

A Negociação Tributária como Executora da Vedação aos Efeitos de Confisco

The Tributary Negotiation as the Executor of the Sealing of Effects for Confiscation

José Ivan Ayres Viana Filho

Doutorando e mestre (2020) pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Professor substituto pela UFC, no Departamento de Direito Público. Técnico Judiciário (Área Judiciária) do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, atuando na Coordenadoria de Pós-graduação, Pesquisa e Extensão e na Coordenadoria de Formação e Aperfeiçoamento de magistrados e servidores da Escola Superior de Magistratura do Estado do Ceará. *E-mail*: ivanviana2013@gmail.com.

Recebido em: 16-11-2024 – Aprovado em: 5-8-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.60.7.2025.2648>

Resumo

A vedação aos efeitos de confisco, como norma jurídica, para a doutrina, é considerada um conceito jurídico indeterminado. O objetivo é, dessa maneira, investigar se essa norma pode ou não ser encarada como sendo, ao mesmo tempo, um princípio, uma regra, um postulado, um direito fundamental e uma garantia fundamental. E, por fim, analisa se essa norma pode ser concretizada pela negociação tributária, através dos institutos do negócio jurídico processual e da transação tributária. A metodologia utilizada foi exploratória, realizada pela pesquisa bibliográfica e documental existente sobre vedação aos efeitos de confisco, sobre negócio jurídico processual e sobre transação tributária. Conclui-se que a vedação aos efeitos de confisco cumpre todas as categorias jurídicas anteriormente mencionadas. E, por ser um postulado jurídico, contribui para uma negociação tributária, seja pelo negócio jurídico processual ou pela transação tributária, que possibilita ao contribuinte não ser confiscado no processo tributário.

Palavras-chave: vedação aos efeitos de confisco, negociação tributária, negócio jurídico processual, transação tributária.

Abstract

The sealing of effects for confiscation, as juridic norm, for the doctrine, is considered an indefinite legal concept. The purpose is, in this manner, investigate whether such role might or might not be faced as being, at the same time, a principle, a rule, a postulate, a fundamental right and a fundamental guarantee. And, finally, analyzes whether this norm, can be achieved by tributary negotiation through the institutes of the contract of procedure and settlement of tax dispute. The methodology used was exploratory, carried bibliographic and documentary research about sealing of effects for confisca-

tion, about contract of procedure and about settlement of tax dispute. The conclusion that sealing of effects for confiscation complies with all the legal categories previously mentioned. And, being an juridic postulate, contributes to a tributary negotiation, be by contract of procedure or by settlement of tax dispute, that allows the taxpayer not be confiscated in the tax procedure.

Keywords: sealing of effects for confiscation, tributary negotiation, contract of procedure, settlement of tax dispute.

Introdução

A negociação tributária, no Brasil, pode se dar hoje pelos instrumentos da transação tributária e do negócio jurídico processual. Cada um desses instrumentos pode concretizar diversos direitos fundamentais, mas o artigo visa investigar tão somente as suas influências para a concretização da vedação aos efeitos de confisco. Este pode ser entendido por algumas conceituações que a doutrina, normalmente, costuma atribuir-lhe: princípio ou regra constitucional.

Ou, de forma mais geral, no Brasil, a vedação aos efeitos de confisco é percebida como um direito fundamental do contribuinte ou como um conceito jurídico indeterminado. Segundo aqui se investigará, no entanto, questiona-se se essa norma jurídica também poderia ou não ser compreendida como um postulado jurídico ou como uma garantia fundamental. Por fim, investiga-se se os institutos que permitem a negociação tributária, dentro do processo tributário, concretizam, de algum modo, uma tributação menos confiscatória.

A negociação tributária quando visa beneficiar, quase que exclusivamente, a Fazenda Pública, não irá concretizar a vedação aos efeitos de confisco. No entanto, não será por conta dessa possibilidade fática e jurídica que não se possa suceder também acordos tributários que, ao beneficiarem, de algum modo, determinado particular, acabam por permitir a promoção desse direito ou garantia fundamental. E quando a avença tributária é realizada no âmbito processual, encontra respaldo também na menor onerosidade ao executado.

Assim, após uma delimitação conceitual do que seja a vedação aos efeitos de confisco, passa-se a observá-la quando concretizada tanto pelo negócio jurídico processual quanto pela transação tributária, que são os institutos jurídicos, no Brasil, que permitem a negociação tributária. Adota-se o tipo de metodologia exploratória, a partir do método de pesquisa bibliográfica e documental sobre vedação aos efeitos de confisco, sobre negócio jurídico processual e sobre transação tributária.

Definido o objeto da pesquisa e a metodologia, a problematização decorre da ressalva anteriormente mencionada. Ou seja, que, por vezes, os acordos tributários são realizados, quase que exclusivamente, para beneficiar o fisco. Isso porque o agente fiscal tem uma margem maior de manobra, decorrente da sua vinculação às concessões que a própria lei lhe permite atuar, exigindo-se dos contribuintes contrapartidas desproporcionais para a negociação, as quais, por certo,

não concretizam a vedação aos efeitos de confisco. Pensando nisso, é importante aos que se debruçam sobre esse assunto buscar direitos ou garantias fundamentais que ajudem o jurisdicionado no processo judicial tributário, como a vedação aos efeitos de confisco.

1. O princípio, a regra, o postulado, o direito e a garantia fundamental, na modalidade limite, da vedação aos efeitos de confisco

Jurisprudencialmente, a conceituação do que se tem de tributo com efeito confiscatório, no Brasil, foi proposta na Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010 do Supremo Tribunal Federal (STF). Consolidou-se o entendimento de que, para a configuração do confisco, seria um dever analisar a carga tributária global, porque, desse modo, verificar-se-ia a capacidade contributiva real do indivíduo. Essa análise deveria se restringir a um certo período de tempo, sendo que a tributação analisada deveria ser praticada pela mesma pessoa política. Por conseguinte, não se observaria se um determinado tributo, em particular, seria confiscatório ou não, mas sim a carga tributária total que um contribuinte suportaria, de fato, de um mesmo ente político, em determinado período de tempo¹.

Com base nesse entendimento jurisprudencial do STF e de outras decisões já proferidas ao longo da sua atuação institucional², várias exações fiscais cobradas pelo fisco, apesar de parecerem confiscatórias se analisadas isoladamente, são chanceladas pelo Poder Judiciário até os dias de hoje. Cite-se, como exemplo, o Decreto-lei n. 1.025/1969, que aumenta a dívida do contribuinte em 20% apenas por inscrevê-lo na Dívida Ativa. Essa legislação tributária foi elaborada na época da Ditadura Militar, assim como várias leis processuais tributárias: Decreto n. 70.235 do Processo Administrativo Fiscal (1972), recepcionado pela Constituição

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010*. 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. Recorrente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Recorrido: Presidente da República. Rel. Min. Celso de Mello. 20 set. 1999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur18013/false>. Acesso em: 02 nov. 2024.

² Para uma análise mais quantitativa a respeito das decisões do STF, de 1998 a 2018, sobre a vedação aos efeitos de confisco, Pozzetti e Lima expressam que “das decisões analisadas para o Sujeito Passivo (contribuinte) a mais favorável foi a multa confiscatória, seguida do excesso de execução fiscal e cobrança indevida para a Seguridade Social com quatro decisões.” (POZZETTI, Valmir César; LIMA, Helton Carlos Praia de. A hermenêutica constitucional do STF quanto à amplitude do princípio da vedação ao confisco tributário. *Revista Jurídica Cesumar* v. 19, n. 1. Paraná, jan./abril 2019, p. 225-247, p. 240-242.

de 1988 com *status* de lei, e a Lei n. 6.830, também chamada de Lei de Execução Fiscal (1980)³.

O próprio Código Tributário Nacional (CTN) foi publicado nesse período (1966). Ou seja, todo o processo de cobrança tributária ainda carrega uma feição autoritária. Por isso, ressalta-se aqui a importância dos instrumentos de negociação tributária (negócio jurídico processual e transação tributária), publicados nos últimos anos, por quebrarem esse paradigma que remonta ao período da derrama (1750) por um outro que busca a empatia, a alteridade e a dialogia⁴, bem como, conforme aqui se proporá, possibilitar a concretização da vedação aos efeitos de confisco.

A derrama é considerada, ao mesmo tempo, uma espécie tributária, pois se cobrava 20% (vinte por cento) do ouro obtido, e processo tributário, por ser um procedimento para exigibilidade do crédito tributário já existente, quitada, em ouro, pelos colonos. Desse modo, todos os habitantes, mineradores ou não, contribuía(m) forçosamente, calculando-se as contribuições ao acaso, através de estimativas das posses de cada um⁵⁻⁶. Foi esse confisco que motivou Joaquim da Silva Xavier (Tiradentes) a partir para a Inconfidência Mineira.

A derrama foi uma técnica que, de longe, lembra o atual arbitramento, permitido pelo CTN, em seu art. 148, utilizado *em último caso*, quando impossível descobrir a verdade aproximada da base de cálculo, decorrente de omissão imputável ao próprio contribuinte, no seu dever de informar os fatos tributáveis⁷. Contudo, se o arbitramento for usado de forma arbitrária, ou seja, quando for possível por outros meios descobrir a verdade material, e a autoridade se negar a levá-los em consideração, poderá sim se assemelhar ao instituto da derrama, praticando confisco em face do contribuinte.

Confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado sem a correspondente indenização⁸. O conceito de tributo do art. 3º do CTN não pre-

³ MORAIS, Roberto Rodrigues. Tiradentes reagiria novamente contra altos tributos. E você? *Só Notícias*. Sinop-MT, 2008. Disponível em: <https://www.sonoticias.com.br/opiniao/tiradentes-reagiria-novamente-contr-altos-tributos-e-voce/>. Acesso em: 15 nov. 2024.

⁴ Conrado e Camano tratam dessa alteração de paradigma quando comentam sobre a modalidade da transação tributária de tese. CONRADO, Paulo Cesar; CAMANO, Fernanda Donabella. *O (des)contencioso tributário: da litigiosidade escalar à transação de tese*. São Paulo: Noeses, 2023, p. 97-100. O mesmo pode ser, aqui, declarado para o negócio jurídico processual, que foi potencializado, anteriormente à introdução da transação tributária no âmbito federal, com a alteração do Código de Processo Civil (Lei n. 13.105, de 2015).

⁵ HOLANDA, Sérgio Buarque de (org.). *História geral da civilização brasileira: a época colonial*. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, tomo I, 2003. v. 2, p. 440.

⁶ GASSEN, Valcir; OLIVEIRA, Luiz Fernando de. Tributação, direito tributário e Inconfidência Mineira no contexto das revoltas fiscais brasileiras: para além de Tiradentes. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 11, n. 1. Brasília, jan./jun. 2016., p. 377-400, p. 383-384.

⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Poder público e litigiosidade*. Indaiatuba, SP: Foco, 2021, p. 21-23.

⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

ceitua que deva ser representado pela sanção de um ato ilícito, sendo que confisco possui justamente uma ideia de punição⁹. Não obstante essa realidade jurídica, a própria Constituição e, mesmo determinadas leis, autorizam determinados confiscos, como aquele incidente sobre culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou aquelas utilizadas para a exploração de trabalho escravo (art. 243 da Constituição Federal).

A Constituição de 1988, ao mesmo tempo, positivou, expressamente, a vedação ao confisco tributário, no seu art. 150, IV. Isso, no entanto, não significa que essa norma jurídica não existisse, implicitamente, nas constituições anteriores, decorrentes do direito de propriedade¹⁰ e do princípio da capacidade contributiva¹¹. Mas será que sua posituação, dentro das limitações constitucionais ao poder de tributar, alterou o seu *status* jurídico de algum modo? Nesse sentido, a seguir, será investigado se poderá esse dispositivo constitucional cumprir, ao mesmo tempo, ou não, as categorias jurídicas de princípio, de regra, de postulado e de direito ou garantia fundamental.

1.1. A vedação aos efeitos de confisco como um princípio jurídico

Segundo Germana Moraes, o “direito por regras”, característico do Estado de Direito, cedeu lugar, no constitucionalismo atual, pelo “direito por princípios”. Essa transformação acarretou na menor previsibilidade e maior incerteza sobre as decisões judiciais. Esse contexto também seria um reflexo da valoração administrativa dos conceitos jurídicos indeterminados. Passou-se a levar em consideração não apenas o princípio da legalidade, mas também, por exemplo, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. O pós-positivismo está sendo marcado, inclusive, pela hegemonia dos princípios sobre as regras¹².

⁹ “CONFISCO. Ou *confiscação*, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao *fisco* bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei. Em regra, pois, o confisco se indica uma *punição*. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticadas por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a *perda* de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do *erário público*.” SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. I e II, p. 505.

¹⁰ A vedação do confisco tributário, segundo Machado, seria meramente explicitante do direito de propriedade, sendo flagrantemente inconstitucional. MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetivação da jurisdição*. Tese (Doutorado em Direito), Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito de Recife, Universidade Federal de Pernambuco, 2009, p. 153.

¹¹ Para Falcão e Machado, o efeito de confisco inicia onde termina a capacidade contributiva do cidadão. FALCÃO, Maurin Almeida; MACHADO, Ieda. O limite frágil entre a capacidade contributiva e a vedação ao confisco no sistema constitucional tributário. *Nomos, Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC* v. 32, n. 1. Fortaleza, 2012, p. 98.

¹² MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da administração pública*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 25-26.

Sacha Coêlho expressa que o princípio do não confisco foi historicamente utilizado para fixar patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura, o seu povo e as suas conjunturas históricas adversas pelas quais passaram. Desse modo, esse princípio se pareceria mais com um *princípio da razoabilidade na tributação*, pois o que seria razoável hoje pode não o ser amanhã. No entanto, nas sociedades modernas, o confisco seria *non sense*, pois a tributação exacerbada teria finalidade exclusivamente extrafiscal (*v.g.* imposto seletivo), que arredaria esse princípio. Para ele, a tributação atual brasileira seria confiscatória¹³.

Era muito mais fácil verificar o confisco, no passado, do que nos dias atuais. Tiradentes e outros revolucionários não precisaram calcular qual a carga tributária razoável de ser tributada. Simplesmente, sentiram que estava exorbitante e partiram para o combate. No passado, a pobreza era muito maior e com pouca mobilidade social, dado que o Brasil ainda nem havia conseguido sua Independência de Portugal. Hoje, por sua vez, vive-se em um estado independente, que necessita oferecer serviços imprescindíveis à população através da tributação.

Por isso, por mais que a tributação atual ainda seja até maior do que aquela verificada outrora, sente-se menos a injustiça tributária do que antigamente, mas ainda assim se partilha desse sentimento, recorrendo-se os tributaristas ao Judiciário que, como já se disse, chancela algumas situações nitidamente confiscatórias. Ou, talvez, apenas falem bons novos revolucionários, adaptados a esse novo contexto brasileiro, que, conforme já mencionado, ainda é bastante autoritário.

A vedação aos efeitos de confisco é um conceito indeterminado. E, de acordo ainda com as lições de Germana Moraes, há dificuldades na aplicação desses conceitos, por comportarem um variado número de situações hipotéticas, sendo algumas delas enquadradas perfeitamente nesse conceito e outras não, além de situações que se encontram numa penumbra. Haverá, nesses casos, dúvidas de aplicação, por serem duvidosas ou incertas a incidência da norma sobre tais casos. Exigir-se-á um processo semântico de densificação, através de valorações, a fim de colmatar e complementar o significado desses conceitos, adequando-os aos casos concretos¹⁴.

A despeito da posição de Ricardo Torres, que entende que o efeito confiscatório seria uma imunidade fiscal direcionada contra a cobrança de tributos¹⁵, a

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio do não confisco e a incidência do imposto sobre a renda ganha e sobre a renda gasta com IBS e CBS. *Revista Fórum de Direito Tributário* ano 22, n. 129. Belo Horizonte, maio/jun. 2024, p. 31-35, p. 34.

¹⁴ MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da administração pública*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 62-65.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra Silva (coord.). *Pesquisas tributárias. Nova série* n. 6. São Paulo: RT, 2000, p. 168. “A imunidade contra os tributos confiscatórios está em simetria com a do mínimo existencial, fundada também na liberdade: enquanto aquela impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade ao mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir.” TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3, p. 130.

maior parte da doutrina nacional considera como um princípio jurídico¹⁶, ligado à justiça ou à segurança jurídica. Isso significa que poderia entrar em rota de colisão com outros princípios. Por exemplo, quando a tributação tivesse uma função extrafiscal, para desestimular determinadas formas de comportamentos, seria plausível uma tributação confiscatória, como forma de desestimulá-los. Outrossim, a vedação ao efeito de confisco dos tributos advém de um processo dialético entre interesses opostos (poder de tributar do estado e direitos fundamentais dos contribuintes)¹⁷.

Dissente-se aqui do entendimento de Misabel Derzi, que prega que apenas a isonomia tributária estaria correlacionada com a justiça tributária, por ser relativa e aferível por comparação, obrigando o legislador a graduar a tributação de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, enquanto o princípio que veda ao legislador utilizar o tributo com efeito de confisco seria absoluto e amplo por não suportar comparação¹⁸. Considera-se sim a vedação aos efeitos de confisco atrelado à justiça tributária, quando analisado não de modo estático, mas dinamicamente, de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte, sem descuidar de uma análise conjugada com o princípio da isonomia tributária.

Eros Grau critica a visão principiológica do direito contemporâneo, ao expressar que os princípios (espécie) são, na verdade, regras (gênero), na concepção funcional da normatividade do direito. Por esta, a essência normativa de um texto jurídico residiria na generalidade, que é a aptidão da regra para receber aplicações *a priori* ilimitadas. Essa concepção funcional excluiria qualquer oposição entre regra e princípio. Os princípios, portanto, são identificados pelo seu *alto grau de generalidade* e pela sua maior *proximidade aos valores*. No entanto, essa vizinhança valorativa não lhes retira o caráter de regra. Portanto, ele exorciza o *paradigma dos princípios* e passa aos temas da *interpretação* e da *discricionariedade*¹⁹.

¹⁶ “Os estudos doutrinários a seu respeito reforçam a dificuldade de extrair diretrizes seguras daquilo que comumente chamam de ‘princípio’ da proibição de confisco. E externam o baixo grau de controlabilidade conferido ao operador do direito no momento de manuseá-lo. Fica claro que há dúvidas sobre o que ele realmente é, para o que ele efetivamente serve e de que modo ele é aplicado aos casos concretos na busca pelos limites ao poder de tributar. O resultado prático dessa insegurança é simples: a proibição referida deixa de ser utilizada aos casos em que poderia atuar e, com isso, perde a função a ela confiada pela Constituição.” MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Pós-graduação em Direito da Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006, p. 10-11.

¹⁷ MACHADO, Carlos Henrique. *Princípio de vedação ao efeito de confisco: interpretação a partir de uma redefinição crítica do direito tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito), Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, 2011, p. 20.

¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. A vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais*. Minas Gerais, 1989, p. 150; 160.

¹⁹ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 100-116.

Nesses temas, Eros Grau faz a distinção entre esses termos. *Interpretação* seria a formulação de *juízos de legalidade* no campo da prudência, desenvolvida pelo intérprete autêntico através do *texto*; enquanto a *discricionariedade* é executada por *juízos de oportunidade* entre *indiferentes jurídicos*, realizada *subjetivamente* pelo agente. E a ponderação entre princípios se daria entre *indiferentes jurídicos*, de forma *discricionária*, e não por um *juízo de legalidade*. A ponderação extirpa o caráter de norma jurídica. Então, para ele, *princípios do direito* não podem ser ponderados entre si, mas apenas *valores* podem ser submetidos a essa operação²⁰.

Sendo um princípio, que é uma espécie do gênero regra, nos termos de Eros Grau, a vedação aos efeitos de confisco comporta, portanto, valores como justiça, segurança jurídica e liberdade, que podem vir a ser ponderados com outros valores constitucionais, através de um juízo de ponderação entre *indiferentes jurídicos*, de forma *discricionária*. A seguir, observar-se-á a vedação aos efeitos de confisco como uma regra jurídica.

1.2. A vedação aos efeitos de confisco como uma regra jurídica

Para Robert Alexy, as regras apresentam uma prescrição ou um mandamento definitivo, ostentando razões definitivas, afastadas apenas por regras mais específicas que estabeleçam exceções aos seus preceitos²¹. É exatamente o que ocorrerá com a vedação ao confisco, porquanto essa garantia impõe uma consequência definitiva de afastar a tributação que ultrapasse determinado limite percentual tolerado pelo ordenamento jurídico para a subsistência digna do cidadão. Se não ultrapassar esse limite percentual, não haverá a aplicação das consequências desse direito fundamental.

O grande problema é que a Constituição brasileira não foi clara quanto a essa norma constitucional, como o foi, por exemplo, para o princípio da anterioridade tributária. Diferentemente de tribunais de outros países que já estabeleceram porcentagens, mesmo que decorrentes de outros dispositivos constitucionais, como na Alemanha, com base no art. 14, II, da Lei Fundamental alemã²², no Brasil, atualmente, a vedação aos efeitos de confisco é entendida como um conceito jurídico indeterminado.

No Brasil, portanto, não se pode extrair uma regra jurídica clara no antecedente da norma. Ou seja, não se sabe de antemão qual a porcentagem que, em

²⁰ “Dizendo-o de outro modo: a ponderação entre eles esteriliza o caráter jurídico-normativo que os definiria como *norma jurídica*. Curiosamente, a doutrina afirma que os princípios são *normas*, mas, quando em conflito uns com os outros, deixariam de sê-lo; funcionariam, então, como *valores*. A doutrina tropeça em si mesma ao admitir que os princípios, embora sejam *normas jurídicas*, não são *normas jurídicas*...” GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 117-119.

²¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 103-108.

²² “A propriedade obriga. Seu uso deve servir, ao mesmo tempo, ao bem comum.” AACHEN, Assis Mendonça (trad.); BONN, Urbano Carvelli (rev.). *Lei fundamental da República Federal da Alemanha*. Berlim: Deutscher Bundestag, 2022.

todos os casos, fará incidir a aplicação das consequências da sua caracterização, apesar de os tribunais, em cada caso a eles submetidos, decidirem a respeito.

De outro giro, o uso da propriedade deve, na Alemanha, servir tanto ao gozo privado como ao bem de todos pela ideia de função social da propriedade, apesar de ser mais justo que os indivíduos pudessem gozar da maior parte de sua renda²³. Neste país europeu, a Corte Constitucional elaborou o princípio da meação (*Halbteilungsgrundsatz*), no qual previu-se que o imposto sobre o patrimônio só seria acrescido aos demais impostos sobre rendimentos, se a carga tributária total da renda esperada ficasse perto de meio a meio entre o estado e as mãos privadas, deduzidas as aplicações e demais desembolsos²⁴.

Essa tese foi aplicada pelo Tribunal Constitucional Federal alemão com base na obra de Paul Kirchhof, após este autor ter se tornado seu membro. Foi decidido em um caso sobre o patrimônio, nos quais os rendimentos de capital só poderiam ser tributados por esse imposto e por outros, desde que restasse metade para o contribuinte. Já a Suprema Corte da Argentina considerou confiscatório o tributo que atingisse mais de 33% (trinta e três por cento) do produto anual obtido pela exploração de um imóvel²⁵.

Casalta Nabais explica que o princípio da reprodutividade incidiria quando o indivíduo produzisse tanto quanto o seu montante, de forma a devolver o quanto arrecadado. No estado social, esse princípio foi adaptado ao considerar reprodutivas também aquelas despesas exigidas para a efetivação dos interesses gerais da economia e da correção dos resultados da distribuição econômica. Mas há uma impossibilidade de se provar um patamar idêntico de reprodutividade para cada despesa do estado²⁶.

Haveria, no entanto, uma presunção da reprodutividade de todas as despesas do estado, que seria arredada quando os impostos atingissem uma quota superior a 50% (cinquenta por cento) do Produto Interno Bruto. Nesse caso, para

²³ Sobre esse assunto, “Frederico, o Grande, escreveu, em seu segundo Testamento Político (1768), sobre a ‘grande questão’ se a tributação deveria prestigiar o bem-estar do Estado ou do indivíduo: ‘eu respondo que o Estado é composto de indivíduos e existe apenas um bem-estar, tanto para o Príncipe como para os súditos. Os pastores tosquiavam suas ovelhas, mas não retiram a sua pele’. Continua: ‘É justo que cada indivíduo contribua para a manutenção das despesas estatais, mas de forma alguma é justo que ele divida de sua renda anual com o soberano. Em um Estado bem administrado, camponeses, cidadãos e nobres devem eles mesmos gozar da maior parte de sua renda e não dividi-la com o governo.’” KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 17.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 364.

²⁵ OLIVEIRA JUNIOR, Raimundo Frutuoso. *A análise econômica do direito e o uso da Curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito, Fortaleza, 2011, p. 25-26.

²⁶ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Tese (Doutorado em Direito). Coimbra: Almedina, 2012, p. 220.

Casalta Nabais, inverter-se-ia o ônus da prova, de modo que o estado deveria provar uma justificativa *especial*, de modo *excepcional*, para o nível dos impostos atingido, sendo que o caráter fiscal do estado²⁷ será posto em causa se o sistema dos impostos possuir alcance confiscatório²⁸.

Andrei Velloso escreve que, na Alemanha, o “princípio da repartição pela metade” tratou-se, na verdade, de um *obiter dictum* de sentença de 22 de julho de 1995. Ou seja, destoadado de força vinculante e mesmo sem relevância para o caso apreciado. Isso porque o Tribunal Constitucional Federal não extraiu da garantia da propriedade um limite quantitativo fixo de tributação, pois essa garantia não teria sido violada, na generalidade dos casos, por leis tributárias. Com base nisso, nunca pronunciou a inconstitucionalidade delas, mas permitiu, em concreto, decisões de equidade:

“Conforme a intensidade do gravame imposto aos contribuintes, podem ser concebidas, em tese, três soluções diversas com respeito às decisões de equidade: a sua interdição (no caso de um ônus de grau leve), autorização (moderado) ou impositivo (severo). Em uma sistemática de simplificação impositiva conjugada com uma (ou mais) cláusula de equidade, podendo-se-ia, por exemplo, admitir desigualdades amenas e moderadas, interditando a sua reparação com base na equidade, e impor a reparação das desigualdades severas.”²⁹

Segundo ainda Andrei Velloso, essas decisões de equidade se apoiam sobre fundamentos subjetivos, referentes à pessoa do contribuinte (ou um restrito grupo de pessoas) ou à sua situação econômica. Na primeira situação, por ser uma situação atípica, que não integra a hipótese de incidência, a propriedade é atingida, em sua substância, pelo tributo, podendo o contribuinte ser aniquilado finan-

²⁷ A quase totalidade dos estados atuais são considerados estados fiscais, por serem financiados com base em tributos unilaterais ou impostos. Ou seja, não tem por base outros tributos ou outras receitas. Diferencia-se, portanto, do *estado patrimonial*, como ocorreu na Idade Média que era financiada pelos bens, principalmente imóveis, do Monarca ou da Coroa; e do *estado empresarial*, como ocorreu com os estados socialistas do século XX, apesar de ter tido alguma expressão no estado iluminista. Mas, para Casalta Nabais, poder-se-ia imaginar também um *estado taxador*, o qual seria financiado por tributos bilaterais ou taxas, onde cada cidadão paga a sua parte dos serviços públicos ofertados pelo estado. Em artigo sobre o tema, informa, no entanto, que o estado fiscal hoje está em crise, devido ao advento do estado pós-moderno que causou o contexto global dos impostos, descaracterizando a figura dos tributos e diversificando as despesas fiscais. NABAIS, José Casalta. *Crise e sustentabilidade do estado fiscal*. Belo Horizonte: Meritum, Universidade Fumec, v. 13, n. 2, jul./dez. 2018, p. 231-259 p. 231-241.

²⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Tese (Doutorado em Direito). Coimbra: Almedina, 2012, p. 220-221.

²⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região* n. 35. Porto Alegre, abril 2010. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/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: 15 nov. 2024.

ceiramente com o seu pagamento. No segundo caso, diz respeito aos efeitos fáticos da carga tributária global na situação econômica-subjetiva do contribuinte, com efeito estrangulador sobre a sua propriedade e sobre a sua capacidade econômica. Ressalta Andrei Velloso que é necessário se atentar, na importação dessas cláusulas, sobre essas disparidades de critérios e sobre a possibilidade de abertura à fraude tributária³⁰.

Klaus Tipke também critica essa decisão interlocutória do Tribunal Constitucional Federal alemão, já antes referida, pois não a compatibiliza com a ideia de progressividade. O termo “igualmente” do art. 14, II, da Lei Fundamental alemã, não indica que deva ser entendido “em partes iguais”. O princípio da divisão pela metade iguala aqueles preceptores de pouca renda com os que são mais ricos na sociedade. Ademais, não se ajusta ao princípio do Estado Social, apesar de este ser obrigado a ter muitas fontes tributárias. Para ele, a doutrina admite que haverá confiscação em alguns casos:

- se a imposição leva à sucumbência ou torna não rentável uma empresa,
- se a imposição absorve todo o patrimônio,
- se o tributo deve ser pago com a substância do patrimônio,
- se a imposição retira do cidadão os recursos necessários para viver,
- se o imposto sobre sucessões deixa vazio de conteúdo o direito à herança³¹.

Klaus Tipke, entretanto, reconhece a dificuldade de se dizer até que ponto uma carga tributária pode deixar de ser aceitável para que se busque resistência a ela. A vontade do trabalhador de produzir é enfraquecida, mesmo quando a carga tributária não atinge o mínimo existencial. Ademais, há diferenças étnicas do grau de suportabilidade da tributação. Por exemplo, os europeus do Norte suportariam mais altas cargas tributárias em comparação com os europeus do Sul³².

Há a dificuldade de saber quais tributos entrariam no cômputo da carga tributária global ou deveriam ser mirados individualmente, na verificação do limite de 50% (cinquenta por cento). E Klaus Tipke indaga também como fica a situação dos impostos extrafiscais (sobre o tabaco, o álcool e os ambientais). Há o problema de se saber com base em qual carga tributária total deveria ser calculado esse limite (ingressos brutos, ingressos líquidos ou renda disponível). Por últi-

³⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região* n. 35. Porto Alegre, abril 2010. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://disciplinas.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: 15 nov. 2024.

³¹ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 47-52.

³² TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 53.

mo, quando há uma sobrecarga dos vários impostos, dentro de uma federação, quais deverão ser reduzidos ou suprimidos³³.

No Brasil, a Constituição de 1934 foi a única que estabeleceu um limite quantitativo para o aumento de impostos. O seu art. 185 dispunha que “nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”. Mas a vedação aos efeitos de confisco só veio a obter positividade expressa na Constituição de 1988, apesar de constar, de modo implícito, nas constituições anteriores, como é exemplo o dispositivo mencionado da Constituição de 1934³⁴.

A dificuldade de obtenção de uma norma jurídica, em forma de regra, para o confisco, pode ser explicada porque a aferição depende de curvas de indiferença da escolha do consumidor, no caso dos impostos sobre o consumo, daquilo que ele entende que possa ter capacidade de suportar. A despeito disso, alguns casos são exemplificativos de tributações confiscatórias³⁵, para outros tipos de tributos, como uma alíquota de 100% (cem por cento) sobre um bem imóvel, pois seria como se ele estivesse sendo privado dele ao decidir manter pela sua propriedade³⁶.

Portanto, melhor não seria a definição constitucional de uma regra jurídica que pudesse valer para todas as situações nas quais a tributação sobre todas as atividades (*v.g.* ser proprietário, prestar serviço, vender mercadoria, adquirir renda) tornar-se-iam tão custosas a ponto de superarem os benefícios de prestá-las, causando o efeito confiscatório. Melhor que essas regras jurídicas sejam construídas, casuisticamente, pela jurisprudência e pelo legislador³⁷, apesar de haver doutrina que defenda que só a jurisdição constitucional estaria autorizada a estabelecê-las³⁸.

Isso para aqueles casos de penumbra, decorrentes do conceito jurídico indeterminado do art. 150, IV, da Constituição de 1988. Também em função de, nos

³³ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 54-56.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio; BARRENI, Smith Robert. Proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário: positividade, aplicação e identificação de limites objetivos. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 14. n. 1. Brasília, jan./jul. 2019, p. 28-52, p. 35-37.

³⁵ Para Hugo de Brito Machado e para Schubert de Farias Machado tributo confiscatório seria “[...] o tributo excessivamente oneroso, que por isto mesmo confisca a riqueza do contribuinte. É uma qualidade que se faz visível nos impostos diretos, como aqueles que incidem sobre o patrimônio ou sobre a renda, alíquotas elevadas.” MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 217.

³⁶ CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 208.

³⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 167-168. “É norma de restrição, endereçada primacialmente ao legislador o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar.” DERZI, Misabel Abreu Machado. A vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. *Revista da Faculdade de Direito*. Minas Gerais: Universidade Federal de Minas Gerais, 1989, p. 145.

³⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Tese (Doutorado em Direito), Curso de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Porto Alegre, 2005.

casos em que houvesse uma certeza de que determinada tributação seja confiscatória, haverá uma regra jurídica decorrente da imunidade tributária. Entretanto, se for preestabelecida qual a carga tributária global, em um determinado ordenamento jurídico, que, sendo ultrapassada pelo Estado, gerará confisco, haverá uma norma regra a ser aplicada.

E, se é uma regra, haverá a necessidade de identificar qual a sanção jurídica no caso de estabelecimento de exações tributárias que evidenciem uma tributação confiscatória. Bobbio reconhece que é possível a existência de normas sem sanção jurídica, mas adverte que em um Estado de Direito é necessário um aparato sancionatório crescente, sendo mais “jurídico” do que um Estado de polícia³⁹. E a norma que se denomina vedação aos efeitos de confisco, no topo da Constituição, não pode deixar de ter uma consequência jurídica para o seu descumprimento.

E aqui se defende que a consequência jurídica do descumprimento da norma da vedação aos efeitos de confisco, no plano material, conforme se divide a doutrina sobre o assunto, seja ou a redução proporcional de cada um dos tributos ou da última exação tributária instituída. Para isso, comporta-se uma análise objetiva apenas do critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) da regra-matriz de incidência tributária⁴⁰.

Na norma que estabelece a vedação aos efeitos de confisco, esse critério quantitativo da exação tributária estará na sua hipótese de incidência. Aquilo que ultrapassar esse limite de tributação será considerado imune, de acordo com a doutrina de Ricardo Torres, não podendo o legislador ir além do que o permitido, sob pena de se declarar a inconstitucionalidade da norma tributária ou de se proferir decisões de equidade.

No plano processual, por sua vez, o juiz verifica, na execução, a menor onerosidade ao executado, que é um desdobramento da vedação aos efeitos do confisco, invalidando o excesso de execução fiscal. Por isso, não se concorda que a análise desse princípio deva ser realizada, tão somente, pela jurisdição constitucional em controle concentrado de constitucionalidade. Quaisquer magistrados podem concretizá-la. Por mais que a menor onerosidade possa ser vista como um princípio jurídico, na ponderação com a máxima efetividade da execução, extrai-se uma regra jurídica de decisão. E, por fim, essa consequência jurídica pode ser pactuada por meio de instrumentos negociais que também permitam a concretização dessa limitação constitucional ao poder de tributar.

³⁹ BOBBIO, Noberto. *Teoria da norma jurídica*. Bauru, SP: Edipro, 2001, p. 166-170.

⁴⁰ O antecedente normativo, hipótese ou descritor é esquematizado por Paulo de Barros Carvalho, na construção da regra-matriz de incidência tributária, havendo os critérios material, espacial e temporal. Já, no consequente ou no prescritor da norma, haveria os critérios pessoal e quantitativo. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 242-243.

1.3. A vedação aos efeitos de confisco como um postulado jurídico

A doutrina de Humberto Ávila é no sentido de que um mesmo dispositivo poderá ser compreendido como ponto de referência para se construir regras, princípios e postulados, sendo esta última uma categoria nova que ele acrescenta. Pode haver, concomitantemente, uma dimensão comportamental (regra), finalística (princípio) e metódica (postulado). Um exemplo que ele adota é a igualdade, que é regra quando proíbe a criação de tributos que sejam diferentes para os contribuintes; princípio quando preceitua devida a concretização do valor da igualdade; postulado quando estabelece um dever jurídico de comparação a ser utilizado na interpretação e na aplicação. Define, por conseguinte, postulado como sendo um instrumento normativo metódico que impõe requisitos a serem observados na aplicação das regras e dos princípios, com eles não se confundindo⁴¹.

A única tese de Doutorado, no Brasil, encontrada sobre vedação aos efeitos de confisco foi escrita por Luiz Difini em 2005, pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Esse autor defende que, apesar de existirem normas com caráter dúplice, por serem numa só norma, ao mesmo tempo, regra e princípio, compreende que a vedação aos efeitos de confisco não seria nem uma coisa nem outra, mas uma norma de colisão. Para ele, por exemplo, haveria determinados princípios (em sentido lato) que não conteriam mandamentos de otimização, com validade *prima facie*, nem, muito menos, mandamentos definitivos (regras)⁴².

E, com isso, não são esses princípios, em sentido lato, aplicados por subsunção e sim por ponderação. Exemplos de princípios, em sentido lato, que ele sugere são a proporcionalidade e a razoabilidade, além da norma aqui estudada, que é a vedação aos efeitos de confisco. Não se concorda, contudo, que não se possa extrair uma norma regra e uma norma princípio da vedação aos efeitos de confisco, conforme pontuado nos tópicos anteriores. Mas se admite a existência desses princípios, em sentido lato, que seriam parecidos com as normas na modalidade postulado, proposta por Humberto Ávila, sendo um exemplo a norma da vedação aos efeitos de confisco.

Com base nesse raciocínio, pode-se entender a vedação aos efeitos de confisco tanto como uma norma postulado, visto que determina como outras normas de tributação deverão ser aplicadas em seus aspectos quantitativos, com o escopo de evitar que essa situação aconteça, ou como outras normas processuais poderão ser arranjadas, a fim de que não ocorram subtrações patrimoniais em um momento

⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 68-71. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 133-135.

⁴² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Tese (Doutorado em Direito), Curso de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Porto Alegre, 2005. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Espécie normativa da vedação de tributos confiscatórios. *Revista da AJURIS* v. 40, n. 131. Porto Alegre, set. 2013, p. 230.

inadequado para o executado. É, ao mesmo tempo, uma norma princípio por comportar, finalisticamente, a realização dos valores justiça, segurança jurídica e liberdade. E é uma norma regra, por impor comportamentos ao legislador de não estabelecer determinados patamares de tributação que sejam confiscatórios, com a cominação de sanções jurídicas em caso de descumprimento.

1.4. A vedação aos efeitos de confisco como um direito fundamental

Paul Kirchhof explica que a defesa dos direitos fundamentais é relevante em face do poder de tributar do Estado. Há a necessidade, para a existência do tributo, do respeito do Direito Constitucional e da existência do seu fundamento de imposição, justificado de forma compreensível pelo legislador, a fim de proporcionar liberdade e igualdade ao contribuinte. Ocorre que alguns eleitores ainda não encaram os seus representantes eleitos como os que proporcionarão uma carga tributária reduzida, mas como aqueles que elaborarão prestações estatais adicionais, com o respectivo aumento dos tributos⁴³.

Hugo Machado menciona que o reconhecimento de um direito fundamental implica sua prevalência até onde seja possível sua convivência com outros direitos fundamentais. Isso resulta que um direito fundamental só poderá ser relativizado quando estiver em conflito com outro direito fundamental. Suas limitações são apenas aquelas previstas na Constituição ou na lei, com o objetivo de conciliar esses direitos fundamentais que se chocam, mas não nos seus aspectos essenciais, ou seja, respeitando seu núcleo essencial⁴⁴.

Raimundo Oliveira Junior faz interessante argumentação para justificar que a vedação aos efeitos de confisco é um direito com *status* fundamental. Para que isto ocorra, é necessário que determinado direito esteja positivado na Constituição, constituindo um princípio com conteúdo valorativo; seja uma limitação do poder estatal; apresente fundamentação atinente a direitos fundamentais; e, por fim, possua caráter de imutabilidade ou de difícil alteração, realizada apenas por meio de emenda constitucional. E a vedação aos efeitos de confisco possui todas essas características, sendo, portanto, um direito fundamental⁴⁵.

No entanto, a vedação aos efeitos de confisco pode entrar em colisão com outros direitos fundamentais, sendo o conflito ou resolvido pela Constituição ou pela lei. Acontece que por ser um conceito jurídico indeterminado, muitas vezes,

⁴³ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Paulo Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 17.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 29-30.

⁴⁵ OLIVEIRA JUNIOR, Raimundo Frutuoso. *A análise econômica do direito e o uso da Curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito, Fortaleza, 2011.

será o Poder Judiciário quem determinará se, em um caso concreto, houve ou não uma tributação confiscatória. Mas existem várias exações cobradas pelo fisco que são chanceladas pelo Poder Judiciário até os dias de hoje, conforme visto no início deste artigo.

A seguir, será demonstrado que, para além de um direito fundamental, a vedação aos efeitos de confisco também é uma garantia fundamental, na modalidade limite.

1.5. A vedação aos efeitos de confisco como uma garantia fundamental, na modalidade limite

Garantias são uma das espécies de direitos fundamentais, servindo, ontologicamente, para proteger outros direitos fundamentais. Desse modo, por serem espécies de direitos fundamentais, devem ser previstas na Constituição. E possuem três modalidades: *garantias limite* que servem para limitar o Estado, impedindo-o de avançar sobre a esfera de liberdade das pessoas, como as limitações constitucionais ao poder de tributar; *garantias institucionais* que são instituições (entes e órgãos públicos) constitucionais para proteger alguns direitos fundamentais, como o Ministério Público e a Defensoria Pública; *garantias instrumentais* que são instrumentos jurídicos (remédios e ações constitucionais) para proteger determinados direitos fundamentais, como o *Habeas Corpus* e o *Habeas Data*⁴⁶.

Com isso, pode-se sugerir que a vedação aos efeitos de confisco seja uma garantia limite, pois impõe até onde o Estado poderá intervir no patrimônio de alguém, além de ser também uma limitação constitucional ao poder de tributar. Ao mesmo tempo, caso a Constituição preveja determinado instrumento jurídico de negociação, em matéria tributária, haverá uma *garantia instrumental*, como foi o caso da transação resolutiva de litígio. Esta foi constitucionalizada, através da Emenda Constitucional n. 113, de 2021, no art. 100, § 11, I:

“§ 11. É facultada ao credor, conforme estabelecido em lei do ente federativo devedor, ~~com autoaplicabilidade para a União~~, a oferta de créditos líquidos e certos que originalmente lhe são próprios ou adquiridos de terceiros reconhecidos pelo ente federativo ou por decisão judicial transitada em julgado para: [...] (Vide ADI 7047) (Vide ADI 7064) I – quitação de débitos parcelados ou débitos inscritos em dívida ativa do ente federativo devedor, inclusive em transação resolutiva de litígio, e, subsidiariamente, débitos com a administração autárquica e fundacional do mesmo ente;”

Mas isso não significa que a previsão do art. 171 do CTN antes disso era inconstitucional, pois cabe à lei complementar tratar sobre crédito, de acordo

⁴⁶ NASCIMENTO, Filipe Augusto dos Santos. *Curso de direitos fundamentais*. Leme, SP: Mizuno, 2022, p. 29-31.

com o art. 146, III, *b*), sendo que a transação tributária é uma das formas de extingui-lo. A constitucionalização do instituto permite que o tema seja objeto de controle de constitucionalidade (difuso e concentrado), servindo como parâmetro e não apenas mais como objeto. É bem verdade, no entanto, que a Constituição foi tímida ao prevê-lo, disciplinando-o apenas para resolver uma possível compensação tributária com créditos de precatórios que o credor possua.

Isso faz com que o instituto da transação tributária receba tanto uma jusfundamentalidade formal, por ter previsão constitucional, quanto uma jusfundamentalidade material por ser concretizadora de direitos fundamentais. Além disso, tornou-se uma garantia-limite, ao limitar a atuação estatal. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional também se torna uma garantia-institucional, pois assim como outras instituições, ela também concretiza direitos fundamentais por meio da transação tributária.

É curioso notar, no entanto, que dentre outras formas adequadas de resolução de conflitos, em matéria tributária, a transação tributária é a primeira a conseguir essa condição. Deve-se ressaltar que a transação tributária, ao mesmo tempo que permite o exercício de um direito fundamental, como a vedação aos efeitos de confisco, estabelece, no seu uso, uma série de deveres fundamentais ao transator. Ademais, um instrumento de negociação não precisa estar constitucionalizado para também permitir a concretização da vedação aos efeitos de confisco, como o negócio jurídico processual, conforme se tratará a seguir.

2. A vedação aos efeitos de confisco concretizada pelo negócio jurídico processual

De acordo com o art. 190 do Código de Processo Civil, “versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo”.

Ou seja, o negócio jurídico processual permite a disposição de aspectos procedimentais e de situações jurídicas processuais, sendo que a negociação pode concretizar diversos direitos fundamentais, além de poderem entrar em conflito com demais direitos fundamentais envolvidos. Antonio Cabral, sobre isso, defende que a *margem de negociabilidade* deva passar por um *método* em três etapas: analisar o âmbito de proteção dos direitos fundamentais processuais envolvidos; conciliá-los com a autonomia das partes; e, por fim, proteger os seus núcleos essenciais⁴⁷.

Por sua vez, Adriana Buchmann propõe um controle do conteúdo dessas negociações: verifica-se, inicialmente, se o direito fundamental a ser restringido

⁴⁷ CABRAL, Antonio do Passo. *Convenções processuais*. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 331.

possuiria uma acepção objetiva, caso em que, se a resposta for afirmativa, haveria a recusa da validade do acordo processual; caso não possua essa acepção objetiva, mas apenas subjetiva, haverá um juízo de razoabilidade e de proporcionalidade com o direito fundamental do autorregramento da vontade. De qualquer modo, para ela, os acordos processuais poderiam ser realizados, de maneira indiscriminada, em litígios envolvendo direitos fundamentais, fomentando-os⁴⁸.

E o direito fundamental que aqui se busca fomentar é o da vedação aos efeitos de confisco. Esse direito fundamental encontra respaldo processual na menor onerosidade ao executado. A vedação aos efeitos de confisco tem uma expressão maior no plano material do *quantum debeatur* deve ser retirado do contribuinte, mas essa presunção vai diminuindo ao longo do processo judicial, havendo um resquício dessa garantia, mesmo após o trânsito em julgado, pelo balanceamento que deva ser realizado entre o princípio da menor onerosidade ao executado, o qual expressa a garantia da vedação aos efeitos de confisco no plano processual, e o da máxima efetividade da execução⁴⁹⁻⁵⁰.

O negócio jurídico processual poderia servir, nesses casos, para negociar processualmente a possibilidade de diferir os efeitos das decisões judiciais para um momento mais oportuno em que o executado pudesse cumprir com o crédito da Fazenda Nacional⁵¹, sem adentrar em um processo de falência. E, com isso, concretizar o princípio da vedação aos efeitos de confisco no âmbito processual tributário⁵². Além disso, entende-se plenamente cabível o uso dos negócios jurídicos processuais sobre os efeitos executivos das decisões judiciais. Dessa forma, os efeitos que a coisa julgada produz, a partir de uma decisão judicial (total ou parcial), poderão, de pronto, ser negociados, pois se deve distinguir coisa julgada dos seus efeitos⁵³.

⁴⁸ BUCHMANN, Adriana. *Limites objetivos ao negócio processual atípico*. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito, Florianópolis, 2017, p. 185.

⁴⁹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 1.068.

⁵⁰ VIANA FILHO, José Ivan Ayres. *Negócio jurídico processual no processo judicial tributário*. Belo Horizonte: Dialética, 2020, p. 243-248.

⁵¹ Não se concorda, desse modo, com a doutrina de Derzi: “As sanções, de modo geral, desde a execução judicial até às multas, especialmente em caso de acumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito.” DERZI, Misabel Abreu Machado. A vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. *Revista da Faculdade de Direito*. Minas Gerais: Universidade Federal de Minas Gerais, 1989, p. 158.

⁵² VIANA FILHO, José Ivan Ayres. *Negócio jurídico processual no processo judicial tributário*. Belo Horizonte: Dialética, 2020, p. 247-250.

⁵³ Aqui é preciso recorrer à distinção entre coisa julgada e seus efeitos. Isto porque, no tocante à *eficácia declaratória* da decisão, que se torna imutável em razão do trânsito em julgado, não é possível a celebração de negócio processual. De maneira diferente é o que ocorre em relação ao negócio processual que incide sobre os efeitos da coisa julgada. Tendo em vista que permanece imutável, como regra, o conteúdo declaratório da decisão judicial, nada obsta que se estabeleçam

O negócio jurídico processual pode ser celebrado em relação aos efeitos da coisa julgada, sendo denominado aqui, no gênero, como *acordo sobre o cumprimento da decisão judicial* ou, no caso da execução fiscal, como *acordo sobre os efeitos executivos da Certidão de Dívida Ativa*⁵⁴. Este negócio jurídico processual comporta diversas espécies, como a possibilidade de diferir os efeitos executivos da coisa julgada para um momento mais oportuno em que o contribuinte possa adimplir com o crédito tributário da Fazenda Nacional⁵⁵. É similar ao que Raimundo Falcão propôs com o nome de diferimento dos efeitos de certas interpretações aplicadoras⁵⁶, realizado pelo juiz, mas com a diferença de que, no acordo processual, as partes é quem convencionarão processualmente a esse respeito, com a possibilidade, no entanto, da influência do juiz⁵⁷.

3. A vedação aos efeitos de confisco concretizada pela transação tributária

Para se demonstrar a aplicabilidade da transação tributária na concretização da vedação aos efeitos de confisco, utilizar-se-ão dois países que se valem desse instrumento jurídico, sem querer, no entanto, fazer maiores aprofundamentos teóricos sobre o Direito Comparado.

O primeiro país é os Estados Unidos. Apesar de serem da *common law*, há uma extensa legislação infraconstitucional sobre tributação pelo *Internal Revenue Code* (IRC), previsto no título 26⁵⁸. Lá não se tem condescendência com o devedor que não paga nem quer pagar espontaneamente, apesar de autorizar a negociação com o contribuinte que não cumpriu nem teria condições de cumprir a obrigação da forma ordinária⁵⁹. Os principais acordos em matéria tributária são os *closing agreements* (acordos terminativos) e os *offers in compromise* (ofertas de compromisso)⁶⁰.

modificações quanto aos desdobramentos fáticos da manifestação estatal. Assim, é possível o negócio processual que, por exemplo, altere a forma de pagamento na execução por quantia certa, bem como o prazo e o objeto de pagamento. RAMOS NETO, Newton Pereira. Aspectos polêmicos da coisa julgada no novo CPC. In: CARVALHO FILHO, Antônio; SAMPAIO JUNIOR, Herval. *Os juízes e o novo CPC*. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 456.

⁵⁴ VIANA FILHO, José Ivan Ayres. *Negócio jurídico processual no processo judicial tributário*. Belo Horizonte: Dialética, 2020, p. 303-308.

⁵⁵ VIANA FILHO, José Ivan Ayres. Fazenda nacional e o cumprimento de decisões judiciais pelo negócio jurídico processual. *Revista Forense* v. 430, ano 115. São Paulo, jul./dez. 2019, p. 202-217.

⁵⁶ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Hermenêutica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 251-254.

⁵⁷ VIANA FILHO, José Ivan Ayres. *Negócio jurídico processual no processo judicial tributário*. Belo Horizonte: Dialética, 2020, p. 308-310; 335.

⁵⁸ MARANHÃO JUNIOR, Magno de Aguiar. O sistema tributário dos Estados Unidos da América. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel. *Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 279.

⁵⁹ MELO FILHO, João Aurino de. *Racionalidade legislativa do processo tributário*. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 350-357.

⁶⁰ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A transação em matéria tributária no direito comparado. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 41. Distrito Federal, 2013, p. 174-177.

O *offer-in-compromise* pode ocorrer sob os seguintes motivos: dúvida quanto ao recebimento; dúvida quanto à responsabilidade; e dúvida em promover a eficácia da administração tributária. A situação mais recorrente é a primeira, isto é, quando o contribuinte não pode realizar o pagamento integral do tributo. O fisco americano determina a sua capacidade de pagamento, assegurando o seu mínimo existencial (*basic living expenses*) e alcançando-se o potencial razoável de recolhimento⁶¹.

A legislação prevê, desse modo, a divulgação desses padrões, que levam em consideração as despesas básicas para sobrevivência do contribuinte (*basic living expenses*) a serem observados pelos funcionários para determinar se uma oferta de compromisso seria adequada e poderia ser aceita. No entanto, a análise deveria também ser individual, ou seja, levando em conta a situação particular de cada requerente, podendo-se abandonar os padrões definidos, caso sejam inapropriados para o caso concreto⁶².

Na análise do mínimo existencial, os oficiais devem verificar se o devedor possui condições de fazer frente às suas despesas mínimas, de acordo com a localidade em que reside (§ 7.122, *d*, item 2)⁶³. Além disso, impede-se a rejeição da oferta de acordo de um contribuinte de baixa renda apenas com fundamento no valor ofertado (§ 7.122, *d*, item 3)⁶⁴. Este deve ser igual ao patrimônio líquido do devedor, somados com a renda disponível para os próximos doze meses, incluín-

⁶¹ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. *Transação tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano*. Curitiba: Juruá, 2014, p. 69.

⁶² OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A transação em matéria tributária no direito comparado. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 41. Distrito Federal, 2013, p. 176.

⁶³ “The Secretary shall prescribe guidelines for officers and employees of the Internal Revenue Service to determine whether an offer-in-compromise is adequate and should be accepted to resolve a dispute. [...] In prescribing guidelines under paragraph (1), the Secretary shall develop and publish schedules of national and local allowances designed to provide that taxpayers entering into a compromise have an adequate means to provide for basic living expenses.” Tradução livre: “Ao prescrever diretrizes nos termos do parágrafo (1), o Secretário deverá desenvolver e publicar tabelas de subsídios nacionais e locais, destinadas a garantir que os contribuintes que entrem em um acordo tenham meios adequados para cobrir as despesas básicas de subsistência. [...] As diretrizes devem prever que os funcionários e empregados do Internal Revenue Service devem determinar, com base nos fatos e circunstâncias de cada contribuinte, se o uso das tabelas publicadas sob o subparágrafo (A) é apropriado e não devem usar as tabelas na medida em que tal uso resulte ao contribuinte não ter meios adequados para prover despesas básicas de subsistência.” ESTADOS UNIDOS. *Internal Revenue Code*. 26 U.S. Code § 7122. Compromises. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7122>. Acesso em: 03 nov. 2024.

⁶⁴ “[...] an officer or employee of the Internal Revenue Service shall not reject an offer-in-compromise from a low-income taxpayer solely on the basis of the amount of the offer.” Tradução Livre: “[...] um funcionário ou empregado do Internal Revenue Service não deve rejeitar uma oferta de compromisso de um contribuinte de baixa renda apenas com base no valor da oferta.” ESTADOS UNIDOS. *Internal Revenue Code*. 26 U.S. Code § 7122. Compromises. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7122>. Acesso em: 03 nov. 2024.

do-se todos os impostos devidos. Analisa-se, com isso, o quanto ele efetivamente poderá arrecadar⁶⁵.

O segundo país a ser exemplificado, como concretização da vedação aos efeitos de confisco, é a Itália, que é um país de *civil law*. Nesse modelo, a relação entre fisco e contribuinte é baseada na sujeição deste ao poder daquele, sendo possível a concessão da cooperação, contanto que cumpridas algumas rígidas obrigações legais⁶⁶. A legislação italiana, por fim, também previa o instituto da *transazione fiscale*⁶⁷, de forma genérica, aplicado quando houvesse risco de o crédito líquido e exigível não fosse recuperado pelo fisco. Atualmente, há uma utilização restrita aos procedimentos falimentares⁶⁸.

Por conseguinte, a transação tributária, que é uma forma de extinção do crédito tributário, pode cumprir essa função de vedação aos efeitos de confisco, seja pela oferta de acordo, como ocorre no modelo norte-americano, em que se observa a capacidade de pagamento efetiva do contribuinte, ou seja pela sua aplicação nos procedimentos falimentares, como sucede no modelo italiano. Apesar da lei de transação tributária brasileira (Lei n. 13.988, de 2020) ter se inspirado no modelo norte-americano⁶⁹, foram possíveis também acordos de transação envolvendo massa falida, apesar de só quatro terem sido realizado em quatro anos de lei, devido à ausência de instrumentos para aferir a sua capacidade de pagamento⁷⁰.

Problema, no entanto, que parece ter sido superado pela publicação, no dia 16 de setembro de 2024, da Portaria MF n. 1.457/2024, que, em seu art. 49, trouxe critérios para a aferição da capacidade de pagamento da massa falida: o valor do

⁶⁵ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. *Transação tributária: o direito brasileiro e a eficiência da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano*. Curitiba: Juruá, 2014, p. 69-70.

⁶⁶ MONDINI, Andrea. Le nuove forme di controllo fiscale in Italia. *Studi Tributari Europei* n. 1. Bologna, 2016, p. 28-32.

⁶⁷ A transação fiscal italiana (*transazione fiscale*) só foi introduzida no ano de 2006, com o escopo de se alinhar com os princípios da União Europeia. A norma tem origem em um instituto mais antigo, de 2002, chamado *transazione dei ruoli esattoriale* (transação de funções de arrecadação de impostos), mas que não foi bem compreendida pelos aplicadores do direito. Isso porque não teria ficado claro se a transação poderia referir-se não apenas a juros e multas, mas também aos impostos. ROLD, Luca Da. *La falcidia del credito tributario*. Tesi de Laurea Magistrale, Università Ca'Foscari Venezia, Corso de Laurea Magistrale in Amministrazione, Finanza e Controllo, 2018/2019, p. 73.

⁶⁸ OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. A transação em matéria tributária no direito comparado. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 41. Distrito Federal, 2013, p. 172-173.

⁶⁹ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei n. 13.988/2020. *Revista de Informação Legislativa* v. 59, n. 233. Brasília, jan./mar. 2022, p. 64.

⁷⁰ ARAGÃO, Eugênio. Tribunal multiportas: a transação tributária de créditos na falência como política pública eficiente na redução da litigiosidade. *Migalhas*, 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/415721/tribunal-multiportas-a-transacao-tributaria-de-creditos-na-falencia>. Acesso em: 03 nov. 2024.

total dos ativos arrecadados e disponíveis para realização e conseqüente pagamento aos credores; a totalidade dos credores da massa falida; a ordem de pagamentos prevista na legislação falimentar, respeitadas eventuais reservas; a projeção do montante dos créditos da Fazenda Nacional com prognóstico de quitação independentemente da transação; as especificidades do processo falimentar; e os elementos disponíveis nos autos judiciais.

Conclusões

Diante dos posicionamentos tratados, é possível sintetizar as seguintes conclusões:

- a) A vedação aos efeitos de confisco pode ser compreendida, ao mesmo tempo, como um princípio, uma regra, um postulado e um direito ou garantia fundamental.
- b) Como princípio, a vedação aos efeitos de confisco é variável de acordo com cada cultura, daquilo que ela entende por razoável de ser tributada, por ser um conceito indeterminado, ligado à justiça, à segurança jurídica e à liberdade.
- c) Caso a vedação aos efeitos de confisco seja entendida como uma imunidade tributária, poderá também ser aplicada operativamente como uma regra jurídica, quando a jurisprudência ou a legislação tributária ditam o percentual tolerado de tributação. A dificuldade de obtenção de uma regra jurídica, no entanto, se deve ao fato de que sua aferição depende de curvas de indiferença da escolha do consumidor, no caso dos impostos sobre o consumo, daquilo que ele entende poder suportar. Entretanto, se for preestabelecida qual a carga tributária global para outros tipos de tributos, em um determinado ordenamento jurídico, que, sendo ultrapassada pelo Estado, gerará confisco, haverá uma norma regra a ser aplicada.
- d) No Brasil, por ser ainda um conceito jurídico indeterminado, não se pode extrair uma regra jurídica clara no antecedente da norma. Ou seja, não se sabe de antemão qual a porcentagem que, em todos os casos, fará incidir a aplicação das conseqüências da sua caracterização, apesar dos tribunais, em cada situação a eles submetidos, decidirem a respeito.
- e) E, sendo uma regra, no plano material, a sanção jurídica pode ser a redução proporcional de cada um dos tributos ou da última exação tributária instituída. No plano processual, por sua vez, o juiz verifica, na execução, a menor onerosidade ao executado, que é um desdobramento da vedação aos efeitos do confisco, invalidando o excesso de execução. E, por fim, essa conseqüência jurídica pode ser pactuada por meio de instrumentos negociais que permitam também a concretização dessa limitação constitucional ao poder de tributar.

- f) Na norma que estabelece a vedação aos efeitos de confisco, esse critério quantitativo da exação tributária estará na sua hipótese de incidência. Aquilo que ultrapassar esse limite de tributação será considerado imune, de acordo com a doutrina de Ricardo Torres, não podendo o legislador ir além do que o permitido, sob pena de se declarar a inconstitucionalidade da norma tributária ou de se proferir decisões de equidade.
- g) Pode-se entender ainda a vedação aos efeitos de confisco tanto como um postulado jurídico, visto que determina como outras normas de tributação deverão ser aplicadas em seus aspectos quantitativos, com o escopo de evitar que essa situação aconteça, ou como outras normas processuais poderão ser arranjadas, a fim de que não ocorram subtrações patrimoniais em um momento inadequado para o executado.
- h) É, ao mesmo tempo, uma norma princípio por comportar a realização dos valores justiça, segurança jurídica e liberdade. E é uma norma regra, por impor comportamentos ao legislador de não estabelecer determinados patamares de tributação que sejam confiscatórios, com a cominação de sanções jurídicas em caso de descumprimento.
- i) O direito fundamental à vedação aos efeitos de confisco, no Brasil, não define qual a carga tributária global que o Estado poderá ultrapassar na tributação. Não é, por esse motivo, uma regra jurídica, mas um princípio, apto a ser lembrado em negociações processuais para fomentá-las. Como postulado, servirá esse direito fundamental para determinar como outras normas de tributação deverão ser aplicadas em seus aspectos quantitativos ou como as normas processuais poderão ser arranjadas, a fim de que não ocorram subtrações patrimoniais em um momento inadequado para o executado.
- j) A vedação aos efeitos de confisco é um direito fundamental por apresentar, ao mesmo tempo, as seguintes características apontadas por Raimundo Oliveira Junior: ser uma limitação do poder estatal; apresentar fundamentação atinente a direitos fundamentais; e, por fim, possuir caráter de imutabilidade ou de difícil alteração, realizada apenas por emenda constitucional. Sugere-se, neste artigo, que a vedação aos efeitos de confisco seja também uma garantia limite, por ser uma limitação constitucional ao poder de tributar, impondo até onde o Estado poderá intervir no patrimônio de alguém.
- k) Ao mesmo tempo, caso a Constituição preveja determinado instrumento jurídico de negociação, em matéria tributária, haverá uma *garantia instrumental*, como foi o caso da transação resolutive de litígio. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional também se torna uma garantia-institucional, pois assim como outras instituições, ela também concretiza direitos fundamentais por meio da transação tributária. Contudo, um instru-

mento de negociação não precisa estar constitucionalizado para também possibilitar a concretização da vedação aos efeitos de confisco, como o negócio jurídico processual.

- l) O negócio jurídico processual poderá servir, por esse direito fundamental da vedação aos efeitos de confisco, para negociar processualmente a possibilidade de diferir os efeitos das decisões judiciais para um momento mais oportuno em que o executado possa cumprir o crédito tributário devido à Fazenda Nacional. Seria uma consideração mais dinâmica do que estática da aplicação das regras processuais. Isso porque o contribuinte ditará, caso o acordo seja aceito pelo Poder Público, aquilo que entende, momentaneamente, suportável, para ele, de tributação.
- m) A transação tributária, que é uma forma de extinção do crédito tributário, pode cumprir essa função de vedação aos efeitos de confisco, seja pela oferta de acordo, como ocorre no modelo norte-americano, em que se observa a capacidade de pagamento efetiva do contribuinte, semelhante a modalidade da transação individual brasileira, ou seja pela sua aplicação aos procedimentos falimentares, como sucede no modelo italiano. Esta seria uma situação que, naturalmente, levaria ao fim da existência jurídica da pessoa jurídica, mas, ainda assim, se possibilita uma negociação que evita um confisco ainda maior.
- n) Não se concorda, portanto, com a existência da vedação aos efeitos de confisco apenas como uma noção abstrata, estática e absoluta, focalizada apenas nos critérios quantitativos da regra-matriz de incidência tributária. Uma noção mais concreta, dinâmica e relativa da vedação aos efeitos do confisco, por ser essa norma também um postulado jurídico, ajuda o intérprete e aplicador do direito a encontrar mecanismos processuais para efetivá-lo, como no caso da negociação tributária. Talvez, com base nessa mudança de mentalidade, será possível evitar o grande problema de acordos tributários que tendam a beneficiar quase que exclusivamente o fisco. E, com isso, permitir que o contribuinte não seja confiscado no processo judicial tributário em um momento inoportuno.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001 “This study was financed in part by the Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Finance Code 001”, de 2023 a 2024, e da Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FUNCAP), a partir de 2025.

Referências bibliográficas

AACHEN, Assis Mendonça (trad.); BONN, Urbano Carvelli (rev.). *Lei fundamental da República Federal da Alemanha*. Berlim: Deutscher Bundestag, 2022.

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ARAGÃO, Eugênio. Tribunal multiportas: a transação tributária de créditos na falência como política pública eficiente na redução da litigiosidade. *Migalhas*, 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/415721/tribunal-multiportas-a-transacao-tributaria-de-creditos-na-falencia>. Acesso em: 03 nov. 2024.
- AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei n. 13.988/2020. *Revista de Informação Legislativa* v. 59, n. 233. Brasília, jan./mar. 2022.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo, Malheiros, 2011.
- BOBBIO, Noberto. *Teoria da norma jurídica*. Bauru, SP: Edipro, 2001.
- BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Planalto, 1934. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em: 03 nov. 2024.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Planalto, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 02 nov. 2024.
- BRASIL. *Decreto-lei n. 1.025*. Planalto, 1969. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1025.htm. Acesso em: 03 nov. 2024.
- BRASIL. *Decreto-lei n. 70.235*. Planalto, 1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 03 nov. 2024.
- BRASIL. *Emenda Constitucional n. 113*. Planalto, 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc113.htm. Acesso em: 03 nov. 2024.
- BRASIL. *Lei n. 5.172*. Planalto, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 03 out. 2024.
- BRASIL. *Lei n. 6.830*. Planalto, 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm. Acesso em: 03 nov. 2024.
- BRASIL. *Lei n. 13.105*. Planalto, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 07 jul. 2024.
- BRASIL. *Lei n. 13.988*. Planalto, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 16 dez. 2023.
- BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN n. 360. *Diário Oficial [da] República do Brasil*. Brasília, 13 de junho de 2018. Disponível em: chrome-extension://efaidnbnmnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/portaria_360_2018-novo.pdf. Acesso em: 03 nov. 2024.
- BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN n. 742. *Diário Oficial [da] República do Brasil*. Brasília, 28 de dezembro de 2018. Disponível

- em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97757>. Acesso em: 03 nov. 2024.
- BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN n. 1.457. *Diário Oficial [da] República do Brasil*. Brasília, 16 de setembro de 2024. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta/normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=140498>. Acesso em: 03 nov. 2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2010*. Recorrente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Recorrido: Presidente da República. Rel. Min. Celso de Mello. 20 set. 1999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur18013/false>. Acesso em: 02 nov. 2024.
- BUCHMANN, Adriana. *Limites objetivos ao negócio processual atípico*. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Florianópolis, 2017.
- CABRAL, Antonio do Passo. *Convenções processuais*. Salvador: JusPodivm, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antonio; BARRENI, Smith Robert. Proibição aos efeitos de confisco no direito tributário: positivação, aplicação e identificação de limites objetivos. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 14. n. 1. Brasília, jan./jul. 2019, p. 28-52.
- CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Almedina, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio do não confisco e a incidência do imposto sobre a renda ganha e sobre a renda gasta com IBS e CBS. *Revista Fórum de Direito Tributário* ano 22, n. 129. Belo Horizonte, maio/jun. 2024, p. 31-35.
- CONRADO, Paulo Cesar; CAMANO, Fernanda Donnabella. *O (des)contencioso tributário: da litigiosidade escalar à transação de tese*. São Paulo: Noeses, 2023.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. *Revista da Faculdade de Direito*. Minas Gerais: Universidade Federal de Minas Gerais, 1989.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Espécie normativa da vedação de tributos confiscatórios. *Revista da AJURIS* v. 40, n. 131. Porto Alegre set. 2013.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Tese (Doutorado em Direito), Curso de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Porto Alegre, 2005.
- ESTADOS UNIDOS. *Internal Revenue Code*. 26 U.S. Code § 7122. Compromises. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7122>. Acesso em: 03 nov. 2024.

- FALCÃO, Maurin Almeida; MACHADO, Ieda. O limite frágil entre a capacidade contributiva e a vedação ao confisco no sistema constitucional tributário. *Nomos, Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC* v. 32, n. 1. Fortaleza, 2012.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Hermenêutica*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. *Transação tributária: o direito brasileiro e a eficiência da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano*. Curitiba: Juruá, 2014.
- GASSEN, Valcir; OLIVEIRA, Luiz Fernando de. Tributação, direito tributário e Inconfidência Mineira no contexto das revoltas fiscais brasileiras: para além de Tiradentes. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 11, n. 1. Brasília, jan./jun. 2016, p. 377-400.
- GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- HOLANDA, Sérgio Buarque de (org.). *História geral da civilização brasileira: a época colonial*. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, tomo I, 2003. v. 2.
- KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- MACHADO, Carlos Henrique. *Princípio de vedação ao efeito de confisco: interpretação a partir de uma redefinição crítica do direito tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito), Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetivação da jurisdição*. Tese (Doutorado em Direito), Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas, Faculdade de Direito de Recife, Universidade Federal de Pernambuco, 2009.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Poder público e litigiosidade*. Indaiatuba, SP: Foco, 2021.
- MARANHÃO JUNIOR, Magno de Aguiar. O sistema tributário dos Estados Unidos da América. In: ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel. *Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado*. São Paulo: Almedina, 2020.
- MELO FILHO, João Aurino de. *Racionalidade legislativa do processo tributário*. Salvador: JusPodivm, 2018.
- MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito), Programa de Pós-graduação em Direito da Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

- MONDINI, Andrea. Le nuove forme de controllo fiscale in Italia. *Studi Tributari Europei* n. 1. Bologna, 2016.
- MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da administração pública*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MORAIS, Roberto Rodrigues. Tiradentes reagiria novamente contra altos tributos. E você? *SóNotícias*. Sinop-MT, 2008. Disponível em: <https://www.sonoticias.com.br/opiniao/tiradentes-reagiria-novamente-contr-altos-tributos-e-voce/>. Acesso em: 15 nov. 2024.
- NABAIS, José Casalta. *Crise e sustentabilidade do estado fiscal*. Belo Horizonte: Meritum, Universidade Fumec, v. 13, n. 2, jul./dez. 2018, p. 231-259.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Tese (Doutorado em Direito). Coimbra: Almedina, 2012.
- NASCIMENTO, Filipe Augusto dos Santos. *Curso de direitos fundamentais*. Leme, SP: Mizuno, 2022.
- NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 1068.
- OLIVEIRA JUNIOR, Raimundo Frutuoso. *A análise econômica do direito e o uso da Curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito, Fortaleza, 2011.
- OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A transação em matéria tributária no direito comparado. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 41. Distrito Federal, 2013.
- POZZETTI, Valmir César; LIMA, Helton Carlos Praia de. A hermenêutica constitucional do STF quanto à amplitude do princípio da vedação ao confisco tributário. *Revista Jurídica Cesumar* v. 19, n. 1. Paraná, jan./abril 2019, p. 225-247.
- RAMOS NETO, Newton Pereira. Aspectos polêmicos da coisa julgada no novo CPC. In: CARVALHO FILHO, Antônio; SAMPAIO JUNIOR, Herval. *Os juízes e o novo CPC*. Salvador: JusPodivm, 2017.
- ROLD, Luca Da. *La falcidia del credito tributario*. Tesi de Laurea Magistrale, Università Ca'Foscari Venezia, Corso de Laurea Magistrale in Amministrazione, Finanza e Controllo, 2018/2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. I e II.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra Silva (coord.). *Pesquisas tributárias. Nova série* n. 6. São Paulo: RT, 2000.

- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.
- VELLOSO, Andrei Pitten. A proibição de tributos com efeitos de confisco na Alemanha. *Revista de Doutrina da 4ª Região* n. 35. Porto Alegre, abril 2010. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://edisiplinas.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: 15 nov. 2024.
- VIANA FILHO, José Ivan Ayres. Fazenda nacional e o cumprimento de decisões judiciais pelo negócio jurídico processual. *Revista Forense* v. 430, ano 115. São Paulo, jul./dez. 2019.
- VIANA FILHO, José Ivan Ayres. *Negócio jurídico processual no processo judicial tributário*. Belo Horizonte: Dialética, 2020.