

## A RELAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COM OS PRINCÍPIOS DA SOLIDARIEDADE, IGUALDADE E NÃO CONFISCO

### THE RELATIONSHIP OF THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTORY CAPACITY WITH THE PRINCIPLES OF SOLIDARITY, EQUALITY AND NON-CONFISCATION

Livio Augusto de Carvalho Santos<sup>1</sup>  
Alex Silva Gonçalves<sup>2</sup>  
Dylvan Castro de Araújo<sup>3</sup>  
Elves de Carvalho Santos<sup>4</sup>  
Giácomo Tenório Farias<sup>5</sup>  
Manuela Saker Morais<sup>6</sup>  
Mussoline Batista Campelo Filho<sup>7</sup>  
Paulo Phitágoras Rodrigues de Sousa<sup>8</sup>

**RESUMO:** O objetivo do presente artigo é verificar a relação entre o princípio da capacidade contributiva com os princípios da solidariedade, da igualdade e do não confisco. Neste contexto, a problemática é: Qual a relação entre o princípio da capacidade contributiva com os princípios da solidariedade, da igualdade e do não confisco? Para a elaboração do presente artigo, pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem escolhido foi o dedutivo e como método de procedimento foi adotado o método monográfico. Os resultados alcançados foram que o princípio da capacidade contributiva está intimamente relacionado, possuindo vínculo, com os princípios da solidariedade, igualdade e não confisco, uma vez que o princípio da solidariedade é ponto de partida para o princípio da capacidade contributiva, a capacidade contributiva concretiza a igualdade na seara tributária e deve ser diretriz para evitar que a tributação exproprie o patrimônio do contribuinte.

909

**Palavras-chave:** Princípio da Capacidade Contributiva. Princípio Igualdade. Princípio do Não Confisco. Princípio da Solidariedade.

<sup>1</sup>Doutorando em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR; Mestre em Direito pela UNISC.

<sup>2</sup>Doutor em Direito pela UFSC. Professor do Centro Universitário Paraíso – UniFAP.

<sup>3</sup>Mestre em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

<sup>4</sup>Doutorando Profissional em Ciências Contábeis e Administração pela FUCEPE. Professor da Universidade Estadual do Piauí.

<sup>5</sup>Professor Universitário do Curso de Direito do Centro Universitário Paraíso - UniFAP. Doutorando em Direito pela UFSC.

<sup>6</sup>Mestranda em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR; Especialista em Direito Empresarial e em Planejamento Tributário.

<sup>7</sup>Mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC.

<sup>8</sup>Doutorado em Estado de Derecho y Gobernanza Global pela Universidade de Salamanca; Mestre em Economia com habilitação em Gestão de Finanças Públicas pela Universidade de Brasília – UnB.

**ABSTRACT:** The purpose of this article is to verify the relationship between the principle of contributory capacity and the principles of solidarity, equality and non-confiscation. In this context, the problem is: What is the relationship between the principle of contributory capacity and the principles of solidarity, equality and non-confiscation? For the elaboration of this article, the research developed was qualitative of the bibliographic documentary type, the method of approach chosen was the deductive one and as a method of procedure the monographic method was adopted. The results achieved were that both are compatible constitutional guidelines and should be harmonized so that both are applied, or in exceptional situations one is attenuated because of the other. Therefore, even in cases of extra-taxation the ability to contribute must be respected and only exceptionally will extra-taxation mitigate its effectiveness, in which the purposes sought by extra-taxation is the scope of other constitutional guidelines.

**Keywords:** Principle of Contributory Capacity. Equality Principle. Principle of Non-Confiscation. Principle of Solidarity.

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 no seu artigo 3º, inciso III, impõe ao Estado o dever de adotar políticas públicas para erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais. Neste sentido, no campo do direito tributário para a concretização desta diretriz constitucional faz-se necessário que o encargo tributário seja distribuído de forma adequada entre os indivíduos da sociedade, buscando-se um equilíbrio entre a tributação arrecadada pelo Estado e a capacidade contributiva de cada indivíduo.

910

Vale ressaltar, que esta distribuição adequada do encargo tributário entre os indivíduos da sociedade, buscando-se um equilíbrio entre os tributos arrecadados pelo Estado e a capacidade contributiva, é denominada de justiça fiscal. Desta forma, o princípio da capacidade contributiva é fundamental para a concretização da justiça fiscal e consequentemente da justiça social.

Ocorre, que existem entraves para a concretização do supramencionado princípio, dentre eles a doutrina indica a vagueza e ambiguidade inerentes aos princípios.

Segundo a ótica de Canotilho este princípio abstrato se concretizaria através de outros princípio e regras constitucionais. Nesta linha de pensamento se torna imprescindível a análise e a compreensão da relação do princípio constitucional da capacidade contributiva com outros princípios constitucionais conexos ao tema, já que auxilia na delimitação da definição e do alcance do referido princípio em face da sua vagueza e ambiguidade.

Neste contexto, surge a problemática: Qual a relação entre o princípio da capacidade contributiva com os princípios da solidariedade, da igualdade e do não confisco?

Desta forma, o objetivo do presente artigo é verificar a relação entre o princípio da capacidade contributiva com os princípios da solidariedade, da igualdade e do não confisco.

Para a elaboração do presente artigo, a pesquisa desenvolvida será qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem que será utilizado é o dedutivo e como método de procedimento será adotado o método monográfico.

Para cumprir com o escopo do presente artigo, o mesmo será dividido em três tópicos. No primeiro tópico será densificado a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da solidariedade. No segundo tópico, será analisada a a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade. Por derradeiro, no terceiro tópico, será analisada a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não confisco.

## 2 A RELAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE

Para definir a relação entre o princípio da solidariedade e o princípio da capacidade contributiva é necessário primeiramente definir o conceito de solidariedade e a aplicação do princípio na área tributária. O termo solidariedade marca a supremacia do coletivo em face do individualismo, buscando sempre o bem comum da sociedade, e traz como principal consequência a redução das desigualdades sociais.

Na mesma linha de pensamento Baptista (2007, p. 56) leciona que “o termo implica benefícios à coletividade em detrimento do pensamento individualista”. Acrescenta ainda que o termo “preconiza ação com o objetivo de diminuir as desigualdades existentes na sociedade na busca da igualdade material” (BAPTISTA, 2007, p. 56).

De igual forma, Rodrigues e Schmidt mencionam:

O princípio da solidariedade emana da ideia, ou podemos chamar de sentimento, de pertencimento do indivíduo a um grupo, a uma comunidade, e como tal assumir com os demais, obrigações que reverterão ao bem comum. A ajuda mútua integra sem sombra de dúvidas a construção do princípio da solidariedade. (RODRIGUES; SCHMIDT, 2016, p. 4)

Ainda quanto à solidariedade fazem uma importante diferenciação entre solidariedade e caridade, apontando que a solidariedade não pode ser entendida como ajuda ao próximo que é discricionária, pois este é o conceito de caridade. De outro lado, a

solidariedade é o dever de todos contribuírem para a construção do bem comum. E para deixar mais evidente a diferenciação citam Bagatini e Pellegrini que defendem que a solidariedade “[...] não pode ser vista apenas como parte genérica dos direitos de fraternidade, e sim como um meio de conceder igual dignidade para todos os membros da sociedade” (RODRIGUES; SCHMIDT, 2016, p. 4).

Segundo Bagatini e Reis (2014), citando Farias, aduzem que quando se fala em solidariedade esta deve ser entendida como uma forma de repensar a relação entre o indivíduo e a sociedade, bem como, a relação entre o indivíduo e o Estado. Complementam seu posicionamento, citando Luiz Netto Lobo, evidenciando que o princípio da solidariedade não é apenas uma diretriz a ser seguida pelo Estado na atividade legiferante e na realização de políticas públicas, mas também uma imposição aos indivíduos, que tem deveres recíprocos para a construção do bem comum.

Casalta Nabis, citado por Melo (2012), denomina esta concepção de que a solidariedade também é um dever do indivíduo de cidadania solidária ou cidadania responsabilmente solidária. Portanto, a solidariedade, nesta concepção, está intimamente ligada à cidadania, e mais especificamente à cidadania ativa. Acresce que o cidadão passa a assumir um comportamento ativo na vida pública assumindo encargos, responsabilidades e deveres oriundos da vida pública que não podem ser compreendidos como tarefa exclusiva do Estado.

Do pensamento de Casalta Nabis, Melo (2012) conclui que os cidadãos e o Estado devem trabalhar juntos na busca pelo bem comum e a inclusão de todos. Para o autor a solidariedade pode ser compreendida sob dois aspectos, “de um lado, o dever de todos concorrerem para subsidiar o Estado – dever fundamental de pagar impostos – e, de outro lado, a necessidade de que se tenha Estado Tributário balizado e suportável” (MELO, 2012, p. 142).

No que diz respeito à relação da solidariedade e da cidadania, Cardoso (2014) afirma que a solidariedade dá uma ressignificação para a cidadania uma vez que o “modifica-se a própria condição de cidadania, que passa a ter forte conteúdo de solidariedade social em contraponto ao seu tradicional caráter individualista, calcado nos chamados direitos fundamentais” (CARDOSO, 2014, p. 159).

Cumpri destacar que o termo solidariedade possui diversos significados, sendo utilizado no presente trabalho o conceito de solidariedade no campo do Direito, que “pode

representar a divisão de bens e rendas próprias do Direito Tributário e do Direito Previdenciário” (BAGATINI; REIS, 2014, p. 382).

No sistema jurídico brasileiro, o princípio da solidariedade está previsto no art. 3º, inciso I, da constituição federal que disciplina “que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária (...)”, bem como em vários outros dispositivos que visem a promoção da igualdade material e da redução das desigualdades sociais e regionais.

Aliás, o princípio da solidariedade é “norteador do ordenamento na medida em que seu conteúdo ético-valorativo assegura todos os demais direitos constitucionalmente garantidos: é o caminho para que a concretização realmente seja alcançada” (KUNDE; PEDROSO; SWAROWSKI, 2014, p. 9).

Ainda, sobre a aplicação da solidariedade no campo jurídico, Bagatini e Reis destacam que deve ser aplicado em todas as relações jurídicas, tanto as que se classificam como ramo do direito público como as que se classificam como ramo do direito privado, bem como que o sistema jurídico deve ser enxergado a partir da solidariedade, assim, “trata-se de uma nova maneira de se enxergar as relações humanas jurídicas, à luz da ética e da moral, visando à igualdade substancial, a dignidade da pessoa humana e, sobretudo, a cooperação nas relações jurídicas” (BAGATINI; REIS, 2014, p. 382).

No campo do direito tributário, Porto (2016) trata a solidariedade como fundamento para o dever do contribuinte financiar a atividade estatal como consequência do dever de sustentar a sociedade em que ele está inserido, ou seja, a solidariedade é o principal fundamento do dever de pagar tributos. Como bem ilustra Porto:

Propõe-se estabelecer uma conexão do objetivo fundamental do Estado brasileiro de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inciso I, da CRFB) com o comportamento cotidiano dos sujeitos da relação tributária. Pugnar pela observância do princípio da solidariedade no tocante à tributação importará uma conduta condigna com os valores que esta solidariedade visa promover. Desta forma, pertencer a uma sociedade impõe o dever de sustentá-la, e este sustento é obtido por meio da tributação. Logo, o dever de fundamental de pagar tributos está umbilicalmente vinculado à noção de solidariedade. (PORTO, 2016, p. 88)

Na mesma perspectiva, Cardoso muito bem elucida que “o dever de recolher tributos, conforme já demonstrado neste trabalho, constitui um dever fundamental do Estado Democrático de Direito, baseado no status de cidadania e no dever de solidariedade” (CARDOSO, 2014, p. 157).

Acerca da aplicação do princípio da solidariedade na esfera tributária Rodrigues e Schmidt lecionam que a aplicação se dá tanto na tributação com finalidade fiscal como na

tributação de natureza extrafiscal, quando a tributação não tem apenas a finalidade arrecadatória e assumindo o papel de indução e promoção de igualdade no campo social, econômico e cultural. No campo da tributação extrafiscal os autores citam Bufon para demonstrar como se dará a aplicação do referido princípio, se concretizando “[...] tanto no viés da oneração, como no viés da redução da carga fiscal” (RODRIGUES; SCHMIDT, 2016, p. 5).

Desta feita, fica evidente que o princípio da solidariedade se aplica ao direito tributário, restando analisar qual a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da solidariedade. Destaca-se que tanto o princípio da capacidade contributiva quanto o princípio da solidariedade, conforme já exposto anteriormente, são instrumentos concretizadores de igualdade material, e buscam a realização da justiça social.

Retomando o conceito de justiça fiscal temos que esta nada mais é do que a distribuição dos ônus tributário de forma adequada entre os indivíduos, e associando-se este aos conceitos do princípio da capacidade contributiva e do princípio da solidariedade, já apresentados, podemos concluir que ambos são princípios imprescindíveis para a realização da justiça fiscal.

Uma vez estabelecida os pontos comuns entre o princípio da solidariedade e do princípio da capacidade contributiva, mister destacar qual a relação entre eles, surgindo uma importante questão, os referidos princípios se contradizem ou se complementam?

Vale lembrar, que os princípios não são aplicados de forma isolada e devem ser aplicados juntamente com outros princípios que compõe o sistema jurídico, lembrando que em caso de haver conflito entre eles, nenhum perde a validade, devendo ocorrer o balanceamento de valores consoante o seu peso e seu valores, conforme a doutrina de Canotilho. Assim, caso os princípios em comento se contradigam nenhum perde sua validade e serão aplicados da maior e melhor forma possível.

Para responder a referida questão, temos que relembrar o conceito do princípio da solidariedade e o conceito do princípio da capacidade contributiva. Pelo princípio da solidariedade aplicado na área tributária temos que os contribuintes têm o dever de pagar tributos para sustentar a sociedade. Ocorre, que este dever de pagar tributos oriundo da solidariedade não pode implicar em tributar quem não tem condições de suportar este encargo. Neste esteio, a aplicação do princípio da solidariedade não afasta o princípio da capacidade contributiva, ao contrário, em decorrência da solidariedade surgiu o dever de contribuir para suprir os gastos públicos através da tributação, mas este dever tem que

estar em conformidade com a capacidade de suportá-lo, ou seja, em conformidade com o princípio da capacidade contributiva.

Nessa ordem de raciocínio, seguem as palavras de Melo (2012, p. 145):

Nessa linha, admite-se, então, até mesmo para seguir a tendência contemporânea mundial, que a ideia de solidariedade na tributação seja desenvolvida, mas tal concepção jamais refutará o entendimento de se pagar tributo dentro da capacidade contributiva individual e real do contribuinte, conforme positivado no art. 145, parágrafo 1º da Constituição.

Assim, temos que o princípio solidariedade é complementado pelo princípio da capacidade contributiva. Neste passo, Baptista (2007, p. 65) assevera que “o mínimo que se pode esperar de um Direito Tributário positivo em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos, ou sistema tributário globalmente considerado, responda às exigências da capacidade econômica”.

Em sentido contrário, Ricci (2015) afirma que o princípio da capacidade é complementado pelo princípio da solidariedade, pois “o princípio da solidariedade faz com que a capacidade contributiva seja um pressuposto da tributação, na medida em que aquele que manifesta riqueza tem o dever de contribuir com as despesas estatais” (RICCI, 2015, p. 96).

Por fim, podemos afirmar que estes princípios não se contradizem, mas se complementam reciprocamente, podendo inclusive se inferir que a relação entre ambos reside no fato de que princípio da solidariedade é ponto de partida para o princípio da capacidade contributiva na medida em que é daí que surge o dever do cidadão pagar tributos em conformidade com sua possibilidade para a construção do bem comum, sendo a principal justificativa para um indivíduo contribuir mais do que outro nesta construção do bem comum, bem como na limitação do princípio da solidariedade pelo princípio da capacidade contributiva, na medida em que os cidadãos apesar de terem o dever de contribuir para o sustento da sociedade não podem ser compelidos a pagar mais do que sua capacidade de assumir o encargo.

### **3 A RELAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE**

Para compreender a relação entre o princípio constitucional da capacidade contributiva e o princípio da igualdade é necessário delimitar a definição do princípio da capacidade contributiva e a definição do princípio da igualdade. Como no presente trabalho já delimitamos o conceito de capacidade contributiva o enfoque maior neste

momento será a definição de igualdade, para a partir daí, e aproveitando o conceito de capacidade contributiva, traçarmos um paralelo entre os dois princípios.

O princípio da igualdade é norteador de todo o sistema jurídico estando previsto inicialmente no caput do artigo 5º da Constituição Federal, assim não resta dúvidas da aplicação deste princípio em todos os ramos do direito. Entretanto, o referido artigo se limita a preconizar que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. No mesmo sentido, o artigo 150, I, da CF, que versa sobre o princípio da igualdade na área tributária, preconiza que é proibido “instituir tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situação equivalente”.

Aparentemente, parece que a constituição proíbe que haja diferenciação de tratamento entre contribuintes, ou seja, todos devem ser tratados iguais. Entretanto, este não é o sentido da norma constitucional. Na verdade, o princípio da igualdade deve ser interpretado a partir da máxima Aristotélica pela qual os iguais devem ser tratados como iguais e os desiguais devem ser tratados como desiguais, dentro das suas desigualdades.

Neste sentido Sacha Calmon (2015, p.234) leciona,

Pois bem, o princípio da igualdade da tributação impõe ao legislador:

- A) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades;
- B) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente.

916

Portanto, não podemos falar em igualdade ao tratarmos de forma igual duas pessoas que estão situações distintas. O princípio da igualdade tributária implica tanto em não discriminar os iguais quanto discriminar os desiguais.

Cumprir destacar, que Sacha Calmon aponta exceções a esta regra, nas quais pode haver tratamento diferenciado a pessoas que se encontram em situação de igualdade sem afrontar o princípio da igualdade, referindo-se à extrafiscalidade e ao poder de polícia. Os exemplos apontados para demonstrar tal tese são:

- A) a tributação exacerbada de certos consumos nocivos, tais como bebidas, fumo e cartas de baralho;
- B) o imposto territorial progressivo para penalizar o ausentismo ou o latifúndio improdutivo;
- C) o IPTU progressivo pelo número de lotes vagos ou pelo tempo, para evitar especulação imobiliária, à revelia do interesse comum contra a função social da propriedade;
- D) imunidades, isenções, reduções, compensações para partejar o desenvolvimento de regiões mais atrasadas;
- E) idem para incentivar as artes, a educação, a cultura, o esforço previdenciário particular (seguridade).

De acordo com Marcon a igualdade está intimamente ligada à justiça e que o conceito de ambas será extraído da comparação, restando estabelecer os critérios a serem utilizados para realizar a comparação.

No que tange à escolha dos critérios para a comparação, esclarece que o critério deve ser escolhido em conformidade com os valores previstos na Constituição, assim, o critério escolhido deve estar previsto na própria Constituição, bem como, o critério deve guardar uma relação lógica com a diferenciação pretendida, e nas palavras da autora, “o regime diferenciado deve estar em consonância com o elemento diferenciador” (MARCON, 2015, p. 100).

Conclui que o critério que mais atende estas exigências é a capacidade contributiva, e para balizar esta afirmativa cita Hugo de Brito Machado. Vejamos:

Enquanto o princípio da isonomia fica a depender da definição de critérios de justiça, o princípio da capacidade contributiva já está a indicar que o justo é o proporcional a tal capacidade. Este é, por assim dizer, o princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido: a capacidade contributiva. (MARCON, 2015, p. 100)

Tal, também, a opinião de Klaus Tipke:

Posto que tributos são prestações pecuniárias compulsórias (art. 3º do CTN), é inerente à realidade econômica dos contribuintes sua capacidade econômica como critério de comparação. Neste sentido, diante da inegável realidade tributária do Estado Democrático de Direito, e em face da perigosa arbitrariedade na eleição do critério de comparação entre contribuintes, a Constituição Brasileira não quis deixar ao legislador a tarefa de determinar o principal critério de comparação das realidades de tributação. Ao expressamente determinar que “(...) os impostos serão (...) graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, o art. 145, § 1º, da Constituição Federal/1988 reconhece na expressão “graduados segundo a (...)” que a capacidade econômica é o principal e mais adequado critério de comparação do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário. (TIPKE, 2002, p. 56)

Por outro giro, Humberto Ávila afirma que o critério de comparação não é suficiente para apurar a igualdade entre os contribuintes sendo necessária a instituição de um elemento indicativo do critério de comparação.

Segundo Ávila (2015, p. 45) a igualdade é “uma relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade”.

Para chegar a esta definição o autor utiliza como ponto de partida de um caso paradigmático para demonstrar que a igualdade só pode ser analisada e entendida se comparado sujeitos, pois só com a comparação chega-se à conclusão se há igualdade ou

diferença, sendo necessário para esta comparação escolher um critério. Acrescenta ainda que não pode ser qualquer critério, devendo este servir para alguma finalidade, pois não se compara por comparar. Ademais, sustenta que a “igualdade só se completa com a introdução do elemento indicativo de comparação” (ÁVILA, 2015, p. 50), uma vez que o critério de comparação pode ser verificado de várias maneiras.

Desse modo, a igualdade só pode ser verificada diante de uma comparação na qual estão presentes os seguintes elementos: sujeitos, critério de comparação, elemento indicativo do critério de comparação e a finalidade da comparação. Para elucidar as dúvidas acerca desses elementos e a relação entre eles Ávila retoma ao caso paradigmático que utilizou para chegar à definição de igualdade apontada anteriormente:

O legislador federal, ao criar um mecanismo diferenciado de pagamento de tributos federais, estabeleceu, como regra geral, um critério de distinção baseado no porte da empresa, escolhendo a receita bruta anual como seu elemento indicativo. No entanto, excluiu desse mecanismo determinadas categorias profissionais. Reconstituindo o caso, pode-se afirmar que o Poder Legislativo, para atingir determinada finalidade (estimular o desenvolvimento do pequeno empresário), escolheu uma medida de comparação (tamanho), aferindo-a por meio de um elemento indicativo (profissão). (ÁVILA, 2015, p. 52)

Neste contexto, o critério para verificar a igualdade dos contribuintes com a finalidade da distribuição adequada do encargo tributário é a capacidade contributiva, devendo o legislador a depender da finalidade da comparação eleger os elementos indicativos, tais como: o patrimônio, a renda e o consumo de bens e produtos supérfluos.

Podemos concluir que existe relação entre o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade já que a igualdade na seara tributária é concretizada através da aplicação adequada do princípio da capacidade contributiva.

#### **4 A RELAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO**

Além da relação íntima com o princípio da solidariedade e com o princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva também se relaciona com o princípio do não confisco. Para compreender melhor a relação entre os dois princípios primeiramente é necessária definir, conceituar, o princípio do não confisco.

Segundo Nakagaki (2010) a tributação é uma exceção ao direito de propriedade uma vez que este inevitavelmente incidirá sobre a propriedade, e o que se pretende proteger é uma tributação excessiva ao ponto de devastar o patrimônio do contribuinte.

Aduz ainda que o conceito de tributo e confisco são distintos, pois o confisco é uma sanção que subtrai e aniquila a propriedade enquanto o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito e apenas limita a propriedade.

Para esclarecer o sentido dado pelo autor ao confisco, trazemos a lição de Pawlowsky (2012, p. 52) na qual “o confisco é espécie de penalidade aplicável em decorrência de um ilícito, administrativo ou penal, mediante o devido processo legal, por meio do qual se apreende um determinado bem em prol do Fisco”.

Após estas considerações, destacamos que Nakagaki (2010) e Pawlowsky (2012) evidenciam que o confisco está previsto no ordenamento jurídico e pode ser aplicado, o que se proíbe é “a existência de tributo excessivo, aquele que geraria um efeito de confisco” (NAKAGAKI, 2010, p.130).

Neste passo, conforme Pawlowsky (2012), o princípio do não confisco significa:

Proibir que o tributo seja utilizado com efeito de confisco , assim, significa vedar às pessoas públicas tributantes que instituem ou majorem tributos de tal modo que eles tenham os mesmos efeitos econômicos correspondentes à absorção da propriedade particular, sem justa indenização, e de modo que essa absorção soe como uma penalidade, injusta, aliás, porque não decorre da prática de qualquer ilícito pelo particular. (PAWLOWSKY, 2012, p. 56)

No mesmo sentido, Castilho afirma que o confisco tributário está relacionado à ação estatal, ação esta “empreendida pela utilização de tributo, a qual retira a totalidade ou uma parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato” (CASTILHO, 2002, p. 39).

Assim, o princípio do não confisco surge como proteção ao direito fundamental à propriedade, proteção esta em face do poder do Estado de tributar a renda e o patrimônio do contribuinte. O artigo 150 da Constituição Federal em seu inciso IV proíbe expressamente a utilização da tributação com efeito confiscatório, em outras palavras, o que se pretende é evitar que os entes federativos expropriem a propriedade privada do contribuinte através da tributação.

Nakagaki corrobora com tal entendimento e assevera que “ao proteger a propriedade privada, a Constituição proíbe que a tributação comprometa de forma abusiva a renda e o patrimônio do cidadão ou que lhe iniba o consumo” (NAKAGAKI, 2010, p. 133).

Por outro giro, Carrazza doutrina que o conceito de confisco é ambíguo e impreciso, características próprias da linguagem do direito positivo, entretanto pode ser

“singelamente definido como a situação que revela, prima face, que o contribuinte está sendo gravado além da conta”.

Da análise do princípio em comento surge a indagação de quando o tributo seria confiscatório, pois o constituinte não fixou critérios para a definição do efeito confiscatório, sendo um conceito indeterminado e devendo ser analisado no caso concreto.

Muito embora o constituinte não tenha fixado critérios para a configuração do efeito confiscatório, tal omissão não prejudica a aplicação do referido princípio. Como dito anteriormente o princípio do não confisco deve ser analisado caso a caso, e nesta análise o parâmetro deve ser a razoabilidade e a capacidade contributiva.

No que diz respeito à razoabilidade, Pawlowsky (2012) citando Marilene Talarico M. Rodrigues:

Ao vedar a utilização de tributos com efeito de confisco, a Constituição de 1988 em seu art. 150, IV, proíbe a instituição de tributos a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, estabelecendo que a lei regule o tributo de modo que ele não gere efeitos econômicos nocivos que o confisco geraria, ou seja, a tributação deve ser utilizada dentro daquilo que se possa considerar com razoabilidade para não ensejar a perda de bens. (PAWLOWSKY, 2012, p. 59)

Na mesma linha de pensamento, Coelho (2015, p. 282) preconiza que “o princípio do não confisco se nos parece mais com um princípio da razoabilidade na tributação”.

Quanto à capacidade contributiva como parâmetro para a análise do efeito confiscatório da tributação, Castilho (2002) evidencia que os dois princípios têm estreita ligação, visto que “exigindo-se tributo além da capacidade contributiva, estará diante de inegável confisco tributário, revelando-se o princípio, portanto, também como uma das formas de graduação da tributação” (CASTILHO, 2002, p. 93).

Neste sentido, Carrazza (2013, p. 113) sustenta que “as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos”, bem como, que o princípio do não confisco entremeia-se com os da capacidade contributiva e, por conseguinte, com o da igualdade.

Assim, os dois princípios estão ligados, considerando que o princípio da capacidade contributiva é o parâmetro para a não confiscatoriedade, já que ao impor ao contribuinte um tributo maior do que ele pode suportar, desrespeitando a capacidade contributiva, este tributo será confiscatório e conseqüentemente o princípio do não confisco também foi desrespeitado.

Depois de demonstrado que o princípio da capacidade contributiva é o parâmetro para aferir no caso concreto se o tributo tem ou não efeito confiscatório, ressaltamos que esta relação é vínculo de mão dupla, dado que o princípio do não confisco é fundamental para responder a uma das principais questões que envolvem a capacidade contributiva, qual seja: a partir de quando e até quando pode ser considerado a riqueza tributável?

Ricci responde a esta pergunta afirmando que “a imposição tributária deve ser realizada a partir do mínimo existencial, até a margem que não possa ser considerada confiscatória” (RICCI, 2015, p. 108).

Portanto, podemos concluir que a relação entre os dois princípios reside tanto no fato de que o princípio do não confisco é um limite definidor da capacidade contributiva quanto no fato de que na análise do caso concreto para a constatação da configuração do efeito confiscatório deve ser levado em consideração a capacidade contributiva.

Importante sublinhar que vários doutrinadores apontam que a análise da configuração do efeito confiscatório só deve ser realizada nos casos de tributação com finalidade fiscal, podendo ser afastada nos casos de tributação com finalidade extrafiscal, ou seja, nos casos de extrafiscalidades comportam exceções à aplicação do não confisco. Neste sentido a doutrina aponta como exemplo a carga tributária sobre o cigarro e a bebida alcoólica.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como dito alhures, o princípio da capacidade contributiva é abstrato e se concretiza através de outros princípios e regras constitucionais, ganhando delimitações em conformidade com o caso concreto. Neste contexto, resta evidenciado que existe relação do princípio da capacidade contributiva com os demais princípios e regras constitucionais, ganhando delimitações em conformidade com o caso concreto.

Constatou-se, que o princípio da capacidade contributiva está intimamente relacionado, possuindo vínculo, com os princípios da solidariedade, igualdade e não confisco.

Quanto a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da solidariedade, verificou-se que princípio da solidariedade é ponto de partida para o princípio da capacidade contributiva na medida em que é daí que surge o dever de o cidadão pagar tributos em conformidade com sua possibilidade para a construção do bem comum, sendo a principal justificativa para um indivíduo contribuir mais do que outro

nesta construção do bem comum. De outro lado, o princípio da capacidade contributiva é uma limitação do princípio da solidariedade, na medida em que os cidadãos apesar de terem o dever de contribuir para o sustento da sociedade não podem ser compelidos a pagar mais do que sua capacidade de assumir o encargo.

Quanto a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade, identificou-se existe relação entre o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade já que a igualdade na seara tributária é concretizada através da aplicação adequada do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que o critério para verificar a igualdade dos contribuintes com a finalidade da distribuição adequada do encargo tributário é a capacidade contributiva.

Por fim, quanto a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não confisco, conclui-se que a relação entre os dois princípios reside tanto no fato de que o princípio do não confisco é um limite definidor da capacidade contributiva quanto no fato de que na análise do caso concreto para a constatação da configuração do efeito confiscatório deve ser levado em consideração a capacidade contributiva.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva*. 139 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Marília, 2007.

BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.html). Acesso em: 20 nov. 2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

KUNDE, B. M.; PEDROSO, M.; SWAROWSKI, V. C.. O princípio da solidariedade e constitucionalização do direito privado: uma análise conceitual e sua inter-relação. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 6., 2014. Santa Cruz do Sul. Anais... Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2014. Disponível em: <http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/download/11671/1500>. Acesso em: 02 de jan. 2017.

MARCON, Giancarla Coelho Naccarati. *Considerações sobre o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro*. 146 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2015.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

NAKAGAKI, Ruti Kazumi. *O Princípio do não confisco no direito tributário*. 202 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito do Estado – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

PAWLOWSKY, Karina. *A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

REIS, Jorge Renato dos; BAGATINI, Julia. O direito fundamental da solidariedade à luz da constitucionalização do direito privado. [Editorial]. *Revista Jurídica Cesumar - Mestrado*, v. 14, n. 2, p. 369-385, jul./dez., 2014. Disponível em: <http://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revjuridica/article/download/2779/2428>. Acesso em: 02 de fev. 2017.

RICCI, Henrique Cavalheiro. *Direito tributário ambiental e isonomia fiscal: Extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade*. Curitiba: Juruá, 2015.

RODRIGUES, H. T.; SCHMIDT, M.. O princípio da solidariedade em tempos de neoliberalismo: uma análise a partir da tributação brasileira. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 8., 2016. Santa Cruz do Sul. Anais... Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2016. Disponível em: <http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/15809/3708>. Acesso em: 02 de jan. 2017.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.