

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

Lucas da Silva Batista

O princípio do não confisco: uma nova teoria por meio do estudo comparado da garantia constitucional nos ordenamentos jurídicos brasileiro e alemão

Juiz de Fora

2025

Lucas da Silva Batista

O princípio do não confisco: uma nova teoria por meio do estudo comparado da garantia constitucional nos ordenamentos jurídicos brasileiro e alemão

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello.

Juiz de Fora

2025

Ficha catalográfica elaborada através do programa de geração automática da Biblioteca Universitária da UFJF, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

da Silva Batista, Lucas.

O princípio do não confisco : uma nova teoria por meio do estudo comparado da garantia constitucional nos ordenamentos jurídicos brasileiro e alemão / Lucas da Silva Batista. -- 2025.

54 f.

Orientadora: Elizabete Rosa de Mello

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Juiz de Fora, Faculdade de Direito, 2025.

1. Princípio do Não Confisco. 2. Tributação Justa . 3. Direito Constitucional Tributário. 4. Estudo Comparado entre Brasil e Alemanha. 5. Nova Teoria do Princípio do Não Confisco. I. Rosa de Mello, Elizabete, orient. II. Título.

Lucas da Silva Batista

O princípio do não confisco: uma nova teoria por meio do estudo comparado da garantia constitucional nos ordenamentos jurídicos brasileiro e alemão

Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 08 de agosto de 2025.

BANCA EXAMINADORA

Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello - Orientadora
Universidade Federal de Juiz de Fora

Professor Mestre Aloísio da Silva Lopes Júnior
Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro

Mestrando Matheus de Oliveira Silva
Universidade Federal de Juiz de Fora

RESUMO

O presente artigo científico tem por objetivo tratar do princípio constitucional tributário do não confisco nos ordenamentos jurídicos do Brasil e da Alemanha a fim de propor uma nova teoria. Este trabalho adota como marco teórico a corrente de pensamento neoconstitucionalista e estabelece como metodologias a hipotético-dedutiva, a comparativa, a crítica e a dialética. Por meio da análise da garantia constitucional ao não confisco na legislação, na doutrina e na jurisprudência brasileiras e alemãs, resultou uma teoria do princípio do não confisco, com orientações para sua aplicação justa e pragmática, sob a égide dos demais princípios e valores prezados pelo Estado Democrático de Direito. Para tanto, os resultados da pesquisa delinearam as seguintes propostas: a menção expressa ao princípio do não confisco na Magna Carta, o limite objetivo de 50% da carga tributária global, a necessidade de se averiguar o limite da carga tributária global conforme a subjetividade do Estado em questão, a imprescindibilidade de se considerar a capacidade contributiva para a estipulação de alíquotas e a necessidade de modulação, no caso concreto, por parte das cortes de controle de constitucionalidade.

Palavras-chave: princípio do não confisco; tributação justa; Direito Constitucional Tributário; estudo comparado entre Brasil e Alemanha; nova teoria do princípio do não confisco.

ZUSAMMENFASSUNG

Dieser wissenschaftliche Artikel hat zum Ziel, das verfassungsrechtliche Prinzip des Verbots der Erdrosselnden Wirkung in den Rechtsordnungen Brasiliens und Deutschlands zu behandeln, um eine neue Theorie vorzuschlagen. Diese Arbeit nimmt die neukonstitutionalistische Denkrichtung als theoretischen Rahmen an und legt als Methoden die hypothetisch-deduktive, die vergleichende, die kritische und die dialektische Methode fest. Durch die Analyse des verfassungsmäßigen Schutzes vor Konfiskation in der Gesetzgebung, der Rechtsdogmatik und der Rechtsprechung Brasiliens und Deutschlands entstand eine Theorie des Prinzips des Verbots der Erdrosselnden Wirkung, die Orientierung für dessen gerechte und pragmatische Anwendung unter der Schirmherrschaft der anderen Prinzipien und Werte bietet, die vom demokratischen Rechtsstaat geschätzt werden. Daher ergaben die Forschungsergebnisse die folgenden Vorschläge: eine ausdrückliche Erwähnung des Prinzips des Verbots der Erdrosselnden Wirkung in der Magna Carta, die objektive Grenze von 50% der globalen Steuerlast, die Notwendigkeit, das Limit der globalen Steuerlast entsprechend der Subjektivität des betreffenden Staates zu überprüfen, die Unverzichtbarkeit, die Leistungsfähigkeit für die Festlegung von Steuersätzen zu berücksichtigen, und die Notwendigkeit der Modulation im konkreten Fall durch die Verfassungsgerichte.

Schlüsselbegriffe: Verbot der Übermaßbesteuerung; erdrosselnde Wirkung; Erdrosselungsverbot; gerechte Besteuerung; verfassungsmäßiges Steuerrecht; vergleichende Studie zwischen Brasilien und Deutschland.

ABSTRACT

The present scientific article aims to address the Constitutional Tax Law principle of non-confiscation in the legal systems of Brazil and Germany in order to propose a new theory. This work adopts the theoretical framework of the neoconstitutionalist thought and establishes the following methodologies: hypothetical-deductive, comparative, critical, and dialectical approaches. Through the analysis of the constitutional guarantee of non-confiscation in the Brazilian and German legislation, doctrine, and jurisprudence, a theory of the principle of non-confiscation was developed, providing guidelines for its fair and pragmatic application, under the aegis of the other principles and values cherished by the Democratic Rule of Law. To this end, the research results outlined the following proposals: the express mention of the principle of non-confiscation in the Magna Carta, an objective limit of 50% of the global tax burden, the necessity to assess the limit of the global tax burden according to the subjectivity of the state in question, the essential consideration of the contributory capacity for the establishment of tax rates, and the need for modulation, in the specific case, by the constitutional control courts.

Key expressions: principle of non-confiscation; fair taxation; Constitutional Tax Law; comparative study between Brazil and Germany; new theory on the principle of non-confiscation.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	7
2	HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS BRASILEIRO E ALEMÃO.....	9
3	CONCEITO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.....	16
4	ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO PELAS SUPREMAS CORTES BRASILEIRA E ALEMÃ.....	23
5	EFEITOS DAS REFORMAS TRIBUTÁRIAS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRA E ALEMÃ.....	36
6	PROPOSTAS REFERENTES À APLICAÇÃO JUSTA E PRAGMÁTICA DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.....	41
7	CONCLUSÃO.....	44
	REFERÊNCIAS.....	45

1 INTRODUÇÃO

Este artigo científico visa a um aprofundamento do diálogo entre os direitos brasileiro e alemão no âmbito tributário, nomeadamente no que diz respeito ao princípio do não confisco, por meio de um estudo comparado do direito pátrio ao direito alemão, que influenciou profundamente o desenvolvimento das ciências jurídicas no Brasil desde a sua gênese, tendo por fim o rastreamento de tendências, a identificação de incongruências e, em última instância, a propositura de uma teoria apta a aproximar ambos os ordenamentos jurídicos no que toca ao entendimento e à aplicabilidade do princípio do não confisco.

O presente trabalho suscita uma série de problemas consubstanciados em diversos questionamentos a serem esclarecidos em seu decurso, a saber, a definição do princípio do não confisco; os aspectos em que o princípio do não confisco se aproxima e se distingue de outros princípios constitucionais e tributários; a previsão legal do princípio do não confisco; as diferenças entre o tratamento dispensado ao princípio do não confisco pelas legislações constitucionais e infraconstitucionais no Brasil e na Alemanha; a história das disposições legais do princípio do não confisco nos ordenamentos jurídicos brasileiro e alemão; a visão doutrinária acerca do princípio do não confisco em ambos os países; a abordagem jurisprudencial ao princípio do não confisco; a natureza da norma do princípio do não confisco; a medida em que reformas tributárias afetaram o entendimento do princípio do não confisco. Enfim, há uma grande dificuldade por parte da legislação, da doutrina e da jurisprudência em se efetivar o princípio do não confisco em casos práticos.

Este artigo científico propõe-se identificar a natureza e a finalidade do princípio do não confisco, visando à delimitação de seu emprego nas sistemáticas jurídicas brasileira e alemã, tomando em consideração a evolução da garantia nos regimes de ambos os países, sendo certo que o entendimento do princípio em análise como garantia fundamental faz-se imprescindível ao zelo pelo Estado Democrático de Direito.

Neste trabalho, adota-se como marco teórico a corrente de pensamento neoconstitucionalista. Afinal, não haveria de ser distinta a abordagem que toca ao princípio do não confisco, na medida em que este, enquanto princípio jurídico e hermenêutico, apenas foi alçado à categoria de norma jurídica com a superação da perspectiva positivista, para a qual os princípios não consistiam de uma das espécies de norma, mas de enunciados morais ou critérios de hermenêutica apartados do ordenamento jurídico. Portanto, sob a ótica neoconstitucionalista, faz-se importante a compreensão dos princípios, dentre eles o do não confisco, como normas jurídicas de pleno direito.

A metodologia adotada neste trabalho de conclusão de curso é a hipotética-dedutiva, característica dos estudos de ciências sociais aplicadas, a qual será empregada a fim de testar a veracidade das hipóteses anteriormente formuladas. Ademais, também são utilizadas as metodologias crítica, dialética e comparativa, que não se devem resumir à pesquisa bibliográfica, mas estender-se à contraposição de sistemas distintos.

Este artigo está estruturado da seguinte forma: O item 2 trata do histórico do princípio do não confisco nos ordenamentos jurídicos brasileiro e alemão. O item 3 versa sobre o conceito do princípio do não confisco. O item 4 cuida do entendimento jurisprudencial do princípio do não confisco pelas supremas cortes brasileira e alemã. O item 5 nomeia efeitos das reformas tributárias nas constituições brasileira e alemã. O item 6 apresenta propostas referentes à aplicação justa e pragmática do princípio do não confisco.

2 HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS BRASILEIRO E ALEMÃO

Urge que se discuta, *in limine*, a origem comum às sistemáticas legais do que se entende atualmente pelo princípio do não confisco. Assevera-se que se cuida de uma garantia antiga, cujo gémen pode ser rastreado até o Iluminismo. A Revolução Francesa de 1789, bem como outros movimentos de emancipação dos povos do regime absolutista, instituiu os primeiros limites legais à discricionariedade dos monarcas no que se refere à tributação.

De fato, o que se notou desde a Antiguidade Clássica, especialmente no Império Romano, com a grande institucionalização do Direito, até o crepúsculo da Idade Moderna foi a normalidade da tomada pelo Fisco das riquezas do particular indiscriminadamente, quer do nacional, quer do estrangeiro – cujo território se incorporava ao Estado por meio da força (Machado Segundo, 2022, p. 4-8). Aliás, foi precisamente por meio do exercício de força incomensuravelmente superior àquela oposta pela sociedade civil que o Estado garantiu sua prática de tributar (Machado Segundo, 2022, p. 5).

Efetivamente, a tributação não consistia da única fonte de renda do Estado absolutista, visto que este dispunha também, a título de exemplo, da exploração econômica de suas colônias, por meio de companhias estatais (Machado Segundo, 2022, p. 5). Contudo, o chamado “Estado Patrimonial”, que era autossuficiente, posto que, “valendo-se de seus próprios meios, obtinha o de que necessitava para sua subsistência; ou seja: o Estado, enquanto agente econômico, gera a riqueza que consome” (Schoueri, 2012, p. 22), viu pouco a pouco seu esgotamento. Disto, resultou a necessidade da cobrança de tributos cada vez mais elevados com o fim de se sustentarem os privilégios – e mesmo regalias – da monarquia, do clero e da nobreza, o que culminaria, inevitavelmente, em levantes camponeses, operários e burgueses.

Se o direito de propriedade já restava positivado ao menos desde o Império Romano, a discussão acerca da vedação à confiscatoriedade como direito do contribuinte – e da capacidade contributiva, que lhe é auxiliar – só teria verdadeiro espaço com o advento da Revolução Francesa, a qual preconizava a igualdade e rejeitava privilégios e discriminação entre cidadãos (Nakagaki, 2010, p. 31). A marcha em direção à constitucionalização culminou na promoção de valores e direitos fundamentais – em matéria tributária, citam-se especialmente os princípios derivados do valor justiça na tributação, como a isonomia, a capacidade contributiva e o não confisco (Serrano; Schlickmann, 2020, p. 182).

Logo, por meio da implementação de tal carga principiológica às constituições, a título de exemplo, à Constituição Francesa de 1791, bases de imensa relevância à consolidação do Estado Democrático de Direito foram lançadas: a partir de então, o Estado condicionava a prerrogativa de tributar à legalidade da cobrança, renunciando ao impulso despótico de estipular alíquotas tributárias conforme as aspirações de receita do próprio Estado com o objetivo exclusivo de enriquecer os governantes. Conforme leciona Hugo de Brito Machado Segundo (2022, p. 6), “muitas revoluções que levam à derrubada de regimes ou de governos tiveram como estopim o inconformismo com aspectos tributários [...]”, o que vai ao encontro do que assinalaria Montesquieu na obra *O Espírito das Leis*: “pode-se elevar a carga tributária na proporção da liberdade dos sujeitos; e há que, forçosamente, moderá-la à medida que a servidão aumenta” (Montesquieu, apud. Derzi, 1989, p. 145).

Montesquieu diria, ainda, que se podem elevar os tributos em grande parte das repúblicas, “porque o cidadão, que acredita pagá-los a si mesmo, tem a vontade de pagá-los, pois detém ordinariamente o poder, em razão da natureza do governo”, já “no Estado despótico, não se pode aumentá-los porque não se pode aumentar a servidão extrema” (apud. Derzi, 1989, p. 145-146). Como leciona Hugo de Brito Machado Segundo, a forma e a intensidade pelas quais o Estado cobra tributos devem ser democraticamente determinadas pela população envolvida na exação, neste sentido, salienta:

No mundo contemporâneo, para que se afaste a visão do tributo como mero fruto da imposição do vencedor sobre o vencido, em circunstâncias muito próximas às de um assalto, é preciso que sua instituição e cobrança sejam legitimadas, tanto quando o próprio Estado enquanto tal, em fatores que levam a sociedade a considerá-los como o “preço da cidadania” e de um “contrato social” que firmariam, em condições ideais, sendo importante pesquisar como obter isso, ainda que se trate de um ideal difícil de ser alcançado, para que pelo menos se tente a maior aproximação possível. Quanto mais as pessoas consigam visualizar o Estado como importante e eficaz instrumento para a consecução de finalidades e objetivos partilhados por todos, mais a tributação será eficaz, com a obediência das regras que a disciplinam sendo fundada no reconhecimento e na aceitação, e não no medo.

É preciso, portanto, que se reconheça no Estado a função de garantir e promover os direitos fundamentais, sendo o tributo necessário à obtenção dos recursos necessários a que isso aconteça. Afinal, um Estado sem recursos não consegue garantir direito algum (Machado Segundo, 2021, p. 6).

Perpassado o panorama da origem comum do princípio do não confisco, interessa delinear o surgimento desta garantia no ordenamento jurídico brasileiro. Ressalta-se que a capacidade contributiva, superprincípio orientador do não confisco, restou positivada na Constituição de 1946, a primeira Magna Carta democrática do Estado Brasileiro, em seu art. 202, *in verbis*, “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (Brasil, 1946), redação que aprimora a norma contida na Constituição de 1824, a primeira da história nacional, em seu art.

179, § 15, é dizer, “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres” (Brasil, 1824).

Antes mesmo da previsão expressa da capacidade contributiva na Constituição de 1946, o princípio do não confisco já se podia inferir do direito à propriedade (Viegas, 2006, p. 15-16), este sim, muito mais antigo que o Estado democrático e tão antigo no Brasil quanto o próprio Direito, encontrando resguardo absoluto na primeira Constituição do país (UESPI, 2020), em seu art. 179, como segue:

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: inciso XXII: E' garantido o Direito de Propriedade em toda a sua plenitude. Se o bem publico legalmente verificado exigir o uso, e emprego da Propriedade do Cidadão, será elle préviamente indemnizado do valor della. A Lei marcará os casos, em que terá logar esta unica excepção, e dará as regras para se determinar a indemnização (Brasil, 1824).

Nas constituições brasileiras que sucederam a de 1946, a capacidade contributiva perdeu expressa previsão, passando a ser interpretada pela doutrina como uma derivação natural do princípio da igualdade (Difini, 2005, p. 86). Por sinal, o princípio da capacidade contributiva reclamou novo tratamento constitucional explícito em 1988, no art. 145, § 1º, da Magna Carta, no qual se lê:

Art. 145 § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (Brasil, 1988).

Nota-se que o confisco recebeu tratamento genérico em diversas constituições do Brasil, sendo ora previsto, ora omitido do texto da Magna Carta: a Constituição de 1824 vedava a pena de confisco de bens; similarmente, proibiram o confisco em geral as constituições de 1934, 1946 e 1967, tendo as constituintes de 1891 e 1937 se mantido silentes no que tange ao confisco (Nakagaki, 2010, p. 135-136). Em todo caso, conforme explicitado anteriormente, a vedação ao confisco em matéria tributária não se pôde extrair senão como dedução lógica do direito à propriedade em todas as constituições nacionais ou, com sorte, da capacidade contributiva, no caso da Constituição de 1946.

Enfim, a positivação do princípio do não confisco na sistemática legal brasileira deu-se preliminarmente na Constituição de 1988, a qual estabelece, em seu art. 150, inciso IV, o seguinte: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco [...]” (Brasil, 1988). Conforme se depreende deste dispositivo, há menção expressa ao princípio do não confisco como mandatário à totalidade da instituição tributária

sem que se proceda, todavia, à caracterização do que seja o confisco que se almeja coibir em termos práticos ou à estipulação de quanto seja a alíquota do tributo – ou da carga tributária – com efeito confiscatório, atividades relegadas à doutrina e à jurisprudência.

Ademais, cumpre salientar que, muito embora a atual Magna Carta seja a primeira a dispor sobre o princípio do não confisco expressamente, a Constituição de 1934 já dispunha acerca da garantia em caráter embrionário, em seu art. 185, *in verbis*, “nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento” (Brasil, 1934). Com isto, percebe-se uma indicação categórica do que seja, na prática, o confisco que o Estado visava tolher. Aumentos singulares de impostos quaisquer que ficassem aquém da marca de 20% não configurariam caráter confiscatório, ao passo que elevações que, *per se*, extrapolassem o valor de 20% restariam encobertas de inconstitucionalidade. Este dispositivo apresenta, no entanto, uma utilidade notadamente restrita, na medida em que, além de não nomear como garantia clara o não confisco, tampouco estende sua aplicabilidade à totalidade do sistema tributário (posto que se lê “nenhum imposto”); em adição, o fato de abrir margem para o ente da federação, em sua prerrogativa constitucional de instituir tributos, elevar alíquotas indefinidamente, contanto que nunca além de 20% no mesmo exercício financeiro, revela técnica legislativa no mínimo duvidosa, dado que esvazia praticamente por completo qualquer dimensão assecuratória de não confiscatoriedade.

Ressalta-se, ainda, que, desde a promulgação da Constituição de 1988, houve ao menos uma tentativa por parte do legislador de traçar limites práticos à tributação com o fito de coibir alíquotas tidas por confiscatórias: um ano após a entrada em vigor da Magna Carta, o então senador Fernando Henrique Cardoso submeteu o Projeto de Lei Complementar de número 168/1989, por meio do qual tencionava assentar o limite de alíquota ao próprio valor do bem ou serviço prestado ou a 50% ao tributo que recaísse sobre rendas geradas na mesma incidência (Zilveti; Coelho, 2006, p. 50). O art. 7º do PLC estabelecia o seguinte:

Art. 7º Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.

A tentativa de inovação em âmbito de aplicação do princípio do não confisco pretendida pelo projeto de lei em questão não aparenta ter contado com recepção entusiástica por parte significativa da doutrina. Neste sentido, Ives Gandra Martins, quando solicitado a relatar o PLC de número 168/1989 pelo Instituto dos Advogados de São Paulo, assim discorreu:

[...] Por outro lado, o art. 7º é insuficiente. Considerar que a perda total do bem seria confisco, mas não 95%, ou que o ultrapassar 50% de rendas teria o mesmo perfil, desde que em uma única incidência e não em todas elas, é não evitar o confisco, mas legitimá-lo [...] (apud. Ferreira, 2005).

As discussões no Congresso acerca da limitação objetiva em comento não foram levadas adiante, e o projeto de lei foi arquivado após seis anos de tramitação no Senado Federal (dos Santos, 2022). Logo, persiste o impasse: até os dias de hoje, a legislação – quer constitucional, quer infraconstitucional – não se ocupa de estipular valores fixos para a designação do confisco, reafirmando o caráter do princípio do não confisco de mandamento de otimização e relegando às Cortes superiores o poder – e mesmo o dever – de impor limites tangíveis à pretensão do Estado de tributar.

Lado outro, no que concerne ao histórico do princípio do não confisco na sistemática legal alemã, compete esclarecer que uma das menções mais remotas do termo *Erdrosselungssteuer* (“tributo estrangulatório” ou confiscatório) consistiu de uma classificação do imposto dos rouxinóis (*Nachtigallensteuer*). A saber, no início do século XIX, a retenção da referida espécie da fauna europeia em gaiolas passou a ser tributada por Estados de língua alemã como maneira de impedir o seu desaparecimento (Klüßendorf, 2017, p. 228).

A profusão de leis por ducados, condados, principados e reinos alemães que tributavam sobremaneira a manutenção de rouxinóis e aves de canto similares como animais domésticos sinalizou o entendimento de que não se tratava então de uma conduta estatal avessa à ordem constitucional, mas da criação de tributos com ampla função extrafiscal, a partir da qual o Estado não visava particularmente à arrecadação, mas ao desencorajamento de uma conduta tida por socialmente reprovável, por intermédio de uma severa penalização econômica daqueles que a praticassem livremente, a despeito da tributação “excessiva” (Klüßendorf, 2017, p. 229).

Esta extrafiscalidade da lei tributária alcançou o fim almejado: na segunda metade do século XIX, a captura de rouxinóis tornou-se uma prática incomum no território alemão, e a proteção do gênero de aves por meio da constrição patrimonial dos criadores de cativo foi substituída por uma lei mais sofisticada, promulgada no Império Alemão em 1888, a qual protegia todas as espécies de aves (Alemanha, 1888). O instrumento legal sucessor de tal lei é a Lei Federal de Proteção da Natureza (*Bundesnaturschutzgesetz*), de 1980 (Alemanha, 1980).

Salienta-se, contudo, que a “tributação estrangulatória” na Alemanha ocorreu na literatura dotada de uma conotação crescentemente negativa, sendo associada, especialmente a partir de finais do século XIX, a abusos cometidos pelo Estado por meio da tributação

exorbitante que, em desacordo com preceitos constitucionais, impõem risco à solvência de pessoas naturais ou jurídicas, ferindo outras garantias como a proporcionalidade e a capacidade contributiva.

Desde a ampla difusão do *Umsatzsteuer* (imposto sobre valor agregado), no século XIX, houve quem o classificasse como estrangulatório, compreendendo-se sob tal definição qualquer tributo que restringisse de alguma forma a geração de lucro da atividade econômica, entendendo-se, portanto, o princípio do livre mercado como inviolável (Staatsbibliothek zu Berlin, 1899, p. 52). Como principal argumento para tal linha de raciocínio, citou-se a imprescindibilidade da proteção dos pequenos comerciantes e artesãos, cujas lojas e cujos ofícios poderiam ser feridos de morte pelo imposto sobre valor agregado (Staatsbibliothek zu Berlin, 1899, p. 53).

A conservação da referida espécie tributária não gerou as consequências mais nefastas projetadas pelos analistas mais pessimistas, ou seja, os pequenos comerciantes e artesãos mantiveram-se atuantes e solventes na sociedade do Império Alemão (Staatsbibliothek zu Berlin, 1899, p. 53). Na contemporaneidade, constata-se um consenso na doutrina e na jurisprudência no sentido de que o efeito estrangulatório da tributação, isto é, o confisco, constitui uma afronta à *Grundgesetz* (Lei Fundamental Alemã); logo, este deve ser identificado e extirpado da legislação infraconstitucional que o apresente direta ou indiretamente.

O desafio da atualidade no que diz respeito à proibição dos tributos confiscatórios na Alemanha apresenta-se justamente na detecção de tal afronta às garantias presentes na Lei Fundamental, mormente devido à inexistência de parâmetros numéricos para enquadrar tributos como estrangulatórios – *i.e.*, confiscatórios. À vista disto, cumpre salientar que a outrora estabelecida alíquota limite de 50% da tributação de rendimentos – o chamado “princípio da divisão pela metade” (*Halbteilungsgrundsatz*), sobre o qual se debruçará adiante, no item 4 deste artigo (que trata do entendimento jurisprudencial) – caiu por terra em 2006, com nova decisão paradigmática do *Bundesverfassungsgericht* (Tribunal Constitucional Federal), que deixou de atribuir tal interpretação ao art. 14 da Lei Fundamental, o qual supostamente estipularia o limite objetivo de 50% da referida tributação de rendimentos (Alemanha, 2006).

Nesse sentido, é certo dizer que a legislação alemã não faz menção expressa ao princípio do não confisco, de modo que este é indiretamente extraído da Lei Fundamental, especificamente de seus arts. 12 e 14, os quais dispõem, respectivamente, sobre a liberdade de exercício profissional e o direito à propriedade e à herança.

Desta forma, como diretriz para a justiça na tributação, a Corte Constitucional Alemã determina genericamente que a tributação não pode atingir o contribuinte de tal forma a tornar inviável a atividade empresarial ou lucrativa em geral. Similar é a cognição dos Serviços de Apoio Científico ao Parlamento Federal Alemão (*Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages*), instituição desvinculada de partidos políticos que se presta à confecção de análises destinadas a informar os parlamentares de maneira imparcial sobre uma ampla gama de assuntos. Segundo o Departamento de Habitação e Finanças deste órgão independente, a fim de que não se caracterize como estangulatória, a tributação deve restringir-se aos “grandes lucros” ou “lucros excedentes” (*Übergewinne*) advindos dos rendimentos do contribuinte (Deutscher Bundestag, 2022, p. 6).

3 CONCEITO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Faz-se mister expor o conceito do princípio do não confisco à luz das sistemáticas jurídicas brasileira e alemã. Deste modo, inicialmente, compete definir, na disciplina tributária nacional, o que seja o confisco que a letra do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal tenciona erradicar em prol da defesa do Estado Democrático de Direito quando dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV- utilizar tributo com efeito de confisco [...]”.

Assim, segundo explica Leandro Paulsen:

Confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização. O inciso comentado refere-se à forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório (Paulsen, 2023, p. 209).

Percebe-se, pois, a relação indissolúvel que a vedação ao confisco guarda com o direito à propriedade, consagrado no art. 5º da Magna Carta, *in verbis*, “inciso XXII - é garantido o direito de propriedade” e “inciso LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (Brasil, 1988). Efetivamente, embora a propriedade não ocupe a categoria de direito absoluto – como é o caso do direito à vida –, não se pode relativizar tal prerrogativa do cidadão senão por meio do sopesamento necessário à aplicação do princípio da razoabilidade, uma vez que a propriedade se classifica como direito fundamental da pessoa humana e extrapola o âmbito do interesse individual, desempenhando relevante função social (Pereira, 2024), conforme explicita o inciso XXIII do supramencionado art. 5º, “a propriedade atenderá a sua função social”, bem como o inciso III do art. 170 da Magna Carta: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: função social da propriedade [...]” (Brasil, 1988).

Ademais, quando se cogita do papel do princípio do não confisco como “norma de colisão”, que evoca a análise de proporcionalidade, não somente se observa a salvaguarda ao direito de propriedade, mas também, em determinados casos, os direitos de livre iniciativa e livre exercício profissional, os quais podem colidir com princípios diversos, que:

[...] visam a fins de sociabilidade, objeto de proteção constitucional, derivados do princípio do Estado social e democrático de direito, aplicando-se, no campo da tributação, o princípio da não confiscatoriedade, como norma de colisão para a solução destes conflitos (Paulsen, 2022, p. 162).

Com efeito, o inciso IV do art. 1º da Constituição Federal estabelece como fundamentos do Estado Democrático de Direito “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa” (Brasil, 1988).

Nessa toada, transmite-se a lição de Humberto Ávila no sentido de que confiscar consiste de “aniquilar a eficácia mínima dos princípios da proteção da propriedade e da liberdade em favor da tributação” (Ávila, 2022). Portanto, a tributação desmedida que caracteriza o confisco constituiria uma afronta violenta à liberdade econômica do contribuinte, na medida em que se opõe manifestamente ao direito de propriedade e, conseqüentemente, desfere um golpe letal à livre iniciativa, o que compromete, em última análise, as receitas do Estado – nesta linha, assinala Ruti Kazumi Nakagaki que, por meio da preservação da fonte de produção de riqueza do contribuinte, conserva-se o sistema (Nakagaki, 2010, p. 136).

Por conseguinte, vincula-se o frágil equilíbrio da não confiscatoriedade à metáfora da galinha dos ovos de ouro, cuja existência deve ser preservada a fim de que a arrecadação, *in casu*, do Erário não cesse (Nakagaki, 2010, p. 136), ou seja, o Estado, na medida em que almeja a autopreservação, deve abnegar os riscos de extinguir a fonte de renda que sustenta sua atividade por meio de uma tributação abusiva, que priva o contribuinte de seu livre desenvolvimento econômico e, mesmo, de sua capacidade de subsistência. Na mesma linha, Nakagaki cita a função matemática chamada de “Curva de Laffer”, a qual ilustra que as receitas do Estado não serão tão maiores quanto maior for a tributação: ou seja, a partir de um ponto da curva, o aumento da carga tributária passará a acarretar um efeito inversamente proporcional à geração de receitas fiscais, há, pois, um limite prático, porém de difícil previsão – tal limite “é conceitualmente próximo da noção econômica do efeito de confisco” (Nakagaki, 2010, p. 136).

No que tange à natureza da norma do princípio do não confisco, julga-se de extrema relevância recobrar os ensinamentos de Luiz Felipe Silveira Difini, que caracteriza a garantia não como uma regra nem como um princípio em sentido estrito, mas como um mandamento *prima facie*, que determina que algo se faça na medida das possibilidades materiais e jurídicas; aqui, Difini revisita as teorias dos princípios de Robert Alexy e Ronald Dworkin (Difini, 2005, p. 102). É, pois, um princípio em sentido lato, que:

[...] rege a aplicação dos demais e é medida de ponderação destes: é norma de colisão (tal qual a proporcionalidade) que, nos casos mais afetos à sua operatividade, substitui o princípio da proporcionalidade, como norma para solução de hipóteses de colisão de princípios em sentido estrito (Difini, 2005, p. 263).

Naturalmente, tal cognição adiciona uma camada de complexidade ao princípio do não confisco como norma, posto que sua aplicação nem sempre é intuitiva e dificilmente se dá sem prévia análise da concretude do caso e exercício de elevado grau de ponderação – que é inerente à natureza das normas de colisão. Assim, colaciona-se:

A norma em questão se caracteriza pela sua intensa abertura semântica e conseqüentemente elevado grau de vagueza, o que, por si só, impede a sua aplicação por subsunção, característica das regras. Não há como em operação estritamente lógica, menos ainda lógico-dedutiva, simplesmente constatar a ocorrência da hipótese de incidência da norma e então aplicá-la, subsumindo o fato ocorrido. Ela exige, para sua aplicação, concreção, ou seja, determinação de seu significado e alcance, só possível pela consideração, pelo aplicador, de diversos elementos extra-sistemáticos, que auxiliarão a compreender seu âmbito e extensão de incidência. Só a reiteração da aplicação, pela avaliação de tais elementos extra-sistemáticos, a partir dos casos concretos, através do pensamento problemático (a partir do problema), e não lógico-dedutivo (a partir da premissa maior), levará à maior determinação de seu conteúdo e significado (Difini, 2005, p. 111).

Outrossim, seguindo-se no mérito do perfilamento da garantia ao não confisco enquanto norma, impende assinalar que boa parte da doutrina percebe o princípio como sendo revestido da qualidade de cláusula pétrea, restando vedada sua desnaturação por emenda constitucional. Deste modo, leciona Difini:

Quanto à proibição de utilização de tributo com efeito confiscatório, a situação é, no tocante à possibilidade ou não de supressão (ou criação de exceção) por reforma constitucional, em tudo semelhante. Trata-se de direito individual do contribuinte, previsto (assim como a anterioridade) como limitação constitucional ao poder de tributar, no mesmo artigo do texto constitucional que esta, e, por força do art. 5º, §2º, da CF, inclui-se entre os direitos e garantias individuais que o art. 60, §4º, IV impede sejam objeto de emenda. Ademais, suprimi-lo ou excepcioná-lo implicaria, como veremos a seguir, também suprimir ou excepcionar outros princípios constitucionais para cuja aplicação concorre (sobretudo nos casos de colisão entre estes e outros princípios constitucionais), como o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (art. 5º, XIII), direito de propriedade (art. 5º, XXII) e o respeito aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, III), claramente vedados à reforma constitucional (Difini, 2005, p. 93).

No mesmo sentido, assevera Leandro Paulsen:

As garantias constitucionais do contribuinte que o protegem contra o arbítrio e abusos do ente tributante, estabelecendo limites a serem observados na instituição dos tributos, têm nível de garantias fundamentais, configurando cláusulas pétreas. Assim, não podem ser revogadas tampouco excepcionadas sequer por emenda constitucional. Assim a legalidade, a irretroatividade e as anterioridades, bem como a isonomia, a vedação do confisco e a vedação à tributação interestadual e intermunicipal. Também configuram cláusulas pétreas as imunidades que estão a serviço de liberdades públicas, como a imunidade dos templos e dos livros, e a imunidade recíproca, que preserva a forma federativa de Estado (Paulsen, 2023, p. 167).

Decerto, não há que se tratar da vedação ao confisco como uma norma isolada, na medida em que este mantém estreita relação com outros princípios, tais como o da isonomia e, especialmente, da capacidade contributiva, haja vista ser este um princípio orientador dos

demais e de todo o exercício da tributação (Paulsen, 2022, p. 82). Logo, cumpre caracterizar o princípio da capacidade contributiva como aquele de que decorre o dever do Estado “de exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza” (Paulsen, 2022, p. 82). No âmbito da correlação entre os princípios supramencionados, Leandro Paulsen recobra a visão de Ives Gandra Martins:

O tríptico conjunto de princípios – ‘capacidade contributiva’, ‘não confisco’ e ‘equivalência’ – gera fronteiras definitivas ao poder de tributar, que, se as ultrapassar, fatalmente incidirá no vício maior de qualquer ato legislativo ou normativo, que é o da inconstitucionalidade, da mácula, do ferimento da lei maior. Desta forma, o tríptico conjunto de princípios, aplicável ao poder impositivo em geral, não poderia, de forma alguma, restar restrito a uma categoria de tributos. Informa todos eles, diretos ou indiretos, reais ou pessoais, até por que, se houvesse qualquer limitação à sua aplicação, à evidência, caberia ao constituinte enunciar as exceções – que não existem. São, pois, umbilicalmente ligados e rigorosamente aplicáveis a todos os tributos, sem exceção (apud. Paulsen, 2023, p. 50).

À vista disso, compete conceituar o princípio do não confisco à luz do ordenamento jurídico alemão. Novamente, assinala-se que não se encontra uma expressa caracterização do princípio na legislação, muito embora este seja pacificamente percebido pela doutrina e pela jurisprudência como uma norma cogente em matéria tributária. De fato, a observância ao princípio do não confisco suscita também na sistemática alemã uma discussão não meramente estrita à legalidade, mas, para além disto, atinente à constitucionalidade da lei em matéria tributária, na medida em que o princípio em questão deriva de dispositivos da própria *Grundgesetz*, *i.e.*, da Lei Fundamental da República Federal Alemã (Alemanha, 1949), a qual se situa no topo da pirâmide normativa e à qual recorrem todas as demais manifestações do ordenamento jurídico.

Desse modo, cabe pontuar que, comumente, o efeito confiscatório emerge na doutrina e na jurisprudência sob o nome de *Erdrosselnde Wirkung* (efeito estrangulatório), e o tributo confiscatório *per se* é nomeado *Erdrosselungssteuer* (tributo estrangulatório). O tributo estrangulatório desvela-se quando uma obrigação tributária contradiz seu fim legal de promover a arrecadação de receitas e, por meio de uma excessiva oneração, praticamente inviabiliza a concretização do fato gerador correspondente, exercendo, assim, um efeito estrangulatório (*Erdrosselnde Wirkung*) e violando a vedação de excessos (*Übermaßverbot*), corolária do Estado de Direito (Rechtslexikon, 2023). Neste sentido, frequentemente versa a doutrina sobre *Verbot der Übermaßbesteuerung*, ou seja, vedação à tributação excessiva, como o mandamento constitucional que, em última análise, proíbe o efeito estrangulatório.

Com efeito, o mandamento da vedação de excessos diz respeito a toda e qualquer medida estatal – seja ela legislativa, administrativa ou judiciária –, limitando a intervenção no núcleo de liberdades do cidadão a medidas que mantenham razoável correlação entre o meio escolhido e o objetivo pretendido – correlação esta concretizada nos critérios de adequação, necessidade e suportabilidade (Tipke; Lang, 2020, p. 118). Tal arcabouço inerente ao princípio da proporcionalidade e à vedação de excessos guarda especial relação com o processo tributário, embora encontre dificuldades práticas à sua aplicação, nomeadamente no âmbito da justificação, devido à própria natureza do imposto “como uma contribuição geral para o cumprimento de tarefas públicas, sem relação com a satisfação de objetivos administrativos específicos”, de sorte que a necessidade da intervenção estatal no patrimônio por meio de determinada exação incorre em um debate acerca da amplitude das tarefas prestadas pelo Estado e financiadas por meio da receita fiscal (Tipke; Lang, 2020, p. 119). Logo, na medida em que o princípio da proporcionalidade isoladamente considerado em raros casos erige barreiras eficazes aos excessos cometidos na tributação, faz-se essencial a observância à isonomia na tributação, bem como à vedação de efeito estrangulatório por parte desta.

Salienta-se que a proibição da criação de tributos ou a estipulação de alíquotas com efeito confiscatório por parte do Estado como desígnio constitucional no Direito alemão recorre, especialmente, aos arts. 12, parágrafo 1, e 14, parágrafo 1, da Lei Fundamental, os quais assentam, respectivamente, o direito à liberdade de exercício profissional (à escolha de profissão, ofício, local de trabalho e capacitação) e o direito à propriedade e à herança (Alemanha, 1949). Em torno destes dispositivos, gravitam decisões paradigmáticas proferidas pelo *Bundesverfassungsgericht* (Tribunal Constitucional Federal), ou seja, a Suprema Corte Alemã, conforme se analisará no item 4 deste artigo. Não se pode deixar de notar, no entanto, que a mesma Lei Fundamental reconhece em seu art. 14, parágrafo 2, a função social da propriedade, estabelecendo que esta deve servir, igualmente, ao bem da coletividade (Alemanha, 1949).

Assim, de acordo com Klaus Tipke e Joachim Lang (2020, p. 180), embora a Lei Fundamental não estipule um direito fundamental à liberdade fiscal, estabelece, em seu art. 2º, parágrafo 1, a proteção do contribuinte de tributos sem embasamento legal por meio da garantia de sua liberdade de desenvolvimento de personalidade, contanto que não fira os direitos de outrem, a ordem constitucional e os bons costumes. Os autores entendem, portanto, o referido dispositivo como uma limitação geral da tributação.

No que toca à liberdade de exercício profissional, os tributos que a cerceiam por meio de carga que inviabilize o lucro proveniente da atividade econômica significativa possuem,

por definição, efeitos confiscatórios. Decerto, a tributação que produz sobre determinada atividade profissional um efeito similar à proibição deve ser submetida a um controle de proporcionalidade por parte da Corte Constitucional (Tipke; Lang, 2020, p. 182). À Suprema Corte, caberá avaliar, portanto, se o efeito confiscatório se encontra presente no caso concreto.

Por sua vez, o supramencionado art. 14 da Lei Fundamental, que assegura explicitamente a propriedade privada e, implicitamente, a proteção desta de tributação excessiva, estabelece, novamente, a necessidade de imposição de limites por parte da Corte Constitucional, a fim de proporcionar, no caso concreto, “o princípio da tributação apta a preservar a propriedade” (Kirchhof, 2020, p. 429).

Ademais, os tributos que avocam a si a finalidade social (precisamente socioeconômica), caracterizados no Brasil como extrafiscais – a título de exemplo, as taxas de importação –, não devem, segundo Tipke e Lang, inviabilizar a importação por meio do efeito confiscatório, mas promover a regulação do influxo de produtos manufaturados no exterior e manter o fim arrecadatário que deve orientar a cobrança de tributos. Logo, o objetivo fiscal de arrecadação não deve ser completamente eliminado: o conceito do tributo não é preenchido se a sua carga apenas servir ao objetivo de “estrangular” economicamente o contribuinte em questão. Do contrário, a função de financiamento fiscal, que capitaneia o poder de tributar instituído pelo legislador, converter-se-ia em uma função meramente administrativa, com um caráter de proibição, vedando a aquisição de um ou outro bem e inviabilizando o desempenho de determinadas atividades (Tipke; Lang, 2020, p. 27).

Nessa linha, a doutrina alemã contemporânea entende que o estabelecimento de alíquotas exorbitantes a produtos ou serviços cujo consumo, por uma razão ou por outra, almeja-se desencorajar – como na época do imposto dos rouxinóis – é algo que deve o legislador evitar pôr em prática. Isto porque alíquotas exorbitantes podem impedir a aquisição de determinado produto ou serviço por grande parte da população, mas frequentemente manterão o objeto acessível à outra parte menor, de modo a promover injustiças pela acentuação da desigualdade – uma afronta ao princípio da isonomia. Lado outro, caso o tributo exorbitante logre factualmente impedir o acesso ao bem ou serviço onerado, o tributo terá o efeito de uma proibição, e esta jamais deve figurar entre suas finalidades. Isto se demonstra pela própria teleologia do Direito Tributário; afinal, o tributo não é sanção de ato ilícito e não deve ser confundido como tal, do contrário, encontrar-se-á, mui provavelmente, diante de um tributo com efeito estrangulatório, vale dizer, confiscatório.

Efetivamente, em um Estado de Direito material, questões de extrema relevância atinentes à justiça fiscal e à justiça tributária emergem: em um sistema que impõe a

necessidade da instituição de múltiplas espécies tributárias, é preciso atentar-se para a justa definição das bases de cálculo e a limitação da carga tributária a recair sobre o contribuinte (Tipke; Lang, 2010, p. 93). Outrossim, as necessidades de receitas do Estado não devem ser prescritas pelo Direito Tributário, mas pela estipulação das funções que o Estado avoca a si e das despesas delas decorrentes – deste modo, quanto maior é a carga tributária suportada pelo contribuinte, tanto maior é a dificuldade em se garantir a justiça fiscal (Vogel, 1999, p. 415).

Assim, conforme Pausenberger, restando o Estado especialmente em sua função típica de tributar – isto é, de exercitar sua máxima ingerência no patrimônio do cidadão – plenamente vinculado às imposições do Direito Constitucional, em especial às garantias civis fundamentais, o princípio da proporcionalidade e a vedação de excessos implicam, necessariamente, a proibição de um tributo desmedido por ser excessivamente oneroso (Pausenberger, 2005, p. 300). Intervenções tributárias que oneram sobremaneira a propriedade e os ativos do contribuinte geram o confisco, *i.e.*, o efeito de estrangulamento, posto que ameaçam o mínimo existencial, marcando uma exação constitucionalmente inadequada; logo, reconhece o autor a necessidade de se desenvolverem parâmetros aptos a oferecer ao contribuinte proteção contra a intervenção fiscal inadequada, especialmente no que toca ao direito de propriedade, consagrado no supramencionado art. 14 da Lei Fundamental (Pausenberger, 2005, p. 300).

Ainda segundo Pausenberger, dos preceitos do Estado de Direito, revestido de espessa carga principiológica, deriva-se fundamentalmente não só a justificativa da cobrança de tributos, mas também o nível constitucionalmente desejado e, mais do que isso, permitido de tributação. Assim, um tributo incidente sobre a esfera de subsistência do contribuinte, que o priva, inclusive, do seu próprio exercício da cidadania, “exclua-o da participação na vida econômica e o lance aos braços do Estado de bem-estar social à custa do público geral não pode ser a intenção de uma comunidade de cidadãos orientada por uma economia social de mercado” – deste modo, é certo afirmar que qualquer imposto de natureza confiscatória é uma afronta tanto aos interesses privados do contribuinte quanto àqueles da coletividade dos cidadãos (Pausenberger, 2005, ps. 350-351).

Em todo caso, reconhecem Tipke, Lang, Kirchhof, Vogel e Pausenberger que, a fim de a vedação de excessos e, conseqüentemente, a proibição do confisco não se tornarem letra morta, revela-se necessária uma prévia proteção em sede de Direito Constitucional contra a tributação excessiva. Conforme se verá no item 4, a Suprema Corte Alemã adotou, nas palavras de Tipke e Lang, limites formulados de maneira muito contida no que respeita à suportabilidade do ônus tributário (Tipke; Lang; 2020, p. 120).

4 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO PELAS SUPREMAS CORTES BRASILEIRA E ALEMÃ

Inicialmente, reitera-se que, porquanto o legislador constituinte não se ocupou de estipular critérios numéricos para a constatação do confisco vedado – como limites objetivos de alíquotas para cada espécie tributária ou um patamar máximo de tributação combinada a incidir sobre a auferição de renda ou sobre o comércio de produtos e serviços –, restou ao Poder Judiciário a faculdade e, ainda mais, o dever de concretizar a justiça da tributação e proteger o direito à propriedade por meio da subsunção de fatos à norma contida no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988).

Nesse sentido, cita-se uma das primeiras decisões paradigmáticas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal com respeito ao princípio do não confisco, o Recurso Extraordinário de número 18.331 (Brasil, 1951), julgado em 21 de setembro de 1951. Cuida-se aqui de julgamento favorável à Prefeitura Municipal de Santos, contra a qual se moveu ação com base em suposta afronta a direitos fundamentais, dentre eles a garantia ao não confisco, por força da majoração de imposto. Apesar do não provimento, a Suprema Corte reconheceu a tese em abstrato arguida em primeira instância de que se “excessiva a majoração e desproporcionada à capacidade econômica do contribuinte, [é] capaz de lhe cercear uma atividade lícita [...]” (Brasil, 1951).

Na decisão mencionada, entenderam os ministros, por unanimidade, que a partir de um juízo de proporcionalidade, a majoração do imposto impugnada pela pessoa jurídica de direito privado não se apresentaria excessiva a ponto de configurar ilegalidade na tributação por criar obstáculo intransponível ao exercício da atividade empresária, não subsistindo, assim, o efeito confiscatório (Brasil, 1951). Portanto, o não reconhecimento do confisco no caso concreto não desvirtuou o arcabouço empreendido com vistas a rastrear a presença ou a ausência de prejuízo da garantia constitucional.

Por outro lado, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade de número 2.010-2-DF (Brasil, 1999a), em 30 de setembro de 1999, o Supremo Tribunal Federal, em decisão histórica, declarou inconstitucional o art. 2º da Lei Federal 9.783 (Brasil, 1999b), que aumentava a contribuição previdenciária prestada pelos servidores públicos federais, sob o argumento de que estaria em conflito com a norma do supramencionado inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988, que institui o não confisco como princípio da tributação (Brasil, 1988). O aumento da contribuição previdenciária ao patamar de 25%, combinado à alíquota do imposto sobre a renda de 27,5%, comporia uma carga tributária exorbitante e

eminentemente confiscatória, visto que privaria o servidor público e contribuinte de mais da metade de seus rendimentos brutos. Assim, a Corte determinou que:

[...] sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social, pois, no regime de previdência de caráter contributivo, deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício. A existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe em evidência a correção da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição [...] (Brasil, 1999).

O acórdão citado encontra-se assim ementado:

E M E N T A: SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - LEI Nº 9.783/99 - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO - RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE PERTINENTE À NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO FEDERAL (CF, ART. 40, CAPUT, E RESPECTIVO § 12, C/C O ART. 195, II, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 20/98) - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - ESCALA DE PROGRESSIVIDADE DOS ADICIONAIS TEMPORÁRIOS (ART. 2º DA LEI Nº 9.783/99) - **ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ART. 150, IV) E DE DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA** - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. PRINCÍPIO DA IRREPETIBILIDADE DOS PROJETOS REJEITADOS NA MESMA SESSÃO LEGISLATIVA (CF, ART. 67) - MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROJETO DE LEI, PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA, NO INÍCIO DO ANO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A REJEIÇÃO PARLAMENTAR DA MEDIDA PROVISÓRIA (Brasil, 1999a, grifo nosso).

Com efeito, o fato de a constituinte de 1988 ter tido o zelo de incluir, pela primeira vez, um dispositivo que enuncia expressamente o princípio do não confisco emergiu como um divisor de águas para a jurisprudência pátria na seara tributária, posto que este advento simplificou – e, em muitos casos, viabilizou – a argumentação em ações diretas de constitucionalidade assim como de inconstitucionalidade em favor do contribuinte (Difini, 2005, p. 89). Entretanto, a não especificação do que representa a garantia ao não confisco na realidade certamente não abreviou uma longa história de indagações – que perdura em tempos atuais – acerca dos lindes em que opera tal garantia (Viegas, 2007, p. 19), neste sentido questionou o Ministro Carlos Mário Velloso:

É que a Constituição não tolera a utilização de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV). Como se chega a essa conclusão? Qual seria o conceito de ‘tributo com efeito de confisco?’ O conceito é indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que chamaríamos de ‘área cinzenta’. Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo incidente sobre o vencimento, salário ou proventos (Brasil, 1999).

Faz-se mister salientar que a aferição do confisco deve tomar em consideração a soma dos valores dos tributos que incidem sobre o mesmo fato, posto que a constatação do efeito de confisco que tome por base os tributos apartados é passível de produzir severas injustiças na prática.

Assim, mesmo que a Constituição autorize a União a instituir mais de um tributo sobre o mesmo fato (por exemplo, IRPJ e CSLL, ou IRPF e contribuição previdenciária), haverá inconstitucionalidade se esses dois tributos, somados, tornarem-se confiscatórios, mesmo que cada um, isoladamente, aparentemente não o seja (Machado Segundo, 2022, p. 72-73).

Este é o entendimento sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se depreende do acórdão anterior, bem como da Ação Declaratória de Constitucionalidade de número 8 MC/DF, julgada em 13 de outubro de 1999, havendo sido aproveitada a argumentação da ação direta de inconstitucionalidade pretérita. A seguir, é aduzida a instrução de análise da carga tributária global para efeitos de averiguação do confisco:

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. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (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).

Adicionalmente, o Supremo Tribunal Federal vem decidindo no sentido de que multas tributárias de até 100% não configuram efeito confiscatório, conforme decisões proferidas no acórdão do Recurso Extraordinário de nº 748.257 AgR/SE, julgado em 6 de agosto de 2013, bem como no Agravo de Instrumento de nº 838.302 AgR/MG, julgado em 25 de fevereiro de 2014, abaixo ementados:

RE 748257 AgR / SE - SERGIPE

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. **I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.** II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III – Agravo regimental improvido (Brasil, 2013, grifo nosso).

AI 838302 AgR / MG - MINAS GERAIS

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NECESSIDADE DE NOTIFICAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA FISCAL. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte, não se faz necessária sua homologação formal, motivo por que o crédito tributário se torna imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação do sujeito. **O valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade se revela nas multas arbitradas acima do montante de 100%.** Agravo regimental a que se nega provimento (Brasil, 2014, grifo nosso).

Contudo, atenta-se ao fato de que, nos casos de reincidência da conduta dolosa, por meio de fraude ou conluio, o STF não apenas admite que se ultrapasse a marca de 100% do valor do tributo, mas prescreve a penalidade no patamar de 150%. Em consonância, dispõe o Recurso Extraordinário de número 736.090, julgado em 3 de outubro de 2024, o qual emite tese no tema de repercussão geral de nº 863, a seguir, constam a ementa e a tese deste julgado:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. 1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade. 2. São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23. No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo). Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio. 3. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 863: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário, caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”. 4. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral. 5. Recurso extraordinário parcialmente provido.

Descrição:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, IV, da Constituição Federal, 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 (atual § 1º c/c o inciso I do caput do art. 44 da Lei 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Tema:

863 - Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Tese:

Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo (Brasil, 2024).

O acórdão anteriormente citado assinala um câmbio do entendimento de que multas de até 300% do valor do tributo constituiriam sanções aceitáveis, compreensão que se alterou com o advento da apreciação da Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 1.075/MC, julgada em 17 de junho de 1998, que segue exposta:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL – (...). TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA - SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do “quantum” pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. O PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO, EMBORA DE EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL, NÃO LEGITIMA A EDIÇÃO DE ATOS NORMATIVOS DE CARÁTER PRIMÁRIO, ESTANDO NECESSARIAMENTE SUBORDINADO, NO QUE CONCERNE AO SEU EXERCÍCIO, CONTEÚDO E LIMITES, AO QUE PRESCREVEM AS LEIS E A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A competência regulamentar deferida aos Ministros de Estado, mesmo sendo de segundo grau, possui inquestionável extração constitucional (CF, art. 87, parágrafo único, II), de tal modo que o poder jurídico de expedir instruções para a fiel execução das leis compõe, no quadro do sistema normativo vigente no Brasil, uma prerrogativa que também assiste, “ope constitutionis”, a esses qualificados agentes auxiliares do Chefe do Poder Executivo da União. - As instruções regulamentares, quando emanarem de Ministro de Estado, qualificar-se-ão como regulamentos executivos, necessariamente subordinados aos limites jurídicos definidos na regra legal a cuja implementação elas se destinam, pois o exercício ministerial do poder regulamentar não pode transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário. Doutrina. Jurisprudência. - Poder regulamentar e delegação legislativa: institutos de direito público que não se confundem. Inocorrência, no caso, de outorga, ao Ministro da Fazenda, de delegação legislativa. Reconhecimento de que lhe assiste a possibilidade de exercer

competência regulamentar de caráter meramente secundário. (Brasil, 1998, grifo nosso).

Entretanto, no que tange à cobrança de multa moratória, reconhece o Supremo Tribunal Federal que se deve observar a garantia ao não confisco com base na aferição concreta da relação que guarda “o peso da punição” com a gravidade da conduta, já tendo estipulado a redução de multa moratória de 60% para 30%, segundo se observou no Recurso Extraordinário de número 523.471-AgR, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, julgado em 6 de abril de 2010, em cuja ementa se lê o que segue:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. 3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento (Brasil, 2010).

Similarmente, a Suprema Corte abonou o entendimento da razoabilidade de multas moratórias no patamar de 20% a 30% quando do julgamento do Recurso Extraordinário de número 582.461, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, ocorrido em 18 de maio de 2011, conforme se depreende da ementa, bem como da tese pronunciada no bojo do tema de repercussão geral de nº 214, a qual acolhe expressamente a multa confiscatória no patamar de 20%, *in verbis*:

Ementa

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. **Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação**

da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Tema

214 - a) Inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo; b) Emprego da taxa SELIC para fins tributários; c) Natureza de multa moratória fixada em 20% do valor do tributo.

Tese

I - É constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na sua própria base de cálculo; II - É legítima a utilização, por lei, da taxa SELIC como índice de atualização de débitos tributários; **III - Não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20%** (Brasil, 2011, grifos nossos).

Por outro lado, no que tange à sistemática jurídica alemã, em primeiro plano, compete salientar que, tradicionalmente, o Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*), ou seja, a Suprema Corte Alemã, relutou em reconhecer que o direito à propriedade – disposto no supracitado art. 14 da Lei Fundamental –, quando onerado sobremaneira pela carga tributária, pudesse produzir o confisco constitucionalmente vedado. Similarmente, o mais alto grau do Judiciário alemão não versava sobre o tributo com efeito estrangulatório (*i.e.*, confiscatório) no contexto do direito à liberdade de exercício profissional – estipulado no supramencionado art. 12 da Lei Fundamental.

Somente com o advento da decisão de 25 de setembro de 1992 (Alemanha, BVG, 87, 153, 1992), prolatada no âmbito da Lei do Imposto sobre a Renda (*Einkommenssteuergesetz*), a Corte Constitucional Alemã refinou seu entendimento do art. 12, parágrafo 1, da Lei Fundamental, o qual dispõe que “todos os alemães têm o direito de escolher livremente sua profissão, local de trabalho e instituição de capacitação. O exercício da profissão pode ser regulamentado por lei ou com base em lei” (Alemanha, 1949). A partir de então, sinaliza a Corte que, ao contribuinte, deve-se garantir a retenção de parcela apreciável do proveito econômico auferido de sua própria atividade para fins de preenchimento de suas necessidades básicas, determinando a Corte que o contribuinte sujeito ao imposto sobre a renda, após cumprir a obrigação tributária principal do recolhimento do montante devido, tem de conservar uma quantia apta a custear as despesas básicas de subsistência suas e de sua família (Alemanha, BVG, 87, 153, 1992). A seguir, lê-se a ementa do julgado:

BVerfG-Beschluß vom 25.9.1992 (BVerfGE 87, 153-181)

1. § 32 a Absatz 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 38 c des Einkommensteuergesetzes in der für 1991 geltenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25. Juli 1988 (Bundesgesetzbl. I S. 1093) sowie § 32 Absatz 8 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 Nummer 4a Buchstabe b des Gesetzes zur Steuerentlastung und Investitionsförderung vom 4. November 1977 (Bundesgesetzbl. I S. 1965) sind mit dem Grundgesetz unvereinbar.

Gleiches gilt für § 32 a Absatz 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der für die Jahre 1978 bis 1984, 1986 und 1988 jeweils geltenden Fassung.

2. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 1996 eine Neuregelung zu treffen. Bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung bleiben die als verfassungswidrig erkannten Regelungen weiter anwendbar. Es ist jedoch mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1993 sicherzustellen, daß bei der Einkommensbesteuerung dem Steuerpflichtigen die Erwerbsbezüge belassen werden, die er zur Deckung eines nach den Grundsätzen dieser Entscheidung zu bestimmenden existenznotwendigen Bedarfs benötigt. (Alemanha, 1992, grifo nosso).¹

Portanto, por intermédio do reconhecimento de um núcleo inatingível dos proveitos da atividade econômica do particular, a Corte Constitucional submete o poder do Estado de tributar ao valor da liberdade de exercício profissional do art. 12 da Lei Fundamental (Alemanha, 1949), estabelecendo relação indissolúvel entre este valor e o comando de preservação do mínimo existencial (*Existenzminimum*). Vale dizer, a Suprema Corte Alemã declara que o adimplemento das obrigações tributárias que têm por fato gerador o lucro da atividade econômica, contanto que não prive o contribuinte do mínimo necessário à sua subsistência, não afronta a liberdade constitucional do exercício profissional e, desta forma, não configura o efeito estrangulatório na tributação (*Erdrosselungssteuer*), isto é, o confisco legalmente vedado.

A partir disso, constata-se, desde os primórdios da abordagem da questão da vedação ao confisco por parte da Corte Constitucional Alemã, o manifesto interesse do Judiciário em não se ingerir na estipulação de hipóteses e medidas de incidência da tributação, ou seja, na fixação de fatos geradores e de alíquotas por parte do legislador. Ressalvam-se, porém, os casos em que direitos fundamentais são colocados em xeque, tais como o outrora mencionado direito à propriedade, que encontra guarida no art. 14 da Lei Fundamental Alemã, dispondo

¹ 1. O artigo 32a, parágrafo 1, frase 2, da Lei do Imposto sobre a Renda, em conjunto com o artigo 38c da Lei do Imposto sobre a Renda, na redação aplicável em 1991, da Lei da Reforma Fiscal de 1990, de 25 de julho de 1988 (Diário Oficial Federal I S. 1093), bem como o artigo 32, parágrafo 8, da Lei do Imposto sobre a Renda, na redação do artigo 1, número 4a, letra b, da Lei de Alívio Fiscal e Promoção de Investimentos de 4 de novembro de 1977 (Diário Oficial Federal I S. 1965) são incompatíveis com a Lei Fundamental. O mesmo se aplica ao artigo 32a, parágrafo 1, frase 2, da Lei do Imposto sobre a Renda, na redação aplicável nos anos de 1978 a 1984, 1986 e 1988. **2. O legislador é obrigado a estabelecer uma nova regulamentação, no mais tardar com efeito a partir de 1º de janeiro de 1996. Até a entrada em vigor de uma nova regulamentação, as disposições reconhecidas como inconstitucionais continuam aplicáveis. No entanto, com efeito a partir do período de avaliação de 1993, deve-se garantir que na tributação da renda o contribuinte mantenha os rendimentos de que precisa para cobrir uma necessidade existencial que deve ser determinada de acordo com os princípios desta decisão** (Alemanha, 1992, grifo nosso).

em seus parágrafos 1 e 2 que: “1. Asseguram-se os direitos de propriedade e herança. O conteúdo e as limitações são determinados pelas leis. 2. A propriedade gera obrigações. Seu uso destina-se igualmente a servir ao bem comum” (Alemanha, 1949).

Contudo, no julgamento paradigmático proferido em 22 de junho de 1995, a Segunda Turma da Suprema Corte Alemã certificou, no caso concreto, uma afronta à proibição do efeito estrangulatório e aventou o entendimento de que a carga tributária global incidente sobre a renda e o patrimônio do contribuinte não deve extrapolar a marca de 50% da base de cálculo, *in casu*, da renda potencial (*Sollertrag*). Este limite objetivo à carga tributária, até então inédito na jurisprudência alemã – e, ao que parece, no ordenamento jurídico teutônico –, foi denominado de “princípio da divisão pela metade” (*Halbteilungsgrundsatz*), supostamente ancorado na disposição do art. 14, parágrafo 2, da Lei Fundamental, de que a propriedade pressupõe obrigações e seu uso deve servir “simultânea” ou “igualmente” à coletividade (Alemanha, 1949). A ementa do acórdão encontra-se a seguir:

BVerfG-Beschluß vom 22.6.1995 (2 BvL 37/91) BStBl. 1995 II S. 655

Entscheidungsstichwort (Thema)

Unterschiedliche vermögensteuerliche Belastung von Grundvermögen und sonstigem Vermögen verfassungswidrig. Halbteilungsgrundsatz.

Leitsatz (amtlich)

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 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, grifos nossos).²

² Nota da decisão (Tema): A carga tributária diferente sobre bens imóveis e outros bens é inconstitucional. Princípio da divisão pela metade. Enunciado (oficial): 1. Se o legislador determina uma alíquota uniforme para todo o patrimônio tributável, então uma tributação equitativa só pode ser garantida nas bases de cálculo das

Constata-se, todavia, que este entendimento nunca foi abonado pela Primeira Turma da Suprema Corte Alemã. Adicionalmente, vale salientar que não se trata da primeira nem da última vez que se delineou um limite à tributação para fins de preservação da garantia constitucional ao não confisco. Em 15 de outubro de 1991, a Suprema Corte Argentina fixou a compreensão de que 50% deveriam consistir da limitação da carga tributária global e 33% constituiriam o limite imposto a determinados tributos isolados, como aqueles incidentes sobre doações, heranças e rendimentos da adequada exploração econômica de bem imóvel (Argentina, 1991).

A possibilidade de a fixação de alíquotas tributárias limítrofes por parte da Suprema Corte Argentina ter influenciado o cânone da Suprema Corte Alemã parece remota. Afinal, a sentença do julgado argentino não se prolatou em um vácuo, mas resultou de uma longa construção jurisprudencial (Difini, 2005, p. 33), ao passo que a decisão alemã originou-se de uma acepção pontualmente conferida à letra de um dispositivo constitucional, no qual pretensamente estaria embutida a norma pronunciada. Além do mais, o reconhecimento do “princípio da divisão pela metade” pela Suprema Corte Alemã envolveu-se de uma intenção notadamente menos globalista no que diz respeito à sua aplicação aos variados casos de alíquotas que, quando cumuladas, produzem cargas tributárias extraordinárias.

Isso se observa na medida em que, nesse caso paradigmático em que a Suprema Corte Alemã reconheceu o confisco, esta o fez na situação concreta, valendo-se da utilização de cláusulas de equidade da legislação tributária alemã, de modo que o “caso piloto”, conquanto tenha servido como modelo para decisões posteriores no mesmo sentido, não se revestiu de efeito vinculante (Pitten, 2010, p. 7) – mesmo porque a Primeira Turma da mesma Corte nunca corroborou tal entendimento. Este posicionamento comedido por parte da Suprema Corte não encontrou admiração por parcela significativa da doutrina, posto que não levava a

unidades econômicas que devem ser avaliadas separadamente. Assim, a base de cálculo deve estar adequadamente relacionada à capacidade de geração de receita das unidades econômicas e refletir seus valores de forma realista em sua relação. **2. As limitações constitucionais da tributação da riqueza por meio do imposto sobre a renda e do imposto sobre a riqueza restringem o acesso tributário à rentabilidade da riqueza. Nesta fronteira da carga total sobre a riqueza, as diferenciações exigidas pelo direito à igualdade devem ser orientadas.** **3. O imposto sobre a riqueza só pode ser acrescentado aos demais impostos sobre o rendimento na medida em que a carga tributária total do rendimento padrão, em uma análise tipificada de receitas, despesas dedutíveis e outras isenções, permaneça próxima de uma divisão equitativa entre a iniciativa privada e o setor público.** 4. Considerando a carga tributária pré-existente sobre o patrimônio, o legislador tributário deve, de qualquer forma, proteger a base econômica da vida pessoal contra um imposto sobre a receita presumida. 5. Na medida em que os contribuintes do imposto sobre a riqueza puderam estabelecer uma base econômica comum – aumentada – para a gestão individual da vida dentro de seu casamento ou família, a proteção do casamento e da família, conforme o art. 6º, parágrafo 1, da Lei Fundamental, exige-se ao legislador do imposto sobre a riqueza para que se respeite a continuidade deste patrimônio conjugal e familiar (Alemanha, 1995, grifos nossos).

soluções gerais e abstratas, mas tão somente específicas, o que “simplesmente transferia o problema constitucional ao órgão de aplicação legislativa” (Pitten, 2010, p. 4-5).

De fato, a não generalidade e a ausência de efeito vinculante da decisão em comento, segundo Tipke, fez com que esta nunca levasse a Corte ao pronunciamento da inconstitucionalidade em abstrato de uma lei com base no direito à propriedade preconizado no acórdão (Tipke, 1983, p. 37). Isto, em certa medida, contribuiria à crítica irônica de Kruse de que o tributo estrangulatório – ou confiscatório – seria como o Monstro do Lago Ness, que ninguém jamais teria visto (Kruse, 1991). No entanto, não se pode negar que o reconhecimento, ao longo dos anos, dos excessos e das desproporcionalidades concretamente combatidos pela Suprema Corte Alemã com base na garantia à não confiscatoriedade não deve ser ignorado como um serviço à ordem constitucional.

Embora a legislação manifeste explicitamente a necessidade de se preservar o proveito da atividade profissional, bem como o direito de propriedade, a fim de, em última análise, assegurar ao contribuinte o mínimo existencial, a Lei Fundamental Alemã não sinaliza, na prática, uma fronteira que a carga tributária instituída pelo Estado não pode transpor – quer com relação a cada espécie tributária isoladamente considerada, quer com referência à totalidade da carga tributária incidente no caso concreto.

Nesse sentido, o Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) fixou o entendimento em curso no sentido de que a Lei Fundamental, em especial pelo dispositivo do art. 14, parágrafo 2, não estipula o limite dos cinquenta por cento à imissão do Estado na renda auferida pelo contribuinte. Nesta deliberação, de 18 de janeiro de 2006, a Suprema Corte reforma claramente o entendimento outrora estabelecido por sua Segunda Turma no julgamento paradigmático de 22 de junho de 1995, o qual se projeta no sentido de que a “divisão pela metade” (*Halbteilung*) é justa perante a lei e constitui ela mesma uma fronteira objetiva à tributação (BVG, 93, 121). Com efeito, no julgamento de 2006, a mesma Corte delibera que:

A intervenção na propriedade por intermédio da tributação é constitucionalmente justificada. Nenhum limite superior absoluto e geralmente vinculativo de ônus nas proximidades da divisão pela metade (“princípio da meia divisão”) pode ser derivado do direito fundamental à propriedade. A redação do artigo 14, parágrafo 2, segunda parte, da Lei Fundamental (“O uso da propriedade deve servir igualmente ao bem comum”) não pode ser interpretada como um requisito estrito de divisão igual entre o proprietário e o Estado, que se aplica independentemente do tempo e da situação (Alemanha, 2006).

Desse modo, a Corte Constitucional Alemã, ao contrário do que ordinariamente se poderia prever, não caminhou no sentido de consolidar o reconhecimento de uma limitação numérica à ingerência tributária ao patrimônio do contribuinte, não tendo, afinal, sumulado o

“princípio da divisão pela metade”, mas promovido a derrocada da interpretação anterior de que o serviço da propriedade igualmente ao proprietário e ao Estado, que preconiza a Lei Fundamental, significaria edificar como ideal a divisão simétrica dos rendimentos do contribuinte entre este e o Erário. Ademais, a Corte assevera que não há que se cogitar, nestes termos, de afronta ao princípio da legalidade pela vinculação à ordem constitucional, positivado no art. 20, parágrafo 3, da Lei Fundamental, nem ao direito de ação pela via judicial diante de lesão ou ameaça a direito, exprimido pelo art. 19, parágrafo 4, da mesma lei. Isto se atesta no referido acórdão, cuja ementa se transcreve a seguir:

Zum Beschluss des Zweiten Senats vom 18. Januar 2006 - 2 BvR 2194/99 - Zu der Frage, ob Art. 14 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 GG eine absolute Obergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung (“Halbteilungsgrundsatz”) für die Belastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer bestimmt.

1 Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Fragen, ob Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG oder der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ein Verbot übermäßiger Besteuerung begründen und ob für die Einkommen- und Gewerbesteuer der so genannte Halbteilungsgrundsatz, den der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts im Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121 <138> - Vermögensteuer -) formuliert hat, eine Belastungsobergrenze setzt.

2 Der Zugriff auf das Eigentum ist jedoch verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Aus dem Eigentumsgrundrecht lässt sich keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung (“Halbteilungsgrundsatz”) ableiten. Der Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG (“Der Gebrauch des Eigentums soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen”) kann nicht als ein striktes, grundsätzlich unabhängig von Zeit und Situation geltendes Gebot hälftiger Teilung zwischen Eigentümer und Staat gedeutet werden.

3 Die Verfassungsbeschwerde des Beschwerdeführers ist zulässig, soweit sie auf eine Verletzung der Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG sowie des Art. 19 Abs. 4 GG gestützt ist. Die Möglichkeit einer Verletzung des Art. 12 Abs. 1 GG hat der Beschwerdeführer dagegen nicht schlüssig dargetan; insoweit ist seine Verfassungsbeschwerde unzulässig. Die Verfassungsbeschwerde der Beschwerdeführerin ist insgesamt unzulässig.

4 Die Verfassungsbeschwerde des Beschwerdeführers ist - soweit sie zulässig ist - unbegründet. [...] (Alemanha, 2006, grifo nosso).³

³ Sobre a questão de saber se o art. 14, parágrafo 1, frase 1, e parágrafo 2, frase 2, da Constituição Federal estabelece um limite absoluto próximo de uma divisão equitativa (“princípio da divisão pela metade”) para a carga de imposto sobre a renda e de imposto sobre atividades econômicas. **1 O recurso constitucional diz respeito às questões se o art. 14, parágrafo 2, frase 2, da Constituição Federal ou o princípio da proporcionalidade estabelecem uma proibição de tributação excessiva e se, para o imposto sobre a renda e o imposto sobre atividades econômicas, o chamado princípio da divisão equitativa, que a Segunda Turma do Tribunal Constitucional Federal formulou na decisão de 22 de junho de 1995 (BVerfGE 93, 121 <138> - imposto sobre a riqueza), estabelece um limite de carga. 2 A intervenção na propriedade individual é, no entanto, justificada constitucionalmente. Do direito fundamental à propriedade, não se pode derivar um limite de carga absoluto, universalmente vinculativo, próximo da divisão equitativa (“princípio da divisão pela metade”). O texto do art. 14, parágrafo 2, frase 2, da Lei Fundamental (“o uso da propriedade deve servir igualmente ao bem da comunidade”) não pode ser interpretado como um mandamento estrito, que valha independentemente do tempo e da situação, de uma divisão ao meio entre o proprietário e o Estado. 3 O recurso constitucional do recorrente é admissível, na medida em que se baseia em uma violação do art. 14,**

Assinala-se, todavia, que a Suprema Corte Alemã mantém nitidamente o entendimento que limita a carga tributária a ser imposta pelo legislador infraconstitucional ao contribuinte, de modo que a este seja assegurada a livre fruição de parte relevante de seus rendimentos, de sorte que a garantia à propriedade privada permaneça intacta em seu núcleo fundamental, caso contrário, verificar-se-á o confisco inconstitucional pela tributação estrangulatória.

parágrafo 1, da Lei Fundamental e do art. 2º, parágrafo 1, em conexão com o art. 20, parágrafo 3, da Lei Fundamental, bem como do art. 19, parágrafo 4, da Lei Fundamental. No entanto, o recorrente não demonstrou de forma convincente a possibilidade de uma violação do art. 12, parágrafo 1, da Lei Fundamental; nesse aspecto, seu recurso constitucional é inadmissível. O recurso constitucional da recorrente é, de maneira geral, inadmissível. 4 O recurso constitucional do recorrente é – nos termos em que é admissível – improcedente. [...] (Alemanha, 2006, grifo nosso).

5 EFEITOS DAS REFORMAS TRIBUTÁRIAS NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRA E ALEMÃ

Entende-se que, dentre os escopos das reformas tributárias, a simplificação da cobrança de tributos figura entre os mais relevantes. A criação de impostos unificados sobre a produção e a comercialização de bens e serviços, a título de exemplo, não somente tem o condão de reduzir a frequência da sonegação, mas também de coibir os excessos do Estado em seu exercício constitucional do poder de tributar.

Nesse sentido, salienta-se que a implementação do imposto sobre valor agregado (IVA) no Brasil mostra-se como um avanço no sentido da simplificação do recolhimento de tributos, na medida em que facilita a tributação ao longo da cadeia produtiva, nas devidas proporções dos valores efetivamente agregados a determinado serviço ou bem de consumo. Ademais, o imposto sobre valor agregado visa, em última instância, a substituir uma série de tributos responsáveis por fazer do Brasil um dos Estados com sistemas tributários mais complexos, tais como o ICMS, o ISS, o IPI, o PIS e o Cofins.

Logo, as reformas tributárias que simplificam a arrecadação de tributos por meio da extinção de espécies tributárias com fins similares e da reorganização lógica do recolhimento segundo a fase de produção ou comercialização de bens apresentam-se como um passo essencial no sentido da concretização do valor da justiça na tributação, de maneira a aproximarem o Brasil de democracias consolidadas, nas quais a ingerência do Fisco na vida das pessoas naturais e jurídicas reduz-se a situações mais previsíveis por parte do contribuinte, em que a transparência, como mandamento da administração pública, é salvaguardada.

De fato, a reforma tributária em comento positiva princípios essenciais ao Estado de Direito, quais sejam, a simplicidade, a transparência, a justiça tributária, a cooperação e a defesa do meio ambiente, bem como a atenuação dos efeitos regressivos, conforme a nova redação conferida ao art. 145 da Constituição Federal, §§ 3º e 4º (Brasil, 1988), pela Emenda Constitucional de número 132 (Brasil, 2023).

Logo, por força do princípio da simplicidade, propicia-se a defesa da praticidade e da clareza na criação de tributos e na fiscalização de obrigações tributárias principais e acessórias, de forma a coibir-se a evasão fiscal (por meio do recolhimento intuitivo) e a viabilizar-se a implementação de políticas públicas efetivas por parte da Administração Tributária. O princípio da transparência, por sua vez, prima pelo estabelecimento de uma relação aberta entre o Fisco e o contribuinte, de maneira a tornar evidente a destinação das

divisas deste por parte daquele, por meio da divulgação de informações orçamentárias e tributárias.

No que tange ao princípio da justiça tributária, assevera-se que a tributação justa e isonômica é tida como paradigmática para fazer valer diversos princípios constitucionais, como a igualdade e, naturalmente, o não confisco, o que leva ao desenvolvimento socioeconômico sustentável (Vigna, 2024). Por força do princípio da cooperação, fomenta-se a relação salutar entre o Fisco e o contribuinte na resolução de conflitos, de maneira a refrear-se a litigiosidade, quer na esfera administrativa, quer na judicial, o que evita a prestação morosa e onerosa da justiça (Vigna, 2024).

Por sua vez, o princípio da proteção ao meio ambiente alinha-se ao entendimento de que a tributação não se deve restringir à persecução do fim arrecadatório, mas também se deve ocupar do desenvolvimento sustentável, inclusive no âmbito da preservação e da multiplicação dos recursos naturais. Este princípio denota a tomada de novos contornos por parte da sistematização constitucional da tributação, que preconiza, adicionalmente, a função extrafiscal do tributo (Morais, 2024).

Enfim, cumpre lançar luz ao princípio da redução dos efeitos regressivos, o qual evita a onerosidade excessiva infligida ao contribuinte menos apercebido de recursos financeiros por parte do exercício do poder do Estado de tributar. A correção de tais distorções leva ao adimplemento de outros princípios constitucionais característicos do Direito Tributário, como o da capacidade contributiva e o do não confisco, assim como materializa o valor da justiça na tributação. Dentre as referidas correções de injustiças práticas no recolhimento de tributos, cita-se a implementação do mecanismo de *cashback*, o que impede que o contribuinte arque, quando do consumo de produtos essenciais ao seu sustento, com a totalidade da carga tributária acumulada durante a cadeia produtiva – do contrário, repassada adiante ao consumidor final (Morais, 2024).

Muito embora a Reforma Tributária nacional tenha conduzido – e vá conduzir no curso de sua implementação – a relevantes avanços no âmbito principiológico constitucional e tributário, esta aparenta ter falhado em reduzir a pressão que a inegavelmente alta carga tributária exerce sobre o contribuinte brasileiro. Neste sentido, faz-se mister pontuar que a transparência e a simplificação no recolhimento de tributos consistem de francas promotoras da observância ao princípio do não confisco; porém, tampouco se pode olvidar dos benefícios a uma ampla gama de mandamentos de otimização – dentre os quais a vedação ao confisco – que a redução da carga tributária global incidente sobre a renda e o consumo tem o condão de propiciar. Nesta toada, vale recordar que o princípio do não confisco se traduz, em última

análise, por uma proteção existencial ao cidadão e por um bastião do Estado Democrático de Direito.

Por outro lado, no que toca à legislação alemã, constataram-se, nas últimas décadas, reformas legais que afetaram apenas indiretamente a garantia ao não confisco. De fato, houve diversas propostas, tais como aquelas que versaram sobre a atenuação da carga tributária, a redução da incidência, a simplificação da tributação e a adaptação do regime tributário à economia pautada no desenvolvimento sustentável.

Joachim Lang caracterizaria o ano de 1997 como um “*annus horribilis*” para o Direito Tributário na Alemanha e chamaria a atenção para a necessidade improrrogável de uma ampla reforma tributária no país, com o fito de corrigir mazelas, como trabalhadores com altos salários, mas poucas atribuições, leis trabalhistas estanques, gestores pouco dispostos a assumir riscos, somados a um Estado apoiado em excessiva tributação e regulamentação (Lang, 1999, p. 2).

Efetivamente, segundo Joachim Lang, não se trataria simplesmente da redução de alíquotas – muito embora isto fosse evidentemente desejável –, mas de uma reforma basilar do sistema tributário alemão que tomasse em consideração as diretrizes do *Bundesverfassungsgericht* (Tribunal Constitucional Federal), bem como da melhor doutrina (Lang, 1999, p. 28). Neste sentido, apontou-se a uma carga tributária exorbitante – possivelmente, estar-se-ia diante do efeito de estrangulamento ou confisco por parte desta. Para tanto, prescreveram-se a reorganização e a redução da referida carga tributária como medidas de urgência para a mitigação da participação do Estado nas receitas nacionais e, em adição a isto, uma contundente simplificação da sistemática tributária que afastasse o denominado “caos tributário”, apta a concretizar a justiça na tributação (Lang, 1999, p. 2).

Logo, a não aprovação pelo *Bundestag* (Parlamento Federal) das propostas de Petersberg, que visavam a significativas reduções de alíquotas do imposto sobre a renda, de 25,9% para 15% na base de cálculo inferior e de 53% para 39% na base de cálculo superior, marcou um grande revés na legislação tributária alemã no ano de 1997; porém, na prática, adiou-se em três anos uma grande reforma tributária no país (Alemanha, 2000). A proposta previa, em contrapartida, o fim de determinadas isenções fiscais e o aumento de 1% do imposto sobre valor agregado, mas tencionava aliviar em, ao menos, 30 bilhões de marcos alemães a economia e os cidadãos (Alemanha, 1998).

Desta forma, a supramencionada “Grande Reforma Tributária de 2000”, que, pela anterioridade, teve sua implementação iniciada no primeiro dia do exercício financeiro de 2001 e finalizada em 1º de janeiro de 2005, obteve em grande medida o êxito almejado pelas

Propostas de Petersberg e logrou baixar as alíquotas do imposto sobre a renda nas bases de cálculo inferior e superior, de 25,9% para 15% e de 53% para 42%, respectivamente. Outras medidas foram promovidas pela reforma em comento, tais como a redução também do imposto sobre corporações de 30% a 40% para 25%, a faculdade de sociedades pessoais optarem pela tributação como sociedades de capital (“modelo optativo”, que passou a vigorar apenas em 2021), entre outras transformações, cujos objetivos últimos foram fortalecer a competitividade econômica da Alemanha, fomentar o crescimento e o emprego, minorar a carga tributária incidente sobre empresas, núcleos familiares e trabalhadores e, finalmente, promover a justiça na tributação e a transparência no sistema tributário (Alemanha, 2010).

Para além da Grande Reforma de 2000, citam-se como relevantes a instituição do imposto ecológico de 1999 – não reajustado desde 2003 –, que tem por fim aumentar a eficiência energética, promover a melhor gestão de recursos naturais e fomentar energias alternativas limpas (Alemanha, 2010).

Anteriormente, no ano de 1990, foi realizada a reforma de equalização das alíquotas do imposto sobre a renda, a qual tornou linear a progressividade da espécie tributária, corrigindo a desproporcional cobrança de uma parcela dos contribuintes, assim como reduziu em três pontos percentuais a alíquota sobre a base máxima (Alemanha, 2010).

Em 2008, teve grande importância a Reforma Empresarial Tributária alemã, que, entre outros aspectos, promoveu uma nova redução do imposto sobre corporações de 25% para 15% (Alemanha, 2008). Ademais, em anos recentes, como em 2025, houve pequenas reformas na tributação, que impuseram, a título de exemplo, o aumento leve e gradual da faixa de não incidência do imposto sobre a renda (Alemanha, 2025).

À vista disso, compete assinalar que a redução de alíquotas e hipóteses de incidência de tributos, bem como a simplificação da tributação, por meio da facilitação do recolhimento, da progressividade linear e de outras medidas, consubstanciam uma relevante marcha no sentido da concretização de valores e princípios caros à Constituição, *in casu*, à Lei Fundamental Alemã, e, conseqüentemente, à sistemática tributária. A garantia à vedação do confisco e, decerto, a observância à proibição de tributos com efeito estrangulatório, muito valoradas pelo ordenamento, propiciam segurança jurídica, avanço social e desenvolvimento econômico. As referidas reformas tributárias concretizadas na Alemanha foram, em grande medida, responsáveis pelo expressivo crescimento econômico do país, por intermédio do aumento da viabilidade da atividade empresarial e da capacidade do cidadão e contribuinte de garantir sua subsistência.

Diante do exposto neste item acerca das reformas com repercussão na seara tributária levadas a cabo tanto no Brasil quanto na Alemanha nos últimos tempos, depreendem-se os efeitos práticos benéficos do refreamento do Estado em sua atividade típica que constitui a tributação, conformando este poder-dever aos limites impostos pela lei e prescritos pela melhor doutrina e pelo entendimento das Cortes, que veem no princípio do não confisco um bastião do Estado Democrático de Direito por ser indissociável da justiça na tributação.

6 PROPOSTAS REFERENTES À APLICAÇÃO JUSTA E PRAGMÁTICA DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Este item versa sobre proposituras para a aplicação justa e pragmática do princípio do não confisco com o intuito de fornecer bases sólidas para a criação de uma nova teoria. Inicialmente, retomando-se noções estabelecidas no decorrer deste artigo, assevera-se que o princípio do não confisco não se deve compreender como norma isolada no ordenamento jurídico ou, menos ainda, como um viés interpretativo e facultativo para a consecução da justiça no âmbito da tributação.

Deste modo, reconhece-se o não confisco como uma norma cogente derivada dos valores que sustentam o que se convencionou denominar Estado Democrático de Direito, sendo, portanto, indissolúvel deste. Vale esclarecer, a compreensão do Estado não se pode dissociar da leitura do não confisco como garantia inerente a este, porquanto deriva naturalmente da ordem constitucional.

Nesse sentido, propõe-se, primeiramente, que a garantia ao não confisco deva ser claramente depreensível do texto constitucional e infraconstitucional. Defende-se, assim, que o primeiro passo para a concretização do princípio em comento consiste na apresentação deste como uma garantia corolária da tributação, realizada pelo Estado para o sustento de suas atribuições e, em última análise, para a viabilização da vida em sociedade.

A vedação ao confisco não deve, portanto, ser interpretada em um vácuo normativo, mas sob a égide do valor da justiça na tributação e com o auxílio dos princípios da proporcionalidade ou da razoabilidade, da capacidade contributiva, bem como da defesa da propriedade, da livre iniciativa e da proteção à atividade econômica e ao mínimo existencial, como bem vêm assentando as tradições doutrinárias do Brasil e da Alemanha, que se analisaram em itens anteriores deste artigo.

Diante disso, entende-se que a estipulação de valores concretos para a caracterização do que seja o confisco que se pretende coibir reputa-se de grande proveito. Isto se depreende na medida em que a positivação das normas desempenha papel fundamental nos ordenamentos jurídicos que se calcam no Direito de matriz Romano-germânica, não sendo possível abstrair que a ausência de valores palpáveis para limitar a cobrança de tributos pelo Estado leva, inevitavelmente, à ampla discricionariedade das Cortes na constatação do confisco no caso concreto, conforme se notou diante da apresentação das diversas posições defendidas em acórdãos ao longo do tempo.

Colacionada esta preconização do estabelecimento de valores numéricos para a caracterização do confisco, não se tenciona tampouco gerar formas rígidas que ignorem a peculiaridade dos mais diversos casos apreciados pelo Poder Judiciário ou que se prolatem indefinidamente formas passíveis de caducar com o decurso do tempo e produzir, assim, as mesmas injustiças que se pretendem afastar.

Nesse sentido, não deve o poder público – quer o Judiciário, quer o Legislativo – avocar a si a pretensiosa incumbência de designar alíquotas máximas para cada espécie tributária a partir das quais se verificaria o confisco, simplesmente porque a massa de contribuintes não é homogênea, e ignorar a capacidade contributiva como princípio viabilizador da isonomia, orientador do não confisco e, ainda mais, sustentáculo de todo o poder de tributar pautado na justiça, implicaria ferir a ordem democrática, na ausência da qual sequer se veria utilidade em empreender estas discussões.

Logo, assinala-se que, com vistas a estipular valores palpáveis para o diagnóstico do confisco, deve-se considerar sempre a carga tributária total incidente sobre a renda do contribuinte, não espécies tributárias isoladas, como ensina a melhor doutrina e a jurisprudência, conforme visto nos itens 3 e 4 deste artigo, respectivamente. Assim, tem-se por certo que balizas práticas à tributação devem assinalar valores limítrofes para o desempenho econômico saudável da população e do Estado um perante o outro.

Recobrando-se, deste modo, posições já ventiladas e defendidas em solo alemão pela Suprema Corte, assenta-se que a carga tributária em questão jamais deve exceder os cinquenta por cento dos rendimentos auferidos pelos contribuintes. Para tanto, há que se tomar em consideração que a mera postergação de parte da cobrança de tributos de maneira a onerar a renda do contribuinte em momentos distintos, ora direta, ora indiretamente, não deve servir a descaracterizar o confisco, ou seja, caso incida um imposto sobre a renda de 45% e subsista um imposto sobre a aquisição de bem imóvel de 15%, observar-se-á o confisco, pois o patrimônio que viabilizou a compra do bem terá sido onerado, ao fim e ao cabo, em mais de 50%. Outrossim, no caso em que haja um imposto sobre a renda de 35% e remanesça um imposto sobre valor agregado de outros 35%, da mesma forma restará caracterizado o confisco, uma vez que terá o contribuinte despendido, novamente, mais de 50% de seus haveres.

Isto não significa dizer que enquanto a carga tributária não atingir a metade da renda percebida pelo cidadão, a tributação justa – ao menos com respeito ao princípio do não confisco – restará preservada: não se defende aqui a dispensabilidade do exame pelo Poder Judiciário do caso concreto nem a prescindibilidade da análise da realidade socioeconômica

de cada Estado enquanto país, mas antes a constatação objetiva e automática do prejuízo dos direitos fundamentais do contribuinte diante da tributação direta ou indireta de 50% dos seus rendimentos, na medida em que o cidadão não deve ser expropriado de mais da metade de seus haveres por parte do Estado, que, em última análise, existe para protegê-lo de ser usurpado por outrem como sucedia na sociedade anterior ao contrato social, em que vigorava a lei do mais forte.

Deste modo, é tudo quanto lógico inferir, em termos filosóficos e práticos, que o indivíduo deve trabalhar mais para si do que para o Erário público. A medida na qual este deverá trabalhar para o Estado deve ser averiguada caso a caso, sendo certo que cargas tributárias globais que fiquem aquém dos 50% podem ser percebidas como confiscatórias. Sustenta-se que alíquotas que, quando somadas, alcançam os 40% em países que não propiciem um verdadeiro Estado de bem-estar social devam ser consideradas confiscatórias, posto que figura como incumbência do Estado prover serviços públicos universais de qualidade, tais como infraestrutura, educação, saúde e segurança. Assim, defende-se que, na concretude do Estado Nacional Brasileiro, a carga tributária global de 40% definitivamente configura o confisco. Denuncia-se, assim, que as reformas tributárias promovidas pelo Brasil ao longo dos tempos falharam em um critério essencial para o alcance da tributação justa: a compatibilização da carga tributária com os serviços prestados, isto é, a equalização ou o balanceamento da prestação e da contraprestação.

7 CONCLUSÃO

O presente artigo científico tratou da aplicação do princípio do não confisco no Brasil e na Alemanha, estabelecendo um estudo comparado da garantia constitucional tributária em ambos os ordenamentos jurídicos. Para tanto, procedeu-se, inicialmente, ao exame do histórico do princípio do não confisco nas sistemáticas legais dos referidos países.

A seguir, o princípio do não confisco foi conceituado à luz dos entendimentos consolidados nas doutrinas brasileira e alemã, estabelecendo-se relação do princípio em comento com valores do Estado Democrático de Direito – como a tributação justa –, bem como outras garantias legais de índole constitucional – tais como o direito à propriedade, a capacidade contributiva e o mínimo existencial.

Subsequentemente, versou-se sobre o tratamento conferido ao princípio do não confisco pelo Supremo Tribunal Federal e pelo *Bundesverfassungsgericht*, colacionando-se no item em questão acórdãos paradigmáticos proferidos pelas Supremas Cortes, os quais se apresentam como responsáveis pela consolidação da jurisprudência acerca do princípio no Brasil e na Alemanha.

Ulteriormente, conduziu-se um exame dos efeitos – quer diretos, quer indiretos – de recentes reformas de caráter tributário sobre a cognição do princípio do não confisco na Constituição Federal Brasileira e na *Grundgesetz* alemã.

Finalmente, concluiu-se com a apresentação de cinco propostas, quais sejam, i) a menção expressa ao princípio do não confisco na Magna Carta; ii) o limite objetivo de 50% da carga tributária global; iii) a necessidade de se averiguar o limite da carga tributária global conforme a subjetividade do Estado em questão; iv) a imprescindibilidade de se considerar a capacidade contributiva para a estipulação de alíquotas; v) a necessidade de modulação, no caso concreto, por parte das cortes de controle de constitucionalidade. Estas propostas tencionam a aplicação justa e pragmática do princípio do não confisco, tomando-se por base a persecução de valores democráticos pelas constituições, a exegese doutrinária e a dialética da produção jurisprudencial ao longo do tempo, motivando-se, assim, a propositura de uma nova teoria com orientações explícitas para a concretização prática do princípio do não confisco.

REFERÊNCIAS

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. (2. Senat). **BVerfGE 37, 91**. 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 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. Diese Entscheidung hat Gesetzeskraft. Disponível em: <https://www.haufe.de/id/entscheidung/bverfg-beschluss-vom-22061995-2-bvl-3791-HI305002.html>. Acesso em: 1 ago. 2025.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. (2. Senat). **BVerfGE 87, 153 - 181**. 1. die in den Einkommensteuertarif eingearbeiteten Grundfreibeträge a) für die Veranlagungszeiträume 1978 bis 1984, für 1978 bis 1980 einschließlich des allgemeinen Tariffreibetrags, - Aussetzungs- und Vorlagebeschluß des Finanzgerichts Münster vom 1. Februar 1991 - 2 BvL 8/91 -, b) für die Veranlagungszeiträume 1986 und 1988 - Aussetzungs- und Vorlagebeschluß des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 15. Januar 1991 - 2 BvL 5/91 - sowie c) für den Veranlagungszeitraum 1991 - Aussetzungs- und Vorlagebeschluß des Finanzgerichts des Saarlandes vom 19. März 1991 - 2 BvL 14/91 - mit dem Grundgesetz vereinbar sind und 2. der für den Veranlagungszeitraum 1991 maßgebende Kinderfreibetrag - Aussetzungs- und Vorlagebeschluß des Finanzgerichts des Saarlandes vom 19. März 1991 - 2 BvL 14/91 - mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Disponível em: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1992/09/ls19920925_2bvl000591.html#Start. Acesso em: 1 ago. 2025.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. (2. Senat). **BVerfGE 115, 97 - 118**. Zu der Frage, ob Art. 14 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 GG eine absolute Obergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung ("Halbteilungsgrundsatz") für die Belastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer bestimmt. 1 Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Fragen, ob Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG oder der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ein Verbot übermäßiger Besteuerung begründen und ob für die Einkommen- und Gewerbesteuer der so genannte Halbteilungsgrundsatz, den der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts im Beschluss vom 22. Juni 1995 (BVerfGE 93, 121 <138> - Vermögensteuer -) formuliert hat, eine Belastungsobergrenze setzt. 2 Der Zugriff auf das Eigentum ist jedoch verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Aus dem Eigentumsgrundrecht lässt sich keine allgemein verbindliche,

absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung ("Halbteilungsgrundsatz") ableiten. Der Wortlaut des Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG ("Der Gebrauch des Eigentums soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen") kann nicht als ein striktes, grundsätzlich unabhängig von Zeit und Situation geltendes Gebot hälftiger Teilung zwischen Eigentümer und Staat gedeutet werden. 3 Die Verfassungsbeschwerde des Beschwerdeführers ist zulässig, soweit sie auf eine Verletzung der Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG sowie des Art. 19 Abs. 4 GG gestützt ist. Die Möglichkeit einer Verletzung des Art. 12 Abs. 1 GG hat der Beschwerdeführer dagegen nicht schlüssig dargetan; insoweit ist seine Verfassungsbeschwerde unzulässig. Die Verfassungsbeschwerde der Beschwerdeführerin ist insgesamt unzulässig. 4 Die Verfassungsbeschwerde des Beschwerdeführers ist - soweit sie zulässig ist - unbegründet. Disponível em: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/01/rs20060118_2bvr219499.html. Acesso em: 1 ago. 2025.

ALEMANHA. **Die Steuerreform 2000 im Überblick**. Berlin, 2000. Disponível em: https://www.disque.de/ra/info/stn_steuerreform2000.pdf. Acesso em: 1 ago. 2025.

ALEMANHA. **Die wichtigsten steuerlichen Änderungen 2025**. Berlin, 2025. Disponível em: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/das-aendert-sich-2025.html>. Acesso em: 1 ago. 2025.

ALEMANHA. **Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes**. Berlin, 2008. Disponível em: <https://dserver.bundestag.de/brd/2007/0220-07.pdf>. Acesso em: 1 ago. 2025.

ALEMANHA. [Grundgesetz (1949)]. **Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland**. Bonn, Nordrhein-Westfalen: Bundesministerium der Justiz. Disponível em: GG - Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (gesetze-im-internet.de). Acesso em: 1 ago. 2025.

ALEMANHA. **Koalitionsvereinbarung zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands und Bündnis 90/Die Grünen**. Bonn, 1998. Disponível em: <http://www.trend.infopartisan.net/trd1098/vertrag.html>. Acesso em: 1 ago. 2025.

ALEMANHA. **Steuerreformen**. Berlin, 2010. Disponível em: <https://www.bundestag.de/>. Acesso em: 1 ago. 2025.

ARGENTINA. [SAIJ] **Impuestos, confiscatoriedad, fallos de la Corte Suprema**. [S. L.] 1991. Disponível em: <https://www.saij.gob.ar/impuestos-confiscatoriedad-fallos-corte-suprema-sua0015639/123456789-0abc-defg9365-100asoiramus>. Acesso em: 1 ago. 2025.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado - 14ª Edição** 2018. Rio de Janeiro: Forense, 2018. E-book. p.1415. ISBN 9788530980726. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530980726/>. Acesso em: 01 ago. 2025.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. *E-book*.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2009. *E-book*.

BERNART, Luciano. **Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung in Deutschland und in Brasilien am Beispiel der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen**. Munique, 2020. Disponível em: https://edoc.ub.uni-muenchen.de/27994/1/Bernart_Luciano.pdf. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. [Constituição (1934)] **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao34.htm>. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República [2024]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. [Constituição (1946)] **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao24.htm>. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 14 de dezembro de 2022**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 15 dez. 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Declaratória de Constitucionalidade 8 MC/DF**. Ação declaratória de constitucionalidade - processo objetivo de controle normativo abstrato - a necessária existência de controvérsia judicial como pressuposto de admissibilidade da ação declaratória de constitucionalidade - ação conhecida. - O ajuizamento da ação declaratória de constitucionalidade, que faz instaurar processo objetivo de controle normativo abstrato, supõe a existência de efetiva controvérsia judicial em torno da legitimidade constitucional de determinada lei ou ato normativo federal. Sem a observância desse pressuposto de admissibilidade, torna-se inviável a instauração do processo de fiscalização normativa "in abstracto", pois a inexistência de pronunciamentos judiciais antagônicos culminaria por converter, a ação declaratória de constitucionalidade, em um inadmissível instrumento de consulta sobre a validade constitucional de determinada lei ou ato normativo federal, descaracterizando, por completo, a própria natureza jurisdicional que qualifica a atividade desenvolvida pelo supremo tribunal federal. - O supremo tribunal federal

firmou orientação que exige a comprovação liminar, pelo autor da ação declaratória de constitucionalidade, da ocorrência, "em proporções relevantes", de dissídio judicial, cuja existência - precisamente em função do antagonismo interpretativo que dele resulta - faça instaurar, ante a elevada incidência de decisões que consagram teses conflitantes, verdadeiro estado de insegurança jurídica, capaz de gerar um cenário de perplexidade social e de provocar grave incerteza quanto à validade constitucional de determinada lei ou ato normativo federal. Requerente: Presidente da República. Relator: Min. Celso de Mello, 13 de outubro de 1999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96875/false>. Acesso em: 1 de ago 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2010/MC**. Servidores públicos federais - contribuição de seguridade social - lei nº 9.783/99 - argüição de inconstitucionalidade formal e material desse diploma legislativo - relevância jurídica da tese pertinente à não-incidência da contribuição de seguridade social sobre servidores inativos e pensionistas da união federal (cf, art. 40, caput, e respectivo § 12, c/c o art. 195, ii, na redação dada pela ec nº 20/98) - alíquotas progressivas - escala de progressividade dos adicionais temporários (art. 2º da lei nº 9.783/99) - alegação de ofensa ao princípio que veda a tributação confiscatória (cf, art. 150, iv) e de descaracterização da função constitucional inerente à contribuição de seguridade social - plausibilidade jurídica - medida cautelar deferida em parte. Princípio da irrepetibilidade dos projetos rejeitados na mesma sessão legislativa (cf, art. 67) - medida provisória rejeitada pelo congresso nacional - possibilidade de apresentação de projeto de lei, pelo presidente da república, no início do ano seguinte àquele em que se deu a rejeição parlamentar da medida provisória. Requerente: Conselho federal da ordem dos advogados do brasil. Requerido: Presidente da república. Requerido: Congresso nacional. Relator: Min. Celso de Mello, 30 de outubro de 1999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur18013/false>. Acesso em 1 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 760.783/SP**. Ementa direito tributário e processual civil. Princípio do não confisco. Proporcionalidade de multa de 100%. Impossibilidade de reapreciação de fatos e de provas. Súmula 279/stf. Existência de precedentes do supremo tribunal federal. Acórdão recorrido publicado em 30.9.2008. Agravante: União. Agravado: Petit Marie Indústria e Comércio de Produtos Químicos LTDA. Relatora: Min. Rosa Weber, 25 de fevereiro de 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur257978/false>. Acesso em 1 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1075 MC/DF**. Ação direta de inconstitucionalidade - lei nº 8.846/94 editada pela união federal - alegação de ofensa aos postulados constitucionais da federação e da separação de poderes - inocorrência - exercício, pela união federal, de sua competência impositiva, com estrita observância dos limites que definem essa atribuição normativa - diploma legislativo que não usurpa a esfera de competência tributária dos estados-membros e dos municípios - legitimidade do poder regulamentar deferido aos ministros de estado - atribuição regulamentar de segundo grau que possui extração constitucional (cf, art. 87, parágrafo único, ii) - inocorrência de outorga, pela lei nº 8.846/94, de delegação legislativa ao ministro da fazenda - poder regulamentar secundário desvestido de conteúdo normativo primário - transgressão, no entanto, pela lei nº 8.846/94 (art. 3º e seu parágrafo único), ao princípio constitucional da não--confiscatoriedade tributária - suspensão cautelar da eficácia de tal preceito legal - medida cautelar deferida, em parte. A tributação confiscatória é vedada

pela constituição da república. Requerente: Confederação nacional do comércio - CNC. Requerido: Presidente da república. Relatora: Min. Celso de Mello, 17 de junho de 1998. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92024/false>. Acesso em 1 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 523471/MG**. Processual civil. Agravo regimental. Constitucional. Tributário. Multa. Vedação do efeito de confisco. Aplicabilidade. Razões recursais pela manutenção da multa. Ausência de indicação precisa de peculiaridade da infração a justificar a gravidade da punição. Decisão mantida. Agravante: União. Agravado: Indústria de Calçados Marlin LTDA. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 6 de abril de 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur175895/false>. Acesso em 1 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário 18331/SP**. Majoração excessiva de imposto. Nullus census sine lege. O exercício do poder de taxar o seus limites. Conhecimento do Recurso Extraordinário pela letra c do art. 101, n. Iii, da Constituição Federal e seu desprovimento. Recorrente: Marques & Veigas. Recorrida: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Orosimbo Nonato, 8 de novembro de 1951. Disponível em: <https://jurisprudencia.juristas.com.br/jurisprudencias/post/stf-re-18331-sp-sc3a3o-paulo-recurso-extraordinc3a1rio>. Acesso em 1 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 582461/SP**. 1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa

moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Recorrente: Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Gilmar Mendes, 18 de maio de 2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur196428/false>. Acesso em 1 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso extraordinário 736090/SC**. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. 1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade. 2. São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23. No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo). Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio. 3. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 863: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário, caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”. 4. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral. 5. Recurso extraordinário parcialmente provido. Recorrente: Posto Tropíferco LTDA E OUTRO(A/S). Recorrido: União. Relator: Min. Dias Toffoli, 3 de outubro de 2024. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur518683/false>. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso extraordinário 748257/SE**. Ementa: agravo regimental em recurso extraordinário. Tributário. Multa fiscal. Percentual superior a 100%. Caráter confiscatório. Alegada ofensa ao art. 97 da constituição. Inexistência. Agravo improvido. I – esta corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. II – a obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III – agravo regimental improvido. Agravante: União. Agravado: Wilson Telles Barroso. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 6 de agosto de 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur239043/false>. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso extraordinário 838302/MG**. Ementa: agravo regimental em agravo de instrumento. Lançamento por homologação. Necessidade de notificação. Caráter confiscatório da multa fiscal. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte, não se faz necessária sua homologação formal, motivo por que o crédito tributário se torna imediatamente exigível, independentemente de qualquer

procedimento administrativo ou de notificação do sujeito. O valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade se revela nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Agravo regimental a que se nega provimento. Agravante: Rina Móveis LTDA. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Roberto Barroso, 25 de fevereiro de 2014. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur259301/false>. Acesso em: 1 ago. 2025.

COSTA, Lucas Sales. Neoconstitucionalismo: definição, origem e marcos. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 4063, 16 ago. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/29197>. Acesso em: 1 ago. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Belo Horizonte, 1989, v. 32, n. 32, p. 145-164. 1989, p. 148. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1015>. Acesso em: 1 ago. 2025.

DEUTSCHER BUNDESTAG. **Fragen zu einer möglichen Übergewinnsteuer und zu Maßnahmen gegen hohe Energiepreise in Deutschland**. Berlin, 2022. Disponível em: <https://www.bundestag.de/resource/blob/917948/bbc84485241b3153cc7934610c6bc345/WD-4-088-22-pdf-data.pdf>. Acesso em: 1 ago. 2025.

DIAS, Alexandre Barcelos Leitão Fischer. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. **Centro Universitário de Brasília**: Brasília, 2016, f. 72. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/handle/235/10523>. Acesso em: 1 ago. 2025.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre, 2005. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/7315/000498146.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 1 ago. 2025.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. *E-book*.

DOHMEN. **Entspricht der „Halbteilungsgrundsatz“ nicht mehr dem Grundgesetz?** Bad Münstereifel, 2006. Disponível em: https://www.fhr.nrw.de/infos/publikationen/fachbeitraege/aktuelle_beitraege/verfassung/Halbtteilung.pdf. Acesso em: 1 ago. 2025.

DOS SANTOS, Adelcio Machado. **O princípio constitucional da vedação à tributação confiscatória**. [S.L.] 2022. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/lei/principio-constitucional>. Acesso em: 1 ago. 2025.

FERREIRA, Gecivaldo Vasconcelos. **O princípio do não confisco e a majoração da carga tributária**. [S.L.] 2005. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/6608/o-principio-do-nao-confisco-e-a-majoracao-da-carga-tributaria>. Acesso em: 1 ago. 2025.

GOMES, Roni. **O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário**. Brasília, 2012.

Disponível em:

<https://repositorio.ucb.br:9443/jspui/bitstream/10869/2024/2/Roni%20Gomes.pdf>. Acesso em: 1 ago. 2025.

HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. *E-book*.

KIRCHHOF, Paul. **Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Erneuerung des Steuerrechts**. [S. L.] 2020.

KLÜBENDORF, Niklot. *Schmalkaldische Geschichtsblätter*. Berlin, 2010. *E-book*.

LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 1999.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional: controle de normas no Brasil e na Alemanha**. São Paulo: Saraiva, 2014. *E-book*.

MILLAN, Tatiana Machado. **Aplicação do Princípio do Não Confisco às Multas Tributárias: Doutrina e Jurisprudência**. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://www.unirio.br/cchs/ccjp/arquivos/tcc-tatiana>. Acesso em: 1 ago. 2025.

MORAIS, Roberto Rodrigues. **Princípios na Reforma Tributária**. [S. L.] 2024. Disponível em: <https://jus.com.br/@robertordemoraes/publicacoes/2Jus.com.br>. Acesso em: 1 ago. 2025.

NAKAGAKI, Ruti Kazumi. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp136673.pdf>. Acesso em: 1 ago. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência**. 19. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.48. ISBN 9786553624801. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553624801/>. Acesso em: 01 ago. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

PAUSENBERGER, Marcus A. **Eigentum und Steuern in der Republik: Ein Beitrag zum steuerverfassungsrechtlichen Halbtteilungsgrundsatz**. Berlin, 2008. *E-book*.

RECHTSLEXIKON. **10.000 Fachbegriffe des Rechts – ausführlich erläutert**. Disponível em: <https://www.rechtslexikon.net/>. Acesso em: 1 ago. 2025.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães; SCHLICKMANN, Priscila Mafra Bernardes Lenza. **O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário**. Brasília, 2020. Disponível em: https://www.tjsp.jus.br/download/EPM/Publicacoes/CadernosJuridicos/ii.7_o_princ%C3%ADpio_do_n%C3%A3o_confisco.pdf?d=637312998954485229. Acesso em: 1 ago. 2025.

STAATSBIBLIOTHEK ZU BERLIN. **Die Sogenannte Erdrosslungssteuer**. Berlin, 1899. Disponível em: https://digital.staatsbibliothek-berlin.de/werkansicht?PPN=PPN827809662&PHYSID=PHYS_0063&DMDID=DMDLOG_0010. Acesso em: 1 ago. 2025.

TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**, 2. ed. v. 1. Köln: O. Schmidt, 2000. *E-book*.

TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung**. Köln: Otto Schmidt, [s.d.]. *E-book*.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß**, 18. ed. Köln: O. Schmidt, 2005. *E-book*.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ. **A propriedade nas Constituições 1824 e 1891**. Teresina, 2020. Disponível em: <https://www.studocu.com/pt-br/document/universidade-estadual-do-piaui/historia-do-direito/a-propriedade-nas-constituicoes-1824-e-1891/6440263>. Acesso em: 1 ago. 2025.

VELLOSO, Andrei Pitten. **A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha**. Porto Alegre, 2010. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663934/mod_resource/content/1/proibi%C3%A7%C3%A3o%20de%20tributos%20com%20efeitos%20de%20confisco%20na%20alemanha.2010.pdf. Acesso em: 1 ago. 2025.

VIEGAS, Marcelo Antônio Rodrigues. **O princípio do não-confisco e os princípios gerais da Atividade Econômica**. Brasília, 2007. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/366/1/Monografia_Marcelo%20Ant%C3%B4nio%20Rodrigues%20Viegas.pdf. Acesso em: 1 ago. 2025.

VIGNA, Paulo Roberto. **Comentários sobre os pontos principais da reforma tributária**. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/407470/comentarios-sobre-os-pontos-principais-da-reforma-tributaria>. Acesso em: 1 ago. 2025.

VOGEL, Klaus. **Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht**. Berlin: Walter de Gruyter, 1999. *E-book*.

ZILVETI, Fernando Aurélio; COELHO, Mônica Pereira. **Ensaio sobre o Princípio do Não-confisco**. São Paulo, 2006. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1542/1032>. Acesso em: 1 ago. 2025.

ZILVETI, Fernando Aurélio; COELHO, Mônica Pereira. **Revisitando o Princípio do Não-confisco: o mínimo existencial permite a sua operacionalização sistemática?** São Paulo, 2023. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/174/132>. Acesso em: 1 ago. 2025.