apropriada para esta tese, porque foca a construção da sua teoria de justiça no combate à pobreza.

O autor, em sua obra *Desenvolvimento como liberdade*, argumenta que a justiça social deve ser avaliada pela capacidade individual de uma pessoa realizar um estilo de vida que ela valoriza, em vez de meramente por seu nível de renda. Por isso, ele defende que a pobreza deve ser entendida como uma privação de capacidades essenciais, não simplesmente como insuficiência de renda. Reconhece que uma renda baixa é um fator significativo que pode levar à falta de capacidades básicas, mas considera que existam pelo menos três motivos para preferir a abordagem da ausência de capacidades:

- 1) A pobreza pode sensatamente ser identificada em termos de privação de capacidades; a abordagem concentra-se em privações que são intrinsecamente

importantes (em contraste com a renda baixa, que é importante apenas instrumentalmente).

2) Existem outras influências sobre a privação de capacidades — e, portanto, sobre a pobreza real — além do baixo nível de renda (a renda não é o único instrumento de geração de capacidades).

3) A relação instrumental entre baixa renda e baixa capacidade é variável entre comunidades e até mesmo entre famílias e indivíduos (o impacto da renda sobre as capacidades é contingente e condicional) (Sen, 2010, p. 70).

Apesar de separar pobreza e renda, o autor reconhece que a renda é forma de aquisição de capacidades no mercado privado, exatamente como vimos defendendo (Sen, 2010, p. 72). Também por isso o autor assume que o acesso a capacidades, como educação básica e acesso à saúde, são importantes para auferir renda e assim romper com o ciclo de exploração da pobreza ao qual o sistema capitalista sujeita os indivíduos. Trata-se de um ciclo que se retroalimenta e perpetua as posições e as classes sociais no Brasil.

No Brasil, consoante expusemos em nossa introdução, a pobreza deve ser mais bem endereçada como vulnerabilidade. Isso porque não há segurança de que pessoas que não são consideradas pobres, independentemente da metodologia utilizada para tanto, venham a ocupar essa posição novamente. Também não há diferença significativa entre a sua renda e riqueza e a dos reconhecidos como pobres, razão pela qual não faz sentido tratá-las como um grupo diverso, privilegiado. Nesta tese, endereçamos toda a população de baixa renda como vulneráveis.

Abordamos a dimensão econômica do mínimo existencial, mas, como já dissemos, entendemos que o conceito também possui uma dimensão social. Isso porque, ao abranger os direitos relacionados com uma vida digna, compreende-se que muitos deles não serão necessariamente adquiridos pelo dispêndio de moeda no mercado privado. O fornecimento direto de bens e serviços, ou de benefícios sociais (termo utilizado por Liam Murphy e Thomas Nagel, 2005), interfere diretamente nas condições de vida digna e, por isso, não podem ser isolados da avaliação do mínimo existencial. Trata-se do *status positivus socialis* do mínimo existencial, segundo a classificação adotada por Ricardo Lobo Torres (2009).

Nesse sentido, convém mencionar os estudos do IBGE a respeito de indicadores não monetários de pobreza e qualidade de vida no Brasil com base na POF de 2008-2009 e 2017-2018. A partir de um conjunto de indicadores não monetários objetivos e subjetivos representados por seis dimensões, o IBGE apresentou, em 2023, três índices experimentais para medir a pobreza e a vulnerabilidade: **(i)** o índice de pobreza multidimensional não monetário (IPM-NM); **(ii)** o índice de vulnerabilidade multidimensional não monetário (IVM-NM); e **(iii)** o índice de pobreza multidimensional com componente relativo (IPM-CR). As seis dimensões de qualidade de vida utilizadas para formar os índices são: **(i)** moradia, **(ii)** acesso aos serviços

de utilidade pública, **(iii)** saúde e alimentação, **(iv)** educação, **(v)** acesso aos serviços financeiros e padrão de vida, e **(vi)** transporte e lazer. É evidente que as dimensões consideradas se referem a direitos relacionados com o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana.

O Índice de Pobreza Multidimensional Não Monetário (IPM-NM) mede a pobreza considerando as seis dimensões de qualidade de vida. As pessoas são consideradas pobres se tiverem perdas significativas em pelo menos um terço dessas dimensões (IBGE, 2023, p. 2). O Índice de Vulnerabilidade Multidimensional Não Monetário (IVM-NM) é semelhante ao IPM-NM, mas considera as pessoas vulneráveis se tiverem perdas significativas em pelo menos uma dessas dimensões. Assim, todas as pessoas consideradas pobres pelo IPM-NM também são consideradas vulneráveis pelo IVM-NM (IBGE, 2023, p. 2). Por fim, o Índice de Pobreza Multidimensional com Componente Relativo (IPM-CR) oferece uma perspectiva diferente: em vez de usar um ponto de corte fixo para identificar os pobres, ele considera a distribuição das perdas de qualidade de vida em toda a população. Cada pessoa recebe um “grau de pobreza” que reflete tanto suas perdas absolutas de qualidade de vida quanto sua posição relativa na distribuição dessas perdas (IBGE, 2023, p. 2).

A publicação do IBGE revela uma redução significativa da pobreza e da vulnerabilidade no período pesquisado, mas também aponta desigualdades persistentes entre as áreas urbana e rural, as regiões geográficas do país, os grupos de cor ou raça, os níveis de instrução e os arranjos familiares. Especificamente sobre o Índice de Pobreza Multidimensional Não Monetário (IPM-NM) é muito importante para esta tese a conclusão de que, conforme os décimos de Renda Disponível Familiar Per Capita (RDFPC) cresceram, a redução do IPM-NM no período ocorreu a taxas cada vez maiores.

Ainda assim, o estudo do IPM-NM revela uma tendência preocupante na distribuição da renda e seu impacto na qualidade de vida entre 2008-2009 e 2017-2018 (antes, portanto, da pandemia global da Covid-19, que prejudicou sobremaneira o acesso à proteção social dos vulneráveis no país). Observou-se que os grupos com menores rendimentos *per capita* familiares contribuíram cada vez mais para o índice, enquanto a contribuição dos mais ricos diminuiu, evidenciando uma disparidade crescente.

Essa distribuição reflete as complexidades e limitações da renda como indicador de bem-estar: apesar de essencial para o acesso a bens e serviços valorizados socialmente, a renda não é o único determinante da qualidade de vida. A pesquisa também é importante porque demonstra a desigualdade entre o setor rural e o setor urbano, as diferentes regiões do país e os

marcadores de raça e gênero, que tanto determinam o IPM-NM quanto impactam os índices de desigualdade multidimensionais (IBGE, 2023).

Portanto, mesmo indivíduos com alta renda podem enfrentar perdas relativas em sua qualidade de vida, o que sublinha a necessidade de abordagens mais segmentadas para medir e entender a pobreza e o bem-estar em um país que sofre com tantas desigualdades, inclusive as regionais. Reforçamos, pela importância dessa constatação para a tributação: há enorme disparidade nos indicadores não monetários para o ambiente rural e urbano, para as regiões do país e conforme os marcadores de gênero e raça.

A percepção de que a pobreza é multidimensional é fundamental para a compreensão do confisco tributário, como vimos destacando. Identificar as situações em que o tributo é utilizado com efeito de confisco implica necessariamente considerar o nível de proteção social de que desfruta o indivíduo. Em geral, os tributaristas que abordam o mínimo existencial como limite do não confisco, quando o fazem a partir da perspectiva dos pobres, se limitam a afirmar que os itens de consumo essenciais não poderiam ser tributados (sequer apontam que esses itens não são plenamente desonerados). Nesse sentido, convém citar trecho em que Fernando Aurélio Zilveti e Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos concluem que as prestações sociais que garantem o mínimo existencial não poderiam ser tributadas:

Mantendo o fato na aproximação do princípio do não confisco com o mínimo existencial, a menor quantia necessária para a sobrevivência digna do contribuinte seria o limite a partir do qual a tributação passaria a ser sufocante, aniquiladora. Obviamente, a tributação deve recair de forma igual sobre pessoas iguais, o que não significa tratar de rendas iguais. Trata-se de renda disponível igual. Sob a perspectiva do contribuinte, sua preocupação prioritária é manter a unidade produtora de riqueza intacta. Há de se considerar a expressão “sufocante” como o ponto de aproximação entre os princípios do mínimo existencial e do não confisco.

Aqui se evita tratar do mínimo existencial social, aquele valor que o Estado destina a socorrer o cidadão impossibilitado de sobreviver. É incontestável o valor axiológico do mínimo existencial social, mas este não guarda relação aproximativa com o princípio do não confisco. Para o mínimo existencial fiscal, é preciso considerar os gastos do contribuinte para a própria manutenção e de sua família. Supridas tais necessidades, é possível falar em tributação justa, segundo a capacidade contributiva. Em que pese guardar alguma similaridade, a capacidade contributiva e o mínimo existencial, social ou fiscal, são temas distintos, embora se aproximem em determinadas hipóteses. **Há de se reconhecer, contudo, que o mínimo existencial social, o auxílio estatal fornecido àquele cidadão para a sobrevivência sua e de sua família, sob a perspectiva fiscal, está fora do campo de incidência tributária.** Determinar o valor do mínimo existencial social cabe ao legislador, mas pode o intérprete analisar a lei sob o prisma constitucional, ajustando-o qualitativa e quantitativamente, quando for o caso (Zilveti; Vasconcellos, 2023, p. 46-47, grifos nossos).

De fato, como defendemos anteriormente, a tributação do que os autores chamam de *mínimo existencial social* não faz qualquer sentido. Se o valor ou a prestação é destinada a alcançar o mínimo existencial, na maior parte das vezes estando aquém do que a CRFB/1988

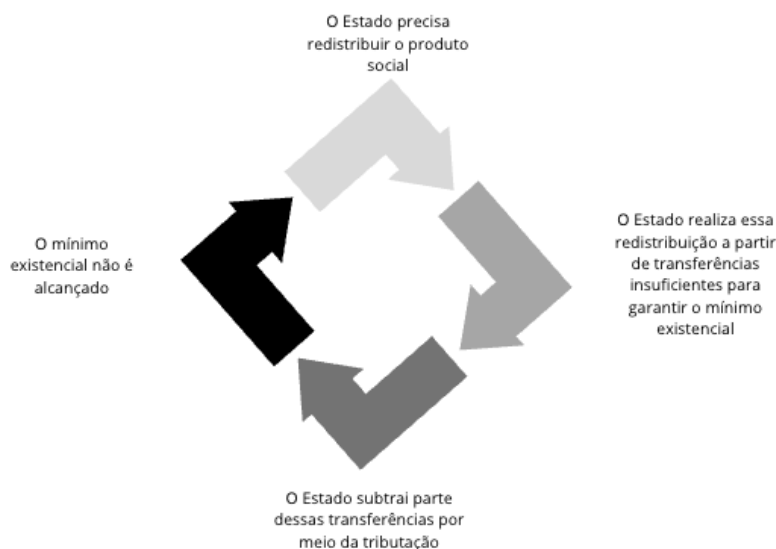


determina, como visto na seção anterior, a tributação sobre esses benefícios é ilógica. Dá-se com uma mão para retirar com a outra, em termos simples.

Mais do que isso, se o Estado arrecada com o fim último de redistribuir o produto social, nos termos da CRFB/1988, a tributação de qualquer parcela referente a um contribuinte que depende dessa redistribuição é um passo para trás nesse objetivo; um retrocesso. Assim, a garantia do mínimo existencial veda esse tipo de tributação por se configurar confiscatória. Trata-se da dimensão da proibição do retrocesso na esfera tributária.

Justamente por isso, defendemos nesta tese que a pessoalidade é regra que se impõe na tributação, nos termos da CRFB/1988. A exigência de qualquer contribuição daqueles que não acessam o mínimo existencial é confiscatória, porque subtrai propriedade necessária para acessar condições mínima de dignidade humana, impondo evidente retrocesso. Reiteramos nosso entendimento de que estruturar o sistema arrecadatório sobre tributos que, em tese, não permitem a pessoalidade é uma escolha política. Uma escolha que mantém um sistema tributário confiscatório e regressivo e que faz parte do ciclo contínuo da exploração das vulnerabilidades no país. Mais uma vez nos valendo de representações simples:

**Figura 10** – Ciclo de redistribuição



Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

A concepção de que o não confisco proíbe a tributação das parcelas que asseguram o mínimo existencial é uma das premissas fundamentais do nosso sistema tributário. Essa ideia apoia-se na convicção de que as transferências e benefícios estatais destinados a garantir o

mínimo para uma vida digna não devem ser reduzidos pela tributação (o que, mais uma vez insistimos, não faz sentido).<sup>143</sup> O mínimo existencial, que abrange prestações positivas do Estado, incluindo aquelas que não são financeiras, deve ser criteriosamente avaliado para se evitar o confisco tributário. Em outras palavras, as análises sobre o mínimo existencial não devem ser baseadas exclusivamente em termos financeiros, mas devem também considerar o acesso à proteção social disponibilizada ao contribuinte.

O paradigma da proteção social é indesviável e deve ser considerado mesmo quando essa proteção é adquirida no mercado privado. Este enfoque ampliado destaca a necessidade de uma análise que abarque tanto a carga tributária quanto os benefícios, utilidades e serviços fornecidos pelo Estado e pelo mercado privado, criando um quadro mais fiel do impacto da tributação sobre a vida do contribuinte. Dessa forma, a proibição do confisco não deve ser vista somente como uma limitação numérica, mas como instrumento fundamental de preservação da dignidade humana por meio da proteção social.

Essa perspectiva adquire ainda mais relevância à luz dos julgamentos do STF, como o da ADI-MC 2010, paradigmático no que tange ao reconhecimento do confisco tributário. Isso porque a Corte tende a focar, em casos que envolvam a majoração de tributos, na carga tributária global como critério de avaliação do não confisco. Tal abordagem, embora abrangente, é de ser considerada limitada, pois falha em capturar integralmente as condições que caracterizam uma existência digna. Ignora, por exemplo, os aspectos qualitativos do bem-estar que são proporcionados por meio dos serviços públicos e benefícios sociais, elementos esses que são cruciais para a realização pessoal e social dos indivíduos, proporcionando uma vida verdadeiramente digna. Assim, um contribuinte que seja afetado por uma carga tributária alta, mas que tenha plenamente atendidas as suas condições de vida digna, e ainda assim demonstre capacidade contributiva, não pode se valer do não confisco como vedação desse encargo. A análise, nesses casos, deve se centrar na razoabilidade da tributação; na avaliação de seus fundamentos e objetivos.

Além disso, a fixação do não confisco a partir da análise de meros valores quantitativos direciona a aplicação do princípio para um limiar estritamente numérico. Isso pode resultar em uma desconexão entre o Direito Tributário e os objetivos sociais mais amplos estabelecidos pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em especial no seu artigo 150, inciso IV. Nossa argumentação insiste que a institucionalidade tributária deve ir além, promovendo uma harmonização entre a capacidade contributiva real e a obrigação de pagar

---

<sup>143</sup> Nesse sentido, é ver trabalho seminal de Misabel Derzi (2014) a respeito da tributação do Bolsa Família.

tributos, assegurando, assim, que o sistema tributário contribua efetivamente para a manutenção da dignidade humana e da justiça social.

Por isso, falamos no binômio “arrecadação + proteção social”. Em primeiro lugar, porque a garantia da dignidade da pessoa humana depende do ciclo redistributivo que arrecada conforme a capacidade contributiva para promover, de diversas formas e a partir de arranjos complexos, a redistribuição do produto social. Assim, a arrecadação fiscal torna-se um meio para um fim mais nobre: a proteção social. A redistribuição do produto social deve ser efetuada de tal maneira que todos os membros da sociedade se beneficiem, particularmente aqueles em maior necessidade. Isto implica que a tributação e as políticas públicas sejam desenvolvidas em conjunto para proporcionar educação, saúde, habitação, transporte, cuidado, lazer e segurança, serviços essenciais que constituem o núcleo do mínimo existencial. A estratégia para alcançar este objetivo deve ser inclusiva, permitindo que os benefícios da arrecadação sejam partilhados entre toda a população, reduzindo as desigualdades e promovendo dignidade para todos.

O binômio "arrecadação + proteção social" ressalta que o sucesso de um sistema tributário não pode ser avaliado apenas pelos recursos que consegue gerar, mas também pelo impacto positivo geral que esses recursos promovem sobre a garantia do mínimo existencial. A eficácia desse sistema é verificada quando os indivíduos e as suas famílias conseguem superar as adversidades econômicas e sociais com o apoio do Estado, resultando numa sociedade de fato mais igualitária, que assegura e protege os direitos de propriedade de todos. Ou seja, que protege o conjunto de direitos relacionados com o mínimo existencial (saúde, educação, moradia, cuidado, trabalho, transporte, lazer, cultura e assistência social).

Em segundo lugar, porque toda tributação é, em última análise, redistributiva (Marinho, 2019), as escolhas políticas que a estruturam devem considerar o nível de proteção social garantido àqueles que não alcançaram ou não possuem certeza a respeito das condições que garantam o mínimo existencial. É a partir dessa consideração que o produto da arrecadação deve ser alocado no orçamento, considerando o direcionamento de políticas públicas que se destinem a suprir as condições ainda não atendidas, para prover dignidade a todos os brasileiros, e não apenas para a nossa menor parte.

Nesse contexto, é imperativo que o sistema tributário seja desenhado para funcionar como um instrumento de justiça social ativa, não apenas desconcentrando e redistribuindo a riqueza, mas também criando oportunidades de avanço social e econômico para todos. Isso significa que a tributação deve ser acompanhada por políticas públicas direcionadas para a inclusão social e o investimento em setores que proporcionam maior retorno social, como

educação, saúde e infraestrutura. Ao direcionar os recursos arrecadados para estes setores vitais, o Estado não só alivia a carga imediata sobre os mais necessitados, como, também, estabelece as fundações para um desenvolvimento sustentável a longo prazo.

Além disso, é imperativo priorizar uma abordagem que promova a equidade fiscal, assegurando que aqueles que têm maior capacidade contributiva não apenas contribuam proporcionalmente mais, mas, também, que essas contribuições se reflitam em serviços e infraestruturas que beneficiem a sociedade como um todo. Tal abordagem reforça que a tributação não é um fim em si mesma, mas um meio para alcançar uma sociedade democrática, onde a participação política igual é priorizada; onde a dignidade coletiva e a igualdade de oportunidades são os verdadeiros indicadores de progresso e prosperidade. Nosso ponto é que assim como o ordenamento jurídico está direcionado a assegurar o mínimo existencial para todos, como piso do nosso Estado Democrático de Direito, assim também deve se comportar a institucionalidade fiscal no país.

Em terceiro lugar, considerando que reconhecer o confisco tributário depende de averiguar o nível de proteção social desfrutado pelo contribuinte, reiteramos que a tributação elevada, *per se*, não é confiscatória. Da mesma forma, se o Estado garantisse proteção social suficiente para atender ao mínimo existencial, a tributação sobre as pessoas de baixa renda não seria *a priori* confiscatória. Apenas o binômio “arrecadação + proteção social” é capaz de identificar a condição real do contribuinte diante do alegado confisco.

Por fim, em quarto lugar, a partir da avaliação da tributação em contraposição ao nível de proteção social geral da sociedade, é possível classificar o sistema tributário como **(i)** neutro, **(ii)** redistributivo ou **(iii)** confiscatório. O **sistema tributário neutro** seria aquele que não contribui para o agravamento das desigualdades ou para a redistribuição do produto social; custeia o Estado Mínimo. Já o **sistema tributário redistributivo**, por outro lado, seria aquele a partir do qual o produto da arrecadação, alcançado por meio da tributação daqueles que possuem maior capacidade contributiva, é revertido em transferências e benefícios sociais para os vulneráveis. Finalmente, o **sistema tributário confiscatório**, como é o caso do brasileiro, agrava desigualdades e retira recursos daqueles que não possuem propriedade suficiente para garantir o mínimo existencial; mantém a condição da despossessão.

Dessa forma, é essencial que se avalie a qualidade e a amplitude dos serviços sociais proporcionados em contraposição aos arranjos e ao esquema geral da tributação. Uma carga tributária considerada alta, sobre um contribuinte que possua capacidade contributiva, pode ser justificada se resultar em um alto nível de bem-estar social e acesso universal a serviços básicos,

refletindo uma redistribuição efetiva de recursos que beneficia especialmente aqueles em condições vulneráveis. Assim, a política tributária não deve ser julgada somente pelos tributos arrecadados, mas, também, pelos resultados tangíveis que ela proporciona em termos de melhoria da qualidade de vida da população. E aqui é pertinente recordar que o nível de serviço provido pelo mercado privado também deve ser considerado. Todas as vantagens advindas da existência e da atuação estatal, em nosso entendimento já manifestado, justificam a tributação. O limite do confisco não deve considerar apenas os bens públicos e benefícios sociais fornecidos pelo Estado, mas, de fato, o abrigo e a proteção social de que desfruta o contribuinte, de qualquer maneira (abatendo-se do que se considera sua propriedade, por óbvio, o que ele despende para manter o mínimo existencial).

### **6.3. Entre o confisco e a capacidade contributiva: por uma reformulação da política tributária no Brasil**

O sistema tributário brasileiro é confiscatório. Tributamos aqueles que não acessam o mínimo existencial e mantemos um ciclo de exploração da vulnerabilidade, que assola a maior parte dos brasileiros. O quadro da imensa desigualdade no país é agravado por uma estrutura tributária que não é progressiva o suficiente, em que a tributação indireta onera de maneira desproporcional os vulneráveis.

Não bastasse a presunção do confisco tributário praticado sobre os vulneráveis, há ainda que se reconhecer a injustiça de não diferenciar adequadamente a capacidade contributiva dos ricos. A partir do trabalho de Marcelo Medeiros (2023, p. 16), ilustramos a existência de pelo menos 3 grandes grupos da população brasileira: os muito pobres; os vulneráveis e os ricos. No interior da classificação dos muitos pobres ou dos vulneráveis não há significativa diferença que justifique explorar a divisão por classes. Entretanto, por dentro da classe dos ricos, as diferenças são grandes, e merecem ser exploradas. A obra de Marcelo Medeiros é didática:

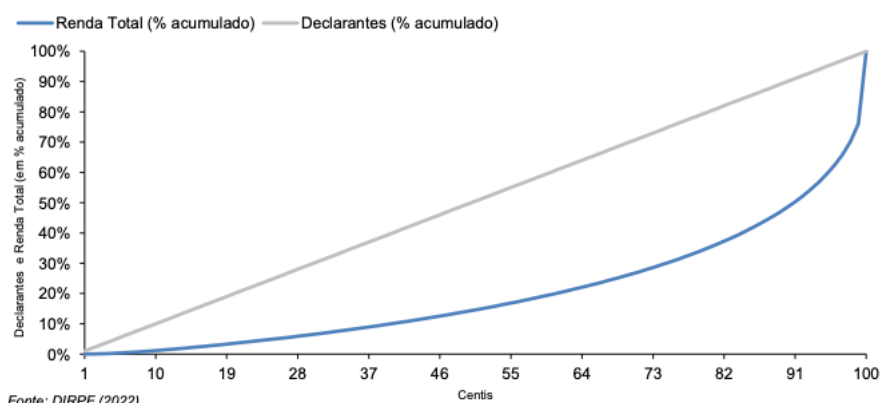
Nos 20% mais ricos, o último quinto da população, as pessoas mais ricas ganham 193 vezes mais que as pessoas mais pobres dentro dessa classe. Mas esse número elevado pode ser um artefato das técnicas usadas para estimar a distribuição de renda. Uma maneira de contornar tal problema é dividir a população toda em mil partes e retirar da comparação o milésimo mais rico, o que produzirá uma diferença menor. Ainda assim, as pessoas mais ricas ganham 120 vezes mais que as pessoas mais pobres da classe, uma diferença de R\$ 3,7 milhões. Mesmo retirando-se os dois milésimos mais ricos, a desigualdade continua grande, 26 vezes a renda dos mais pobres da classe e mais de R\$ 1 milhão por ano de diferença. Retirar os cinco milésimos mais ricos, isto é, meio por cento da população? Razão de dezoito vezes, diferença de meio milhão por ano. De qualquer ângulo que se queira ver, e mesmo ignorando-se os extremos,

há uma heterogeneidade enorme dentro dessa classe dos 20% mais ricos, quando se compara ao que se observa nas mais pobres (Medeiros, 2023, p. 40-41).

Abrindo ainda mais esse dado, utilizando o já citado relatório da SPE do Ministério da Fazenda publicado em 2023, percebemos que a maior diferença está mesmo entre os 10% mais ricos da população brasileira, e a distância entre a distribuição de rendas e riqueza nesse grupo cresce muito, conforme é reduzida a quantidade de pessoas que as possui:

#### RENDA

A renda total declarada (isenta, tributável e de tributação exclusiva) em 2022 foi altamente concentrada entre os declarantes de IRPF. Os 50 primeiros centis de renda somados responderam por 14,4% da renda total, enquanto os 10 centis superiores apropriaram 51,5% da renda total. O Gráfico 1 demonstra que, nos centis iniciais, a renda foi muito próxima de zero, com forte inclinação ao final da curva, indicando alta concentração da renda nos centis superiores.<sup>144</sup>



#### RIQUEZA

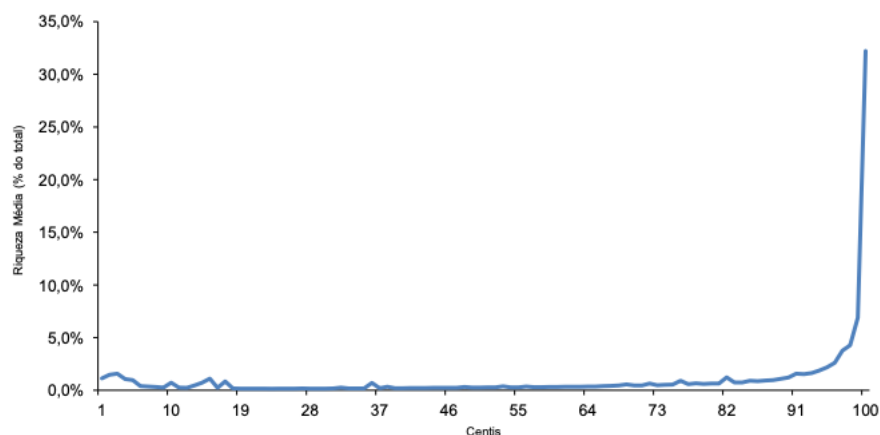
Para o cálculo de riqueza, considerou-se a soma de Bens e Direitos declarados subtraída de Dívidas e Ônus. Em relação à distribuição de riqueza entre os centis, é necessário observar que a agregação de contribuintes por centis está realizada de acordo com a renda total, descontadas as transferências de patrimônio, herança e doações. Assim, embora seja notório (Gráfico 6) que, de forma geral, indivíduos com maior renda possuam também o maior patrimônio, os primeiros centis são marcados por pessoas com renda declarada relativamente pequena, mas com riqueza um pouco acima da média do conjunto de contribuintes. Enquanto nos 5 primeiros centis estão apenas 0,6% da renda total, o estrato detém 6,2% da riqueza declarada. Trata-se apenas de uma pequena distorção causada pela forma de agregação em centis, que não compromete a análise do quadro geral da distribuição de riqueza.

De acordo com o Gráfico 6, é possível afirmar que, em 2022, a concentração de riqueza foi ainda mais desigual entre os declarantes de IRPF do que a de renda. Os 10 centis superiores concentram 58,6% da riqueza nacional, enquanto os 5 centis superiores possuem 49,8%, sendo que o centil 100, sozinho, é responsável por 32,2%.

<sup>144</sup> Consoante mencionamos anteriormente, os apurados utilizando a PNADC-T são um pouco diferentes. De acordo com o estudo: “a diferença pode ser explicada, principalmente, pela metodologia e padrão de cada base de dados: enquanto a PNADC-T abarca os rendimentos provenientes do trabalho, as informações da DIRPF englobam toda a renda auferida pelo contribuinte no ano-calendário. Como nos estratos superiores a renda do trabalho tem importância menor em relação à renda total, a PNADC-T tende a subestimar a renda destes estratos e, portanto, também a desigualdade de renda” (Brasil, 2023).

Se os centis fossem agregados por patrimônio declarado ao invés de renda, esses valores seriam ainda mais expressivos.

**Gráfico 6:** Riqueza média<sup>4</sup> por centil (% do total), Brasil, 2022



Fonte: DIRPF (2022).

(Brasil, 2023).

Ao mesmo tempo que a riqueza é desigualmente distribuída entre os ricos, ela está muito concentrada entre poucos. Essa situação deve ser analisada sob duas perspectivas principais: **(i)** a ausência de diferenciação desses estratos, para a tributação, ocasiona que pessoas em situações financeiras e sociais bastante diferentes sejam tratadas como iguais; e **(ii)** se a tributação não se diferencia no topo (os mais ricos, dentre os ricos), ela não atua sobre a concentração de riquezas, o que é extremamente danoso para a nossa democracia.

Como extraímos da obra de John Rawls (1995; 2000a; 2000b; 2003; 2016), o valor equitativo das liberdades políticas iguais é fundamental para garantir as demais liberdades básicas. A lógica é que se os grupos mais favorecidos se apoderarem da direção das instituições e do governo passarão a utilizá-las para solucionar apenas as suas demandas (inclusive por não conhecerem suficientemente os problemas e os seus impactos sobre as demais classes sociais). A teoria *rawlsiana*, nesse ponto, vale-se da percepção do filósofo acerca da realidade à sua volta. Ele constata que, historicamente, a política é capturada por grupos de interesse. Mais do que isso, ele chega a reconhecer que, mesmo diante da sua teoria ideal (nomeada de realismo utópico), que admite desigualdades, se houver grande concentração de rendas e riquezas haverá concentração de poder político, o que acaba por inviabilizar a sua teoria de justiça. Por isso, é preciso garantir substancialmente o valor equitativo das liberdades políticas iguais, o que envolve desconcentrar riquezas: apenas a partir da representatividade real (pluralismo político de fato) é possível conhecer as demandas de grupos minoritários e atuar para satisfazê-las.

Em *O preço da desigualdade* (2016), Joseph E. Stiglitz volta seus olhares para o *rent seeking*, ou seja, para as atividades que buscam rendas por meio da manipulação do ambiente

social e político onde elas ocorrem, não se preocupando em agregar valor pela sua atuação. A análise do laureado economista deságua na constatação de que as forças de mercado moldam as desigualdades, mas os mercados são moldados por ações governamentais (Stiglitz, 2016, p. 89). A desregulamentação que levou à explosão da bolha financeira em 2008 é apenas um dos exemplos a confirmar essa percepção. Não se trata, aqui, de um dilema do tipo “quem veio primeiro: o ovo ou a galinha?”, no sentido de quem determina o quê. “A atuação estatal determina a concentração de poder econômico e político, ou a concentração de poder determina a atuação estatal?”. O quadro é de uma simbiose, formatada por relações complexas. O Estado é uma abstração de um conjunto de pessoas, reunidas em diferentes níveis institucionais, dedicado a responder a demandas de governo (interesses individuais, coletivos/gerais ou de grupos de influência). Sempre há alguém por trás do Estado (democrático ou não). Parece óbvio, mas é muito fácil se esquecer disso.

Ao longo da história, o Estado passou por muitos regimes, sendo o democrático discutido desde os antigos. Como relata Constant (1985), na Grécia Antiga, a ideia de liberdade estava umbilicalmente relacionada à participação política. O valor da cidadania era precisamente o de participar das decisões coletivas na pólis. Nem por isso a democracia era tida como o regime ideal. Tanto Platão como Aristóteles viam na democracia o perigo do anarquismo, do excesso de liberdades, principalmente na forma do levante dos pobres (maioria quantitativa) contra os ricos (minorias quantitativas). O vozear confuso das massas criaria instabilidade, desordem, e, por isso, levaria o regime democrático à degeneração (ou deformação, para Aristóteles). A democracia abriria espaço para a tirania, para a oligarquia, ou para a demagogia (falsa democracia). Platão escreve, em *A República*, que o excesso de liberdades conduz ao excesso de servidão, tornando a alma dos cidadãos “tão melindrosa que, à mínima aparência de opressão, estes se indignam e revoltam” e passam a não se importar com as leis escritas ou não escritas, o que cria o ambiente perfeito para o surgimento de um herói, um corajoso que vai à frente e os demais o seguem. O tirano que irá recuperar a ordem perdida (Platão, s. d., p. 374).

Desde então, muito já foi dito e vivido a respeito da democracia. O desafio de definir Estados Democráticos é complexo e multifacetado. Joseph Schumpeter, uma figura proeminente na teoria minimalista da democracia, desafiou a visão tradicional do século XVIII, argumentando que a democracia é um método institucional para alcançar decisões políticas, no qual o poder é conferido a líderes eleitos através de competição eleitoral pelo voto do povo; não é o povo que governa, mas sim os líderes eleitos (Schumpeter, 2003, p. 9). Influenciado por



Max Weber, Schumpeter reconheceu que a burocracia poderia dominar o poder dentro das instituições democráticas (Weber, 1980). Por outro lado, Daron Acemoglu e James A. Robinson enfatizam a importância do sufrágio universal, considerando que o direito ao voto é fundamental para as decisões sociais e políticas, com democracias marcadas por uma relativa igualdade política (Acemoglu; Robinson, 2006, p. 89-90). Robert Dahl distingue entre o ideal democrático e a realidade da poliarquia – em que a democracia é um ideal buscado e em que a poliarquia reflete a prática política existente: as democracias aspiram a responder às preferências de todos os cidadãos de maneira equitativa (Dahl, 1989, p. 13). Larry Diamond destaca a importância de manter expectativas realistas sobre a democracia, que, apesar de não ser sempre eficiente ou livre de problemas, oferece o melhor mecanismo para mitigar injustiças sociais e corrigir políticas defeituosas e corrupção, considerando-a um processo contínuo de desenvolvimento (Diamond, 2003, p. 38).

Ver a democracia também como um projeto que está em desenvolvimento é uma lembrança do que dissemos no primeiro capítulo desta tese: a realidade é dinâmica, influencia o Direito e, portanto, a sua interpretação. A realidade está permeada de disputas, que são refletidas no ordenamento jurídico. Mesmo diante de direitos constitucionalizados, há o risco da sua captura pela interpretação conservadora da norma. A democracia também pode ser capturada por dentro (Levitsky; Ziblatt, 2021). É preciso estarmos alertas e não perdermos de vista que ainda há muito a ser feito. A constatação da imensa desigualdade de renda e riquezas e a disparidade no acesso a direitos fundamentais deve funcionar como um aviso de que estamos ainda distantes de uma sociedade verdadeiramente plural e democrática de fato. Não é possível nos acomodarmos. Para nós, fica fortalecido o alerta de que a interpretação da CRFB/1988 é também um processo constante de luta. O aprendizado acumulado nos últimos anos deve se somar aos esforços de materializar o pacto que firmamos em 1988 e o qual disputamos desde então. A academia progressista não pode se isolar da luta social, porque seus objetivos, muitas vezes, são os mesmos.

No campo da tributação e da institucionalidade fiscal brasileira, isso implica reconhecer a gravidade da sua conformação atual e a urgência da sua reformulação. Mantemos um sistema absolutamente disfuncional, que não serve ao seu desiderato redistribuidor e beneficia a concentração de poder econômico. Não diferenciamos adequadamente as zonas de capacidade contributiva, não endereçamos normativamente as desigualdades que o sistema reflete e vivemos em um movimento constante de emendas e reformas que insistem em soluções externas, como o aumento do dinamismo do mercado, para resolver injustiças construídas

internamente, como o mal dimensionamento da capacidade contributiva. O que fica muito evidente ao longo desse estudo é que o sistema tributário necessita de uma mudança radical, centrada na proteção dos vulneráveis e na oneração daqueles que melhor suportam o ônus de financiamento do Estado. Todas essas mudanças se revelam necessárias diante da CRFB/1988, a qual sequer admite a conformação atual da nossa institucionalidade fiscal. Mais uma vez: o sistema tributário brasileiro é confiscatório; a propriedade, instituto ao redor do qual se organizou o Estado Democrático de Direito, é flagrante e constantemente tomada da maior parte da população brasileira.

### **6.3.1. O espaço entre o não confisco e a capacidade contributiva**

A divisão dos adultos em quintis de renda, conforme apresentado por Medeiros (2023, p. 41, *e-book*), mostra um panorama onde o primeiro quintil não possui renda. Em contraste, os três quintis seguintes apresentam padrões de renda com pouca desigualdade entre si, comparativamente com o tamanho da desigualdade no topo. O quinto e último quintil exhibe uma ampla variação nos rendimentos, especialmente a partir da sua metade mais rica, com diferenças significativas tanto em termos absolutos quanto proporcionais, evidenciando a existência de uma acentuada desigualdade econômica neste segmento da população.

Embora seja difícil separar capacidade contributiva e não confisco, é seguro afirmar que o primeiro está intrinsecamente relacionado com a medida equitativa de esforços para o financiamento Estado, enquanto o segundo tem sua raiz na proteção da propriedade privada. Por isso, reforçamos que são mesmo princípios limítrofes: é preciso manter, pelo menos, um mínimo de propriedade na posse do contribuinte, para que ele desfrute de uma vida digna. Nesse sentido, afirmamos que a capacidade contributiva é o ponto de partida, e o não confisco é a sinalização de onde não se pode chegar.

Também como vimos, há razoável consenso entre a doutrina brasileira a respeito de a capacidade contributiva impor ao sistema tributário as considerações de equidade que devem nortear o processo de redistribuição dos ônus de financiamento do Estado. Trata-se, como apontado por Ricardo Lobo Torres, de um direito de igualdade. O Estado Democrático de Direito instituído pela CRFB/1988 é um Estado Redistribuidor. O Estado precisa redividir o produto social para promover a dignidade da pessoa humana, ou seja, precisa assegurar a todos o mínimo existencial. Apesar dessa atribuição, cuida-se de um Estado capitalista, que tolera as desigualdades, mas não absolutamente. Isso quer dizer que não há nem que se cogitar que esta

tese sugere equivaler todos os indivíduos em condições de mínimo existencial. O que se defende é a redistribuição do produto social considerando a capacidade contributiva, de forma que quem possui maior capacidade de fato contribua mais com o pacto firmado constitucionalmente. Especialmente considerando a diferença abissal de renda entre o 0,1% mais rico do Brasil e os demais.

Como vimos sustentando, a propriedade necessária para garantir o mínimo existencial não pode ser alcançada pela tributação. Essa é a propriedade definitivamente protegida pela Constituição, nos termos do seu art. 150, inc. IV. Essa é a propriedade que não está disponível para a redistribuição, pelo simples fato de que a redistribuição é orquestrada justamente para garanti-la. Depois de assegurado o mínimo existencial, aí sim há propriedade que possa ser alcançada pelo tributo, sendo que a escolha do objeto da tributação e do seu montante deverá considerar a capacidade contributiva, de forma multidimensional.

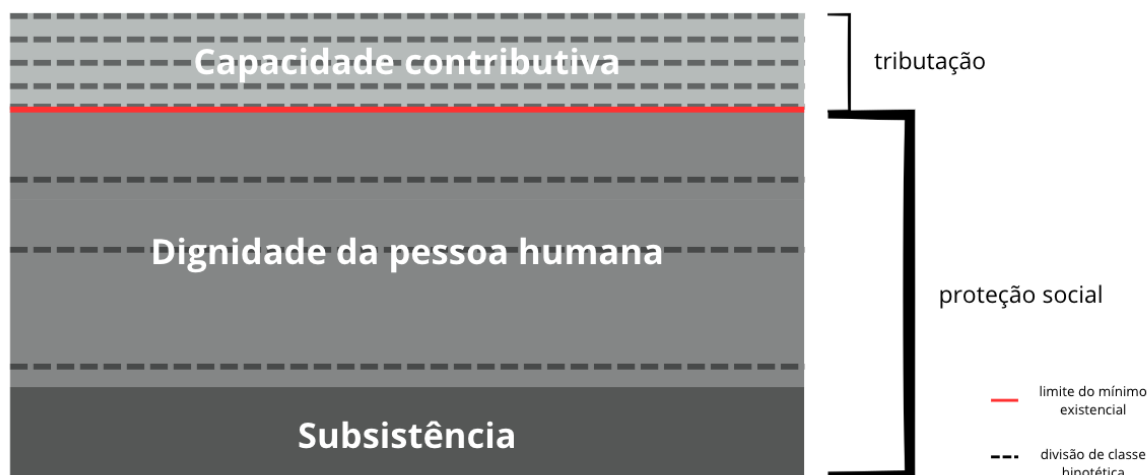
O raciocínio, que parece singelo, não é manifestado pela doutrina ou pela jurisprudência. Apesar de mencionarem o mínimo existencial em seus comentários sobre o confisco tributário, acabam equiparando o princípio com a tributação excessiva, consoante expusemos no capítulo 3 desta tese. O posicionamento de Ricardo Mariz Oliveira exemplifica como o entendimento alcançado nesta tese diverge do posicionamento usual da doutrina:

Pois bem, numa colocação linear simplista, podemos dizer que:

- o mínimo existencial (ou mínimo vital) estaria numa faixa mais baixa de recursos de que a pessoa dispõe, na qual não há capacidade contributiva porque o indivíduo tem apenas o necessário para sobreviver dignamente;
- a capacidade contributiva situar-se-ia numa faixa superior à do mínimo existencial e inferior à do confisco tributário, e nela o indivíduo pode se tornar contribuinte de tributos porque já tem recursos para sobreviver e, além deles, dispõe de mais, inclusive para contribuir para o erário público (*hability to pay tax*);
- o confisco tributário estaria na faixa posterior à da capacidade contributiva, uma vez que nela o indivíduo passa a ser sufocado pela sobrecarga tributária e ser exigido em tal medida que retorna à faixa de perecimento econômico (Oliveira, 2023, p. 5).

O racional exposto por Ricardo Mariz difere do nosso na medida em que situa o não confisco como superior à capacidade contributiva, equivalendo-o à proibição do excesso. De fato, em uma representação gráfica, teríamos uma ilustração da barreira do mínimo existencial que se aproximaria da representação abaixo:

**Figura 11** – Zonas de tributação e proteção social



Fonte: Elaborado pela autora, 2023.

Parece uma diferença sutil, mas, como sustentamos, a localização da faixa limítrofe em posição equivalente ao mínimo existencial pode trazer implicações relevantes do ponto de vista da interpretação sistemática da Constituição e, por isso, do desenho de políticas tributárias. Explica-se: a garantia do mínimo existencial é de difícil verificação, assim como a constatação de que a tributação, a partir de um determinado momento, tornou-se insuportável por levar o contribuinte até esse limite. Apurar o movimento “de cima para baixo”, ou seja, daqueles que possuem capacidade contributiva, mas deixaram de tê-la em virtude da tributação é tarefa muito difícil. A vulnerabilidade é um fenômeno multidimensional, do qual a tributação, enquanto despossesora, participa, mas não é protagonista. Falta tanto, que apenas neutralizar a tributação não é suficiente para garantir o mínimo existencial. O protagonismo que a tributação deve assumir é na redistribuição da propriedade (tomada em sentido amplo): aqui, entendemos que seu potencial é verdadeiramente transformador.

O confisco, portanto, é a vedação absoluta da tributação para proteger a propriedade mínima necessária para viver com dignidade; sobre o mínimo existencial sequer são oponíveis argumentos vinculados à função social da propriedade. Isso não quer dizer que qualquer tributação além do mínimo existencial é justa. A regressividade tributária não se verifica apenas abaixo do mínimo existencial. Mais uma vez, a forma como a redistribuição do produto social se dará depende de considerações de justiça que reconhecem na igualdade o seu critério de formulação.

Adotando a visão de Amartya Sen (2010), classificamos como vulneráveis aqueles que não acessam ou não possuem segurança de longo prazo quanto ao acesso a capacidades básicas,

ou seja, aqueles que não possuem garantia do mínimo existencial. Temos falado em *ricos e vulneráveis* ao longo do nosso trabalho, considerando essa ideia, mas também nos apoiando na classificação da população em quintis de renda utilizada por Medeiros (2023), porque ela dimensiona a instabilidade de classe junto da desigualdade. São questões relacionadas, mas diferentes. A imagem de uma grande massa de vulneráveis e de várias classes de ricos é providencial para a tributação; indica perfeitamente em que/em quem devem mirar as políticas públicas fiscais. A partir daí, as considerações de igualdade devem funcionar para distinguir quem pode assumir maiores ou menores esforços para garantir condições de dignidade para todos.

Quando Marcelo Medeiros (2023) explica que a grande massa de vulneráveis no país forma um grupo razoavelmente homogêneo, o que não se verifica entre os 20% mais ricos, ele ilustra o espaço existente entre a capacidade contributiva e o não confisco. Vimos no gráfico representado pela Figura 5 que quase 96% da arrecadação do IRPF está concentrada entre os 20% mais ricos do país. Também comentamos os estudos de Rodrigo Orair e Sérgio Wulff Gobetti (2016) e de pesquisadores do Made/USP (2021; 2022) que sugerem que a tributação deve ser explorada para compensar a regressividade causada pela tributação do consumo e tornar o sistema tributário como um todo mais progressivo.

É preciso considerar a capacidade contributiva como o potencial do conjunto de contribuintes que reúne os ricos participar da redistribuição do produto social para aqueles que compõem o grande grupo dos vulneráveis. Há muita capacidade contributiva a ser explorada no Brasil. Há muito espaço para realizar políticas tributárias considerando a parcela da população que vive com dignidade plena.

Dada a concentração de renda no país, conforme se afunila a pirâmide de distribuição de renda, maior é o espaço entre o estrato superior e inferior e menos pessoas pertencem ao primeiro. Então, esse quintil populacional é bastante heterogêneo em termos de rendas. Como o próprio autor nomeia (Medeiros, 2023, p. 6 e 90, *e-book*), “os ricos são um país desigual”. O trecho citado na abertura deste capítulo materializa, com números, a distância entre os membros deste mesmo conjunto. Ainda, o autor conclui (Medeiros, 2023, p. 41, *e-book*): “apesar de muito comum, o esquema de estratificação em quintos é ruim para a análise da desigualdade. Tem classes demais na base e classes de menos no topo”.

De fato, a divisão por quintil não captura a desigualdade existente entre os 20% mais ricos, mas serve para diferenciar esse grupo dos demais. Além disso, como dito, ilustra o espaço

existente entre a capacidade contributiva e o não confisco, no sentido de que há muita riqueza<sup>145</sup> disponível além dos 80% da população vulnerável do país, ou seja, há espaço para realizar políticas tributárias destinadas à redistribuição do produto social. Somos um país de pessoas vulneráveis, mas as pessoas ricas possuem capacidade para contribuir.

Onde há homogeneidade na distribuição da renda, não convém segmentar; onde há heterogeneidade, é imperativa a segmentação, de forma a tratar adequadamente, considerando a riqueza real dos indivíduos, o seu papel na redistribuição do produto social. Então, não é porque localizamos o não confisco em uma faixa inferior à capacidade contributiva que consideramos legítima qualquer tributação que atinja este grupo. Se é sabido que se trata de um grupo heterogêneo, é a capacidade contributiva que indicará qual a parcela adequada da contribuição de cada contribuinte localizado em cada segmento desse grande conjunto que chamamos de ricos.

Em política tributária, a forma de diferenciar esse grupo é a partir da capacidade contributiva. A capacidade contributiva, enquanto um princípio relacionado com a igualdade, deve funcionar como uma bússola no adequado dimensionamento da tributação. O não confisco delimita o conjunto sobre o qual a capacidade contributiva deve atuar.

Ademais, é preciso considerar que a forma da riqueza se diferencia entre os níveis de renda: quanto mais alto se está na pirâmide de estratificação da renda no Brasil, menor é o peso dos rendimentos associados ao trabalho e maior a importância de lucros, dividendos, rendas de empresas, ganhos de capital e rendimentos financeiros (Medeiros, 2023, p. 83, *e-book*). Considerar a capacidade contributiva, como exige o art. 145, §1º, da CRFB/1988, impõe diferenciar não apenas as alíquotas dos tributos, mas, também, determinar a tributação dessas diferentes fontes de renda. Todas elas representam signos de riqueza e foram auferidas, direta ou indiretamente, pela exploração do trabalho dos demais membros da sociedade.

Entre os vulneráveis, dada a ausência de variabilidade da renda, a capacidade contributiva acaba funcionando como um limitador, impedindo que se alcance a propriedade necessária para prover o mínimo existencial. Entre os ricos, para os quais há variabilidade, a capacidade contributiva funciona como um equalizador, a fim de evitar a regressividade e determinar a justa contribuição pelas vantagens auferidas pela existência e atuação do Estado na redistribuição do produto social que foi produzido coletivamente, ainda que mediante um sistema de exploração da força de trabalho.

---

<sup>145</sup> Riqueza é renda acumulada (Medeiros, 2023, p. 103).

Finalmente, com a pesquisa do IBGE sobre a pobreza multidimensional, constatamos que indicadores como região geográfica do país, domicílio em zona urbana ou rural e marcadores de gênero e raça impactam determinantemente o acesso ao mínimo existencial e os índices de desigualdade. A capacidade contributiva precisa atuar não apenas sobre diferenças de renda, mas, também, sobre as diferenças de acesso a direitos relacionados com o mínimo existencial.

### 6.3.2. O “mínimo existencial fiscal”

Não é apenas sobre o Sistema Tributário que a dignidade da pessoa humana e a sua faceta patrimonial se impõem. Também o Direito Financeiro será intrinsecamente impactado pelas demandas de justiça decorrentes da dignidade da pessoa humana. Disso não restam dúvidas. Ricardo Lobo Torres (2009, p. 271) atribui ao *status positivus socialis* a dimensão do mínimo existencial que abrange as prestações do Estado para a proteção de direitos sociais e econômicos.

Diante do paradigma do Estado Democrático de Direito, não basta mais que o Estado atue positivamente para mitigar desigualdades, ele se torna responsável quando se queda omissivo. A política ganha destaque na hermenêutica constitucional, já que os direitos fundamentais de 1ª geração, agora de conotação principalmente processual, são retomados como direitos de participação no debate público (Carvalho Netto, 1999, p. 481). O Estado Democrático de Direito se assume como participativo, pluralista e acessível.

A participação no debate político depende do reconhecimento da cidadania e da legitimidade das demandas do outro. Isso só é possível quando Estado e comunidade conferem igual respeito e consideração por seus concidadãos. Por isso a dignidade da pessoa humana é considerada um princípio estruturante da CRFB/1988: uma República que se pretende democrática e plural precisa garantir as condições necessárias para a participação real nas decisões que envolvem a vida em sociedade.

Consoante explicamos, a CRFB/1988 reconhece as desigualdades históricas do país e integra as lutas sociais em seu texto, visando a superar injustiças e promover avanços sociais. Ela reinterpreta a propriedade não apenas como um direito individual, mas, também, como uma função social, vinculando-a aos direitos sociais. A propriedade é entendida como parte de um esforço para equilibrar interesses individuais e coletivos, para ampliar a inclusão e a participação cívica. A Carta Magna de 1988 protege não só os tradicionalmente vistos como

proprietários, mas, também, os despossuídos, promovendo a dignidade humana e o bem comum.

Com a vedação do confisco tributário no seu art. 150, inc. IV, a CRFB/1988 delimita o montante mínimo de propriedade a que deve ter acesso todo e qualquer cidadão brasileiro, qual seja, o necessário para garantir o acesso ao mínimo existencial. Conforme Liam Murphy e Thomas Nagel apregoavam, essa é justamente uma das funções da tributação, delimitar a propriedade privada (Murphy; Nagel, 2005, p. 11).

No sistema capitalista, em que a propriedade é a chave para a cidadania e igualdade, os direitos de propriedade conferem a liberdade de escolha autônoma. A igualdade exige adaptações no sistema de distribuição do produto social para assegurar que todos tenham uma vida digna, especialmente considerando que a propriedade permite a liberdade. Assim, igualdade e liberdade acabam se interconectando na garantia de propriedade. Garantir propriedade suficiente para todos é parte de garantir também liberdade para todos. A igualdade é chave para a liberdade radical, ou seja, a liberdade em sua maior medida.

A distribuição dessa propriedade não se dá diretamente pela tributação. A tributação pode desconcentrar riquezas, como aconteceu nos Estados Unidos entre 1910 e 1950 (Piketty, 2014, p. 362-364), mas isso, por si só, não redistribui o produto social. A tributação promove redistribuição a partir da aplicação do produto da sua arrecadação. Por isso, não é possível isolar o debate a respeito da garantia do mínimo existencial apenas no que diz respeito ao Direito Tributário. De certa forma, todas as justificativas apresentadas para impedir a tributação do mínimo existencial podem ser transpostas para obrigar o Estado a prover serviços e benefícios sociais que garantam a dignidade dos brasileiros.

Por outro lado, se no campo da tributação a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco deve orientar uma mudança radical na estrutura do sistema tributário nacional que *em tese* é plenamente possível, especialmente porque existe capacidade contributiva a ser explorada para além do mínimo existencial, no campo do orçamento público, a realidade que se impõe é mais complexa, já que ele absorve as desigualdades existentes em muitos sistemas, não apenas o tributário. O cálculo da priorização e da adequada alocação orçamentária está permanentemente diante da alegada “reserva do possível”.

Consoante aponta Ana Carolina Lopes Olsen (Olsen *in* Clève, 2022, *e-book*, [n.p.]), dificuldades frequentemente encontradas na realização dos direitos sociais, especialmente quando confrontadas com os custos associados à sua implementação, destacam a reserva do possível como uma limitação comum. Essa teoria é frequentemente utilizada para argumentar



contra a capacidade do Estado em atender plenamente às demandas por serviços como educação e saúde, sugerindo que o orçamento disponível e a alegada falta de recursos, devido a alocações para outros fins, muitas vezes não prioritários, são barreiras para cumprir tais obrigações. No entanto, concordamos com a autora que uma teoria constitucional focada na concretização dos direitos sociais fundamentais ganha importância nesse contexto, como contraponto a limitações puramente financeiras, que não consideram a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial como direcionadores da alocação orçamentária e como definidores das prioridades do orçamento público. Perante o pacto firmado na CRFB/1988, não é adequado o discurso de que a Constituição não cabe no orçamento, é o orçamento que deve ser manipulado conforme a priorização dada pela Constituição.

Élida Graziane Pinto, em sua tese de doutoramento (2010, p. 148), expõe que a Constituição determina que o Estado tem a obrigação de formular e implementar políticas públicas como parte de seu dever de concretizar direitos fundamentais. Mesmo diante de desafios como o estabelecimento do mínimo existencial e as limitações impostas pela reserva do possível, que considera as restrições orçamentárias e as prioridades estabelecidas pelo governo, tais políticas não devem ser negligenciadas. As políticas públicas prestacionais são reconhecidas por sua eficácia constitucional que se desdobra de maneira progressiva, devendo ser desenvolvidas continuamente para promover a emancipação dos cidadãos. Inicialmente, focam na garantia da subsistência e, em etapas subsequentes, abarcam a promoção de inclusão em áreas culturais, esportivas e laborais.

Justamente por se tratar de um caminho a ser trilhado progressivamente, abarcando primeiro as necessidades relacionadas com a subsistência para depois alcançar o mínimo existencial, é fundamental que haja planejamento. Planejamento para que as vitórias de um ciclo não se transformem em derrota nos ciclos seguintes; planejamento para evitar retrocessos, especialmente considerando que a mobilidade social no Brasil é de curto prazo. Se é sabido que desafios dessa magnitude demandam esforços continuados, de longo prazo, é preciso garantir que o curso da sua realização não seja interrompido nem abandonado. Priorizar no contexto da administração pública significa não apenas alocar recursos financeiros de forma adequada, mas, também, gerenciar o cronograma de execução orçamentária. A eficácia de uma política pública é tanto uma questão de quanto dinheiro é destinado a ela quanto de quão oportunamente os fundos são liberados e utilizados (Pinto, 2022, [n.p.]). É por isso que Élida Graziane Pinto tem defendido que os programas de duração continuada são fundamentais para assegurar a realização do “mínimo existencial fiscal”.

Os programas de duração continuada são aqueles que compõem o Plano Plurianual (PPA). O PPA, por sua vez, estipula as linhas mestras, finalidades e objetivos que a administração pública federal deve perseguir, abrangendo tanto as despesas de capital – incluindo investimentos, por exemplo – quanto despesas decorrentes desses investimentos e as associadas a programas de longo prazo. Instituído por lei, o PPA tem um período de vigência que se estende por quatro anos, iniciando-se no segundo ano de um mandato presidencial e estendendo-se até o término do primeiro ano do mandato subsequente. Nas palavras de Élide Graziane Pinto:

É oportuno lembrar que a essência do PPA reside nos programas de duração continuada, porque ali é que estão densificados fiscalmente os serviços públicos essenciais que devem ser mantidos ao longo do tempo, independentemente do governo que entrar ou sair.

Os programas de duração continuada do PPA correspondem, na seara orçamentário-financeira, ao núcleo constitucional que buscamos definir como "mínimo existencial". Tal garantia intertemporal também pode ser associada, no Direito Administrativo, ao princípio da continuidade dos serviços públicos. Para o Direito Financeiro, portanto, os programas de duração continuada identificam, em última instância, o tamanho constitucionalmente necessário do Estado. Trata-se de núcleo indisponível da ação estatal, que deve ser financiado até mesmo por meio de dívida pública.

Esse horizonte de essencialidade fiscal delimita o tamanho do Estado e fixa as despesas que não podem ser preteridas ou mitigadas ao longo do tempo. Trata-se, como já dito, da própria identidade constitucional mínima do que o orçamento público precisa contemplar (Pinto, 2022, [n.p.]).

A autora segue explicando (Pinto, 2022, [n.p.]) que as leis de diretrizes orçamentárias anuais (LDO) reafirmam a importância dos programas de duração continuada do PPA, identificando-os como essenciais para determinar o tamanho do Estado conforme a Constituição. Esses programas são protegidos contra cortes ou limitações fiscais, mesmo diante de variações na arrecadação do Estado, evidenciando a necessidade de garantir seu financiamento, se necessário, até mesmo por meio de dívida pública. Conclui, então, que tal prática sublinha a relação dessas despesas com o conceito de mínimo existencial dentro do Direito Financeiro, uma vez que são consideradas tão críticas que sua execução é prioritária, independentemente das flutuações econômicas ou financeiras enfrentadas pelo Estado. Assim, tais despesas prioritárias não podem sofrer contingenciamento.

Nesse sentido, é importante mencionar a ADPF 595, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) contra o contingenciamento, no governo Bolsonaro, de verbas afetadas à educação, por representar retrocesso na proteção de direito vinculado ao mínimo existencial.<sup>146</sup>

---

<sup>146</sup> A faculdade de Direito da UFMG participou da ação como advogados da União Nacional dos Estudantes (UNE), por meio de membros da Comissão da UFMG em Defesa da Educação.

O Decreto nº 9.741/2019, editado em 29 de março, alterou a programação orçamentária prevista no Decreto nº 9.711/2019 para criar “uma nova competência” para o Secretário Especial da Fazenda do Ministério da Economia, permitindo-lhe ampliar os limites estabelecidos para os órgãos relacionados no Anexo I (dentre eles, o Ministério da Educação) até o valor de R\$5.372.700.000,00 (cinco bilhões, trezentos e setenta e dois milhões e setecentos mil reais), bem como remanejar os limites de movimentação e empenho do Anexo I (o que, originalmente, era permitido apenas com relação aos Anexos II, III e IV). Com a definição de novos limites de empenho nos Anexos ao Decreto, verificou-se que a educação sofreu a maior restrição orçamentária, correspondente ao contingenciamento de 24,7% das despesas discricionárias. O caso, à época, ainda gerou grande repercussão porque a justificativa apresentada para o contingenciamento, inicialmente, seria a “balbúrdia” verificada nas Universidades Federais.

O argumento central da peça de *amicus curiae* protocolada pela UNE era o de que a universalidade do direito à educação, expressamente referida na CRFB/1988 (art. 211, § 4º; art. 212, § 3º; art. 214, inc. II), significaria que a educação de qualidade corresponde ao mínimo a que todo cidadão brasileiro tem direito, em virtude da garantia da dignidade da pessoa humana, que estrutura a CRFB/1988. Isso significa que a norma maior, que direciona as políticas públicas relativas à educação, obriga que se tenha como objetivo essencial a sua ampliação, não a sua limitação. Assim, nossa tese girou em torno da vedação ao retrocesso, já que o contingenciamento acabava por obrigar as Universidades Públicas a reduzirem a sua capacidade de funcionamento. Em alguns casos, não havia recursos suficientes para pagar as contas de luz e os funcionários terceirizados de limpeza e segurança patrimonial.

A ADPF 595 foi julgada sem resolução do mérito em razão de sua extinção anômala, porque sobreveio a edição do Decreto nº 9.809/2019, do Decreto nº 9.943/2019, do Decreto nº 10.028/2019, do Decreto nº 10.079/2019, do Decreto nº 10.119/2019, do Decreto nº 10.136/2019 e, finalmente, do Decreto nº 10.181/2019, que introduziram alterações substanciais no conteúdo material do ato normativo ora impugnado. Além de ter sofrido alteração substancial em seu conteúdo material, também teve exaurida a sua eficácia normativa em razão do término do exercício fiscal para o qual foi editado. Todas as ações que questionavam os contingenciamentos ocorridos no período foram julgadas da mesma forma. Não houve, portanto, julgamento do STF a respeito de o contingenciamento das verbas afetadas à educação representar retrocesso, o que é vedado constitucionalmente por se tratar de direito relacionado com o mínimo existencial.

O ponto que queremos destacar é que, dada a baixa heterogeneidade na distribuição da renda e da riqueza entre pelo menos 80% da população brasileira, e de, como destaca Marcelo Medeiros (2023) a mobilidade social no Brasil ser de curto alcance e instável, é fundamental proteger a proteção, como o próprio autor expressa (Medeiros, 2023, p. 146). A proibição do retrocesso deve ser levada a sério se almejamos mudar definitivamente a situação de vulnerabilidade no país.

Apesar de esta tese não se debruçar exatamente sobre o “mínimo existencial fiscal”, entendemos que se trata de debate em tudo relacionado com o tema do confisco tributário. O acesso universal ao mínimo existencial não se resolve exclusivamente no campo tributário, pelo contrário. Mesmo com as alterações necessárias e urgentes à estrutura do sistema tributário nacional, a redistribuição do produto social depende de um conjunto de medidas integradas e arquitetadas com o objetivo de garantir dignidade a todos os brasileiros. A tributação não dará conta de problemas tão complexos sozinha, e tampouco apostando em apenas uma medida de reforma.

Ao considerar o mínimo existencial no contexto fiscal, é fundamental compreender que a justiça tributária é apenas uma parte de um sistema mais amplo que visa a promoção da dignidade da pessoa humana. A tributação equitativa e justa é essencial, mas sem a aplicação eficaz dos recursos arrecadados em políticas públicas que enderecem diretamente as necessidades dos cidadãos, os objetivos sociais não serão alcançados. As políticas devem ser cuidadosamente planejadas para assegurar que cada indivíduo tenha acesso aos direitos básicos como saúde, educação, alimentação, moradia e segurança.

Dessa forma, a solução para garantir o acesso universal ao mínimo existencial envolve uma abordagem multidimensional que transcende a modificação da estrutura tributária. Ela exige uma estratégia holística que integre as diversas áreas de governança e gestão de recursos. O compromisso com a redistribuição efetiva do produto social deve ser manifestado por meio de um planejamento orçamentário criterioso e da execução de programas sociais que coloquem as necessidades humanas no centro das preocupações do Estado. Somente assim, a nação pode caminhar em direção a uma sociedade que não apenas evite o confisco tributário, mas que também eleve a qualidade de vida de todos os seus cidadãos, cumprindo, assim, os mandamentos constitucionais de justiça, liberdade e igualdade.

## 7. CONCLUSÕES

**A tributação no Brasil é confiscatória.** Essa é a principal conclusão desta tese, embora nela não se esgote. Nosso trabalho se apoia sobre a integridade do Direito para deduzir, a partir da interpretação sistemática do conteúdo da CRFB/1988, que *propriedade* possui um conceito mais abrangente do que o tradicionalmente considerado pelo sistema tributário (renda) e que isso gera implicações definitivas sobre a verificação do confisco e a avaliação da capacidade contributiva das pessoas brasileiras.

A integridade do Direito é o que viabiliza a sua interpretação. A realidade e as relações sociais são complexas, por isso não faz sentido sustentar que a norma escrita vai dar conta de tudo. É fundamental que o ordenamento jurídico interaja com a realidade, com outros sistemas, como o político e o econômico, mas que nesse processo os seus objetivos e fundamentos não se percam de vista. É fundamental que o sistema permaneça íntegro, que suas normas sejam interpretadas e aplicadas na direção do projeto que a sociedade elabora permanentemente, o tempo todo, em busca do bem comum.

A CRFB/1988 não deixa dúvidas a respeito de seus fundamentos e objetivos, não apenas porque os enuncia com clareza desde o seu preâmbulo, mas porque os reforça ao longo de todo o texto. São muito evidentes a integridade e a coesão do conteúdo constitucional. Isso porque, consoante expusemos no primeiro capítulo desta tese, todo o edifício constitucional está alicerçado sobre a dignidade da pessoa humana. O grande projeto constitucional de 1988 é a garantia e a manutenção da dignidade, a partir da garantia de direitos fundamentais que a permitam. Tudo o que se estrutura na Constituição é para garantir dignidade, tudo o que decorre do mandamento constitucional, por consequência, também o é.

Não é diferente com a tributação. A tributação é um instrumento para a consecução do projeto e dos objetivos constitucionais, ou seja, trata-se de ferramenta da qual dispõe o Estado para promover vida digna para todos, e não apenas para uma pequena parte da população brasileira. A tributação é o meio legítimo pelo qual o Estado afeta a propriedade privada, e por isso faz parte do sistema de direitos de propriedade estruturado pela CRFB/1988.

A Constituição brasileira não foi editada e promulgada em circunstâncias ideais. Trata-se de norma que marca a redemocratização no Brasil, que carrega, entre as normas que profere, a luta histórica das minorias brasileiras. Por isso, reforçamos que seu texto está impregnado de palavras que sugerem mudanças, e o combate às desigualdades, no plural, constitui um objetivo fundamental do nosso Estado Democrático. Reforçamos esse ponto porque, dada a conhecida situação de desigualdade social, concentração de rendas e riquezas e dificuldade de acesso a serviços e utilidades relacionados com o atendimento mínimo de direitos fundamentais,

sustentamos que não seja possível identificar a propriedade apenas com bens materiais ou aquilo do que se detém posse e títulos exclusivos.

Uma vez que o acesso a direitos fundamentais faz parte da lógica de mercado que estrutura o capitalismo, a desigualdade social funciona como verdadeira barreira à vida digna: educação, saúde, alimentação, trabalho, segurança, habitação, lazer e cuidado encontram-se à venda – e o nível de acesso a esses direitos varia conforme varie a capacidade de pagamento por eles. Já que o acesso mínimo a esses direitos precisa ser garantido pelo Estado, diante do paradigma do Estado Democrático de Direito, atua o Poder Público como viabilizador desse acesso, seja pelo fornecimento direto de serviços e utilidades públicas, seja pelo fornecimento de auxílios financeiros, seja pela própria estruturação do regime jurídico de exploração desses direitos.

Então, o acesso à proteção social deve ser considerado como integrante do sistema de direitos de propriedade, porque, no limite, seu valor monetário seria estipulável, já que esse acesso está disponível para aquisição no mercado privado. E ainda que serviços e utilidades não sejam usualmente tomados como propriedade, no caso da proteção social, sustentamos ser apropriado tomá-los dessa forma porque são dotados dos atributos que permitem uma vida digna. A propriedade é protegida pela CRFB/1988 porque ela é necessária para alcançar uma vida digna.

Nesse sentido, não é toda a propriedade que é protegida, até porque, diante da imensa desigualdade existente no país, é imperioso e urgente redistribuí-la. A função social da propriedade assegura que essa proteção sirva a todos, e não apenas ao proprietário atual do bem. Assim, a tributação não é questionada justamente porque se escora na função social da propriedade para arrecadar e distribuir o produto da arrecadação.

Ainda assim, existe um limite, um mínimo de propriedade que deve ser mantida, por todos, porque ela assegura o mínimo existencial, ou seja, o mínimo necessário para manter uma vida digna. A interpretação sistemática da Constituição nos permite essa afirmação. Se todo o edifício constitucional se orienta para garantir dignidade, não faz sentido erodir a propriedade que resguarda o seu mínimo. Enquanto projeto, a CRFB/1988 não admite retrocessos, especialmente sobre aquilo que considera como essencial, para todos. Essa vedação representa a garantia absoluta dos direitos de propriedade, até porque esse conjunto de bens, serviços e utilidades cumpre, por si só, a sua função social a partir da garantia do mínimo existencial.

Essa vedação não se restringe ao campo da tributação, como vimos com o Direito do Consumidor, mas atrai conclusões específicas para o nosso campo de estudo. A CRFB/1988

proíbe, no seu art. 150, inc. IV, a utilização de tributo com efeito de confisco. Em geral, doutrina e jurisprudência equivalem essa vedação à proibição da tributação excessiva, mas essa equiparação não é adequada. O não confisco impõe uma limitação absoluta à tributação daquilo que se refere ao mínimo existencial, mas tudo o que está acima desse limite pode ser tributado, desde que haja justificação legítima para tanto, considerando a capacidade contributiva das pessoas que desfrutam plenamente de uma vida digna.

Entender que o não confisco protege a propriedade necessária para acessar o mínimo existencial força que o intérprete dessa norma volte o seu olhar para a tributação dos vulneráveis, uma vez que são eles os contribuintes que não desfrutam de uma vida plenamente digna. Uma vez que o mínimo existencial possui uma dimensão econômica e outra social, a proteção da propriedade dos vulneráveis também impõe que a tributação seja utilizada para desconcentrar riquezas e redistribuir o produto social.

Na discussão sobre a tributação justa, a capacidade contributiva recebe maior atenção da doutrina que o não confisco, ainda que ambos careçam de definições precisas. Eles refletem ideais de proteção à propriedade e igualdade perante o Estado, exigindo interpretação sistemática e coerente do seu conteúdo com a história constitucional. A falta de definição objetiva valida a complexidade na interpretação desses princípios, que vão além da dogmática tributária e incorporam considerações de dignidade humana ao sistema tributário. Enquanto a capacidade contributiva se alinha com a equidade no financiamento do Estado, o não confisco salvaguarda a propriedade privada, assegurando o mínimo necessário para uma vida digna. O confisco atua como limite e a capacidade contributiva como condição, uma vez que a tributação não pode se apropriar do que condiciona a vida digna, mas também deve promover que aqueles que detêm capacidade de contribuição o façam na exata medida da desigualdade da qual desfrutam.

Sustentamos que, de um lado, o não confisco resguarda a proteção mínima da propriedade e, por outro, que a capacidade contributiva deve se orientar pela multidimensionalidade das desigualdades para determinar a tributação. Entendemos que as condições que determinam as desigualdades são variadas e se entrelaçam (classe, gênero, raça, localização geográfica, entre outras), o que é determinante com relação ao acesso à proteção social. Por isso, acreditamos que também a avaliação da capacidade contributiva deva considerar, no que diferencia os contribuintes, questões além da renda.

Sobre esse ponto, é fundamental considerar as observações de Marcelo Medeiros (2023) a respeito da distribuição de renda no país: temos relativa homogeneidade de

distribuição na base da pirâmide social e muita heterogeneidade no topo. Uma vez que a capacidade contributiva lida exatamente com a diferença, com o heterogêneo, fica também evidente que é sobre esse grupo heterogêneo que ela deve atuar. Parece uma observação óbvia, mas a realidade da tributação no Brasil está distante disso. Tributamos os vulneráveis, não diferenciamos a capacidade contributiva dos ricos e promovemos injustiças com relação a esses dois grupos, devido ao mal dimensionamento da estrutura tributária no Brasil.

Essas afirmações podem soar repetitivas, mas a grandeza dos números que representam a desigualdade no país levam a crer que as repetições não foram ainda suficientes. Ocorre que, ainda que o não confisco exclua a maior parte da população da distribuição dos ônus da tributação, as pesquisas econômicas demonstram que existe muito espaço para alcançar a capacidade econômica dos 20% mais ricos no Brasil. Há uma concentração de renda e de riquezas muito grande no topo da pirâmide de distribuição de classes no país. Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva, intrinsecamente relacionado com a igualdade, deve direcionar tanto a alíquota como a fonte da tributação para cada estrato que faça sentido diferenciar com base na renda.

O mal dimensionamento do sistema tributário nacional é um problema complexo, como vimos sustentando. Não se resolve com a reforma da tributação do consumo, não vai se resolver com a tributação de lucros e dividendos, tampouco com a instituição de tributos sobre a fortuna. É impossível fechar a tributação localmente, seja em âmbito nacional ou global. A condição financeira dos entes federados em tudo influencia a regressividade da tributação no país e a competição global propaga o medo da evasão de divisas. O que essa tese apresenta são elaborações teóricas, acerca da hermenêutica constitucional, para repensar a institucionalidade fiscal como um todo. Esperamos realinhar a tributação com a CRFB/1988, deixando claro que a tributação existe para promover dignidade aos brasileiros. E, claro, fornecer dignidade, em uma sociedade tão desigual, onde falta tanto, é fornecer proteção social.

Por isso, entendemos que é essencial avaliar a tributação em conjunto com as políticas orçamentárias que compartilhem dos objetivos de redistribuição do produto social. Se a tributação existe para garantir dignidade, é fundamental que consigamos avaliar seus impactos nesse sentido. E, como grande parte da sociedade brasileira não possui renda, ou possui muito pouca, ela depende da atuação estatal para acessar direitos básicos. Isso implica na necessidade de um planejamento cuidadoso para evitar que os recursos destinados à subsistência e ao mínimo existencial sejam comprometidos ou contingenciados, evitando retrocessos em programas sociais continuados, por exemplo. Nosso ponto é que a harmonização entre a política



tributária e a alocação orçamentária são vitais para a concretização de uma sociedade mais equitativa e justa. Um primeiro passo nesse sentido é integrar a proteção social a conceitos dogmáticos do Direito Tributário atual.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James A. *Economic origins of dictatorship and democracy*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.
- ALMEIDA, Silvio. *Racismo estrutural*. São Paulo: Jandaíra, 2021.
- ALTHUSSER, Louis. *Ideologia e aparelhos ideológicos do Estado*. 3. ed. Lisboa: Presença, 1980.
- ARAÚJO JÚNIOR, Ignácio Tavares de. *Tratados bilaterais de investimento (TBIs): Conceitos, potenciais impactos e tendências futuras*. Brasília, DF: IPEA, 2021. (Texto para Discussão n. 2.692).
- AUDARD, Catherine. Realistic Utopia. *The Cambridge Rawls*. Cambridge, Massachusetts: Cambridge University Press, 2015, p. 688-691.
- ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 25, p. 83–103, 2011.
- AVRITZER, Leonardo; KERCHE, Fábio; MARONA, Marjorie. *Governo Bolsonaro: retrocesso democrático e degradação política*. Belo Horizonte: Autêntica, 2021.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. atual. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010a.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. atual. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010b.
- BALEEIRO, Aliomar. 12. ed. rev. atual. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19. ed. rev. atual. Atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. São Paulo: Almedina, 2015.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.
- BEAUVOIR, Simone. *O segundo sexo: fatos e mitos*. 4. ed. São Paulo: Difusão europeia do livro, 1970.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018  
BENTHAM, Jeremy. *Principles of the Civil Code*. 1843. Disponível em: <https://www.laits.utexas.edu/poltheory/bentham/pcc/index.html>. Acesso em: 02 out. 2023.

BEZNOS, Clovis. *Aspectos jurídicos da indenização na desapropriação*. 2. ed. amp. rev. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BONILLA-SILVA, Eduardo. *Racismo sem racistas*. São Paulo: Perspectiva, 2020.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRENNAN, Geoffrey. The Myth of Ownership. *Australian Journal of Legal Philosophy*. Sydney, n. 30, p. 129-132, 2005. Disponível em: <http://www.austlii.edu.au/au/journals/AUJILegPhil/2005/2.pdf> Acesso em: 2 ago. 2023.

BUCHANAN, James M.; MUSGRAVE, Richard A. *Public Finance and Public Choice: Two contrasting visions of the State*. Cambridge, Massachusetts: MIT Press, 1999.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

CAMBRIDGE UNIVERSITY. Law in Context. 2024. Disponível em: <https://www.cambridge.org/core/series/law-in-context/387EA14AA111E65AB0120DA893AFAFCB>. Acesso em: 26 jan. 2024.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. rev. amp. atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARAZZA, Roque Antonio; BARRENI, Roberta Smith. Proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário: positivamente, aplicação e identificação de limites objetivos. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIT*, Brasília, v. 14, n 1, p. 28-52, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31.ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO NETTO, Menelick de. Recorte de livro. [s.t.], [s.d.].

CARVALHO NETTO, Menelick de. Requisitos pragmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado Democrático de Direito. *Revista de Direito Comparado da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)*, Belo Horizonte. n. 3, p. 473-486, maio 1999.

- CARVALHO NETTO, Menelick de. Temporalidade, constitucionalismo e democracia. *Revista Humanidades*, Brasília, nº 58, junho de 2011, p. 33-43 (dossiê PresenteTempoPresente).
- CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo. Uma reflexão sobre o sentido do projeto constituinte do Estado Democrático de Direito no marco da teoria do discurso de Jürgen Habermas. In: *XVI Congresso Nacional do CONPEDI*, 2008, Belo Horizonte. Anais do XVI Congresso Nacional do CONPEDI. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. v. 1. p. 6995-7015. Disponível em: [http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/bh/marcelo\\_andrade\\_cattoni\\_de\\_oliveira.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/bh/marcelo_andrade_cattoni_de_oliveira.pdf). Acesso em: 3 out. 2023.
- CHRISTIANS, Allison; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. It's Time for Pillar 3: A Global Excess Profits Tax for COVID-19 and Beyond. *Tax Notes International*, May 4, 2020, p. 507-510.
- CHOMSKY, Noam. *Réquiem para o sonho americano: os 10 princípios de contração de riqueza & poder*. Baseado no documentário Requiem for the American Dream. Tradução Milton Chaves de Almeida. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2017.
- CLÈVE, Clèmerson. *Direito Constitucional Brasileiro: Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2022.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. 17.ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias: Infrações Tributárias, Sanções Tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995.
- CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. *The Council of Europe: Guardian of human rights*. Estrasburgo: Conselho da Europa, 2023. Disponível em: <https://www.coe.int/en/web/portal> . Acesso em: 16 out. 2023.
- CONSTANT, Benjamin. Da liberdade dos antigos comparada à dos modernos. *Revista Filosofia Política*, n. 2, p. 9-25, 1985.
- COSTA, Ramón Valdés. A codificação tributária na América Latina. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *DIREITO TRIBUTÁRIO: Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Editora Saraiva, 1984, p. 241-262.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.
- CRAWFORD, Colin. A função social da propriedade e o direito à cidade: Teoria e prática atual. Brasília, DF: Ipea, 2017. (Texto para discussão).
- DAHL, Robert A. *La poliarquía: Participación y oposición*. Madrid: Tecnos, 1989.

DANIELS, Norman. Equal liberty and unequal worth of liberty. DANIELS, Norman (ed.). *Reading Rawls: Critical studies on Rawls' A theory of justice*. New York: Basic Books, Inc., 1973. Disponível em: <http://pq.oxfordjournals.org/cgi/doi/10.2307/2219370>. Acesso em: 26 jan. 2024.

DA SILVA, Idelfonso Mascarenhas. Desapropriação por utilidade social. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 82, p. 1–32, 1965.

DEBELVA, Filip. *International Double Taxation and the Right to Property: A comparative, international and European law analysis*. IBFD Doctoral Series n. 50. Amsterdam: IBFD, 2019.

DEODATO, Alberto. *As funções extra-fiscais do imposto*. 1949. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais para o concurso de Professor catedrático de Ciências das Finanças – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1949.

DEUTSCHER BUDESTAG. *Constituição Alemã*, 2010. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2024.

DERZI, Misabel Abreu. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. *Revista Faculdade Direito Universidade Federal Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 32, p. 145, 1989.

DERZI, Misabel Abreu. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 16, n. 108 p. 39-64, fev./mai. 2014.

DERZI, Misabel Abreu; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. 2017. Levando a democracia a sério: uma abordagem da regra decisória ideal para o CONFAZ. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 19, n. 117, p. 73–97. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1257>&gt;. Acesso em 26 jan. 2024.

DERZI, Misabel Abreu. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DIAMOND, Larry. Defining and Developing Democracy. In: DAHL, Robert (ed.); SHAPIRO, Ian (ed.); CHEIBUB, Antonio (ed.). *The Social Contract*. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, p. 29-39, 2003.

DIAS APARECIDA, Geralda. A Constituição mexicana de 1917. *Suplemento do Correio Braziliense*. Brasília, p. 4-5, 16 set. 1986.

DUGUIT, Léon in BABIE, Paul (ed.); VIVEN-WILKSCH, Jessica (ed.). *Léon Duguit and the Social Obligation Norm of Property: A Translation and Global Exploration*. Singapura: Springer, 2019, p. 35-64.

EDMUNDSON, William A. *John Rawls: Reticent socialist*. Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press, 2017.

ENGELS, Friedrich; KAUTSKY, Karl. *O socialismo jurídico*. Trad. Livia Cotrim e Márcio Bilharinho Naves. 2. ed. São Paulo: Boitempo, 2012.

FACHINNI NETO, Eugênio. *A função social da propriedade como direito fundamental*. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. *E-book*, p. 666-672.

FAGUNDES, Seabra. (1948). Da desapropriação no direito constitucional brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 14, p. 1–22, 1948.

FEITAL, Thiago Álvares. *Subjetividade e Direito tributário: teorias da equidade na tributação e o sujeito do Direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

FERNANDES, Érika Capella; FIORATI, Jete Jane. Os ACFIs e os BITs assinados pelo Brasil: uma análise comparada. *Revista de Informação Legislativa (RIL)*, Brasília, a. 52, n. 208, p. 247-276, out./dez., 2015.

FERNÁNDEZ, Juan Ignacio Moreno. La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo. *Revista Técnica Tributaria*, Madrid, n. 124, p. 15-30, jan./mar., 2019.

FLEISCHACKER, Samuel. *A Short History of Distributive Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 2004.

FONROUGE, Carlos Maria Giuliani. *Derecho financiero, tomos I e II*. Atual. Por Susana Camila Navarrine e Rubén Oscar Asorey. 9. ed. Buenos Aires: La Ley, 2004.

GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. 1. ed. Torino: Torinese, 1956.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. 9. ed. Buenos Aires: La Ley, 2004.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Brasília: IPEA, 2016. (Texto para discussão).

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GOMES, David F. L. Sobre nós mesmos: Menelick de Carvalho Netto e o Direito Constitucional brasileiro pós-1988. *Cadernos da Escola do Legislativo*, p. 113-161, 2019.

GONZALEZ, Lélia; HASENBALG, Carlos Alberto. *Lugar de negro*. Rio de Janeiro: Marco Zero Ltda., 1982.

GONZALEZ, Lélia. *Por um feminismo afro-latino-americano: ensaios, intervenções e diálogos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2020.

GRAU, Eros Roberto. *Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)*. São Paulo: RT, 1990.

GUEDES, Néviton. Capítulo IV – Dos direitos políticos. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina. *E-book*, 2013.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. O problema da causa no direito tributário. *Revista De Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 46, p. 62-89, 1956.

GUIMARÃES, Ulysses. Discurso de abertura da Assembleia Nacional Constituinte. *Diário da Assembleia Nacional Constituinte*. Brasília: Congresso Nacional, p. 21–23, 1987.

HARVARD. Law School Library. Disponível em: <https://guides.library.harvard.edu/law-and-society>. Acesso em: 26 jan. 2024.

HASENBALG, Carlos. *Discriminação e desigualdades raciais no Brasil*. 2. ed. Trad. Patrick Burglin. Belo Horizonte: Editora UFMG; Rio de Janeiro: IUPERJ, 2005.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Evolução dos indicadores não monetários de pobreza e qualidade de vida no Brasil com base na Pesquisa de Orçamentos Familiares*. Investigações experimentais. Estudos e pesquisas. Informação Demográfica e Socioeconômica n. 51, 2023.

ICSID, International Centre for Settlement of Investment Disputes. *Case of Burlington Resources Inc. v. Republic of Ecuador*. Washington, D.C.: ICSID, 2005. Disponível em: [https://icsid.worldbank.org/sites/default/files/parties\\_publications/C8394/Claimants%27%20documents/CL%20-%20Exhibits/CL-0494.pdf](https://icsid.worldbank.org/sites/default/files/parties_publications/C8394/Claimants%27%20documents/CL%20-%20Exhibits/CL-0494.pdf). Acesso em: 16 out. 2023.

ICSID, International Centre for Settlement of Investment Disputes. *Case of El Paso Energy International Company v. The Argentine Republic*. Washington, D.C.: ICSID, 2015. Disponível em: <https://icsid.worldbank.org/node/11976>. Acesso em: 16 out. 2023.

ICSID, International Centre for Settlement of Investment Disputes. *Case of EnCana Corporation v. Republic of Ecuador*. Washington, D.C.: ICSID, 2006. Disponível em: [https://icsid.worldbank.org/sites/default/files/parties\\_publications/C9734/D%20-%20Statement%20of%20Claim%20-%202006.10.%202022/Legal%20Authorities/CL-0020-ENG%20-%20Orascom%20v%20Algeria%20-%20Award.pdf](https://icsid.worldbank.org/sites/default/files/parties_publications/C9734/D%20-%20Statement%20of%20Claim%20-%202006.10.%202022/Legal%20Authorities/CL-0020-ENG%20-%20Orascom%20v%20Algeria%20-%20Award.pdf). Acesso em: 16 out. 2023.

INFANTI, Anthony C.; CRAWFORD, Bridget J (2022). Critical Tax Theory: Insights from the US and Opportunities for All Critical Tax Theory. *Legal Studies Research Paper Series*. Working Paper no 2022-33. Pennsylvania: Pitt Law Faculty of Law, out. 2022. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=4236410>. Acesso em: 24 jan. 2023.

JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Cangallo S.A.C.I., 1983.

- JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do Direito Tributário Substantivo*. Trad. Dejalma de Campos. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- JESUS, Carolina Maria de. *Quarto de despejo: diário de uma favelada*. São Paulo: Ática, 2019.
- JOSÉ, Emiliano. *Jornalismo de campanha e a Constituição de 1988*. Salvador: EDUFBA; Assembleia Legislativa da Bahia, 2010.
- KEYNES, John Maynard. *A Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda*. Trad. Mário R. Da Cruz. São Paulo: Nova Cultural Ltda., 1996.
- LEITE DE CAMPOS, Diogo. Jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos e Impostos. *Revista Jurídica Luso-Brasileira (RJLB)*, Lisboa, ano 1, no 3, p. 465-472, 2015.
- LÊNIN, Vladimir Ilych. *O Estado e a Revolução*. Trad. Paula Vaz de Almeida. São Paulo: Boitempo, 2017. *E-book*.
- LEVITSKY, Steven; ZIBLATT, Daniel. *Como as democracias morrem*. Trad. Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2018.
- LIMA, Clarissa. *O tratamento do superendividamento e o direito de recomeçar dos consumidores*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/o-tratamento-do-superendividamento-e-o-direito-de-recomecar-dos-consumidores/1327380074>. Acesso em: out. 2023.
- LOCKE, John. *The Two Treatises of Civil Government* (Hollis ed.). A. Millar *et al.*, 1689. Disponível em: <https://oll.libertyfund.org/title/hollis-the-two-treatises-of-civil-government-hollis-ed>. Acesso em: 26 jan. 2024.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Multas Tributárias, Proporcionalidade e Confisco. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, p. 63–76, 2012/1. Disponível em: [https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12193/1/2012\\_art\\_hbmachadosegundo.pdf](https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12193/1/2012_art_hbmachadosegundo.pdf). Acesso em: 14 dez. 2023.
- MACPHERSON, Crawford Brough. *The Political Theory of Possessive Individualism*. Oxford: Oxford University Press, 1990.
- MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento, 2019.
- MARQUES, Claudia *et al.* *Comentários à Lei 14.181/2021: A atualização do CDC em matéria de superendividamento*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2022.
- MARTIN, Rex. Overlapping consensus. In: MANDLE, J.; REIDY, D. (ed.). *The Cambridge Rawls Lexicon*. Cambridge, Massachusetts: Cambridge University Press, p. 588-593, 2015.



MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. *Manifesto Comunista*. 4. reimpressão. Trad. Álvaro Pina. São Paulo: Boitempo, 2005.

MARX, Karl. *Os despossuídos: debates sobre a lei referente ao furto de madeira*. Trad. Nélío Schneider e Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2017.

MEDEIROS, Marcelo. *Os pobres e os ricos: o Brasil e a desigualdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2023.

MELO, José Eduardo Soares de. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Administrativas Tributárias*, Fortaleza: Dialética, 2004.

MEMÓRIAS DA DITADURA, 2023. Maior acervo online sobre a história da ditadura no Brasil. Disponível em: <https://memoriasdaditadura.org.br/>. Acesso em: 3 out. 2023.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2017.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: Os impostos e a justiça*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MURPHY, Liam. Author's Response to the Commentators: The Myth of Ownership. *Australian Journal of Legal Philosophy*, 147(30), 147–154, 2005.

MUSGRAVE, Richard A. (ed.); PEACOCK, Alan T. (ed.). *Classics in the theory of public finance*. 5. ed. New York: St. Martin's Press, 1994.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012.

NASCIMENTO, Abdias. *O genocídio do negro brasileiro: processo de um racismo mascarado*. São Paulo: Perspectiva, 2016.

NASCIMENTO, Beatriz. *Uma história feita por mãos negras: relações raciais, quilombos e movimentos*. Rio de Janeiro: Zahar, 2021.

NOBRE, Marcos. *Limites da democracia: de junho de 2013 ao Governo Bolsonaro*. São Paulo: Todavia, 2022.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira (centenário de nascimento)*. São Paulo: IBDT, 2019.

NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zatar Editor, 1991.

OLIVEIRA, Herzeleide Maria Fernandes de. O mandado de injunção. *Revista de informação legislativa*, v. 25, n. 100, p. 47-62, out./dez. 1988.

- OLIVEIRA, Daniela Olímpio de. *Uma sociologia da questão tributária no Brasil: ocultamento e desocultamento da moral tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.
- OLIVEIRA, Ludmila Mara; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. Tributação de Lucros Extraordinários no Brasil: Da guerra à pandemia e além. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A Pandemia da COVID-19 no Brasil em sua Dimensão Financeira e Tributária*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Mínimo existencial, capacidade contributiva, confisco tributário. In: HENARES NETO, Halley *et al.* *Temas de Direito Tributário nos Tribunais Superiores: STJ e STF - estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2023. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2023/10/TL-Art-12-2023.pdf>. Acesso em: 12 set. 2023.
- PADILHA DA SILVA, Giovanni. *ICMS personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo*. 2017. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) – Departamento de Economia Aplicada, Universidade de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017.
- PARAGUAI. [CONSTITUCIÓN (1992)]. *Constitución de la República del Paraguay*, 1992. Disponível em: [https://www.constituteproject.org/constitution/Paraguay\\_2011](https://www.constituteproject.org/constitution/Paraguay_2011). Acesso em: 16 out. 2023.
- PEETERS, Bruno. Algemene inleiding ouer de toepassing uótn het recht op eigendom in fiscale zaken. In PALMANS, R.; LINDEMANS, D.; GHYSELS, J.; BOES, M (ed.). *Beschermittg van het eigendomsrecht. Antuérpia: Intersentia*, 2012, p. 303-328.
- PEREIRA, José Edgard Penna Amorim; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. Multas tributárias: perspectivas do controle judicial de sua abusividade. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (org.). *Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. Belo Horizonte: D'Plácido, p. 563-580, 2018.
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. 1. ed. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- PINTO, Élide Graziane. *Financiamento de direitos fundamentais: políticas públicas vinculadas, estabilização monetária e conflito distributivo no orçamento da União do pós-Plano Real*. Belo Horizonte: Editora O Lutador, 2010.
- PINTO, Élide Graziane. Ordenação legítima de prioridades é nosso maior desafio nos 34 anos da CF. *Revista Consultor Jurídico*, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-04/contas-vista-ordenacao-legitima-prioridades-desafio-34-anos-cf/>. Acesso em: 12 set. 2023.
- PISCITELLI, Tathiane. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2021.
- PISTOR, Katharina. *The code of capital: how the law creates wealth and inequality*. Princeton: Princeton University Press, 2019.

PITTEN VELLOSO, Andrei. A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, n. 35, p. 1-12, abr. 2010.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PLATÃO. A República. [s.l.: s.n.], [s.d.]. Disponível em: [http://www.eniopadilha.com.br/documentos/Platao\\_A\\_Republica.pdf](http://www.eniopadilha.com.br/documentos/Platao_A_Republica.pdf). Acesso em: 22 nov. 2020.

RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. Trad. Cláudia Berliner e Álvaro De Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

RAWLS, John. *Justiça e Democracia*. Trad. Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000a.

RAWLS, John. *O Liberalismo Político*. Trad. Dinah de Abreu Azevedo e Álvaro De Vita. 2. ed. São Paulo: Editora Ática, 2000b.

RAWLS, John. Political Liberalism: Reply to Habermas. *Journal of Philosophy, Inc.*, v. 92, n. 3, p. 132–180, 1995.

RAWLS, John. *The basic structure as subject*. Values and Morals. [s.l.: s.n.], 1978. p. 4–6.

RAWLS, John. *The law of peoples*. 2. ed. London: Harvard University Press, 2000c.

RAWLS, John. *Uma teoria de Justiça*. 4. ed. rev. Trad. Jussara Simões e Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes Rocha. O princípio da dignidade da pessoa humana e a exclusão social. *Revista do Instituto Brasileiro de Direitos Humanos*, v. 2, n.2, 2001, p. 49-67.

RUZYK, Eduardo Pianovski. Direito Constitucional Brasileiro: Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais. In: CLÈVE, Clèmerson. *Dignidade da Pessoa Humana*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2022. *E-book*.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

SARTRE, Jean-Paul. *Questões de método: Crítica da razão dialética*. São Paulo: DP&A, 2002.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Manual de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

- SCHUMPETER, Joseph. Capitalism, Socialism, and Democracy. In: DAHL, Robert (ed.); SHAPIRO, Ian (ed.); CHEIBUB, Antonio (ed.). *The Social Contract*. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, p. 5-11, 2003.
- SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in taxation*. Londres: Macmillan and Co., 1895.
- SEN, Amartya. *Desenvolvimento com liberdade*. São Paulo: Companhia das letras. 2010.
- SILVA, Benedita da. The black movement and political parties: a challenging alliance. In: HANCHARD, Michael (ed.). *Racial Politics in Contemporary Brazil*. Durham: Duke University Press, 1999.
- SILVEIRA, Fernando Gaiger; PALOMO, Theo Ribas; CORNELIO, Fernando Moraes; TONON, Marcelo Resende. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XXI (Working Paper nº 007)*. Made/USP. Rio de Janeiro: Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades, 2022.
- SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua natureza e suas causas*. V. II. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural Ltda., 1996. Disponível em: [http://www.ie.ufrj.br/intranet/ie/userintranet/hpp/arquivos/051120150019\\_SMITH1996ariquezadasnacoesvol.02.pdf](http://www.ie.ufrj.br/intranet/ie/userintranet/hpp/arquivos/051120150019_SMITH1996ariquezadasnacoesvol.02.pdf). Acesso em 26 jan. 2024.
- SMITH, Roberto. *Propriedade da Terra & Transição: Estudo da formação da propriedade privada da terra e transição para o capitalismo no Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 1990.
- SOUZA, Pedro H. Ferreira de. *Uma história de desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil (1926-2013)*. São Paulo: Hucitec, 2018.
- SOUZA, Pedro H. G; HECKSHER, Marcos; OSORIO, Rafael G. Um país na contramão: a pobreza no Brasil nos últimos dez anos. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2022.
- STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Lisboa: Bertrand, 2016.
- TEDH, Tribunal Europeu de Direitos Humanos. *A Convenção Europeia dos Direitos do Homem: um instrumento vivo*. Estrasburgo: Tribunal Europeu de Direitos Humanos, 2022.
- TEDH, Tribunal Europeu de Direitos Humanos. *Case of Arnaud and others v. France*. Estrasburgo: TEDH, 2015. Disponível em: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-150301>. Acesso em: 16 out. 2023.
- TEDH, Tribunal Europeu de Direitos Humanos. *Case of Gasus Dosier - Und Fördertechnik GmbH v. The Netherlands*. Estrasburgo: TEDH, 1995. Disponível em: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57918>. Acesso em: 16 out. 2023.
- TEDH, Tribunal Europeu de Direitos Humanos. *Case of N.K.M. v. Hungary*. Estrasburgo: TEDH, 2013. Disponível em: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-119704>. Acesso em: 16 out. 2023.

TEDH, Tribunal Europeu de Direitos Humanos. *O TEDH em 50 perguntas*. Estrasburgo: TEDH, 2021. Disponível em: [https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/50questions\\_POR](https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/50questions_POR). Acesso em: 16 out. 2023.

TEDH, Tribunal Europeu de Direitos Humanos. *Taxation and the European Convention on Human Rights*. Press Unit – Factsheet, nov. 2022. Estrasburgo: TEDH, 2022. Disponível em: [https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/50questions\\_POR](https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/50questions_POR). Acesso em: 16 out. 2023.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed, 2012.

TORRES, Heleno. *Direito Processual Tributário: processo tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/direito-processual-tributario-processo-tributario/1341533338>. Acesso em: 20 de nov. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos: estudos em homenagem a Nelson Saldanha*. Barueri: Manole, p. 460-504, 2005a.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário* (vol. II) – valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário* (vol. III) - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b.

VIANA, Bonfim. Confisco de bens - desapropriação - simulação - fraude de execução. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 116, p. 477-486, 1974.

VITA, Álvaro de. *A justiça igualitária e seus críticos*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

VOGEL, Klaus. The justification for taxation: A forgotten question. *The American Journal of Jurisprudence*, Notre Dame, v. 33, n. 1, p. 19-59, jan. 1988.

VON STEIN, Lorenz. On Taxation, 1885. In: MUSGRAVE, Richard; PEACOCK, Alan T. (ed.). *Classics in the theory of public finance*. 5. ed. New York: St. Martin's Press, p. 28-36, 1994.

VON WIESER, Friedrich. A Theory of the Public Economy, 1924. In: MUSGRAVE, Richard; PEACOCK, Alan T. (ed.). *Classics in the theory of public finance*. 5. ed. New York: St. Martin's Press, p. 190-201, 1994.

WAGNER, Adolph. Three Extracts on Public Finance, 1883. In: MUSGRAVE, Richard; PEACOCK, Alan T. (ed.). *Classics in the theory of public finance*. 5. ed. New York: St. Martin's Press, p. 1-15, 1994.

WALDRON, Jeremy. *The right to private property*. Oxford: Clarendon Press, 1988.

WALZER, Michel. *Spheres of justice: A defense of pluralism and equality*. United States of America: Basic Books, 1983.

WEBER, Max. Parlamento e governo na Alemanha reordenada. In: *Os pensadores*. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1980.

WOOD, Ellen Meiksins. *Democracia contra capitalismo: a renovação do materialismo histórico*. Trad. Paulo Cezar Castanheira. São Paulo: Boitempo, 2011.

WOOD, Ellen Meiksins. *O império do capital*. Trad. Paulo Cezar Castanheira. São Paulo: Boitempo, 2014.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo, Quartier Latin, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurélio; VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. Revisitando o princípio do não confisco: o mínimo existencial permite a sua operacionalização sistemática? *Revista de Direito Tributário da Apet*, São Paulo, número 48, p. 37-55, abr./set. 2023.

## LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA ESTRANGEIRA

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. *BVerfG. BVerfGE 93, 121 - Einheitswerte II*, 1995. Disponível em: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv093121.html>. Acesso em: 16 out. 2023.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. *BVerfGE 115, 97 – Halbteilungsgrundsatz*, 2006. Disponível em: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv115097.html>. Acesso em: 16 out. 2023.

ALEMANHA, Bundesverfassungsgericht. *BVerfG 2 BvL 1/06*, 2008.

Disponível em:

[https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2008/02/ls20080213\\_2bv1000106.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2008/02/ls20080213_2bv1000106.html). Acesso em 26 jan. 2024.

ALEMANHA, Bundesverfassungsgericht. *BVerfG 2 BvL 1/07*, 2008. Disponível em:

[https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2008/12/ls20081209\\_2bv1000107.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2008/12/ls20081209_2bv1000107.html). Acesso em 26 jan. 2024.

ALEMANHA. *Lei Fundamental da República Federal da Alemanha*. Deutscher Bundestag, 1949. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 16 out. 2023.

ARGENTINA. *Constitución de la Nación Argentina*, 1853. Disponível em:

[https://www.constituteproject.org/constitution/Argentina\\_1994](https://www.constituteproject.org/constitution/Argentina_1994). Acesso em: 16 out. 2023.

ARGENTINA; ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Treaty with Argentina concerning the reciprocal encouragement and protection of investment*. s/l, 1991. Disponível em:

<https://2001-2009.state.gov/documents/organization/43475.pdf>. Acesso em: 16 out. 2023.

BÉLGICA. *Belgische Grondwet; Constitution belge; Verfassung Belgiens*, 1831. Disponível em: [https://www.constituteproject.org/constitution/Belgium\\_2014](https://www.constituteproject.org/constitution/Belgium_2014). Acesso em: 16 out. 2023.

BRASIL. Acordo de Cooperação e Facilitação de Investimentos (ACFI). 2016. Disponível em: <http://mdic.gov.br/index.php/comercio-externo/negociacoes-internacionais/218-negociacoes-internacionais-de-investimentos/1949-nii-acfi>. Acesso em 26 jan. 2024.

BRASIL. Assembléia Nacional Constituinte (Atas das Comissões). Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em:

<https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituante/sistema.pdf>. Acesso em 26 jan. 2024.

BRASIL. [Constituição (1891)]. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891*. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1934)]. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934*. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1946)]. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1946*. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1967)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 01 nov. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República*. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. [Constituição (1937)]. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937*. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. *Decreto nº 11.150, de 26 de julho de 2022*. Regulamenta a preservação e o não comprometimento do mínimo existencial para fins de prevenção, tratamento e conciliação de situações de superendividamento em dívidas de consumo. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2022/decreto/D11150.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/D11150.htm). Acesso em 26 jan. 2024.

BRASIL. *Decreto nº 11.567, de 19 de junho de 2023*. Altera o Decreto nº 11.150, de 26 de julho de 2022, que regulamenta a preservação e o não comprometimento do mínimo existencial para fins de prevenção, tratamento e conciliação de situações de superendividamento em dívidas de consumo, nos termos do disposto na Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11567.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11567.htm). Acesso em 26 jan. 2024.

BRASIL. *Decreto-lei nº 399, de 30 de abril de 1938*. Aprova o regulamento para execução da Lei n. 185, de 14 de janeiro de 1936, que institui as Comissões de Salário Mínimo. Rio de Janeiro, DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-399-30-abril-1938-348733-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 26 jan. 2024.

BRASIL. *Decreto nº 9.741 de 29 de março de 2019*. Altera o Decreto nº 9.711, de 15 de fevereiro de 2019, que dispõe sobre a programação orçamentária e financeira, estabelece o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo federal para o exercício de 2019 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/decreto/D9741.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.741%20DE%202019%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9741.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.741%20DE%202019%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias). Acesso em: 26 jan. 2024.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969*. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm). Acesso em: 10 nov. 2023.



BRASIL. *Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993*. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm). Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm). Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013*. Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm). Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 106, de 7 de maio de 2020*. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc106.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc106.htm). Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 24 jan. 2024.

BRASIL. *Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990*. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18078compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm). Acesso em 24 jan. 2024.

BRASIL. *Lei nº 95, de 26 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp95.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp95.htm). Acesso em: 24 jan. 2024.

BRASIL. *Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993*. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18742.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18742.htm). Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm). Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. *Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990*. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18080.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18080.htm). Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm). Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. *Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o Estatuto da Terra e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14504.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14504.htm). Acesso em: 01 nov. 2023.

BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Brasília, DF: Congresso Nacional. Institui o Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. *Lei nº 10.836, de 09 de janeiro de 2004*. Cria o Programa Bolsa Família e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.836.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.836.htm). Acesso em: 01 nov. 2023.

BRASIL. *Lei nº 14.601, de 19 de junho de 2023*. Institui o Programa Bolsa Família (...). Brasília, DF: Congresso Nacional Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/114601.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/114601.htm). Acesso em: 01 nov. 2023.

BRASIL. *Projeto de Lei nº 4, de 2023*. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2024 e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/pesquisa/-/matéria/156890>. Acesso em: 26 jan. 2024.

BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa 1.300/2012*. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Receita Federal, 21 nov. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=38972>. Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADPF 595*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2020]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5722420>. Acesso em: 26 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Tema 487*. Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. Recorrente: Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A. Recorrido: Estado de Rondônia. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 7 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4071634&numeroProcesso=640452&classeProcesso=RE&numeroTema=487>. Acesso em: 25 jan. 2024.

BRAZIL. *Constituição Política do Império do Brasil (De 25 de Março de 1824)*. Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo

Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm). Acesso em: 08 nov. 2023.

BRAZIL. *Decreto de 21 de maio de 1821*. Prohibe tomar-se a qualquer, coisa alguma contra a sua vontade, e sem indemnização. Disponível em:  
[https://www.planalto.gov.br/CCIVil\\_03/Atos/dim/1821/DIM-21-5-1821.html](https://www.planalto.gov.br/CCIVil_03/Atos/dim/1821/DIM-21-5-1821.html). Acesso em: 08 nov. 2023.

CEDH, *Comissão Europeia de Direitos Humanos*. Estrasburgo: Conselho da Europa, 1952. Disponível em: [https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention\\_por](https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_por). Acesso em: 16 out. 2023.

RIO DE JANEIRO. [Constituição (1989)]. *Constituição do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, RJ: Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em:  
<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/constest.nsf/PageConsEst?OpenPage>. Acesso em 25 jan. 2024.  
OECD. *Glossary of Tax Terms*. 2021. Disponível em: <https://web-archiv.e.oecd.org/2021-02-12/78005-glossaryoftaxterms.htm>. Acesso em: 26 jan. 2024.

ONU (Organização das Nações Unidas). Declaração *Universal dos Direitos Humanos da ONU*. Disponível em: <http://www.onu-brasil.org.br/documentos/direitos-humanos.php>. Acesso em: 26 jan. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. *História da União Europeia: 1945-59*. 2024. Disponível em:  
[https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/history-eu/1945-59\\_pt](https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/history-eu/1945-59_pt). Acesso em: 26 jan. 2024.

URUGUAY; UNITED STATES OF AMERICA. Treaty concerning the encouragement and reciprocal protection of investment. 2005. Disponível em:  
[https://ustr.gov/sites/default/files/uploads/agreements/bit/asset\\_upload\\_file748\\_9005.pdf](https://ustr.gov/sites/default/files/uploads/agreements/bit/asset_upload_file748_9005.pdf). Acesso em: 26 jan. 2023.

**APÊNDICE A – Decisões de Plenário**

Decisão	Ano	Relator	Tese	Tema	Resumo da decisão	Descreve confisco?	Referência à confisco	Mínimo existencial?	Proibição do excesso?	Favorável?	
SL 1.630 MC-Ref	2023	Min. Rosa Weber	Atualização de planta de imóveis - IPTU	Majoração de tributo	<p>A decisão é concernente ao pedido de suspensão de liminar interposto pelo Município de Cuiabá, que visava obstar os efeitos de um acórdão emitido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso. O referido acórdão declarou a inconstitucionalidade da Lei Municipal nº 6.895/2022, responsável por atualizar a Planta de Valores Genéricos (PVG) aplicável à área urbana e de expansão urbana, bem como aos distritos do Município de Cuiabá.</p> <p>O Município de Cuiabá, como requerente, postulou que houve uma atuação além dos limites constitucionais do controle de constitucionalidade pelo Tribunal de Justiça, alegando que o julgamento baseou-se em aspectos fáticos e subjetivos, não estritamente jurídicos. Em sua defesa, o Município sustentou a constitucionalidade da legislação municipal, argumentando que a atualização da PVG reflete a valorização imobiliária e acompanha a inflação do período.</p> <p>Entretanto, a Corte Superior entendeu que a questão apresentada não é passível de deliberação na modalidade restrita de contradicatória. A análise da alegada exorbitância dos valores definidos na PVG requer um exame detalhado e técnico, que envolve a avaliação financeira dos imóveis, a verificação das variações inflacionárias e outras variáveis que exigem uma comprovação factual detalhada, a qual deve ser submetida ao contraditório.</p> <p>Diante dos argumentos apresentados, a solicitação de medida liminar foi indeferida, mantendo-se, portanto, a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso.</p>		<p>A decisão não apresenta um conceito explícito de confisco tributário. No entanto, faz referência ao inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Além disso, menciona que a aferição da violação ao princípio do confisco demanda análise de situações individuais e concretas, insuscetível de exame em sede de recurso extraordinário.</p>				
ADI 4905	2023	Min. Gilmar Mendes	Multa isolada	Multa confiscatória	<p>A decisão judicial em questão discute a constitucionalidade de multas aplicadas sobre o valor do crédito tributário objeto de pedido de compensação pelo contribuinte, conforme estabelecido no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei Federal 9.430/1996 e na Instrução Normativa 1.300/2012 da Receita Federal. A Confederação Nacional da Indústria (CNI), autora da ação, argumenta que tais multas violam o direito de petição aos poderes públicos, o princípio da vedação da utilização de tributos com efeito de confisco, bem como os princípios do contraditório, da ampla defesa, da razoabilidade e da proporcionalidade.</p> <p>No relatório da decisão, é alegado que a imposição de multas nos termos constantes dos parágrafos 15 e 17, do artigo 74, da Lei 9.430/1996, pode configurar uma forma de confisco, uma vez que pode desencorajar o contribuinte de exercer o seu direito constitucional de reaver valores recolhidos impropriamente.</p> <p>O Tribunal decidiu que a aplicação de multa isolada pela mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, viola o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade, configurando-se como uma forma de confisco. Portanto, o Tribunal julgou a ação parcialmente procedente, conferindo interpretação conforme à Constituição ao § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 e ao inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021, estabelecendo que a multa isolada só pode ser imposta quando comprovada, mediante processo administrativo em que assegurados o contraditório e a ampla defesa, a má-fé do contribuinte na utilização de créditos passíveis de restituição ou de ressarcimento na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.</p>		<p>O documento destaca que o Estado não pode legislar de maneira abusiva e que todas as normas emanadas do Poder Público devem se ajustar à cláusula que consagra o princípio do substantive due process of law, ou seja, a proibição de excessos normativos e prescrições irrazoáveis do Poder Público. Isso é mencionado no trecho: "O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 160/140-141 RTJ 178/22-24, v. g.)" (Fonte: Inteiro Teor).</p>				
ARE 1.401.582 AgR	2023	Min. Rosa Weber	N/I	Multa confiscatória	<p>A decisão discute a constitucionalidade de uma multa de ICMS imposta pelo Estado do Paraná, cujo montante excedeu o triplo do valor do imposto devido, suscitando questões acerca do princípio constitucional da vedação ao confisco. A controvérsia surgiu após a aplicação de uma penalidade tributária considerada excessiva, levando o Estado a recorrer com base em uma suposta afronta direta aos preceitos da Constituição Federal.</p> <p>O Tribunal de Justiça, ao avaliar o caso, manteve a decisão inicial, apoiando-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e na doutrina predominante que qualifica como confiscatória a imposição de multas tributárias que ultrapassem 100% do valor do tributo devido. A Corte destacou que tal prática desvirtua a natureza sancionatória da multa, atribuindo-lhe um caráter arrecadatório incompatível com os fundamentos do sistema tributário nacional.</p> <p>Ademais, o Tribunal ressaltou que a revisão da decisão implicaria na análise de normas infraconstitucionais e no reexame de fatos e provas, procedimentos vedados em recurso extraordinário. Assim, o recurso do Estado foi desprovido, consolidando o entendimento de que multas tributárias que representem uma porcentagem desmedida em relação ao valor do tributo subvertem o preceito constitucional contra o confisco.</p>		<p>Segundo a decisão, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende como confisco tributário a aplicação de multa em valor superior a 100% do valor do tributo devido. Além disso, é mencionado que no caso em questão, o percentual da multa superava o triplo do valor do imposto devido, o que foi considerado confiscatório.</p>				
ADI 2521	2023	Min. Nunes Marques	Majoração de CP dos servidores públicos	Majoração de tributo	<p>Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) proposta pela Associação dos Magistrados Brasileiros em face do Estado de Pernambuco. A ação contestava a constitucionalidade da Lei Complementar nº 28/2000 do Estado, que estipulava uma alíquota de 14% para a contribuição previdenciária dos servidores públicos estaduais.</p> <p>A alegação principal da Associação dos Magistrados era de que a aplicação da alíquota, em conjunto com o imposto de renda, resultaria em uma carga tributária total de 41%, configurando um confisco de renda, prática vedada pela Constituição Federal.</p> <p>Contudo, o STF, ao julgar a ação, decidiu por unanimidade que a alíquota de 14% não configurava confisco. A decisão foi fundamentada no princípio do equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário. O Tribunal argumentou que a alíquota era essencial para preservar a estabilidade financeira do regime previdenciário estadual. Adicionalmente, o STF considerou que a alíquota não impedia a subsistência digna dos servidores públicos.</p> <p>Portanto, o STF concluiu que a Lei Complementar nº 28/2000 de Pernambuco estava em consonância com a Constituição Federal, não violando o princípio do não-confisco e assegurando a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário.</p>		<p>Segundo o acórdão, o confisco ocorre quando a tributação compromete de forma irracional a vida econômica dos contribuintes. No caso em questão, a majoração da alíquota de contribuição previdenciária de 13,5% para 14% não foi considerada confiscatória, pois não compromete a sobrevivência digna dos servidores públicos. Além disso, o acréscimo de 2,25% na exação, cujo impacto é reduzido pela dedução da base de cálculo do imposto de renda, não parece comprometer a sobrevivência digna dos servidores públicos.</p>				
ADI 5944	2023	Min. André Mendonça	Majoração de CP dos servidores públicos	Majoração de tributo	<p>A ANADEP alegou que a majoração da alíquota teria efeito confiscatório, ou seja, seria exorbitante ao ponto de configurar uma apropriação indevida pelo Estado dos recursos dos contribuintes. Além disso, argumentou que a lei violaria o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios de previdência social.</p> <p>No entanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, por unanimidade, que a majoração da alíquota não ofende o princípio da vedação ao efeito confiscatório. Segundo o STF, a controvérsia já está pacificada no âmbito do Tribunal, não encontrando respaldo os argumentos em favor de suposta ofensa ao princípio do não-confisco. A decisão baseou-se em precedentes que estabelecem que a majoração da alíquota da contribuição previdenciária do servidor público para 13,25% não afronta os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco.</p>		<p>A decisão aborda a proibição de excessos no que se refere à aplicação de multas tributárias. A decisão destaca que é inconstitucional a aplicação de multa tributária em valor superior a 100% do valor do tributo, caracterizando um caráter confiscatório e, portanto, um excesso. Isso é mencionado no seguinte trecho: "O entendimento adotado no acórdão recorrido não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido da inconstitucionalidade da multa tributária aplicada em valor superior a cem por cento do valor do tributo."</p>				
ADI 5944	2023	Min. André Mendonça	Majoração de CP dos servidores públicos	Majoração de tributo	<p>A ANADEP alegou que a majoração da alíquota teria efeito confiscatório, ou seja, seria exorbitante ao ponto de configurar uma apropriação indevida pelo Estado dos recursos dos contribuintes. Além disso, argumentou que a lei violaria o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios de previdência social.</p> <p>No entanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, por unanimidade, que a majoração da alíquota não ofende o princípio da vedação ao efeito confiscatório. Segundo o STF, a controvérsia já está pacificada no âmbito do Tribunal, não encontrando respaldo os argumentos em favor de suposta ofensa ao princípio do não-confisco. A decisão baseou-se em precedentes que estabelecem que a majoração da alíquota da contribuição previdenciária do servidor público para 13,25% não afronta os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco.</p>		<p>A decisão não apresenta um conceito explícito de confisco tributário. Mas faz referência ao princípio da vedação ao efeito confiscatório em diversas partes do documento. Em um dos trechos, o documento menciona que a majoração da alíquota da contribuição previdenciária de 11% para 14% não ofende a razoabilidade ou o princípio tributário da vedação ao efeito confiscatório.</p>				
ADI 5944	2023	Min. André Mendonça	Majoração de CP dos servidores públicos	Majoração de tributo	<p>A ANADEP alegou que a majoração da alíquota teria efeito confiscatório, ou seja, seria exorbitante ao ponto de configurar uma apropriação indevida pelo Estado dos recursos dos contribuintes. Além disso, argumentou que a lei violaria o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios de previdência social.</p> <p>No entanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, por unanimidade, que a majoração da alíquota não ofende o princípio da vedação ao efeito confiscatório. Segundo o STF, a controvérsia já está pacificada no âmbito do Tribunal, não encontrando respaldo os argumentos em favor de suposta ofensa ao princípio do não-confisco. A decisão baseou-se em precedentes que estabelecem que a majoração da alíquota da contribuição previdenciária do servidor público para 13,25% não afronta os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco.</p>		<p>Além disso, a decisão também menciona que a alegação de caráter confiscatório da majoração da alíquota da contribuição previdenciária fica afastada quando se demonstra a sua adequação para garantir a sustentabilidade do sistema previdenciário do estado em benefício dos próprios servidores que o integram, bem como que não se revela exorbitante ou sacrificante do ponto de vista financeiro do indivíduo.</p>				
ADI 5944	2023	Min. André Mendonça	Majoração de CP dos servidores públicos	Majoração de tributo	<p>A ANADEP alegou que a majoração da alíquota teria efeito confiscatório, ou seja, seria exorbitante ao ponto de configurar uma apropriação indevida pelo Estado dos recursos dos contribuintes. Além disso, argumentou que a lei violaria o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios de previdência social.</p> <p>No entanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, por unanimidade, que a majoração da alíquota não ofende o princípio da vedação ao efeito confiscatório. Segundo o STF, a controvérsia já está pacificada no âmbito do Tribunal, não encontrando respaldo os argumentos em favor de suposta ofensa ao princípio do não-confisco. A decisão baseou-se em precedentes que estabelecem que a majoração da alíquota da contribuição previdenciária do servidor público para 13,25% não afronta os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco.</p>		<p>Por fim, o documento também menciona que a majoração da alíquota da contribuição previdenciária do servidor público para 13,25% não afronta os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco.</p>				
ARE 1.368.709	2022	Min. Luiz Fux	N/I	Multa confiscatória	<p>A decisão em questão envolve dois recursos extraordinários com agravo interpostos por Supermercado e Supermercados Esperança Ltda e pelo Estado de Pernambuco contra uma decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Ambos os recursos foram interpostos com base no princípio do não-confisco, previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal Inciso IV do Artigo 150 da Constituição Federal de 1988.</p> <p>No recurso extraordinário do Estado de Pernambuco, alega-se violação do princípio do não-confisco. No entanto, o tribunal decidiu que, para ultrapassar o entendimento do Tribunal de origem, seria necessário analisar a causa à luz da interpretação dada à legislação infraconstitucional pertinente, o que não é cabível em sede de recurso extraordinário Decisão.</p> <p>Quanto ao recurso extraordinário da Supermercado e Supermercados Esperança Ltda, alega-se também violação do princípio do não-confisco. Contudo, o tribunal entendeu que, para ultrapassar o entendimento do Tribunal de origem, seria necessário reexaminar os fatos e as provas dos autos, o que não é permitido em recurso extraordinário, conforme a Súmula 279 do STF Decisão.</p> <p>Portanto, ambos os recursos foram negados, mantendo-se a decisão original do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Além disso, o tribunal decidiu majorar os honorários advocatícios em 10% em desfavor da parte recorrente, conforme o artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil Parágrafo 11 Artigo 85 da Lei nº 13.105 de 16 de Março de 2015.</p>		<p>A decisão menciona o inciso IV do Artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que proibe a utilização de tributo com efeito de confisco, mas não entra em detalhes sobre o que isso significa na prática.</p>				
ADPF 500	2022	Min. Roberto Barroso	TFRM	Majoração de tributo	<p>A decisão em questão trata de uma Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) proposta pelo Partido Humanista da Solidariedade – PHs, em face de itens da Lei nº 14.376/2022 e do Provimento nº 29, de 2016, ambos do Estado de Goiás. O partido alegava que esses atos normativos violavam o princípio da legalidade e o princípio do não-confisco, ambos previstos na Constituição Federal.</p> <p>No relatório da decisão, o requerente defende que os atos normativos impugnados violam o princípio do não-confisco (art. 150, IV, da CF/1988), argumentando que a taxa deve ser pelo serviço, e não pelo valor econômico do documento. Segundo o requerente, a majoração de taxas em valores abusivos confiscaria o patrimônio de contribuintes em prol de particulares, subvertendo o sentido da tributação em um Estado democrático de direito.</p> <p>No entanto, o STF decidiu, por unanimidade, não conhecer da arguição de descumprimento de preceito fundamental. O Tribunal entendeu que a ADPF não era o meio adequado para tratar da questão, pois a jurisprudência consolidada do STF estabelece que o cabimento da ADPF pressupõe a ausência de outro meio eficaz para sanar a ofensa apontada, dada a natureza subsidiária dessa ação. No caso em questão, a Corte entendeu que havia outros meios eficazes para tratar da questão, tornando a ADPF inadequada.</p>		<p>A decisão não apresenta uma definição específica ou cita algum precedente relevante para o entendimento do termo jurídico "confisco tributário". A decisão discute a alegação de violação ao princípio da legalidade e à vedação ao confisco, mas não elabora ou explica o conceito de confisco tributário em si.</p>				

Decisão	Ano	Relator	Tese	Tema	Resumo da decisão	Describe confisco?	Referência à confisco	Mínimo existencial?	Proibição do excesso?	Favorável?
ADI 4785	2022	Min. Edson Fachin	TFRM	Majoração de tributo	A Ação Direta de Inconstitucionalidade em análise aborda a legalidade de uma taxa relacionada à atividade de mineração, implementada por legislação estadual. Central para a controvérsia é a questão do confisco, proibido pelo Art. 150, IV, da Constituição Federal. A taxa, como tributo vinculado, tem sua incidência atrelada a uma atuação estatal específica, direcionada ao contribuinte. Assim, a imposição tributária deve refletir uma proporção equitativa entre a fiscalização realizada ou os serviços públicos disponibilizados e o ônus financeiro imposto ao contribuinte.  Em face das alegações de confisco, o Tribunal determinou que a taxa em discussão não constitui um confisco para as empresas do setor de mineração operantes na jurisdição do Estado em questão. A base de cálculo da taxa, segundo a corte, não se mostra desproporcional, pois estabelece uma relação adequada entre o volume de minério extraído e os custos públicos associados à fiscalização.  Por fim, o Tribunal, em decisão majoritária, considerou a ação direta improcedente, sustentando que a taxa em questão não caracteriza confisco e, consequentemente, não viola a Constituição Federal.		De acordo com o documento, o efeito confiscatório é um conceito relativamente indeterminado no altiplano constitucional, tornando-se imprescindível perquirir heurísticamente os elementos fático-normativos essenciais à constatação ou não do caráter de confisco tributário. Além disso, a decisão menciona que a taxa em questão não implica confisco às sociedades empresárias dedicadas à exploração do setor minerário na territorialidade do Estado-membro. Destaca a necessidade de proporcionalidade e a vedação ao efeito confiscatório na cobrança de taxas, conforme os princípios constitucionais.  Na própria ementa é mencionado que “[n]os termos da vedação contida no art. 150, IV, da Constituição da República, o efeito confiscatório é conceito relativamente indeterminado no altiplano constitucional, assim se torna imprescindível perquirir heurísticamente os elementos fático-normativos essenciais à constatação ou não do caráter de confisco tributário.”  Além disso, a decisão também afirma que a taxa é um tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado, ou seja, o contribuinte deve suportar o ônus da carga tributária em termos proporcionais à fiscalização a que submetido ou aos serviços públicos disponibilizados à sua fruição, conforme mencionado na ementa.			
ADI 4787	2022	Min. Luiz Fux	TFRM	Majoração de tributo	O STF analisou a constitucionalidade da Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesca, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerais - TFRM, estabelecida pela Lei nº 1.613/2011 do Estado do Amapá, sob a luz do inciso II do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, que autoriza a instituição de taxas em razão do exercício do poder de polícia pelo Estado.  Em relação ao princípio do não-confisco, previsto no art. 150, IV da Constituição Federal, foi defendido que a TFRM não transgredir tal princípio, uma vez que a base de cálculo da taxa está alinhada com o volume de minério extraído, representando assim os custos envolvidos na atividade fiscalizatória do Estado sobre o setor minerário. Foi argumentado ainda que o valor da taxa não compromete de forma significativa a rentabilidade das empresas mineradoras, sendo, portanto, um tributo que não impede o exercício da atividade econômica.  O Tribunal, por maioria, concluiu pela improcedência da ação direta, asseverando a constitucionalidade da TFRM. A decisão sublinha que a imposição da taxa se alinha ao conceito de “taxas pignórias”, que visam modular comportamentos econômicos em prol do interesse público, e enfatiza que a exploração mineral que não suporta o ônus fiscal da taxa seria economicamente inviável e ambientalmente desaconselhável.		O acórdão expressa que a garantia do não confisco em matéria tributária, inscrita no art. 150, IV da CRFB, está diretamente associada à condição do sujeito passivo da obrigação tributária. A proteção dirige-se ao seu direito de propriedade. Para as pessoas jurídicas, o confisco está presente quando o tributo, de tão gravoso, dificulta-lhes sobretudo a exploração de suas atividades econômicas habituais. Ou seja, o tributo deve ser dosado com razoabilidade, de modo a valorizar a livre iniciativa.  Além disso, a decisão menciona que a ideia de wealth maximization, formulada à luz de uma Análise Econômica do Direito, determina que a riqueza a ser maximizada é a totalidade da satisfação das preferências moralmente relevantes e financeiramente sustentadas. A premissa, a princípio utilitarista, é aprimorada pelas limitações financeiras e os meios a serem empregados encontram-se protegidos pelo sistema de direitos.  Por fim, a decisão destaca que a ordem constitucional brasileira consagra a relação entre a livre iniciativa e o meio ambiente, a partir da dicção do art. 170, no qual a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa caminha pari passu com a defesa ambiental.			
ADI 7063	2022	Min. Edson Fachin	Multa de mora	Multa confiscatória	O presente estudo analisa a decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade promovida pelo Partido Podemos, que questionou a validade de normas da Lei nº 9.507/2021 do Estado do Rio de Janeiro. As normas impugnadas, que alteram dispositivos da Lei nº 3.350/99 e do Decreto-Lei nº 05/1975, foram objeto de escrutínio quanto à sua conformidade com as competências legislativas da União, delimitadas pela Constituição Federal, particularmente em matérias de direito processual e tributário. Adicionalmente, foram avaliadas sob o prisma dos princípios da isonomia tributária, do acesso à justiça e do não confisco.  O Tribunal abordou a controvérsia relativa à imposição de uma multa de 100% sobre litigantes inadimplentes com o pagamento das custas processuais. O cerne do debate concentrou-se na possível violação do princípio do não confisco, conforme previsto no art. 150, IV, da Constituição da República. No entanto, a corte concluiu que o Art. 33-A da Lei nº 3.350/99 está alinhado ao entendimento jurisprudencial estabelecido e, portanto, não configura uma medida confiscatória.  Concluindo a análise, o tribunal julgou a ação parcialmente procedente, pronunciando a inconstitucionalidade de determinados dispositivos impugnados. No tocante à penalidade pecuniária em questão, determinou-se que a estipulação de multa de 100% para os que não efetuam o pagamento das custas processuais não transgredir o princípio do não confisco. Esta decisão reitera a necessidade de uma interpretação constitucional que harmonize a eficácia das normas processuais com os direitos fundamentais dos litigantes.		A decisão não apresenta uma definição específica do que é confisco tributário. No entanto, menciona o princípio do não confisco (Art. 150, IV, CRFB) ao analisar a constitucionalidade da multa de 100% para litigantes que deixarem de pagar as custas processuais. O tribunal decidiu que essa disposição respeita o parâmetro jurisprudencial e não viola o princípio do não confisco. Cita precedente que diz o seguinte: “A vedação aos efeitos confiscatórios figura como autêntico direito fundamental dos contribuintes, ao garantir que esses não sofrerão carga tributária insuportável em suas atividades, de modo a desestimular a produtividade da empresa ou a interferir significativamente nas esferas pessoal e familiar de pessoa natural. É, ainda, pacífico que se trata de conceito jurídico indeterminado, a ser construído no caso concreto pelo intérprete constitucional.”			
ADI 6122	2022	Min. Gilmar Mendes	Majoração de CP dos servidores públicos	Majoração de tributo	Trata-se de ADI proposta pela Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (CONAMP) em face do Estado da Bahia. A ADI questionou a constitucionalidade do aumento da alíquota de contribuição previdenciária dos servidores públicos estaduais de 12% para 14%, conforme estabelecido pela Lei nº 14.031. A CONAMP sustentou que tal incremento, especialmente no contexto de estagnação dos reajustes salariais, implicaria em confisco de renda, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal.  O STF, em sua decisão unânime, refutou a alegação de confisco. A Corte justificou que a majoração da alíquota previdenciária é uma medida razoável e proporcional, considerando o crescente déficit do Fundo Financeiro da Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado da Bahia (FUNPREV). A decisão enfatizou que o ajuste fiscal busca equilibrar as contas públicas diante de um cenário de déficit previdenciário, e que a nova alíquota não representa uma ameaça à subsistência digna dos servidores, estando em consonância com as práticas de outros entes federativos e com as alíquotas aplicadas aos servidores públicos federais.  Por conseguinte, o tribunal declarou a não violação do princípio do não confisco e reconheceu a constitucionalidade do ato normativo impugnado, consolidando o entendimento de que a adequação de alíquotas previdenciárias é um mecanismo legítimo de gestão da política fiscal do Estado, especialmente sob circunstâncias que demandam a sustentabilidade dos sistemas de previdência.		A decisão não fornece uma definição explícita de confisco tributário. No entanto, ela menciona o princípio da vedação ao confisco em contextos que permitem inferir seu significado. O confisco tributário é sugerido como uma situação em que a tributação compromete o patrimônio e a renda do contribuinte a um ponto que impede o atendimento de necessidades primordiais para uma vida digna.  A decisão também se refere a um precedente (tema 933 de repercussão geral) que estabelece que a majoração da alíquota da contribuição previdenciária do servidor público para 13,25% não afronta os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco. Isso sugere que o confisco tributário ocorreria se a majoração da alíquota fosse considerada irrazoável ou excessiva a ponto de comprometer a sobrevivência digna do contribuinte.			
ADI 4786	2022	Nunes Marques	TFRM	Majoração de tributo	A decisão em questão trata de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade referente à Lei n. 7.591/2011 do Estado do Pará, que institui uma taxa de controle, acompanhamento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerais. A principal discussão envolve a constitucionalidade dessa taxa, em particular se ela viola o princípio do não-confisco, que proíbe a imposição de tributos que resultem na apropriação pelo Estado de uma parcela substancial do patrimônio ou dos rendimentos do contribuinte.  No relatório da decisão, não há menção explícita ao princípio do não-confisco. No entanto, o princípio da proporcionalidade é discutido, o que está intimamente relacionado. Segundo o relatório, a taxa deve ter uma equivalência razoável com os custos da atividade estatal, permitindo alguma folga orçamentária para que a fiscalização de atividades desenvolvidas com fins lucrativos puramente particulares não seja arcada pela sociedade como um todo.  O Tribunal, por maioria, julgou a ação improcedente, ou seja, decidiu que a taxa não é inconstitucional. Portanto, implicitamente, o Tribunal decidiu que a taxa não viola o princípio do não-confisco.		Na própria ementa é mencionado que a instituição de taxa em razão do exercício de poder de polícia por um Estado-Membro deve respeitar as características essenciais do tributo, o que inclui a proibição de cobranças excessivas que não correspondam ao serviço prestado. Além disso, a ementa também menciona que é admissível a utilização do volume de minério extraído como elemento para a quantificação tributária, indicando que a taxa deve ser proporcional ao impacto social e ambiental do empreendimento. Por fim, a ementa também destaca a importância do princípio da proporcionalidade, que impõe uma equivalência razoável entre o valor da taxa e os custos da atividade estatal, evitando assim cobranças excessivas.			
ADI 6145	2022	Min. Rosa Weber	Instituição de taxa referente à realização de perícias e diligências	Majoração de tributo	A decisão é sobre uma Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - CFOAB contra o art. 33 e o Anexo IV, item 1.9 e subitens, da Lei 15.838/2015, do Estado do Ceará, e os arts. 38 e 44 e o Anexo V, item 1.9 e subitens, do Decreto 31.859/2015, da mesma Unidade da Federação.  O autor defende que os preceitos impugnados afrontam o direito constitucional de petição (art. 5º, XXXIV, CF), as garantias do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, CF), a vedação da utilização de taxa para fins meramente fiscais (art. 145, II, CF), a vedação do confisco (150, IV, CF) e os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF).  O Procurador-Geral da República opina pela parcial procedência do pedido e afirma que os preceitos da capacidade contributiva e da vedação de instituição de tributo com efeito confiscatório exigem a avaliação da capacidade contributiva em cotejo com o valor do tributo.  O STF decidiu pela parcial procedência do pedido para declarar a inconstitucionalidade dos itens 1.9.1 e 1.9.2 do Anexo IV da Lei 15.838/2015 do Estado do Ceará e dos itens 1.9.1 e 1.9.2 do Anexo V do Decreto 31.859/2015 do mesmo Estado.		A decisão não apresenta uma definição específica de confisco tributário. No entanto, menciona a vedação do confisco (150, IV, CF) como um dos princípios que os preceitos impugnados afrontam. Além disso, o Procurador-Geral da República opina que os preceitos da capacidade contributiva e da vedação de instituição de tributo com efeito confiscatório exigem a avaliação da capacidade contributiva em cotejo com o valor do tributo. O autor defende que os preceitos impugnados afrontam os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Além disso, o Procurador-Geral da República opina que a instituição de taxa sem razoável equivalência recíproca entre o valor exigido do contribuinte e o efetivo custo da atividade estatal referida acarreta grave violação dos princípios da proporcionalidade e da comutatividade.			
ARE 875.958	2022	Min. Roberto Barroso	Majoração de CP dos servidores públicos	Majoração de tributo	A matéria principal discutida na decisão refere-se à constitucionalidade do aumento da alíquota da contribuição previdenciária dos servidores públicos do Estado de Goiás, que foi elevada de 11% para 13,25% pela Lei Complementar estadual nº 100/2012. O Tribunal de Justiça do Estado de Goiás havia declarado a inconstitucionalidade dessa lei, alegando, entre outros pontos, a ausência de estudo atuarial específico e prévio à edição da lei e a possibilidade de confisco tributário, ou seja, uma tributação excessiva que poderia comprometer o patrimônio ou a renda dos contribuintes.  No relatório da decisão, é mencionado que a alegação de ausência de estudo atuarial prévio não implica violação de inconstitucionalidade, pois a Constituição exige apenas que o aumento da contribuição previdenciária seja necessário para custear as despesas do regime previdenciário. Além disso, o estudo atuarial de 2012 já havia revelado um grave comprometimento financeiro e atuarial do regime, justificando a majoração da contribuição previdenciária.  Quanto ao princípio do não confisco, o STF decidiu que o aumento da alíquota para 13,25% não o viola. A decisão argumenta que a majoração não extrapolou o necessário para restabelecer o equilíbrio financeiro e atuarial do regime previdenciário e que o acréscimo na contribuição, considerando a dedução na base de cálculo do imposto de renda, não compromete a sobrevivência digna dos servidores públicos. Assim, o recurso extraordinário foi provido, e a tese fixada pelo STF afirma que a ausência de estudo atuarial específico e prévio à edição de lei que aumente a contribuição previdenciária dos servidores públicos não implica vício de inconstitucionalidade e que a majoração da alíquota para 13,25% não afronta os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco.		O Ministro Roberto Barroso, ao discutir a vedação ao confisco em matéria tributária, refere-se a um julgamento anterior do Supremo Tribunal Federal, onde se estabelece que a proibição constitucional do confisco representa a interdição de qualquer pretensão governamental que, no campo da fiscalidade, possa levar à apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo, pela carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna ou a prática de atividade profissional lícita. Além disso, menciona que a identificação do efeito confiscatório deve considerar a totalidade da carga tributária e a capacidade econômico-financeira do contribuinte para suportar a incidência de todos os tributos pagos à mesma pessoa física, observando-se padrões de razoabilidade para neutralizar excessos fiscais praticados pelo Poder Público.			

Decisão	Ano	Relator	Tese	Tema	Resumo da decisão	Descreve confisco?	Referência à confisco	Mínimo existencial?	Proibição do excesso?	Favorável?	
ADI 6671	2021	Min. Cármen Lúcia	Majoração de custas extrajudiciais	Majoração de tributo	<p>A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 6671) aborda a contestação das alterações no valor de referência das custas extrajudiciais no Estado do Paraná, introduzidas pelas leis Estaduais nº 20.500/2020 e 20.504/2020. A parte autora da ação arguiu que os aumentos impostos por essas leis caracterizam-se como atividade confiscatória, argumentando que tais aumentos não somente desconstruíram a capacidade contributiva dos usuários, mas também excedem significativamente o custo real dos serviços notariais e de registro.</p> <p>Na análise do caso, o Tribunal concentrou-se na verificação de possíveis vícios formais no processo legislativo das referidas leis, particularmente no tocante à apresentação e aprovação de emendas parlamentares. Foi determinado que, desde que as emendas observem a pertinência temática e não resultem em incremento de despesas públicas, não há vício formal no processo legislativo.</p> <p>A decisão final do Tribunal foi pela procedência parcial da ação. Foi declarada a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 2º da Lei 20.504/2020 do Paraná. Além disso, estabeleceu-se que a majoração tributária prevista no art. 1º da mesma lei só terá eficácia após 90 dias da sua publicação. Esta decisão reflete uma análise equilibrada entre os princípios da legalidade formal e a necessidade de respeitar a capacidade contributiva dos cidadãos, além de considerar a adequação dos custos dos serviços públicos ao valor das taxas cobradas.</p>		A decisão não define explicitamente o que é confisco tributário. No entanto, ela menciona que não houve vício formal no processo legislativo de lei que versa sobre emolumentos se as emendas parlamentares apresentadas observarem a pertinência temática e não conduzirem a aumento das despesas públicas.				
ADI 4397	2021	Min. Dias Toffoli	Majoração de alíquota do SAT	Majoração de tributo	<p>Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) do Distrito Federal, que questiona o artigo 10 da Lei nº 10.866/03. A matéria principal discutida é a flexibilização das alíquotas da contribuição para o Seguro contra Acidente de Trabalho (SAT) por meio do Fator Acidentário de Prevenção (FAP).</p> <p>No relatório da decisão, é alegado que não há ofensa ao artigo 150, IV, da Constituição Federal, que trata do princípio do não confisco. A alíquota máxima da contribuição para o SAT é de 6% (maior alíquota básica majorada em cem por cento), a qual, por si só, não é considerada confiscatória.</p> <p>O Tribunal decidiu que não há ofensa ao princípio do não confisco e julgou improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade.</p>		A decisão não apresenta uma definição específica do que é confisco tributário. No entanto, menciona que a alíquota máxima da contribuição para o SAT é de 6% e que, por si só, não é considerada confiscatória. Isso sugere que o Tribunal entende que uma alíquota de tribuição pode ser considerada confiscatória se for excessivamente alta em relação à capacidade contributiva do contribuinte. No entanto, a decisão não cita nenhum precedente relevante para entender esse termo jurídico.				
RE 852.796	2021	Min. Dias Toffoli	Progressividade de CP	Majoração de tributo	<p>O objeto de estudo jurídico apresentado refere-se à análise de constitucionalidade da expressão "de forma não cumulativa", inserida no caput do artigo 20 da Lei nº 8.212/91, a qual prescreve a metodologia de aplicação das alíquotas progressivas para o cálculo das contribuições previdenciárias destinadas a empregados, trabalhadores domésticos e avulsos. A discussão, originada em recurso extraordinário, coloca em cheque a harmonia da expressão legislativa com os ditames constitucionais.</p> <p>O relatório do julgamento revela que a União, como parte recorrente, sustentou a tese de que a aplicação da não cumulatividade nestes termos violaria princípios fundamentais do ordenamento constitucional brasileiro, entre eles, o princípio do não confisco. A controvérsia reside na interpretação de que a progressividade das alíquotas poderia resultar em uma excessiva onerosidade tributária, ultrapassando o limiar do razoável e adentrando na esfera confiscatória.</p> <p>Não obstante, o STF, ao deliberar sobre o recurso, concluiu que a estrutura de alíquotas progressivas adotada pela legislação, sob a modalidade não cumulativa, alinha-se proporcionalmente aos incrementos da base de cálculo tributável. Destarte, a corte superior asseverou que tal mecanismo não se traduz em confisco, pois respeita os limites da capacidade contributiva e a função social da tributação.</p> <p>Em suma, o Tribunal afastou a alegação de inconstitucionalidade da norma, reiterando a validade da progressividade não cumulativa das alíquotas previdenciárias e a conformidade desta com os preceitos constitucionais.</p>		A decisão não apresenta uma definição específica ou citação de precedente relevante para entender o termo jurídico "confisco tributário". No entanto, a decisão menciona que os aumentos de carga tributária decorrentes da não cumulatividade são proporcionais aos aumentos correspondentes da base tributável e não configuram confisco. Isso sugere que o confisco tributário pode ser entendido como uma carga tributária desproporcional em relação à base tributável.				
RE 606.314	2021	Min. Roberto Barroso	Seletividade em função da essencialidade	Majoração de tributo	<p>O caso em questão é um recurso extraordinário interposto pela União contra uma decisão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. A principal questão discutida é se a seletividade do IPI em função da essencialidade do produto deve ser estendida às embalagens produzidas para acondicionar produtos essenciais.</p> <p>No relatório da decisão, é mencionado que não há ofensa à vedação ao confisco, uma vez que as alíquotas pretendidas pelo Poder Executivo, de 10% e 15%, não geram expropriação patrimonial dos consumidores. Além disso, os produtos destinados ao acondicionamento de bens essenciais não devem necessariamente ter as mesmas alíquotas desses últimos.</p> <p>O Tribunal decidiu que é constitucional a fixação de alíquotas de IPI superiores a zero sobre garrafas, garrafas e tampas plásticas, ainda que utilizados para o acondicionamento de produtos essenciais. Portanto, o Tribunal entendeu que não houve violação ao princípio do não confisco.</p>		A decisão não apresenta uma definição específica ou conceito de confisco tributário. No entanto, é mencionado que não há ofensa à vedação ao confisco, uma vez que as alíquotas pretendidas pelo Poder Executivo não geram expropriação patrimonial dos consumidores. Isso sugere que o confisco tributário pode ser entendido como uma tributação excessiva que resulta na expropriação patrimonial do contribuinte. No entanto, a decisão não cita nenhum precedente relevante para entender esse termo jurídico.				
ADI 6737	2021	Min. Cármen Lúcia	Taxas e custas judiciais	Majoração de tributo	<p>A decisão em questão trata da legalidade da cobrança de uma taxa de registro de contratos pelo Departamento de Trânsito do Paraná (Detran/PR). O autor da ação questionou a constitucionalidade do valor fixado para a taxa, alegando que este seria excessivo e teria efeito de confisco, o que é vedado pelo inciso IV do Artigo 150 da Constituição Federal de 1988 Inciso IV do Artigo 150 da Constituição Federal de 1988.</p> <p>No relatório da decisão, a Ministra Cármen Lúcia argumenta que a taxa em questão não configura confisco, pois há uma equivalência razoável entre o valor cobrado e os custos referentes ao exercício do poder de polícia pelo Detran/PR. Ela resalta que a taxa é uma espécie de tributo vinculado, cuja cobrança só pode ocorrer se o Estado exercer o poder de polícia ou prestar um serviço público específico e divisível.</p> <p>O tribunal decidiu que a taxa é constitucional e não configura confisco. A Ministra Cármen Lúcia votou no sentido de conhecer da ação direta de inconstitucionalidade apenas na parte na qual impugnado o valor da Taxa de Registro de Contratos devida pelo exercício regular do poder de polícia do Detran/PR, e, nesta parte, julgar improcedente o pedido para declarar constitucional o § 1º do art. 3º da Lei n. 20.437/2020 do Paraná.</p>		O conceito de confisco tributário é mencionado na decisão, mas não é desenvolvido ou explicado. A decisão destaca que a taxa cobrada pelo Estado deve ter uma relação razoável com os custos do serviço prestado. Isso é mencionado no trecho que diz: "O caráter vinculado da taxa, nos termos do inc. II do art. 145 da Constituição da República, decorre da objetiva relação entre o fato gerador do tributo, o quantum debeat (base de cálculo e alíquota) e o efetivo ou potencial gozo da utilidade estatal colocada à disposição do contribuinte."	A decisão também menciona que a norma impugnada não é excessiva a ponto de caracterizar ofensa ao princípio que veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Isso é mencionado no trecho: "A norma impugnada, pelos elementos coligidos aos autos, não afigura-se excessiva a caracterizar ofensa ao princípio que veda a utilização de tributo com efeito de confisco, por não identificar-se incongruência manifesta entre o valor da taxa e o custo da atividade estatal por ela remunerada."	Por fim, a decisão resalta que a taxa não pode ser superestimada com o objetivo de arrecadar recursos para aplicação em outros setores administrativos. Isso é mencionado no trecho: "Este Supremo Tribunal assentou que a desvinculação de receitas não altera a natureza jurídica do tributo, de modo que não se deve superestimar o valor de uma taxa, com objetivo de arrecadar recursos para aplicação em outros setores administrativos."		
ADI 5688	2021	Min. Edson Fchin	Taxas e custas judiciais	Majoração de tributo	<p>A decisão em questão trata de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) que discute a legalidade da cobrança de taxas judiciais com base no valor da causa. A principal alegação é que tal cobrança poderia ter efeito confiscatório, ou seja, poderia comprometer significativamente o patrimônio ou os rendimentos dos contribuintes, violando o princípio da não-confiscatoriedade previsto no inciso IV do Artigo 150 da Constituição Federal de 1988 Inciso IV do Artigo 150 da Constituição Federal de 1988.</p> <p>No relatório da decisão, é mencionado que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) admite a cobrança de taxas judiciais com base no valor da causa, desde que sejam estabelecidos valores mínimos e máximos e que esses valores guardem correlação com o custo do serviço prestado. Além disso, é ressaltado que tais valores não devem impedir o acesso ao Judiciário e não devem possuir caráter confiscatório.</p> <p>O tribunal decidiu que a legislação impugnada não viola o princípio da não-confiscatoriedade, pois os valores praticados não se mostram discrepantes em relação aos de outros estados e não se aproximam de casos em que a Corte considerou haver majoração abrupta e desproporcional das taxas Inter Teor. A ação foi julgada improcedente, ou seja, a cobrança de taxas judiciais com base no valor da causa foi considerada constitucional.</p>		A decisão apresenta um conceito de confisco tributário. Segundo o documento, o confisco tributário ocorre quando o Estado, através da cobrança de tributos, acaba por apropriar-se injustamente do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes. Isso pode comprometer o exercício de uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita, ou a regular satisfação de necessidades vitais como educação, saúde e habitação. A decisão também menciona que a taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte.				
RE 570.122/RS	2020	Min. Marco Aurélio	Majoração de alíquota de Cofins	Majoração de tributo	<p>No Recurso Extraordinário 570.122, julgado no Rio Grande do Sul, a empresa Geyer Medicamentos S.A. iniciou um processo judicial questionando a exibilidade da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), sob a alíquota estabelecida pela Medida Provisória nº 135/2003, que foi posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003. A empresa argumentou em favor da declaração de inconstitucionalidade dessa legislação, fundamentando sua posição na alegação de violação ao princípio da isonomia tributária, conforme delineado na Constituição Federal, e no artigo 246, que regula a adoção e conversão de medidas provisórias em lei. Este caso representa um importante debate no âmbito do direito tributário, tocando em questões fundamentais sobre a equidade na tributação e a conformidade das normas tributárias com os princípios constitucionais.</p>		O documento não apresenta uma discussão mais aprofundada exclusivamente sobre o princípio do não-confisco. O princípio é mencionado várias vezes no contexto de uma análise mais ampla da constitucionalidade da introdução da não-cumulatividade à COFINS pela Lei nº 10.833/2003. A ementa e o acórdão afirmam que é constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade à COFINS, dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva global e não-confisco. Isso significa que o Tribunal decidiu que a introdução da não-cumulatividade à COFINS pela Lei nº 10.833/2003 é constitucional e não viola o princípio do não-confisco.				
RE 1043313	2020	Min. Dias Toffoli	Majoração indireta de PIS/Cofins	Majoração de tributo	<p>O STF proferiu decisão no âmbito do Recurso Extraordinário nº 1.043.313, originário do Rio Grande do Sul, cujo objeto de análise foi a constitucionalidade do § 2º do artigo 27 da Lei nº 10.865/2004. Tal dispositivo legal confere ao Poder Executivo a prerrogativa de modular as alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS que incidem sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas regidas pelo regime de não cumulatividade desses tributos.</p> <p>Conforme exposto no relatório do acórdão, a parte recorrente sustentou que a cobrança de tributos, quando realizada em desacordo com o texto constitucional, configura um ato confiscatório, restringindo assim a capacidade dos contribuintes de reinvestir em suas operações econômicas. Entretanto, após análise, o Tribunal rejeitou a alegação de confisco tributário e, consequentemente, negou seguimento ao recurso extraordinário. A corte superior fundamentou seu entendimento na ausência de desrespeito ao princípio constitucional do não confisco, ratificando a validade da norma questionada.</p>		A única menção ao princípio do não confisco tributário está no relatório da decisão, onde a recorrente afirma que "a cobrança de tributo em desacordo com o texto constitucional implica confisco e limitação da capacidade do contribuinte de investir em suas atividades". No entanto, o Tribunal não discute esse argumento em detalhes e não menciona o princípio do não confisco tributário em outras partes da decisão.				
RE 606.010/PR	2020	Min. Marco Aurélio	Multa isolada	Multa confiscatória	<p>No Recurso Extraordinário (RE 606.010) julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), oriundo do Paraná, discutiu-se a natureza da multa estabelecida no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, sob a perspectiva de eventual caráter confiscatório. A recorrente defendeu a tese de que a penalidade em questão possuía um aspecto confiscatório, pleiteando a necessidade de redimensionamento da sanção para que fosse proporcional à infração fiscal cometida.</p> <p>No voto do relator, Ministro Marco Aurélio, foi destacada a jurisprudência do STF acerca da observância do princípio do não confisco, aplicado também às penalidades moratórias relacionadas ao atraso no pagamento de tributos. O Ministro enfatizou a proibição constitucional de estabelecimento de tributos ou penalidades moratórias com efeito confiscatório, salientando que essa vedação se estende, com maior razão, às sanções por descumprimento de obrigações acessórias que resultem em expropriação estatal de propriedade privada.</p> <p>Contudo, o STF concluiu que a multa prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002 não configura confisco, sendo, portanto, constitucional. O Tribunal considerou que a multa tem uma função extrafiscal, visando subsidiar a fiscalização, e que o percentual de 20% estipulado é razoável, não caracterizando confisco.</p>		De acordo com o voto do relator, Ministro Marco Aurélio, o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal estabelece que os entes federativos não podem instituir tributos com efeito de confisco. Isso significa que a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sob o pretexto de cobrança fiscal, arrebatada a propriedade do contribuinte.				

Decisão	Ano	Relator	Tese	Tema	Resumo da decisão	Descree confisco?	Referência à confisco	Mínimo existencial?	Proibição do excesso?	Favorável?
ADI 5485	2020	Min. Luiz Fux	Alíquotas diferenciadas de CSL	Majoração de tributo	<p>O escopo da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5485, proposta pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CENSEG), concentra-se na análise da constitucionalidade da majoração da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para o setor de seguros, conforme instituído pelo artigo 19 da Lei Federal nº 13.169/2015.</p> <p>A deliberação do STF (STF) abordou a interpretação do princípio do não-confisco no contexto tributário, destacando que o exame de confisco deve considerar o limite da capacidade contributiva, avaliando se a tributação compromete a capacidade de o cidadão viver e prosperar, sob a ótica da totalidade dos tributos a que está sujeito.</p> <p>A Corte concluiu que a elevação da carga tributária, neste caso específico, não configura um ato confiscatório. Foi enfatizado que as entidades operadoras de seguros realizam atividades econômicas cujos resultados se refletem integralmente sobre o lucro, diferentemente de entidades que comercializam bens ou serviços. Por conseguinte, o STF julgou improcedente a ação, afirmando a constitucionalidade das alíquotas diferenciadas da CSLL estabelecidas pela Medida Provisória nº 675/2015 e convertidas na Lei Federal nº 13.169/2015. Portanto, não se reconheceu violação ao Texto Constitucional, nem caracterização de efeito confiscatório na imposição tributária questionada.</p>		<p>A decisão não apresenta uma definição específica do que é confisco tributário. No entanto, menciona que o efeito confiscatório da tributação deve levar em conta o limite da capacidade do cidadão de viver e se desenvolver, sempre observada a carga global a que o contribuinte está submetido. Além disso, a decisão cita um precedente relevante para entender o termo jurídico: ADI-INC 2.010, Rel. Min. Celso de Mello, DJO 12/4/2002. Neste precedente, julgou-se questão relativa a servidores públicos aposentados, pessoas físicas e havia elementos vitais postos em consideração para a aferição do efeito confiscatório, tais como as despesas com saúde, alimentação, moradia, etc. Ao discutir o efeito confiscatório da tributação, a decisão menciona que este deve levar em conta o limite da capacidade do cidadão de viver e se desenvolver, sempre observada a carga global a que o contribuinte está submetido. Isso sugere que o conceito de mínimo existencial, que se refere às condições mínimas necessárias para uma vida digna, pode ter sido levado em consideração ao avaliar se a tributação é confiscatória ou não.</p>			
ADI 5612	2020	Min. Edson Fachin	Taxas e custas judiciais	Majoração de tributo	<p>A decisão é sobre uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5612) movida pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra o artigo 49, II, da Lei 15.855 do Estado de São Paulo, de 2 de julho de 2015. O principal assunto discutido é a majoração da alíquota máxima de 2% para 4% sobre o valor da causa do preparo da apelação e do recurso adesivo, assim como nos processos de competência originária do Tribunal, como preparo dos embargos infringentes.</p> <p>No relatório da decisão, é alegado que a majoração exorbitante do limite máximo de custas judiciais sem correspondente contraprestação estatal restringe o acesso de muitos ao Poder Judiciário e revela-se incompatível com os postulados da proporcionalidade (proibição de excesso) e da razoabilidade (moderação estatal).</p> <p>O tribunal decidiu que a lei estadual não incorre em abuso ou moderação, de modo a ofender os princípios do devido processo legal, da proporcionalidade e da razoabilidade, ao realizar majoração de alíquota em dois pontos percentuais. Portanto, a Ação Direta de Inconstitucionalidade foi julgada improcedente.</p>		<p>A decisão expressa que a vedação aos efeitos confiscatórios figura como autêntico direito fundamental dos contribuintes, ao garantir que esses não sofram carga tributária insuportável em suas atividades, de modo a desestimular a produtividade da empresa ou a interferir significativamente nas esferas pessoal e familiar de pessoa natural. É, ainda, pacífico que se trata de conceito jurídico indeterminado, a ser construído no caso concreto pelo intérprete constitucional.</p>			
ADI 6330	2020	Min. Alexandre de Moraes	instituição de taxa referente à realização de perícias e diligências	Majoração de tributo	<p>A decisão é sobre uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 6330) movida pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) contra dispositivos da Lei 11.077/2020 do Estado de Mato Grosso, que fixa o valor das custas, despesas e emolumentos praticados pelo Poder Judiciário Estadual. A parte autora alega que tais normas confrontariam diversos preceitos estabelecidos na Constituição Federal, incluindo o princípio do não confisco tributário (CF, art. 150, IV).</p> <p>No relatório da decisão, é mencionado que a norma impugnada fixa limites mínimos e máximos às custas processuais, que espelham valores e percentuais razoáveis para a adequada remuneração do serviço público prestado, de modo a não configurar qualquer ofensa ao princípio do não confisco.</p> <p>O Tribunal decidiu que a norma impugnada não configura qualquer ofensa ao princípio do não confisco tributário e julgou parcialmente procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade.</p>		<p>A decisão não define explicitamente o que é confisco tributário nem apresenta um conceito ou cita algum precedente relevante para entender esse termo jurídico. A decisão apenas menciona que a norma impugnada não configura qualquer ofensa ao princípio do não confisco tributário. A decisão menciona a proibição de excessos ao afirmar que a norma impugnada fixa limites mínimos e máximos às custas processuais, que espelham valores e percentuais razoáveis para a adequada remuneração do serviço público prestado, de modo a não configurar qualquer ofensa ao princípio do não confisco tributário. Isso sugere que a norma impugnada leva em consideração a proibição de excessos ao estabelecer limites razoáveis para as custas processuais.</p>			
ADI 5594	2020	Min. Rosa Weber	Majoração de custas de serviços forenses	Majoração de tributo	<p>Cuidá-se de ADI movida pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra a Lei nº 3.896/2016 do Estado de Rondônia, que regulamenta a cobrança de custas dos serviços forenses pelo Poder Judiciário estadual. A contestação se baseava na alegação de que a referida lei infringiria princípios constitucionais como isonomia, acesso à justiça, ampla defesa e proibição de efeito confiscatório nas esferas tributárias.</p> <p>O Tribunal, em sua análise, abordou a reivindicação de confisco, um conceito restrito pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal, que veda o uso de tributos como instrumento de confisco. A decisão considerou que a lei questionada não transgredia esse princípio, justificando que a estrutura das custas judiciais instituída era apropriada para atender à sua finalidade, seguindo uma metodologia que evita onerosidade excessiva e que promove a proporcionalidade na arrecadação de receitas pelo Estado.</p> <p>Com base nesses argumentos, o Tribunal concluiu que a Lei nº 3.896/2016 não promovia confisco e, portanto, julgou improcedente o pedido formulado na ADI, confirmando a constitucionalidade da legislação estadual de Rondônia.</p>		<p>A decisão não apresenta uma definição explícita ou conceitual de confisco tributário. No entanto, ela menciona o princípio do não confisco em algumas partes, indicando que a cobrança de taxas judiciais não deve ser excessiva ou desproporcional a ponto de impedir o acesso à justiça.</p> <p>Por exemplo, no documento Ementa, a decisão afirma que as custas judiciais atreladas ao valor da causa não são excessivas e estão em conformidade com a Súmula 667 do Supremo Tribunal Federal.</p> <p>No documento Ementa, é mencionado que a Lei 3.896/2016 reduziu o teto das custas de R\$ 75.123,37 para R\$ 50.000,00, com alíquotas que variam de 1 a 3% para a apuração do montante devido.</p> <p>Além disso, no documento Ementa, a decisão afirma que a lei impugnada atende ao critério de proporcionalidade, adotando uma metodologia menos gravosa de recolhimento e mantendo o equilíbrio entre o meio e o fim, sem excesso ou insuficiência.</p> <p>Essas referências indicam que a decisão considera o princípio de não confisco ao avaliar a constitucionalidade da lei impugnada, embora não forneça uma definição explícita de confisco tributário.</p>			
ADI 5661	2020	Min. Rosa Weber	Majoração de custas de serviços forenses	Majoração de tributo	<p>Trata-se de ADI que contesta a constitucionalidade das Leis nº 6.920/2016 e nº 4.254/1988 do Estado do Piauí, concernentes às taxas e custas no âmbito do Poder Judiciário piauiense. A controvérsia central levantada na ADI baseia-se na alegação de que tais leis infringem o princípio do não-confisco, conforme estabelecido no artigo 150, IV, da Constituição Federal, por potencialmente onerarem excessivamente o acesso à justiça mediante a majoração das custas judiciais.</p> <p>No decorrer do processo, argumentou-se no relatório da decisão que a majoração das custas judiciais estabelecida pelas leis em questão poderia ser considerada desproporcional, comprometendo o acesso à justiça e produzindo um efeito confiscatório.</p> <p>Todavia, o Tribunal, após deliberação, entendeu que as legislações impugnadas não configuram um empecilho ao acesso à justiça, nem instituem um confisco. A fundamentação da decisão apóia-se no critério de proporcionalidade observado pelas leis, as quais implementam um método de recolhimento que evita gravames excessivos e mantém uma harmonia entre os meios utilizados e os fins almejados, sem configurar excesso ou insuficiência na exigência das custas. Adicionalmente, o Tribunal ressaltou que o direito à assistência jurídica integral e gratuita é preservado para aqueles que demonstrarem insuficiência de recursos, assegurando, dessa forma, o acesso à justiça.</p> <p>Portanto, a decisão do STF foi pela improcedência da ação, mantendo a validade das Leis nº 6.920/2016 e nº 4.254/1988 do Estado do Piauí, e confirmou que as normas estão em conformidade com a Constituição Federal.</p>		<p>A decisão não apresenta um conceito explícito ou cita um precedente relevante para entender o termo "confisco tributário". No entanto, menciona o princípio da vedação do confisco em matéria tributária, previsto no inciso IV do Artigo 150 da Constituição Federal de 1988, ao afirmar que os valores estabelecidos para as custas judiciais não configuram um obstáculo ao acesso à justiça nem caracterizam confisco. Além disso, a decisão destaca que a lei impugnada atende ao critério de proporcionalidade, não apresentando excesso ou insuficiência. Por fim, a decisão resalta que a taxa judiciária e as custas judiciais, mesmo tendo a mesma base de cálculo, possuem fatos geradores diferentes, não configurando bis in idem na tributação.</p> <p>A decisão destaca que a majoração exorbitante das custas (iniciais e recursais), sem correspondente incremento no custo da contraprestação estatal e sem outra justificativa aparente, revela-se incompatível com os postulados da proporcionalidade (proibição de excesso) e da razoabilidade (moderação estatal).</p> <p>Por fim, a decisão menciona que a jurisprudência pacífica firmada no âmbito do Supremo Tribunal Federal aponta a validade da utilização do valor da causa como critério hábil para definição do valor das taxas judiciais, desde que sejam estabelecidos valores mínimos e máximos, evitando assim excessos.</p>			
RE 591.340/SP	2019	Min. Marco Aurélio	Trava de 30% para compensação de prejuízo fiscal	Majoração de tributo	<p>A decisão é concernente à restrição de 30% para a compensação de prejuízos fiscais do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A recorrente desafiou essa limitação com o argumento de que ela transgrediu o conceito constitucional de lucro e renda e caracteriza um confisco tributário, proibido pela Constituição Federal.</p> <p>A análise da decisão demonstra que a limitação não foi considerada confiscatória, uma vez que a dedução integral e imediata de prejuízos fiscais anteriores não é um direito inalienável do contribuinte. A restrição é interpretada como um instrumento de política fiscal para auxiliar o contribuinte, e não uma imposição estatal.</p> <p>Por maioria de votos, o tribunal reconheceu a constitucionalidade da limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais. O voto do Ministro Alexandre de Moraes, que prevaleceu no julgamento, sustentou que a medida não viola os princípios constitucionais do sistema tributário nem constitui confisco, reiterando a ausência de um direito absoluto à compensação integral dos prejuízos fiscais.</p> <p>A decisão do STF reafirma o entendimento de que a política fiscal do Estado pode validamente incluir limites na compensação de prejuízos fiscais, como forma de preservar a capacidade arrecadatória e a sustentabilidade das finanças públicas, sem que isso implique violação aos princípios constitucionais tributários.</p>		<p>A decisão aborda o conceito de confisco tributário. Segundo o documento, a proibição constitucional do confisco em matéria tributária representa a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à <b>injusta apropriação estatal</b>, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, <b>comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-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.</b></p>			
ADI 2908	2019	Min. Cármen Lúcia	Multa de mora	Multa confiscatória	<p>Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) movida pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra a Lei sergipana n. 4.184/1999, que instituiu a Taxa de Aprovação de Projetos de Construção e a Taxa Anual de Segurança Contra Incêndio. O autor alega que essas taxas contrariam diversos artigos da Constituição Federal, incluindo o princípio do não-confisco.</p> <p>No que se refere ao princípio do não-confisco, o autor argumenta que a multa moratória progressiva prevista na lei impugnada teria efeito confiscatório, o que seria inconstitucional. O confisco tributário ocorre quando o Estado, por meio de tributos, retira uma parcela significativa da riqueza do contribuinte, comprometendo seu direito a uma existência digna.</p> <p>O Tribunal, no entanto, decidiu que a alegação de confisco não procede. Segundo a decisão, a multa tem natureza moratória e busca reparar os danos experimentados pela Fazenda Pública pela importância do contribuinte devido. A decisão também ressaltou que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que o princípio da vedação ao confisco alcança as multas decorrentes do descumprimento das obrigações tributárias.</p>		<p>Segundo o documento, a proibição constitucional do confisco em matéria tributária - mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas (Fonte: Inteiro Teor).</p> <p>Além disso, a decisão cita que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que o princípio da vedação ao confisco alcança as multas decorrentes do descumprimento das obrigações tributárias (Fonte: Inteiro Teor).</p> <p>Por fim, a decisão também menciona que o valor da multa deve ser proporcional ao custo dos serviços que remuneram, de modo a não extrapolar os limites da razoabilidade ou a configurar confisco do patrimônio de seus sujeitos passivos (Fonte: Inteiro Teor).</p>			





Decisão	Ano	Relator	Tese	Tema	Resumo da decisão	Descreve confisco?	Referência à confisco	Mínimo existencial?	Proibição do excesso?	Favorável?
RE 226.899	2014	Min. Rosa Weber	ICMS - importação por leasing	Majoração de tributo	A decisão discute a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em operações de importação amparadas por contratos de arrendamento mercantil, também conhecidos como leasing. O Estado de São Paulo, recorrente, argumenta que a Constituição Federal permite a tributação da entrada do bem importado, independentemente do negócio jurídico subjacente, e que a não tributação poderia causar desequilíbrio concorrencial. O RE não foi provido.		O Ministro Joaquim Barbosa, em voto-vista, profere o seguinte: "Um dos obstáculos a ser enfrentado é a lesão da capacidade contributiva pela ausência de normas gerais adequadas a mensurar o aspecto econômico da operação. A tributação não pode absorver integralmente a utilidade econômica do fato tributado a ponto de torná-lo inviável, a não ser nas hipóteses permitidas pela Constituição e pela lei. Por outro lado, a capacidade contributiva concilia dois interesses relevantes: do ponto de vista do Estado, assegura a solidariedade no custeio dos serviços públicos, de modo que nenhuma atividade que gere riqueza pode se furtar à manutenção da máquina administrativa (desiderato fiscal); do outro, garante ao contribuinte o estímulo necessário ao trabalho e à iniciativa econômica, ao preservar a utilidade e a fruição de sua atividade e prevenindo o efeito de desestímulo característico das porções mais elevadas da curva de Laffer." É a única elaboração sobre o tópico.			
RE 562.045	2013	Min. Ricardo Lewandowski	ITCD - possibilidade de alíquotas progressivas	Majoração de tributo	A decisão em questão trata de um Recurso Extraordinário que discute a constitucionalidade de uma lei estadual que estabelece a progressividade de alíquota de imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens e direitos. A discussão central é se tal progressividade viola o princípio do não-confisco, que é uma limitação constitucional ao poder de tributar.  No relatório da decisão, não há uma menção explícita ao princípio do não-confisco. No entanto, o princípio da capacidade contributiva, que está intimamente ligado ao princípio do não-confisco, é mencionado. Segundo o Art. 145, § 1º, da Constituição Federal, os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, o que implica que a tributação não pode ter efeito confiscatório.  Quanto à decisão do Tribunal, o recurso extraordinário foi provido, ou seja, o Tribunal decidiu a favor do recorrente. Isso significa que a lei estadual em questão foi considerada constitucional e, portanto, não viola o princípio do não-confisco.		Há breve menção ao não confisco, tanto em um precedente citado no processo, quando em um parágrafo da decisão, em que se afirma que a progressividade da alíquota não pode alcançar a confiscatoriedade.			
ADI 551	2002	Min. Ilmar Galvão	Multas de ofício e qualificada	Multa confiscatória	Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) que questiona os parágrafos 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. A ADI argumenta que a fixação de valores mínimos para multas pelo não-recolhimento e sonegação de tributos estaduais viola o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal. A ação foi julgada procedente, pois a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.		A decisão menciona que a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte. Isso sugere que o confisco tributário pode ser entendido como uma penalidade desproporcional que atenta contra o patrimônio do contribuinte.			
ADI-MC 2010	1999	Min. Celso de Melo	Majoração de CP dos servidores públicos	Majoração de tributo	Trata-se de ADI que discute a constitucionalidade da Lei nº 9.783/99, a qual dispõe sobre a contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos, ativos e inativos, e dos pensionistas dos três Poderes da União. A decisão do Tribunal foi de suspender a eficácia de algumas expressões e artigos desta lei, até a decisão final da ação direta, por considerar que a contribuição de seguridade social não pode incidir sobre aposentados e pensionistas, conforme estabelecido na Constituição Federal de 1988.  A decisão ressalta que a contribuição de seguridade social é uma modalidade de tributo vinculado ao financiamento da seguridade social, com destinação constitucional específica. Além disso, destaca que a tributação confiscatória é vedada pela Constituição e que a defesa da Constituição representa o encargo mais relevante do Supremo Tribunal Federal.		A decisão destaca que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, considerando a capacidade do contribuinte de suportar a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar dentro de um determinado período à mesma pessoa física que os houver instituído. Além disso, a decisão ressalta que o Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária representa a interdição de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular <b>satisfação de suas necessidades vitais</b> (educação, saúde e habitação, por exemplo)			
ADI 5422	2022	Min. Dias Toffoli	Incidência de IR sobre alimentos e pensão alimentícia	Majoração de tributo	Trata-se de ADI em que se discute a incidência do imposto de renda sobre valores recebidos a título de alimentos ou pensão alimentícia. O Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM) possui legitimidade ativa para propor a ADI, tendo em vista a pertinência temática com seus objetivos institucionais. A ação foi conhecida parcialmente, e o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou procedente o pedido para afastar a incidência do imposto de renda sobre esses valores, com base na ausência de acréscimo patrimonial e na proteção ao mínimo existencial e à igualdade de gênero. A decisão foi tomada por maioria, com alguns ministros parcialmente vencidos, que propunham uma abordagem diferente da tributação das pensões alimentícias		O foco da decisão está na inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre valores recebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia, com base na ausência de acréscimo patrimonial e na garantia ao mínimo existencial, mas não aborda o conceito de confisco tributário de forma direta. O Ministro Alexandre de Moraes, em seu voto-vista, argumenta que a tributação não pode impedir o exercício de direitos fundamentais, e que os valores recebidos a título de pensão alimentícia não podem integrar a renda tributável do alimentando, sob pena de violar a garantia ao mínimo existencial			

**APÊNDICE B – Decisões sobre multas**

Acórdão	Ano	Relator	Tema	Resumo da decisão	descreve confisco?	Definição	mínimo existencial?	proibição de excesso	Favorável?	% original	% final	
ARE 1.405.654 AgR/GO	2023	Min. Rosa Weber	Multa punitiva de ofício	A matéria principal discutida é a alegada nulidade de multa imposta em execução fiscal. No relatório da decisão, é mencionado que o STF possui o entendimento de que são confiscatórias as multas cujos valores sejam superiores ao valor do tributo devido. O Tribunal de Justiça de Goiás decidiu que as multas constantes das CDA's deveriam ser mantidas, porém limitadas a 100% do valor do tributo devido, salvo quando a legislação fixar percentual menor.		É mencionado que o STF possui o entendimento de que são confiscatórias as multas cujos valores sejam superiores ao valor do tributo devido. Isso sugere que o confisco tributário ocorre quando a multa aplicada é desproporcional ao valor do tributo devido.				25% V/O	100%	
ADI 7063	2022	Min. Edson Fachin	Multa punitiva de ofício	A decisão é sobre uma ADI proposta pelo Partido Podemos contra dispositivos da Lei 9.507/2021 do Estado do Rio de Janeiro que alteraram a Lei 3.350/1999 e o Decreto-Lei 05/1975. A matéria principal discutida é a constitucionalidade desses dispositivos em relação à competência da União para legislar sobre direito processual e tributário, bem como em relação aos princípios da isonomia tributária, do acesso à justiça e do não confisco.  No relatório da decisão é alegado que a instituição de multa de 100% para os litigantes que deixarem de efetuar o pagamento de custas ofende o princípio do não confisco. No entanto, o Tribunal decidiu que o art. 33-A da Lei 3.350/1999 respeita o parâmetro jurisprudencial ao fixar multa de 100% para litigantes que deixarem de pagar as custas processuais, não violando o princípio do não confisco.		A decisão não apresenta uma definição específica do que é confisco tributário. No entanto, menciona o princípio do não confisco (art. 150, IV, CRFB) ao analisar a constitucionalidade da multa de 100% para litigantes que deixarem de pagar as custas processuais. O Tribunal decidiu que essa disposição respeita o parâmetro jurisprudencial e não viola o princípio do não confisco. Cita precedente que diz o seguinte: "A vedação aos efeitos confiscatórios figura como autêntico direito fundamental dos contribuintes, ao garantir que esses não sofrerão carga tributária insuportável em suas atividades, de modo a desestimular a produtividade da empresa ou a interferir significativamente nas esferas pessoal e familiar de pessoa natural. É, ainda, pacífico que se trata de conceito jurídico indeterminado, a ser construído no caso concreto pelo intérprete constitucional.				100%	-	
ARE 1.380.329 AgR	2022	Min. Ricardo Lewandowski	Multa punitiva de ofício	O Estado de São Paulo pleiteia a majoração da multa punitiva imposta à empresa no patamar de 30%, sob o argumento de que o acórdão recorrido reconheceu o caráter confiscatório da multa aplicada e invocou os princípios da proporcionalidade e razoabilidade no seu pedido.  O Tribunal decidiu que a jurisprudência do STF é no sentido da inconstitucionalidade da imposição de penalidade pecuniária que se traduza em valor superior ao do tributo devido. Ou seja, apenas o percentual superior a 100% do quantum do tributo devido se revelaria confiscatório, a merecer análise do STF, o que não é o caso dos autos. A Corte de origem ao fixar a multa no patamar de 30% consignou a observância aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Restou consignado o entendimento de que não caberia ao STF majorar referida sanção. Assim, os agravos regimentais foram negados.		A decisão não define explicitamente o que é confisco tributário. No entanto, menciona que a jurisprudência do STF é no sentido da inconstitucionalidade da imposição de penalidade pecuniária que se traduza em valor superior ao do tributo devido. Ou seja, apenas o percentual superior a 100% do quantum do tributo devido se revelaria confiscatório, a merecer a análise dessa Corte. Isso sugere que o confisco tributário ocorre quando a multa aplicada é superior ao valor do tributo devido.				30%	30%	
ARE 1.355.155 AgR/PR	2022	Min. Edson Fachin	N/I	A matéria principal discutida é a aplicação de uma multa punitiva em percentual superior ao valor do tributo devido. No relatório da decisão consta a alegação de que o princípio do não confisco se aplica às multas e que a jurisprudência do STF é firme no sentido da inconstitucionalidade da imposição de penalidade pecuniária que se traduza em valor superior ao do tributo devido. O Tribunal decidiu negar provimento ao agravo regimental, mantendo a decisão anterior que negou seguimento ao recurso extraordinário.		Adota precedentes que sustentam ser confiscatórias as multas superiores a 100% do tributo.				40% V/O	100%	
ARE 1.363.928 AgR/RS	2022	Min. Ricardo Lewandowski	Multa punitiva de ofício	No relatório da decisão é mencionado o argumento de que o entendimento do STF é de que as multas fiscais punitivas fixadas até o patamar de 100% do valor do tributo não são consideradas confiscatórias. O Tribunal decidiu negar provimento ao agravo regimental e manteve a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, visto que está apoiada na jurisprudência da Corte sobre a controversia em exame.		A decisão não apresenta um conceito específico de confisco tributário nem cita precedentes relevantes para entender esse termo jurídico. No entanto, é mencionado no relatório da decisão que "o entendimento desta Corte é de que as multas fiscais punitivas fixadas até o patamar de 100% do valor do tributo não são consideradas confiscatórias". Isso indica que, para o Tribunal Superior, uma multa fiscal punitiva não é considerada confiscatória se não ultrapassar 100% do valor do tributo devido.				N/I	100%	
AI 675.898 AgR/SP	2013	Min. Celso de Mello	N/I	A decisão é muito breve e diz respeito à nulidade de título executivo extrajudicial consubstanciado em certidão de dívida ativa, sem maiores descrições sobre o assunto. Discute, ainda, a possibilidade da aplicação da taxa SELIC como fator de correção de dívida tributária.  Relativamente ao confisco, a discussão é sobre multa, mas não há qualquer descrição sobre qual o tipo. Apenas utiliza-se da súmula 279 para não reexaminar a decisão de origem.						N/I	N/I	
ARE 1.343.036 AgR/SP	2022	Min. Rosa Weber	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um recurso extraordinário com agravo contra uma sentença que negou a anulação de débito fiscal de ITCD e de uma multa aplicada em 100% do valor do tributo. A recorrente alegou que a multa tinha caráter confiscatório, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal. A decisão cita precedentes do STF que afirmam que a multa tributária só é confiscatória quando ultrapassa 100% do valor do tributo e que a caracterização do confisco depende da análise de dados concretos e peculiaridades de cada caso. O Tribunal decidiu negar seguimento ao recurso, mantendo a multa aplicada, por entender que não houve ofensa ao princípio do não confisco, conforme a sua jurisprudência consolidada.		Sem descrição precisa, cita precedentes que reforçam que a multa de inora pode ser de até 100% do valor do tributo.					100%	100%
ARE 1.314.242 AgR / MS	2021	Min. Cármen Lúcia	Multa punitiva de ofício	A decisão é sobre um recurso extraordinário com agravo interposto pela Ambev S/A. A matéria principal discutida é a substituição tributária do ICMS e a base de cálculo do imposto. No relatório da decisão, é alegado que a administração deve agir com razoabilidade na fixação de multa por descumprimento à legislação, em atendimento ao princípio da vedação ao confisco, bem como ao princípio genérico de proteção ao direito de propriedade. O Tribunal decidiu que a multa aplicada no valor correspondente à 100% do valor do imposto é razoável e observa o princípio da legalidade. O confisco estaria configurado apenas no caso de o valor superar o débito tributário, o que não se evidencia.		A decisão não apresenta um conceito específico ou cita qualquer precedente relevante para entender o termo jurídico de confisco tributário. No entanto, a decisão menciona que a administração deve agir com razoabilidade na fixação de multa por descumprimento à legislação, em atendimento ao princípio da vedação ao confisco, bem como ao princípio genérico de proteção ao direito de propriedade. O confisco estaria configurado apenas no caso de o valor superar o débito tributário.				100%	100%	
ARE 1.315.562 AgR/ES	2021	Min. Rosa Weber	Multa punitiva qualificada	A matéria principal discutida é o caráter confiscatório de uma multa tributária aplicada em valor superior a 100% do valor do tributo devido. No relatório da decisão está descrito que o agravante ataca a decisão impugnada, argumentando que a violação do preceito da Constituição se dá de forma direta e sustenta aplicável o Tema nº 863 da repercussão geral. Discorre acerca da constitucionalidade da multa, aplicada em razão da prática de ilícito tributário.  O Tribunal decidiu que o entendimento adotado no acórdão recorrido não diverge da jurisprudência firmada no STF, no sentido da inconstitucionalidade da multa tributária aplicada em valor superior a 100% do valor do tributo. O Tribunal também verificou que o Tema nº 863 da repercussão geral não é aplicável ao caso dos autos, uma vez que a questão da existência de sonegação, fraude ou conluio não foi abordada no acórdão recorrido. O STF negou provimento ao agravo interno.		A decisão não define explicitamente o que é confisco tributário. No entanto, a decisão cita precedentes relevantes para entender esse termo jurídico. Por exemplo, a decisão menciona o entendimento firmado no julgamento do RE 606.010-RG, processado segundo a sistemática da repercussão geral, do qual reproduz um trecho pertinente: "O STF possui orientação de que as multas de ofício que não extrapolem 100% do valor do débito não importam em afronta ao art. 150, IV, da Constituição Federal". Portanto, pode-se inferir que o confisco tributário ocorre quando uma multa tributária é aplicada em valor superior a 100% do valor do tributo devido.				50% V/O	100%	
ARE 1.322.135 AgR/AM	2021	Min. Edson Fachin	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um ARE interposto pela Petrobras Distribuidora S.A. contra o Estado do Amazonas, sobre o direito de aproveitar créditos de ICMS relativos a serviços de transporte interestadual de combustíveis. A Petrobras alega que o tributo não incide sobre essas operações, que estão amparadas por imunidade ou não incidência, e que a multa aplicada pelo Estado tem caráter confiscatório, violando a Constituição Federal. O Relator do recurso, Ministro Edson Fachin, negou provimento ao agravo, mantendo a decisão do Tribunal de Justiça do Amazonas, que entendeu que a Petrobras não pagou o serviço de transporte, que foi contratado sob a cláusula FOB, e que, portanto, não faz jus ao crédito de ICMS. Quanto à multa, o Relator afirmou que a jurisprudência do STF orienta que só é confiscatória a multa que ultrapassa 100% do valor do tributo devido, o que não é o caso dos autos. Além disso, o Relator destacou que seria necessário reexaminar os fatos e as provas do processo para verificar a proporcionalidade da multa, o que é vedado em sede de recurso extraordinário. Por esses motivos, o agravo foi desprovido por unanimidade pela Segunda Turma do STF.		"Em relação ao caráter confiscatório da multa aplicada, a jurisprudência do STF é firme no sentido da inconstitucionalidade da imposição de penalidade pecuniária que se traduza em valor superior ao do tributo devido. Ou seja, apenas o percentual superior a 100% do quantum do tributo devido se revela confiscatório, o que não é o caso dos autos."				N/I	N/I	
ARE 1.307.464 ED-AgR/SC	2021	Min. Edson Fachin	Multa de mora	Trata-se de um recurso extraordinário com agravo que questiona a constitucionalidade de uma multa de 50% do valor do tributo aplicada pelo Estado de Santa Catarina por atraso no recolhimento do ICMS. O recorrente alega que a multa é moratória e tem efeito confiscatório, violando os arts. 24, I, e 150, IV, da Constituição Federal. O Relator negou provimento ao recurso, seguindo a jurisprudência do STF que entende que só há confisco quando a multa supera 100% do valor do tributo devido. O Relator também afastou a alegação de violação do art. 21, I, da Constituição por falta de prequestionamento. O recorrente interpôs agravo regimental, reiterando seus argumentos, mas o Relator manteve sua decisão e submeteu o caso à apreciação da Segunda Turma do STF.		De acordo com a decisão monocrática do Relator, a jurisprudência do STF entende que só há confisco quando a multa supera 100% do valor do tributo devido: "a jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente."				50%	50%	

Acórdão	Ano	Relator	Tema	Resumo da decisão	descreve confisco?	Definição	mínimo existencial?	proibição de excesso	Favorável?	% original	% final
ARE 1.341.246 Agr/PR	2021	Min. Ricardo Lewandowski	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um recurso extraordinário com agravo interposto pelo Estado do Paraná contra uma decisão que reduziu o valor de uma multa fiscal aplicada a uma empresa por sonegação de ICMS. O Estado alega que a multa, fixada em 30% do valor da operação, não viola o princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal. O Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, negou seguimento ao recurso por entender que a questão constitucional não foi prequestionada, que seria necessário reexaminar os fatos e as provas do caso e que a jurisprudência do STF considera confiscatórias as multas punitivas que ultrapassam 100% do valor do tributo devido. O Estado apresentou agravo regimental contra essa decisão, mas o Relator o negou provimento e aplicou multa de 5% sobre o valor atualizado da causa.		O Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, menciona em sua decisão monocrática que a jurisprudência do STF considera confiscatórias as multas punitivas que ultrapassam 100% do valor do tributo devido. Isso é reiterado no voto do agravo regimental.  Portanto, de acordo com esse precedente, uma multa punitiva é considerada confiscatória quando ultrapassa 100% do valor do tributo devido. Isso significa que a multa não pode ser tão alta a ponto de retirar do contribuinte uma parcela desproporcional de seus bens ou rendimentos.				30% V/O	N/I
ARE 1.315.580 Agr/PR	2021	Min. Edson Fachin	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um recurso do Estado do Paraná contra decisão que reduziu uma multa tributária aplicada a uma empresa por considerá-la confiscatória. O Estado alegou que a multa era proporcional à gravidade da infração e que não violava o princípio do não confisco, previsto na Constituição Federal. O Relator do recurso, Ministro Edson Fachin, negou provimento ao recurso, seguindo a jurisprudência do STF (STF) de que as multas punitivas que ultrapassam 100% do valor do tributo devido são confiscatórias e inconstitucionais. O Relator também afirmou que seria necessário reexaminar os fatos e as provas do caso, o que é inviável em sede de recurso extraordinário. A decisão foi unânime na Segunda Turma do STF.		O Relator do recurso, Ministro Edson Fachin, cita o precedente do STF no RE 833.106, que estabelece que as multas punitivas que ultrapassam 100% do valor do tributo devido são confiscatórias e inconstitucionais.				40% V/O	100%
AI 786.224 AGR/SP	2013	Min. Luiz Fux	Multa isolada	A Açucareira Quatá S/A foi autuada por ausência de recolhimento de ICMS e uma multa foi imposta acessoriamente. O Tribunal <i>a quo</i> anulou a tributação, mas manteve a multa com redução do valor. A Açucareira Quatá S/A alegou que a multa tinha caráter confiscatório e pediu a aplicação do precedente do RG-RE 640452. O agravo regimental foi provido.  O precedente do Supremo na Repercussão Geral no RE nº 640.452 discute os casos em que a multa tem caráter confiscatório e foi imposta isoladamente, isto é, desvinculada de determinado fato gerador de incidência tributária. No caso em questão, o Tribunal a quo alterou o quadro fático original ao excluir a tributação, tornando a multa "isolada". O STF decidiu que a questão controversa revela similitude com o paradigma que teve a repercussão geral reconhecida e proveu o agravo regimental.		Menciona o RE nº 640.452 (Tema 487), que discute os casos em que a multa tem caráter confiscatório e foi imposta isoladamente, isto é, desvinculada de determinado fato gerador de incidência tributária.				100%	-
RE 765.393 Agr/SC	2014	Min. Rosa Weber	Multa punitiva de ofício	A matéria principal discutida é a validade da Certidão da Dívida Ativa e a aplicação de multa no percentual de trinta por cento. No relatório da decisão, é alegado que não há violação do princípio do não confisco, pois a multa tributária aplicada no patamar de 30% (trinta por cento) não possui caráter confiscatório. O Tribunal decidiu que o agravo regimental foi conhecido e não provido, ou seja, a decisão anterior foi mantida.		A decisão apenas afirma que a multa tributária aplicada no patamar de 30% (trinta por cento) não possui caráter confiscatório, mas não fornece uma definição ou explicação detalhada do que é considerado confisco tributário.				30%	30%
ARE 1.196.457 ED-Agr/SP	2020	Min. Rosa Weber	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um recurso extraordinário com agravo interposto por uma empresa que questiona a aplicação de uma multa tributária em uma execução fiscal. A empresa alega que a multa é abusiva e confiscatória, violando os princípios constitucionais da propriedade, da capacidade contributiva e da livre iniciativa. No relatório da decisão, a ministra Relatora afirma que a questão é infraconstitucional, pois depende da análise da legislação ordinária e das provas do caso concreto. Ela também cita precedentes do STF que reconhecem a legitimidade de multas tributárias inferiores a 100% do valor do tributo, sem caracterizar efeito confiscatório. O Tribunal, por unanimidade, negou provimento ao recurso, seguindo o voto da Relatora.		"De mais a mais, este STF já decidiu pela legitimidade da aplicação de multas tributárias em patamares não superiores a 100% (cem por cento) do valor do tributo devido, razão pela qual não se divisa a alegada ofensa aos dispositivos constitucionais suscitados."				N/I	N/I
ARE 1.158.977 Agr/GO	2020	Min. Edson Fachin	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um recurso extraordinário com agravo interposto pelo Estado de Goiás contra uma sentença que anulou uma multa fiscal por considerá-la confiscatória. No caso, desproporcional ao valor do tributo devido. O Estado de Goiás alegou que a multa era legal e razoável e que o Tribunal de origem não poderia declarar sua inconstitucionalidade sem observar o art. 97 da Constituição Federal. O Relator do recurso, Ministro Edson Fachin, negou provimento ao agravo regimental do Estado de Goiás e manteve a decisão que anulou a multa. Ele se baseou na jurisprudência do STF, que entende que o princípio do não confisco se aplica às multas fiscais e que são inconstitucionais as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Ele também afastou a aplicação do artigo 97 da Constituição Federal, pois o Tribunal de origem apenas interpretou a legislação infraconstitucional, sem declarar sua inconstitucionalidade.		A decisão cita vários precedentes do STF que tratam do princípio do não confisco e sua aplicação às multas fiscais. Por exemplo, ela menciona o julgamento do RE 754554 Agr, de Relatoria do Ministro Celso de Mello, em que a Segunda Turma do STF entendeu que a multa aplicada com base no artigo 71, inciso VII, do Código Tributário do Estado de Goiás, em percentual de 25% sobre o valor da mercadoria, configura o caráter confiscatório da penalidade pecuniária.  Além disso, a decisão também menciona a jurisprudência do STF que entende que o princípio do não confisco se aplica às multas fiscais e que são inconstitucionais as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Isso pode ser visto no trecho da decisão que diz: "A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que o princípio do não confisco se aplica às multas fiscais e de que são inconstitucionais as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido."  A decisão cita ainda a ementa da ADI-MC 1.075, de Relatoria do Ministro Celso de Mello, que diz: "O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais."				25% V/O	-
ARE 1.073.192 Agr/PR	2019	Min. Gilmar Mendes	N/I	A matéria principal discutida é a imposição de multa fiscal equivalente a 100% do valor do tributo devido. No relatório da decisão é mencionado que o Tribunal de origem não divergiu da jurisprudência pacífica do STF, que reconhece desprovido de efeito confiscatório multa fixada em 100% do valor do tributo. Foi negado provimento ao recurso.		A decisão menciona que o Tribunal de origem não divergiu da jurisprudência do STF, que reconhece desprovido de efeito confiscatório multa fixada em 100% do valor do tributo. Isso sugere que uma multa fixada em 100% do valor do tributo não é considerada confiscatória.				100%	100%
ADI 2908	2019	Min. Cármen Lúcia	Multa de mora	Trata-se de uma ADI contra lei do estado de Sergipe que instituiu taxas de aprovação de projetos de construção e de segurança contra incêndio. O autor da ação, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, alegou que as taxas violavam os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e do não confisco tributário, entre outros. A Min. Relatora concluiu que a taxa de segurança contra incêndio era inconstitucional por ter como fato gerador um serviço público geral e indivisível, que deveria ser custeado por impostos, e não por taxas. Já a taxa de aprovação de projetos de construção foi considerada constitucional, pois se referia a um serviço específico e divisível prestado pelo poder de polícia do Estado. Quanto ao princípio do não confisco, a Relatora entendeu que não havia elementos suficientes nos autos para demonstrar que as taxas tivessem esse efeito, pois não se conhecia o valor da unidade fiscal padrão do estado de Sergipe nem o custo real dos serviços prestados. Assim, ela julgou parcialmente procedente a ação, declarando a inconstitucionalidade apenas da taxa de segurança contra incêndio. O seu voto foi acompanhado pela maioria dos ministros do Tribunal, vencido apenas o ministro Dias Toffoli. <b>Há também alegação de multa de mora confiscatória, que foi considerada razoável pelo Tribunal.</b>		"Importa registrar que, diferente do sustentado pelo Advogado-Geral da União, a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que o princípio da vedação ao confisco alcança as multas decorrentes do descumprimento das obrigações tributárias. Nesse sentido, no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075/DF, Relator o Ministro Celso de Mello, o Plenário decidiu: "[...] No caso em foco, o valor da multa foi fixado em patamar razoável e suficiente para atingir os fins de sua cobrança, não sendo desnecessário destacar que seriam necessários quarenta e oito meses para se alcançar o valor da obrigação principal. Não há, portanto, como se reconhecer a alegada contrariedade ao art. 150, Inc. IV, da Constituição da República." Mais uma vez, remete à razoabilidade e à progressividade.				2% a/m	2% a/m
ARE 1.126.367 Agr/PB	2019	Min. Ricardo Lewandowski	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um recurso extraordinário com agravo interposto pela Ipiranga Produtos de Petróleo S.A. contra o Estado da Paraíba, sobre a cobrança de ICMS nas operações com álcool anidro. A empresa alegou que a redução da base de cálculo do imposto concedida pelo governo federal não poderia implicar no estorno proporcional do crédito fiscal, pois isso violaria o princípio da não-cumulatividade. A empresa também questionou o valor da multa aplicada, que seria de 100% do tributo devido, por considerá-la confiscatória.  O ministro Relator Ricardo Lewandowski afirmou que o acórdão recorrido estava em consonância com a jurisprudência do STF, que entende que a redução da base de cálculo do ICMS corresponde à isenção parcial, possibilitando o estorno do crédito proporcional ou parcial relativo às operações anteriores. Quanto à multa, o Relator citou precedentes que reconhecem a aplicabilidade da proibição constitucional do confisco em matéria tributária, mas que também consideram que são confiscatórias as multas fixadas em mais de 100% do valor do tributo devido.  O Tribunal, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, mantendo a decisão que negou seguimento ao recurso extraordinário. O Tribunal também aplicou uma multa adicional à empresa por considerar o recurso protelatório.		O ministro Relator Ricardo Lewandowski mencionou que o STF tem entendido que são confiscatórias as multas fixadas em mais de 100% do valor do tributo devido. Isso significa que, segundo a jurisprudência do STF, uma multa é considerada confiscatória quando seu valor ultrapassa o valor total do tributo que deveria ter sido pago.				300%	100%

Acórdão	Ano	Relator	Tema	Resumo da decisão	descreve confisco?	Definição	mínimo existencial?	proibição de excesso	Favorável?	% original	% final
ARE 1.122.922 Agr/SP	2019	Min. Ricardo Lewandowski	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um recurso extraordinário com agravo interposto pelo Itaú Unibanco contra o Estado de São Paulo, que cobra o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) do banco, que é arrendatário mercantil dos veículos. O banco alega que o responsável pelo pagamento do imposto é o proprietário fiduciário dos veículos, e não ele. Além disso, o banco contesta a multa punitiva de 100% do valor do imposto, por considerá-la confiscatória, ou seja, que viola o princípio constitucional que proíbe o Estado de se apropriar indevidamente do patrimônio dos contribuintes.  No relatório da decisão, o ministro Relator afirma que o Tribunal de origem decidiu a causa com base na interpretação de leis estaduais, e que para mudar esse entendimento seria necessário reexaminar a legislação local, o que não cabe ao STF. Quanto à multa, o Relator cita precedentes das duas turmas do STF que afirmam que as multas punitivas que não ultrapassem 100% do valor do imposto não são consideradas confiscatórias, pois têm um caráter pedagógico de coibir a sonegação fiscal.  Por isso, o Relator nega provimento ao agravo regimental, mantendo a decisão que negou seguimento ao recurso extraordinário com agravo. Ele também aplica uma multa de 5% sobre o valor atualizado da causa ao banco, por considerar que o recurso era manifestamente infundado.		O Relator cita precedentes das duas turmas do STF que afirmam que as multas punitivas que não ultrapassem 100% do valor do imposto não são consideradas confiscatórias, pois têm um caráter pedagógico de coibir a sonegação fiscal.				120%	100%
ARE 905.685 Agr-SEGUNDO / GO	2018	Min. Roberto Barroso	N/I	A decisão é sobre um agravo interno cujo objeto é uma decisão monocrática do Relator Ministro Roberto Barroso. A matéria principal discutida é a aplicação de multa tributária e se ela viola o princípio do não confisco. O Tribunal decidiu que, no que diz respeito ao valor máximo das multas punitivas, são consideradas confiscatórias aquelas que ultrapassem o percentual de 100% do valor do tributo devido. Além disso, a Segunda Turma do STF, no julgamento do RE 754.554-Agr, considerou que a multa punitiva no percentual de 25% sobre o valor da operação viola o princípio do não confisco. Portanto, o Tribunal decidiu que a multa prevista no art. 71, VII, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, teria caráter confiscatório.		"O princípio do não confisco é uma norma dirigida ao Estado como um contrapeso ao poder de tributar e impede a atuação arbitrária do legislador na instituição de tributos e sanções. Por força da vedação ao confisco, o gravame que traduzir o poder de esvaziar a revelação de riqueza sobre a qual incide a exação será tido como inconstitucional." Além disso, a decisão cita precedentes relevantes para entender o termo jurídico, como o julgamento do RE 754.554-Agr pela Segunda Turma do STF, em que se considerou que a multa punitiva no percentual de 25% sobre o valor da operação viola o princípio do não confisco.			25% V/O	-	
ARE 1.126.292 Agr-SEGUNDO/PE	2018	Min. Rosa Weber	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um recurso extraordinário com agravo interposto pelo Estado de Pernambuco contra uma decisão do Tribunal de Justiça do mesmo estado que reduziu a multa tributária aplicada a uma empresa de locação e revenda de veículos. A multa original era de 200% sobre o valor do ICMS devido pela empresa nas operações de revenda de veículos usados, que o Tribunal considerou como circulação de mercadorias sujeita ao imposto. O Estado alegou que a decisão violava o artigo 150, IV, da Constituição Federal, que proíbe o confisco tributário, ou seja, a utilização do poder de tributar para retirar indevidamente o patrimônio ou a renda dos contribuintes. O relatório da decisão cita a jurisprudência do STF que entende que a multa fixada acima de 100% do tributo devido tem caráter confiscatório e é abusiva. O Tribunal negou provimento ao recurso do Estado, mantendo a redução da multa para 75% do imposto devido, e aplicou ainda uma multa processual ao Estado por considerar que o recurso era manifestamente infundado.		A decisão cita a jurisprudência do STF para definir o que é confisco tributário. De acordo com o trecho da decisão que diz: "O relatório da decisão cita a jurisprudência do STF que entende que a multa fixada acima de 100% do tributo devido tem caráter confiscatório e é abusiva", o confisco tributário é entendido como a utilização do poder de tributar para retirar indevidamente o patrimônio ou a renda dos contribuintes. Nesse caso, uma multa fixada acima de 100% do tributo devido é considerada como tendo caráter confiscatório e abusiva.			200%	75%	
ARE 989.691 Agr/PE	2018	Min. Gilmar Mendes	Multa de mora	Trata-se de um recurso extraordinário com agravo do Estado de Pernambuco contra uma empresa que foi multada por atraso no pagamento de tributos. O Estado alega que a multa não é confiscatória e que deve ser considerada a capacidade financeira do contribuinte. A empresa defende que a multa é desproporcional e viola o princípio do não confisco. O Relator do caso, Ministro Gilmar Mendes, negou provimento ao recurso, seguindo a jurisprudência do STF que considera constitucionais multas tributárias de 20% a 30% do valor do débito. O Relator afirma que não há argumentos suficientes para infirmar a decisão agravada e que a questão de fundo é saber se a intensidade da punição é ou não adequada à gravidade da conduta da empresa.		O Relator menciona que o tributo não pode ser utilizado como instrumento de expropriação do patrimônio ou da renda do contribuinte. Além disso, o Relator cita precedentes relevantes para entender esse termo jurídico, como a jurisprudência do STF que considera constitucionais multas tributárias de 20% a 30% do valor do débito. A decisão cita o seguinte trecho do voto do Ministro Celso de Mello no RE 582.461:  "O postulado da proibição de excessos, que incide sobre todos os atos do Poder Público, qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A cláusula que veda os excessos configura limite à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público."			N/I	20%	
RE 1.098.509 Agr/PE	2018	Min. Gilmar Mendes	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um recurso extraordinário da União contra a redução de uma multa de ofício aplicada a contribuintes que descumpriram uma obrigação tributária. A União alega que a multa não tem caráter confiscatório e que deveria ser mantida no percentual de 150% do valor do tributo devido. O Relator da decisão, Ministro Gilmar Mendes, negou seguimento ao recurso, com base na jurisprudência do STF, que entende que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. O Relator também afastou a distinção entre multa moratória e multa de ofício, invocada pela União, e afirmou que a proibição constitucional do confisco em matéria tributária se aplica a qualquer tipo de multa fiscal. O agravo regimental da União foi negado por unanimidade pela Segunda Turma do STF, que acompanhou o voto do Relator.		O confisco tributário é entendido como a imposição de uma carga tributária que ultrapassa a capacidade contributiva do contribuinte, retirando-lhe uma parcela significativa de seu patrimônio ou renda. Menciona que a jurisprudência da corte é pacífica sobre serem confiscatórias multas acima de 100%			150%	20%	
ARE 1.058.987 Agr/SP	2017	Min. Roberto Barroso	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um recurso extraordinário com agravo interposto pelo HSBC Bank Brasil contra o Município de Presidente Prudente, que cobrou ISS sobre atividades bancárias e aplicou multa de 100% sobre o valor do tributo. O banco alegou que as atividades não se enquadravam no conceito de serviços para fins de ISS, que houve decadência do crédito tributário e que a multa era confiscatória. O Relator, Ministro Roberto Barroso, negou seguimento ao recurso, por entender que a questão envolvia reexame de fatos e provas, vedado pela Súmula 279 do STF, e que a multa estava de acordo com o entendimento da Corte, que considera confiscatórias apenas as multas superiores a 100% do valor do tributo. O banco apresentou agravo interno, reiterando seus argumentos, mas a Primeira Turma do STF negou provimento ao agravo, mantendo a decisão do Relator e aplicando multa por caráter protelatório.		De acordo com a decisão, a jurisprudência do STF é firme no sentido de que somente as multas superiores a 100% do valor do tributo são consideradas confiscatórias.			100%	100%	
AI 727.872 Agr	2015	Min. Roberto Barroso	Multa de mora	A principal questão discutida é a multa moratória de 30% e se ela teria caráter confiscatório. O Tribunal decidiu que é possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto e, considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. O agravo regimental foi parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.		De acordo com o relatório, o princípio do não confisco é uma norma dirigida ao Estado como um contrapeso ao poder de tributar e impede o exercício ilimitado do arbítrio do legislador na instituição de tributos. A decisão também menciona que o conteúdo do princípio do não confisco ainda não teve suas linhas demarcatórias objetivamente definidas e que seu conteúdo vem sendo circunstancialmente construído ao longo do tempo.			30%	20%	
AI 682.983 Agr / RS	2015	Min. Roberto Barroso	Multa de mora	A matéria principal discutida é a aplicação de multa moratória em percentual superior a 20%. A parte agravante sustenta que a multa moratória fixada no patamar de 30% revela nítido caráter confiscatório. O Tribunal decidiu que o patamar de 20% para a multa moratória não seria confiscatório e que este parece ser o índice ideal. O montante coaduna-se com a ideia de que a impuntualidade é uma falta menos grave, aproximando-se, inclusive, do valor que um dia já foi positivado na Constituição. Portanto, o Tribunal deu parcial provimento ao agravo regimental para que seja reduzida a multa moratória para 20%.		A decisão não apresenta uma definição específica do que é confisco tributário. No entanto, a decisão menciona que as duas Turmas e o Plenário do STF já reconheceram que o patamar de 20% para a multa moratória não seria confiscatório. Além disso, o Tribunal decidiu que o montante de 20% coaduna-se com a ideia de que a impuntualidade é uma falta menos grave, aproximando-se, inclusive, do valor que um dia já foi positivado na Constituição.			30%	20%	
RE 777.574 Agr / PE	2015	Min. Roberto Barroso	Multa de mora	A decisão é sobre um Agravo Regimental em Recurso Extraordinário, que trata de uma questão tributária relacionada à vedação ao confisco e à multa moratória. O relatório da decisão menciona que o princípio do não confisco é uma norma dirigida ao Estado como um contrapeso ao poder de tributar e impede o exercício ilimitado do arbítrio do legislador na instituição de tributos. O Tribunal decidiu que o patamar de 20% para a multa moratória não seria confiscatório e que este seria o índice ideal e que o montante coaduna-se com a ideia de que a impuntualidade é uma falta menos grave.		O princípio do não confisco é mencionado como uma norma dirigida ao Estado como um contrapeso ao poder de tributar e impede o exercício ilimitado do arbítrio do legislador na instituição de tributos. O Relator menciona que "por força da vedação ao confisco, o gravame que reveste-se do poder de esvaziar a revelação de riqueza sobre a qual incide será tido como inconstitucional".			20%	20%	

Acórdão	Ano	Relator	Tema	Resumo da decisão	descreve confisco?	Definição	mínimo existencial?	proibição de excesso	Favorável?	% original	% final
RE 871.174 AgR/PR	2015	Min. Dias Toffoli	Multa punitiva de ofício	O caso em questão trata de um agravo regimental no recurso extraordinário em que se alega contrariedade aos artigos 5º, XXXV, LIV e LV, 37, 150, I, III, a e b, e IV, e 195, § 6º, da Constituição Federal. A agravante alega que a autoridade fazendária não observou o princípio do não confisco ao aplicar multas punitivas desproporcionais que implicam ofensa à capacidade econômica do contribuinte.  O Tribunal decidiu que ambas as Turmas da Corte tem se pronunciado no sentido de que a incidência de multas punitivas que não exuperem 100% do valor do débito não configuram afronta ao art. 150, IV da Constituição. O Tribunal também destacou que as violações constitucionais, se existentes, costumam estar ligadas às circunstâncias específicas de cada caso. Portanto, o Tribunal negou provimento ao agravo regimental.		Segundo a decisão, o eventual efeito confiscatório das multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa. Além disso, o voto do Relator menciona que ambas as Turmas da Corte têm-se pronunciado no sentido de que a incidência de multas punitivas que não exuperem 100% do valor do débito não configuram afronta ao art. 150, IV da Constituição. Ainda, segundo o voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, de acordo com a ADI nº 2.010-MC, o Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. Isso significa que a aplicação de multas tributárias deve ser proporcional e razoável, evitando excessos que possam configurar confisco tributário.				75%	75%
ARE 776.273 AgR/DF	2015	Min. Edson Fachin	Multa punitiva de ofício	O relatório da decisão menciona que é admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco. O Tribunal decidiu negar provimento ao agravo regimental, mantendo a decisão anterior de que é possível reduzir a multa tributária para evitar o confisco.		A decisão menciona que é admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco. No entanto, a decisão não apresenta uma definição específica do que é confisco tributário. A decisão cita precedentes em que o Tribunal decidiu que é possível examinar se um determinado tributo ofende ou não a proibição constitucional de confisco em matéria tributária, nos termos do art. 150, IV, da CF, e que esse princípio deve ser observado mesmo quando se trata de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias.				200%	
ARE 839.366 AgR/PE	2015	Min. Gilmar Mendes	Multa de mora	A matéria principal discutida envolve a nulidade de uma Certidão de Dívida Ativa (CDA) e a aplicação da taxa Selic em débitos tributários.  No relatório da decisão, não há menção específica sobre confisco ou princípio do não confisco. No entanto, no voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes, ele menciona que a multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias e que para cumprir sua função de desencorajar a elisão fiscal, a multa moratória não pode ser pífia, mas também não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória. O Tribunal decidiu que a aplicação da multa moratória no importe de 20% é razoável e não tem efeito confiscatório.		A decisão não define explicitamente o que é confisco tributário nem apresenta um conceito ou cita algum precedente relevante para entender esse termo jurídico. No entanto, no voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes, ele menciona que a multa moratória não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória. Isso sugere que o confisco tributário pode ser entendido como uma cobrança excessiva de tributos ou multas que inviabiliza o contribuinte de cumprir suas obrigações fiscais.				20%	20%
ARE 831.377 AgR / MG	2014	Min. Celso de Mello	N/I	A questão principal discutida é o caráter alegadamente confiscatório da multa tributária cominada em lei. O relatório da decisão menciona que a Constituição Federal proíbe a utilização do tributo "com efeito de confisco" e que o "quantum" excessivo dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio ou que ultrapasse o limite da capacidade contributiva da pessoa, incide na limitação constitucional. O Tribunal decidiu que não assiste razão à parte recorrente e negou provimento ao recurso de agravo.		A decisão menciona que a Constituição Federal proíbe a utilização do tributo "com efeito de confisco" e que o "quantum" excessivo dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio ou que ultrapasse o limite da capacidade contributiva da pessoa, incide na limitação constitucional. No entanto, a decisão não fornece uma definição específica de confisco tributário, mas menciona que não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária e que se trata de um conceito aberto, a ser utilizado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes.				N/I	N/I
ARE 787.564 AgR / SC	2014	Min. Roberto Barroso	Multa punitiva de ofício	A matéria principal discutida é a aplicação de uma multa punitiva de 50% do valor do tributo, que foi considerada confiscatória pela parte agravante. No entanto, o Relator do caso, Ministro Luís Roberto Barroso, explicou que a multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente e que, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. O Tribunal decidiu que a abusividade da multa punitiva apenas se revela naquelas arbitradas acima do montante de 100% (cem por cento) do valor do tributo e negou provimento ao agravo regimental. Portanto, a multa punitiva fixada no patamar de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do tributo não foi considerada confiscatória pelo Tribunal.		O Tribunal decidiu, acatando precedentes, que a abusividade da multa punitiva apenas se revela naquelas arbitradas acima do montante de 100% (cem por cento) do valor do tributo e negou provimento ao agravo regimental. Portanto, a multa punitiva fixada no patamar de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do tributo não foi considerada confiscatória pelo Tribunal.				50%	50%
ARE 864.053 AgR/RJ	2020	Min. Roberto Barroso	Multa de mora	No relatório da decisão é mencionado que a parte recorrente alega que a multa moratória aplicada tem caráter confiscatório. No entanto, o Tribunal decidiu que para firmar entendimento diverso do acórdão recorrido quanto aos pontos aduzidos pela parte recorrente, seria indispensável o reexame do acervo probatório constante dos autos. Nessas condições, a hipótese atrelada à incidência do enunciado da Súmula 279/STF.		A decisão menciona que a parte recorrente alega que a multa moratória aplicada tem caráter confiscatório, mas não fornece uma definição ou explicação detalhada do que isso significa.				N/I	N/I
RE 799.547 AgR/MG	2014	Min. Cármen Lúcia	Multa de mora	A matéria principal discutida é a aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias. No relatório da decisão, é afirmado que o STF reconheceu a aplicação da proibição do confisco às multas tributárias e que a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa até afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação ou aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória. O Tribunal decidiu que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido e que, quanto às multas fixadas em percentuais que não ultrapassam o valor do tributo devido, não há manifesta contrariedade à proibição do confisco.		A decisão afirma que o STF reconheceu a aplicação da proibição do confisco às multas tributárias e que a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa até afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação ou aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória. A decisão cita precedentes que declararam inconstitucionais as multas que ultrapassavam o valor do tributo devido e que consideraram confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.				100%	100%
RE 767.180 AgR/MG	2014	Min. Dias Toffoli	Multa punitiva de ofício	Trata-se de um recurso extraordinário interposto contra o Estado de Minas Gerais, que aplicou uma multa de ofício por infração à legislação tributária. A empresa alega que a multa tem caráter confiscatório e que a prova da infração foi obtida de forma ilícita, pois os agentes fiscais apreenderam documentos em seu estabelecimento sem autorização judicial.  O Relator afirma que a questão da ilicitude da prova é de natureza infraconstitucional e depende do reexame dos fatos e das provas, o que é inviável em recurso extraordinário. Além disso, o Relator cita precedentes do STF que reconhecem a legitimidade da multa de ofício aplicada pelo Fisco em casos de omissão na declaração e recolhimento de tributos. O Relator também destaca que a empresa não apresentou argumentos suficientes para demonstrar a desproporcionalidade ou a desarrazoabilidade da multa em relação ao caso concreto, o que exigiria uma análise do conjunto fático-probatório, vedada pela Súmula 279 do STF.  Diante disso, o Relator nega seguimento ao recurso extraordinário, por entender que não há ofensa direta à Constituição Federal. O agravo regimental interposto pela empresa contra essa decisão também é negado por unanimidade pela Primeira Turma do STF, que mantém o entendimento do Relator.		O Relator cita precedentes do STF que reconhecem a legitimidade da multa de ofício aplicada pelo Fisco em casos de omissão na declaração e recolhimento de tributos, desde que a multa não seja desproporcional ou desarrazoável em relação ao caso concreto (fl. 1.088).				100%	100%
ARE 805.431 AgR/MG	2014	Min. Teori Zavascki	Multa de mora	Trata-se de um recurso extraordinário com agravo interposto pela Companhia Brasileira de Distribuição contra o Estado de Minas Gerais, que questiona a aplicação de uma multa de 50% sobre o valor do ICMS devido. A empresa alega que a multa tem efeito confiscatório, ou seja, que violaria o princípio constitucional que proíbe o Estado de se apropriar indevidamente do patrimônio do contribuinte. O ministro Relator afirmou que o STF já decidiu, em casos semelhantes, que a multa moratória tributária não tem efeito confiscatório quando fixada em até 100% do valor do tributo. O Relator também citou outros argumentos para negar provimento ao recurso, como a falta de fundamentação da repercussão geral, a necessidade de reexame de fatos e provas e de legislação infraconstitucional e local. O Tribunal, por unanimidade, acompanhou o voto do Relator e manteve a decisão recorrida.		O Relator afirma que o STF já decidiu, em casos semelhantes, que a multa moratória tributária não tem efeito confiscatório quando fixada em até 100% do valor do tributo. Isso sugere que o confisco tributário ocorre quando a multa aplicada pelo Estado é considerada excessiva e desproporcional ao valor do tributo devido, violando o princípio constitucional mencionado. No entanto, a decisão não apresenta um conceito formal ou cita um precedente específico para entender esse termo jurídico.				50%	50%
AI 838.302 AgR/MG	2014	Min. Roberto Barroso	Multa punitiva de ofício	O recorrente alega violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e do não-confisco. O Relator afirma que não houve ofensa aos princípios processuais, pois o Tribunal de origem prestou jurisdição de forma fundamentada. Quanto ao não confisco, o Relator sustenta que a multa fiscal aplicada no percentual de 50% do valor do tributo não é confiscatória, pois o STF possui entendimento de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. O Relator também afirma que eventual efeito confiscatório da multa somente seria aferível mediante exame do quadro fático-probatório, o que é inviável em recurso extraordinário. Por fim, o Relator nega provimento ao agravo regimental, sendo acompanhado pelos demais ministros da Primeira Turma.		Menciona apenas o entendimento existente no STF sobre limitação da multa de mora a 100% do tributo.				50%	50%

Acórdão	Ano	Relator	Tema	Resumo da decisão	descreve confisco?	Definição	mínimo existencial?	proibição de excesso	Favorável?	% original	% final
RE 602.686 Agr-SEGUNDO/PE	2014	Min. Roberto Barroso	Multa punitiva de ofício	Trata-se de dois recursos extraordinários que questionam a aplicação de uma multa de 75% sobre o valor do imposto de renda devido por um contribuinte que não declarou corretamente seus rendimentos. A multa é prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 e tem caráter punitivo, visando a coibir a sonegação fiscal. O contribuinte alega que a multa é confiscatória, ou seja, viola o princípio constitucional que proíbe o Estado de cobrar tributos ou penalidades excessivas que comprometam o patrimônio do contribuinte. A União defende que a multa é proporcional e tem função pedagógica e repressiva.  O Relator da decisão, Ministro Luís Roberto Barroso, negou seguimento aos recursos extraordinários, ou seja, não os admitiu para julgamento pelo STF. Ele entendeu que o primeiro recurso, interposto pela União, perdeu o objeto, pois o Superior Tribunal de Justiça já havia restabelecido a multa original de 75%. Ele também entendeu que o segundo recurso, interposto pelo contribuinte, não tinha fundamento constitucional suficiente para ser analisado pelo STF, pois o STF não examinou a questão do confisco. Além disso, ele afirmou que a jurisprudência do STF considera confiscatórias apenas as multas punitivas que ultrapassem 100% do valor do tributo devido, o que não era o caso. Portanto, ele concluiu que a multa de 75% era válida e não violava o princípio do não confisco.		Na decisão, o Relator, Ministro Luís Roberto Barroso, cita precedentes do STF que estabelecem critérios para aferir a confiscatoriedade de multas punitivas. Ele afirma que a jurisprudência do STF considera confiscatórias apenas as multas punitivas que ultrapassem 100% do valor do tributo devido. Portanto, ele conclui que a multa de 75% aplicada no caso em questão não violava o princípio do não confisco.				75%	75%
RE 754.554 Agr/ GO	2013	Min. Celso de Mello	Multa punitiva de ofício	O relatório da decisão menciona que a multa tributária cominada em lei tem caráter supostamente confiscatório e que a cláusula vedatória traduz limitação material ao exercício da competência tributária e também se estende às multas de natureza fiscal. O Tribunal decidiu que o percentual de 25% sobre o valor da operação ultrapassa o valor do débito principal e configura efeito confiscatório, ofendendo as cláusulas constitucionais que impõem ao poder público o dever de proteção à propriedade privada, respeito à liberdade econômica e profissional e observância do critério da razoabilidade. Portanto, o agravo foi improvido.		A decisão menciona que a cláusula vedatória traduz limitação material ao exercício da competência tributária e também se estende às multas de natureza fiscal. A decisão também cita precedentes que reconhecem a plena legitimidade da incidência do postulado constitucional da não confiscatoriedade sobre as próprias multas tributárias. O princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, também se aplica às multas. É possível inferir que o confisco tributário ocorre quando o valor de uma multa ou tributo é excessivo e compromete o patrimônio ou ultrapassa o limite da capacidade contributiva da pessoa.				25%	-
RE 657.372 Agr	2013	Min. Ricardo Lewandowski	Multa punitiva de ofício	A matéria principal discutida é a multa fiscal e seu caráter confiscatório em relação ao artigo 150, IV, da Constituição Federal. A decisão menciona que o STF já fixou entendimento de que é possível examinar se determinado tributo ofende ou não a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, nos termos do artigo 150, IV, da CF. Além disso, a jurisprudência do Tribunal firmou-se no sentido de que são inconstitucionais as multas fixadas em índices de 100% ou mais do valor do tributo devido. O Tribunal decidiu negar provimento ao agravo regimental.		"A jurisprudência do Tribunal firmou-se no sentido de que são inconstitucionais as multas fixadas em índices de 100% ou mais do valor do tributo devido." A decisão cita precedentes relevantes, como ADI 1.075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; e ARE 637.717-Agr/GO, Rel. Min. Luiz Fux.				120%	-
ARE 1.255.364 Agr/PR	2020	Min. Dias Toffoli	Multa isolada	A decisão é sobre um agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. A matéria principal discutida é a suposta violação dos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, bem como a aplicação de uma multa fiscal isolada por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental (Tema 487). No relatório da decisão, a parte agravante sustenta, em síntese, a inaplicabilidade dos óbices apontados e reitera os argumentos de cerceamento de defesa, afronta ao princípio da legalidade pela ausência de fato gerador da obrigação, excesso de penhora e caráter confiscatório da multa aplicada.  O Tribunal decidiu que o inconformismo não merece prosperar e determinou o retorno dos autos ao Tribunal de origem para aplicação da sistemática da repercussão geral em relação à multa fiscal (Tema 487). O agravo regimental não foi provido quanto às questões remanescentes.		-				N/I	N/I
ARE 1.368.709 Agr/PE	2022	Min. Luiz Fux	N/I	O Tribunal decidiu que para acolher a pretensão da parte agravante e ultrapassar o entendimento do Tribunal de origem sobre a confiscatoriedade da multa seria necessário analisar a legislação infraconstitucional pertinente, o que não é cabível em sede de recurso extraordinário, pois a afronta ao texto constitucional, acaso existente, seria indireta ou reflexa, bem como reexaminar o acervo fático-probatório dos autos, providência que esbarra no óbice da Súmula 279 do STF. Portanto, o agravo interno foi desprovido e a parte agravante foi condenada ao pagamento de multa de 5% (cinco por cento) do valor atualizado da causa.		-				-	-
ARE 722.727 Agr/RS	2013	Min. Dias Toffoli	N/I	A matéria principal discutida é a alegação de confisco tributário em relação à multa aplicada. No relatório da decisão, é mencionado que a empresa recorrente alegou, de forma genérica, que a multa aplicada teria caráter confiscatório. No entanto, o Tribunal decidiu que a análise do caráter da multa aplicada e eventual efeito confiscatório somente seria aferível mediante exame do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário (Súmula nº 279 do STF). Portanto, o agravo regimental foi negado.		De acordo com a decisão, no julgamento da ADI nº 2.010-MC (Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 12/4/02), o STF estabeleceu alguns parâmetros pelos quais poderia ser identificado o efeito confiscatório no âmbito tributário. Segundo a ementa desse julgamento, a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído. Além disso, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira deve ser condicionada à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.				N/I	N/I
AI 722.101 Agr/RS	2012	Min. Dias Toffoli	Multa de mora	A agravante alega que a taxa SELIC resulta em uma atualização que vai além da aplicação de juros e correção monetária, na medida em que haveria, inclusive, uma remuneração em favor do Estado. Assim, trata-se de capitalização travestida de atualização, o que seria equivalente ao confisco.  No entanto, o Plenário do STF decidiu pela legitimidade da utilização da taxa SELIC como índice de atualização dos débitos tributários pagos em atraso, bem como pelo caráter não confiscatório da multa em patamar de até vinte por cento.		A decisão não apresenta uma definição específica do que é confisco tributário. No entanto, menciona que o Plenário do STF decidiu pelo caráter não confiscatório da multa em patamar de até vinte por cento. Isso sugere que uma multa de até 20% não é considerada confiscatória pelo Tribunal. No entanto, a decisão não cita nenhum precedente relevante ou apresenta um conceito específico para entender o termo jurídico de confisco tributário.				30%	20%
AI 737.185 Agr/SP	2012	Min. Dias Toffoli	Multa de mora	A matéria principal discutida é a diferenciação de prazo para o parcelamento de débitos tributários, alegando a ilegitimidade da multa por seu efeito confiscatório e a inconstitucionalidade da taxa SELIC.  No voto é mencionado que o STF estabeleceu alguns parâmetros pelos quais poderia ser identificado o efeito confiscatório. No entanto, nas razões do recurso, a agravante se limita a afirmar, de forma genérica, que a multa aplicada não teria caráter confiscatório, não trazendo argumentos adequados para descaracterizar a multa fiscal aplicada em relação à hipótese dos autos.  O Tribunal decidiu que a análise do caráter dessa multa e de seu eventual efeito confiscatório somente seria possível mediante exame do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário (Súmula nº 279 desta Corte).		No relatório da decisão, é mencionado que no julgamento da ADI nº 2.010-MC (Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 12/4/02) o STF estabeleceu alguns parâmetros pelos quais poderia ser identificado o efeito confiscatório. É citado um trecho pertinente da ementa desse julgamento: "A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público."				N/I	-
AI 737.185 Agr/SP	2012	Min. Dias Toffoli	Multa de mora	A matéria principal discutida é a diferenciação de prazo para o parcelamento de débitos tributários, alegando a ilegitimidade da multa por seu efeito confiscatório e a inconstitucionalidade da taxa SELIC.  No voto é mencionado que o STF estabeleceu alguns parâmetros pelos quais poderia ser identificado o efeito confiscatório. No entanto, nas razões do recurso, a agravante se limita a afirmar, de forma genérica, que a multa aplicada não teria caráter confiscatório, não trazendo argumentos adequados para descaracterizar a multa fiscal aplicada em relação à hipótese dos autos.  O Tribunal decidiu que a análise do caráter dessa multa e de seu eventual efeito confiscatório somente seria possível mediante exame do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário (Súmula nº 279 do STF).		No relatório da decisão, é mencionado que no julgamento da ADI nº 2.010-MC (Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 12/4/02) o STF estabeleceu alguns parâmetros pelos quais poderia ser identificado o efeito confiscatório. É citado um trecho pertinente da ementa desse julgamento: "A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público."				N/I	-



Acórdão	Ano	Relator	Tema	Resumo da decisão	descreve confisco?	Definição	mínimo existência?	proibição de excesso	Favorável?	% original	% final
AI 729.230 AgR/RS	2012	Min. Dias Toffoli	N/I	A matéria principal discutida é a alegação de violação constitucional do princípio da vedação do confisco e na negativa de prestação jurisdicional. No relatório da decisão, é mencionado que o Tribunal de origem se limitou a afirmar ser incabível a discussão, tanto no âmbito administrativo, quanto no judicial, do valor do débito tributário confessado pelo contribuinte. Assim, o Tribunal não analisou o eventual efeito confiscatório da multa imposta. O STF decidiu que a análise do caráter dessa multa e de eventual ausência de efeito confiscatório somente seria aferível mediante exame do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário (Súmula nº 279 do STF). Portanto, o agravo regimental não foi provido.		A decisão apresenta alguns parâmetros para identificar o efeito confiscatório. O Relator, Ministro Dias Toffoli, cita um trecho pertinente da ementa do julgamento da ADI nº 2.010-MC (Relator o Ministro Celso de Mello) em que o STF estabeleceu que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído. Além disso, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira deve observar padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.  Portanto, a decisão apresenta um conceito de confisco tributário e cita um precedente relevante para entender esse termo jurídico.				N/I	N/I
RE 612.213 AgR/MA	2012	Min. Dias Toffoli	Multa de mora	A matéria principal discutida é a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias. No relatório da decisão, o agravante insiste que a vedação constitucional ao efeito confiscatório só seria aplicável aos tributos e que o julgador não poderia reduzir o percentual da multa aplicada, sob pena de violar o princípio da separação dos poderes. O Tribunal decidiu que o argumento da não aplicabilidade do princípio do não confisco às multas é contrário à jurisprudência firmada por esta Corte. O Tribunal também decidiu que a análise do caráter da multa aplicada e de eventual ausência de efeito confiscatório somente seria aferível mediante o exame do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário (Súmula nº 279 do STF).		A decisão cita um trecho pertinente de sua ementa: "A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. (...). O Poder Público, especialmente em sede de tributação [...] não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade."				30%	30%