

# Ensaio sobre o Princípio do Não-confisco

Fernando Aurelio Zilveti

*Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.  
Professor da Escola de Administração da Fundação Getúlio Vargas. Coordenador do Curso de  
Especialização em Direito Tributário do GVlaw, da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas.*

Mônica Pereira Coelho

*Advogada em São Paulo.*

## *Resumo*

A Constituição Federal Brasileira estabelece que é vedado aos Entes Tributantes utilizar tributo com efeito de confisco. A finalidade do princípio do não-confisco é evitar que os tributos alcancem as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes, atingindo suas fontes de ganho. Na ausência de previsão legal no Direito Pátrio, de limites quantitativos do tributo confiscatório, discutimos a relação do princípio do não-confisco com os princípios da capacidade contributiva, razoabilidade e mínimo existencial, bem como a possibilidade de aplicação de limites de confisco por meio de estudos e pesquisas econômicas.

## *Abstract*

The Brazilian Federal Constitution establishes that Tax Authorities are not allowed to use taxes with seizure effects. The purpose of the non seizure principle is preventing taxes to reach the wealth producing sources of the taxpayers and their profit sources. In the absence of legal prevision of quantitative limits that defines seizure taxes, we discuss the relation of the non seizure principle with tax-paying ability, reasonableness and existential minimum principles, as well as the possibility of non seizure limits application established on economics research.

## **1. O Caso**

*ADI nº 2.010-2/DF*

Ação Direta de Inconstitucionalidade, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, impugnando a Lei Federal nº 9.783/1999, que “dispõe sobre a contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos, ativos e inativos, dos demais pensionistas dos três Poderes da União, e dá outras providências”.

Entre diversos argumentos de inconstitucionalidade formal e material da referida lei, tem-se a alegação de transgressão da norma que proíbe tributo com efeito confiscatório.

O Supremo Tribunal Federal, apreciando a ADI nº 2.010-2, manifestou-se sobre a ofensa ao princípio do não-confisco da seguinte forma:

“- A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. Celso de Mello (o Relator ficou vencido, no precedente

mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação de cada caso concreto).

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

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

- O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.”

## 2. O Princípio do Não-confisco na Constituição Federal

O artigo 150, IV, da Constituição Federal estabelece que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado aos Entes Tributantes utilizar tributo com efeito de confisco.

O princípio da não-confiscatoriedade limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho<sup>1</sup>.

Referido princípio constitucional decorre da necessidade de se efetuar uma ponderação entre os interesses privados, de um lado, e as necessidades coletivas a serem cobertas pelos impostos, de outro lado, ou sob outra formulação, uma ponderação entre o direito de propriedade e as liberdades econômicas (liberdade de escolha e de exercício de ofício, trabalho ou profissão e liberdade de iniciativa econômica), de um lado, e o dever fundamental de pagar impostos, de outro<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89.

<sup>2</sup> MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. “Multas Tributárias - Efeito Confiscatório e Desproporcionalidade - Tratamento Jusfundamental”, *Tributos e Direitos Fundamentais*, coordenado por Octavio Campos Fischer, São Paulo: Dialética, 2004 (pp. 241-259), p. 246.

A Constituição Federal, ao proibir a criação de tributos confiscatórios, refere-se àqueles tributos que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita<sup>3</sup>. Essa afirmação pode levar o intérprete a pensar que o princípio vale apenas para tributos sobre patrimônio ou sobre consumo. O não-confisco, porém, vale para todos os tributos e, principalmente nos tributos sobre a renda é possível aferir com maior precisão o limite do confisco.

O sistema constitucional tributário mais perfeito seria aquele que fizesse pagar a todos e a cada um dos contribuintes igual quantia de dinheiro. Essa concepção, porém, seria totalmente injusta, uma vez que atingiria aquele que não teria meios para contribuir com as despesas públicas. Justamente para evitar distorções como essa os textos constitucionais atuais consagram o princípio da capacidade contributiva. Esse princípio determina que todos devem pagar tributos desde que reúnam condições de fazê-lo, o que consagra outro princípio: o não-confisco<sup>4</sup>.

Tipke e Lang vêem na Constituição alemã a proibição do confisco como garantia da propriedade, da herança (artigo 14, I) e da liberdade do exercício da profissão (artigo 12, I). Esse parece ser também o entendimento da Corte Constitucional alemã, quando coibiu o excesso em casos concretos<sup>5</sup>. Assim também entende Kruse, embora teça crítica irônica ao comparar o imposto confiscatório ao monstro do lago Ness, que ninguém jamais viu, numa alusão à dificuldade em apurar o confisco<sup>6</sup>.

Essas considerações sobre o sistema tributário constitucional justo conduzem o intérprete a algumas conclusões. A mais relevante é que a proibição constitucional ao confisco por via tributária não é mera norma programática, nem tampouco pode ser analisada pela literalidade do texto. Refere-se tanto ao sistema tributário quanto aos tributos individualmente. Destina-se tal determinação constitucional ao legislador, intérprete, aplicador e ao próprio contribuinte.

### 3. Definição de Confisco

Toda a vez que se fala em não-confisco surge a pergunta: O que é confisco? Essa parece ser pergunta de difícil resposta.

No Direito Romano, confisco foi definido de algumas formas. O termo *confiscari* se traduz pela perda para o Fisco. Outra definição encontrada seria a da perda de propriedade de determinada pessoa condenada por crime contra o Estado. Os bens confiscados passavam a ser propriedade do Estado (*res publica*). A *publicatio* era entendida como o ato de expropriação por razões de utilidade pública. Também chamada de *Emptio ab invito*, a expropriação (termo desconhecido no latim jurídico) consistia ato do juiz que compelia o indivíduo a vender suas ter-

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 564.

<sup>4</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Los Principios Constitucionales del Orden Tributario: la no Confiscatoriedad, Homenaje Lationamericano a Victor Uckmar*, Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005 (pp. 201-207), p. 202.

<sup>5</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, 16ª edição, Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1998, p. 128.

<sup>6</sup> KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*, vol. I, Parte Geral, Munique: C. H. Beck, 1991, p. 37.

ras em nome do bem da utilidade pública, como a construção de um aqueduto ou rodovia, em troca de compensação razoável<sup>7</sup>.

Na doutrina nacional, a definição de confisco mais adequada, parece ser de Bilac Pinto:

“Toda a vez que o exercício do Poder de Tributação perturbar o ritmo da vida econômica, aniquilar ou embaraçar as possibilidades de trabalho honesto e impedir ou desencorajar as iniciativas lícitas e proveitosas, o que ocorrerá será o desvio ou abuso desse Poder, o que haverá será o exercício ilegal do direito de impor tributos, ilegalidade ou abuso, que pode e deve ser obstado pelo Poder Judiciário, toda vez que a ele se recorra.”<sup>8</sup>

Verifica-se na história que o confisco era forma rudimentar de incrementar a renda dos reis, uma prerrogativa que se aplicava em relação aos súditos, numa relação de mera submissão ao poder absoluto, sem proporção à capacidade do sujeito passivo<sup>9</sup>.

A proibição de imposto com efeito confiscatório veio bem mais tarde, com os ideais iluministas. É verdadeira *imunidade fiscal*, e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou a segurança jurídica. O princípio do não-confisco imuniza contra a cobrança de tributos a propriedade privada considerada em sua totalidade, pois o Estado não pode utilizar o seu poder fiscal para aniquilar a liberdade individual, que não sobrevive sem aquele direito. A propriedade privada, sendo direito fundamental, exhibe como predicado ou qualidade a impossibilidade de ser atingida em seus limites máximos pelo exercício do poder tributário<sup>10</sup>.

Admite-se que seja gravada a riqueza do contribuinte, na proporção de sua capacidade contributiva. Se tal proporção não for observada e, por conseqüência, aniquile-se a fonte de riqueza, haverá confisco<sup>11</sup>. A essência do princípio é proibir o excesso arrecadatório que asfixie o contribuinte. A vedação ao confisco decorre da efetivação dos direitos fundamentais.

Não é de agora que o Direito Tributário admite o caráter indutor dos tributos. Nas diversas jurisdições prevê-se a tributação indutora como instrumento de realização de políticas econômicas no Estado Social de Direito. Esse dirigismo por meio de tributos, porém, é limitado no princípio do não-confisco. O sufocamento (*Erdrosselung*) do contribuinte atinge, então, a essência do conceito do tributo<sup>12</sup>. Aplica-se o princípio, também, para tributos com finalidade social, como as contribuições para custeio do bem-estar social<sup>13</sup>. O termo utilizado pela doutrina alemã revela melhor o esgotamento da fonte de riqueza. “Sufocamento” exprime mais

<sup>7</sup> BERGER, Adolf. *Encyclopedic Dictionary of Roman Law*, Filadélfia: The American Philosophical Society, 1953, s.v. *confiscari* e *publication bonorum*, p. 661.

<sup>8</sup> PINTO, Bilac. “Finanças e Direito - a Crise da Ciência das Finanças - os Limites do Poder Fiscal de Estado - uma Nova Doutrina sobre a Inconstitucionalidade das Leis Fiscais”, *Revista Forense* vol. 82, p. 547.

<sup>9</sup> SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in Taxation*, Barcelona-Singapura: Athena University Press, 2004, p. 3.

<sup>10</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 128.

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 304.

<sup>12</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, ob. cit., p. 49.

<sup>13</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, ob. cit., p. 216.

do que “confisco”, considerando-se que todo tributo tem caráter naturalmente expropriatório.

O sistema principiológico que suporta a igualdade na tributação e a medida da tributação é composto de premissas como os direitos fundamentais, especialmente aqueles ligados à pessoa humana. Nesse sistema a proibição ao excesso desempenha papel de grande importância. Na proibição ao excesso, o não sufocar o contribuinte é mandatário<sup>14</sup>.

#### 4. Quando o Tributo é Confiscatório?

Monteiro Lobato escreveu sobre o excesso de arrecadação:

“Este engenhoso sistema de tortura tem em vista uma coisa só: permitir que sobre o corpo do gigante a vermina duma parasitalha infinita engorde em *dolce far niente*, como o carrapato engorda no couro do boi pesteado.

Vermina ininteligente! Consultasse ela os carrapatos e receberia deles um conselho salutar: - É perigoso levar a sucção a grau extremo; morre o boi, e com ele a parasitalha.”<sup>15</sup>

A grande dificuldade da aplicação do princípio do não-confisco é definir quando um tributo é considerado confiscatório, ou seja, a partir de qual limite o tributo se torna confiscatório. Estabelecer limite do confisco aproxima o princípio a dois outros: da capacidade contributiva e do mínimo existencial.

Nesse sentido, ao tratar em ensaio do imposto sobre heranças, Bentham admitiu por princípio que tal tributo serviria para devolver ao Estado parcela da riqueza acumulada pelo *de cuius*. Admitiu-se, assim, a isenção da herança direta, o confisco de 50% da herança dos avós, tios e tias e de tudo no caso de herança jacente<sup>16</sup>.

Na Espanha, a Constituição estabelece a vedação ao confisco no artigo 31.1. Trata do princípio da capacidade contributiva integrado ao princípio do não-confisco, justamente por não conceber sistema que destrua a capacidade do contribuinte. Nesse sentido, a respeitável doutrina daquele país idealizou que um imposto que gravasse o patrimônio ou a renda global do contribuinte em alíquota superior a 90% seria considerado confiscatório. Contudo, apesar da sugestão, reconhece dificuldade em fixar limites quantitativos<sup>17</sup>. A Corte Constitucional espanhola considerou que a aplicação do princípio se daria na solução de casos concretos em que se verificasse o risco de esgotamento da riqueza tributável<sup>18</sup>.

Na Argentina, a Suprema Corte elegeu um critério quantitativo para os impostos sobre o patrimônio (33%), apoiando-se também na razoabilidade<sup>19</sup>. A lou-

<sup>14</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*, ob. cit., p. 79.

<sup>15</sup> LOBATO, Monteiro. *Na Antevéspera, Novo Gúliwer*, São Paulo: Brasiliense, 1959, p. 95.

<sup>16</sup> SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in Taxation*, Barcelona-Singapura: Athena University Press, 2004, p. 124. O estudo citado pelo autor tem o título de “Supply without Burden, or Escheat vice Taxation, being a Proposal for a saving of Taxes by an Extension of the Law of Escheat, including Strictures on Collateral Succession Comprised in the Budget of 7<sup>th</sup> December, 1795”, *Collected Works*, Bowring’s edition, de autoria de Bentham.

<sup>17</sup> LAPATZA, José Juan Ferreira. *Los Principios Constitucionales del Orden Tributario: la no Confiscatoriedad...*, ob. cit., p. 207.

<sup>18</sup> *Idem*. Nesse trecho o autor cita a decisão do Corte Constitucional Espanhola S.T.C. 150, de 4 de outubro de 1990 (FJ 9º).

<sup>19</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, ob. cit., p. 134.

vável aplicação do princípio do não-confisco pela Corte argentina refere-se aos tributos sobre o patrimônio, que já têm caráter confiscatório por natureza, uma vez que gravam a renda poupada, já tributada quando da aquisição. Nesse ponto, o limite do confisco deveria ser muito sensível, quiçá menor do que o percentual estabelecido por aquela Corte Suprema.

Na Alemanha, o Tribunal Constitucional entendeu que o conjunto da carga tributária do contribuinte não pode superar 50% dos seus rendimentos, para que o Estado não tenha preferência no uso e disposição da propriedade em relação ao particular<sup>20</sup>. A aplicação do princípio pela Corte alemã parece bem acertada, uma vez que estabelece um ponto a partir do qual o contribuinte passa a ser asfxiado na sua capacidade de gerar riqueza tributável.

Como se vê, o Tribunal Constitucional alemão aplica o “princípio da repartição pela metade”. Para explicar o princípio, Goldschmidt cita Tipke e Lang:

“o Tribunal Constitucional Federal contempla a oneração tributária do patrimônio de modo uno e estatui o princípio da repartição pela metade: ‘O imposto sobre o patrimônio apenas pode adicionar-se aos demais impostos sobre o rendimento, desde que a oneração tributária total dos rendimentos fictícios, numa visão tipificante de receitas, despesas dedutíveis e outras desonerações, permaneça em torno da divisão pela metade entre a mão pública e a mão privada’ (BverfGE93, p. 121, item 3).”<sup>21</sup>

No Brasil, não possuímos na legislação critério objetivo que permita identificar quando um tributo possa ser considerado confiscatório, embora o ex-presidente Fernando Henrique Cardoso, na época em que era Senador, tenha apresentado Projeto de Lei Complementar, que propunha alteração no Código Tributário Nacional, na tentativa de fixar limite referente ao tributo confiscatório:

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

A condição de suportar determinado tributo é presumida, presunção essa *juris et de jure*. A presunção, naturalmente, deve partir de cálculos econômico-financeiros, porém é defeso o casuísmo. A realidade estocástica teria a condição de aproximar a presunção da realidade do contribuinte. O que se publica em matéria de “carga tributária” no Brasil não é senão índice de tributação *versus* PIB, que revela a força da economia nacional em relação à arrecadação geral. Esse índice, portanto, somente revela a capacidade de arrecadação em face do desempenho da economia, num determinado período, imprestável para medir carga tributária sobre contribuintes.

Alguns estudos têm sido produzidos sobre tributação regressiva e carga tributária indireta. Metodologicamente aferidas, tais pesquisas estariam aptas a revelar alguns pontos a explorar em matéria de política fiscal, bem como teses para

<sup>20</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*, São Paulo: RT, 2003, pp. 224-225.

<sup>21</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*, ob. cit., p. 225.

a defesa do princípio do não-confisco para determinados contribuintes. Registre-se, por exemplo, estudo elaborado pela Fundação Getúlio Vargas em parceria com a empresa de auditoria Price-Waterhouse Coopers, que constatou o montante total de tributos pagos, indiretamente, no consumo de família de classe média. Se ficar comprovado, estatisticamente, que a renda de determinadas famílias é consumida em grande proporção, pelo pagamento de tributos direta e indiretamente, seria justo pensar numa forma de compensação.

No mesmo sentido, para famílias de baixa renda, que não atingem o limite de tributação direta, porém sofrem tributação indireta no consumo, comprometendo significativamente seus rendimentos, comportaria pensar em restituição estimada para esses contribuintes. Assim, se um contribuinte com renda mensal na ordem de R\$ 400,00 tem, indiretamente, nos produtos e serviços básicos que consome mensalmente, comprometido 22%, seria razoável admitir restituição desse valor, por absoluta falta de capacidade contributiva. Ao invés de ações sociais afirmativas populistas, no campo tributário, a restituição de tributo indiretamente pago, mesmo que por estimativa, serviria para recompor o mínimo existencial e, assim, garantir a permeabilidade social isenta do assistencialismo.

Estudo recente denuncia que as famílias mais pobres estão pagando 73% a mais de tributos do que há dez anos. Das famílias com renda global de até dois salários mínimos (R\$ 700,00), estaria se extraindo indiretamente cerca de 49% em tributos. Nas faixas de renda mais altas, como aquelas famílias com renda superior a 30 salários mínimos (R\$ 10.500,00), o Fisco se apropria de apenas 26%. A tributação regressiva e extremamente injusta a par de revelar ineficiência do sistema, dá parâmetros do desrespeito ao princípio do não-confisco. A tributação indireta, também denominada como “invisível”, está embutida no preço das mercadorias e serviços consumidos pelas famílias mencionadas que, mesmo que isentas de tributação direta, suportam carga excessiva na forma indireta. A tributação regressiva se observa no consumo e seu estudo por instituições de pesquisas econômicas permite aferir o limite do confisco<sup>22</sup>. Esse seria um aspecto positivo da tributação regressiva: permitir avaliar economicamente o impacto confiscatório.

Para as pessoas jurídicas, porém, o tributo confiscatório seria aquele que, na identificação da riqueza tributada, excedesse o razoável a ser extraído. Nos tributos diretos, como o imposto de renda, que tem na renda fato gerador, o não-confisco seria em tese passível de definição negativa.

De certa forma foi isso que a Secretaria da Receita Federal quis com o chamado Lucro Presumido para o imposto de renda. Implantado em nosso sistema tributário há algum tempo, o sistema de tributação pelo lucro presumido, como diz o nome, toma uma rentabilidade estimada, por ramo de atividade, e sobre ela, considerada como base de cálculo, aplica a alíquota do imposto de renda. Assim, os profissionais liberais, com base de cálculo do imposto de renda presumido na ordem de 32%, teriam assim confisco acima desse limite. Tal tese não parece sustentável se levarmos em conta a incompatibilidade de base de cálculo confiscatória, uma vez que somente alíquota seria passível de tal qualificação.

<sup>22</sup> Estudo da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE-USP), *Simplificando o Brasil - Tributação e Gastos Públicos*, divulgado no site [http://www.fipe.org.br/home/simplificando\\_brasil/cfeconomia\\_11.pdf](http://www.fipe.org.br/home/simplificando_brasil/cfeconomia_11.pdf). Acesso em 09/10/2006.

## 5. Análise da Decisão da ADI nº 2.010-2 face a Ausência de Limitação na Legislação Brasileira

Analisando a ementa da ADI nº 2.010-2 supratranscrita, verificamos que face à ausência de limitações na legislação brasileira, o Supremo Tribunal Federal apreciou a ofensa ao princípio do não-confisco com base nos conceitos de insuportabilidade da carga tributária, ou seja, de capacidade contributiva, bem como de razoabilidade.

Contrariando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, baseado na capacidade contributiva, ao tratar dos critérios que instruem a identificação do tributo confiscatório, Torres expõe que a proibição de tributos confiscatórios se situa fora da capacidade contributiva, transcendendo-lhe os limites possíveis e radicando na injustiça ou na não-capacidade econômica, ou seja, no desrespeito aos direitos fundamentais. A imunidade contra os *tributos confiscatórios* está em simetria com a do *mínimo existencial*, fundada também na liberdade: enquanto aquela impede a tributação *além* da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal *aquém* da aptidão para contribuir. A proibição de tributo confiscatório, em suma, não decorre do postulado ético da capacidade contributiva, senão que constitui princípio de proteção da liberdade, que, pode ser violentada nos casos de tributação excessiva<sup>23</sup>. A visão de Torres nesse ponto enfraquece a aplicação do princípio, quando aplicado em conjunto com a capacidade contributiva e a igualdade na tributação seria mais adequado ao respeito a direitos fundamentais, como parece ser a visão de Tipke e Lang, já mencionados.

No entanto, no que se refere à razoabilidade, em consonância com o Supremo Tribunal Federal, o entendimento de Torres é que confiscatório é o tributo desproporcional ou o que não se mantém no quadro da razoabilidade. Acrescenta ainda que, outro critério importante para caracterizar o confisco é da economicidade, hoje alçado a categoria de princípio constitucional financeiro (artigo 170, CF), a significar que o tributo deve corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público. Os princípios da razoabilidade e da economicidade, bem manejados, têm a aptidão para apreender as diferenças entre os diversos tributos (impostos sobre o patrimônio, impostos sobre a circulação de riquezas, impostos sobre o comércio exterior, taxas, contribuições etc.), modulando-lhes o efeito confiscatório, bem como para considerar a conjuntura econômica do país, que, a depender da guerra ou da paz, do desenvolvimento ou da recessão, modifica a apreciação do que seja o aniquilamento da propriedade<sup>24</sup>.

No mesmo sentido, Machado afirma que o princípio do não-confisco não estaria relacionado com a capacidade contributiva, mesmo tendo ressaltado que é preciso considerar que um imposto sobre o patrimônio pode ser confiscatório para uns e para outros não. O contribuinte que auferir renda elevada poderá pagar o imposto sem sacrificar parcela de seu patrimônio, enquanto outro, com renda baixa ou sem nenhuma renda, terá de sofrer redução patrimonial<sup>25</sup>. A posição não parece acertada. Prefira-se a de Lapatza citada anteriormente.

<sup>23</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, ob. cit., p. 130.

<sup>24</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, ob. cit., pp. 133-134.

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 4ª edição, São Paulo: Dialética, p. 99.



Explica que um dos objetivos mais importantes do imposto sobre o patrimônio deve ser o de desestimular a existência de patrimônios improdutivos. Assim, poder-se-á considerar confiscatório o imposto, sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio. Pouco importaria que o contribuinte, por quaisquer meios, auferisse renda superior e conseguisse permanecer com seu patrimônio inatingível. Se o imposto tiver alíquota superior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio, sobre o qual incide, será confiscatório. Por outro lado, um imposto com alíquota inferior àquele limite, mesmo que o contribuinte, por inabilidade como administrador, ou por qualquer outro motivo, não aufera renda suficiente para o respectivo pagamento, e tenha por isto de privar-se de parte de seu patrimônio, não será considerado confiscatório<sup>26</sup>. A observação de Machado distorce o princípio ao analisá-lo em relação aos tributos sobre patrimônio, que gravam a renda poupada. Não há no patrimônio manifestação de riqueza adquirida, apenas renda tributada materializada.

## 6. Confisco no Entendimento do STF

Muitos conceitos surgem da definição negativa. Em outras palavras, o conceito de confisco em matéria tributária adviria da constatação do que não é confisco. Num voto insólito em ADIn acerca de multas exageradas aplicadas pelo Fisco do Estado do Rio de Janeiro, o Min. Sepúlveda Pertence revelou ignorar ao certo “a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório”, porém se posicionou ao considerar que multa acima de determinado percentual seria notadamente confiscatória<sup>27</sup>. Ao agir assim, indiretamente, o Ministro do STF definiu multa confiscatória como aquela “de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação”. A definição negativa seria, então, entender que qualquer valor abaixo dos mencionados na malfadada norma do Estado do Rio de Janeiro poderia ser considerada adequada, ou seja, não-confisco.

O STF abordou a questão do confisco em algumas oportunidades. Mais recentemente, na decisão que analisamos, a Corte foi expressa quanto à proibição do confisco na tributação. Acertou a Corte Constitucional ao classificar a determinação legal atacada como “injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes o exercício do direito a uma exis-

<sup>26</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, ob. cit., pp. 99-100.

<sup>27</sup> ADIn n° 551/RJ, Relator Min. Ilmar Galvão, julgamento em 24/10/2002 em sessão plenária, DJ 14/02/2003, p. 58. *Ement.* vol. 02098-01, p. 39. Consulta ao site do Supremo Tribunal Federal, disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisp.html>. Acesso em 03/03/2004. Em seu voto, de fls. 46, o Min. Sepúlveda Pertence asseverou: “Recorda-me, no caso, o célebre acórdão do Ministro Aliomar Baleeiro, o primeiro no qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de um decreto-lei, por não se compreender no âmbito da segurança nacional. Dizia o notável Juiz desta Corte que ele não sabia o que era segurança nacional; certamente sabia o que não era: assim, batom de mulher ou, o que era o caso, locação comercial. Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.”

tência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo)”<sup>28</sup>. Nesse acórdão, note-se, o STF aproximou-se do que seria o limite da capacidade contributiva ou do mínimo existencial, revelando preocupação com a asfixia do contribuinte, tolhido do exercício de direitos fundamentais, na atividade profissional lícita ou mesmo na plena satisfação de suas necessidades com educação, saúde, habitação, higiene etc.

Tratando-se de normas eminentemente fiscais que prejudiquem ou ponham em risco Direitos Fundamentais tutelados pelo mencionado artigo 5º da Constituição Federal, a proibição do excesso é imperativa. O STF reprimiu o excesso em casos análogos, como na majoração desarrazoada de imposto, quando o Min. Orozimbo Nonato tratou do princípio da proporcionalidade em matéria tributária<sup>29</sup>. É interessante tratar de majoração desarrazoada, por destruir, tornar insuportável a atividade econômica, o trabalho, a atividade empresarial, e até mesmo o exercício do direito fundamental de propriedade. Note-se o grau de subjetividade emprestado ao confisco quando relacionado aos direitos fundamentais.

Nas multas fiscais, o conceito de confisco perde um pouco seu caráter lável. Na análise de multas é mais fácil aferir o excesso de pena, a desproporção entre a ação delituosa e o remédio legal aplicável. O STF repeliu o excesso de multa por sonegação, analisando a questão da ponderação diante da finalidade de reprimir

<sup>28</sup> ADIn n° 2.010-MC/DF, Relator Min. Celso de Mello, julgamento em 30/09/1999, sessão plenária, *DJ* 12/04/2002, p. 51. Consulta ao *site* do Supremo Tribunal Federal, disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisp.html>. Acesso em 03/03/2004. Um trecho importante é transcrito a seguir: “A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso) condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário) não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade...”

<sup>29</sup> RE n° 18.331, Relator Min. Orozimbo Nonato, *DJ* 10/08/1953, *Revista Forense* n° 145, pp. 164 e s. Nesse acórdão histórico, o Min. Nonato sentenciou: “O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e da indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *détournement de pouvoir*. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode se acender não somente considerando a letra do texto, como também, e principalmente, o espírito do dispositivo invocado.”

a evasão, em face do direito de propriedade, ameaçado com o caráter confiscatório da multa de 500%<sup>30</sup>. Há de se guardar relação proporcional entre o delito legal e sua conseqüência jurídica, evitando resultar em perda total da riqueza objeto da tributação ou da propriedade do contribuinte. Parece que o STF não atingiu o âmago da questão, quando tratou de confisco nos tributos, tangenciando o problema sem enfrentá-lo por completo<sup>31</sup>.

Falta, sem dúvida, identificar o efeito confiscatório do tributo. Na mesma decisão comentada acima, o Min. Celso de Mello procurou, sem sucesso, identificar objetivamente o confisco<sup>32</sup>. Por trás do rigor doutrinário demonstrado no acórdão, transpareceu no voto do relator a identificação dos princípios do não-confisco com a capacidade contributiva e o mínimo existencial.

Como se vê da análise das decisões do Supremo Tribunal Federal, o princípio do não-confisco foi tratado com preocupação. Há mais de cinquenta anos foram fixados limites para a tributação excessiva, conforme comentada decisão da relatoria do Min. Orozimbo Nonato. A proibição do excesso, embora ainda não tenha sido assim considerada pela doutrina, foi objeto de preocupação do STF. Os precedentes judiciais verificados têm grande relevância para o estudo da tributação não confiscatória<sup>33</sup>.

<sup>30</sup> ADIn nº 551/RJ, Relator Min. Ilmar Galvão, julgamento em 24/10/2002 em sessão plenária, *DJ* 14/02/2003, p. 58. *Ement.* vol. 02098-01, p. 39. Consulta ao *site* do Supremo Tribunal Federal, disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisp.html>. Acesso em 03/03/2004: “Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. §§ 2º e 3º do Art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de Valores Mínimos para Multas pelo Não-recolhimento e Sonegação de Tributos Estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua conseqüência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.”

<sup>31</sup> ADIn nº 2.010-MC/DF, Relator Min. Celso de Mello, julgamento em 30/09/1999, sessão plenária, *DJ* 12/04/2002, p. 51. Consulta ao *site* do Supremo Tribunal Federal, disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisp.html>. Acesso em 03/03/2004.

<sup>32</sup> Consulta ao *site* do Supremo Tribunal Federal, disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisp.html>. Acesso em 19/08/2005. ADI nº 2.010-2 MC, Relator Min. Celso de Mello, julgamento 30/09/1999, *DJ* 12/04/2002, pp. 51/2. Vale, pela importância, transcrever trecho: “A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso) condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário) não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade...”

<sup>33</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 2006, p. 10.

## 7. Proposta para Solução do Caso

Vale, por outro lado, aferir “grau de insuportabilidade econômico-financeira” do tributo para, então, considerá-lo ou não confiscatório. O problema da aferição está na metodologia utilizada para constatar tal fenômeno. A insuportabilidade econômico-financeira seria mensurável para um determinado tributo, para espécies de tributos ou para todos os tributos? Não se tem registro, todavia, de estudo sério dessa matéria no Direito Pátrio. Se o grau de suportabilidade econômico-financeira, no entendimento do STF, se deu em determinado tributo (contribuição social sobre rendimentos de inativos), é possível vislumbrar daí um confisco por tributo e por determinada classe de contribuintes. Assim, seria possível aferir até que grau um determinado grupo de contribuintes, como assalariados até determinada faixa de renda, teria condições de suportar o imposto de renda da pessoa física, consideradas suas despesas básicas de subsistência. Alguma experiência nesse campo empresta a legislação comparada sobre mínimo existencial.

O limite da tributação previsto na Constituição Federal, que reproduziu em parte o texto da Constituição espanhola, está ligado à capacidade contributiva e ao confisco<sup>34</sup>. Tal barreira ao poder de tributar se justifica pela privação que o excesso fiscal ocasiona ao contribuinte. A penalização do tributo se dá pelo aniquilamento da capacidade de contribuir de forma perene, desencorajar iniciativas econômicas do contribuinte ou levá-lo à perda patrimonial. O conceito de confisco, porém, é indeterminado, o que dificulta aparentemente sua aplicação prática.

Conforme exposto acima, o STF abordou a questão do confisco em algumas oportunidades de forma tangencial, embora tenha se manifestado expressamente, no caso ora analisado, quanto à proibição do confisco, classificando-a como injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes.

Retomando a questão da relação do não-confisco com a capacidade contributiva, entendemos correta a referida decisão, ao afirmar que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído.

Isso porque, o princípio do não-confisco não teria efetividade se fosse analisado em cada tributo individualmente, mas que, no entanto, ao somar-se a carga tributária total incidente sobre determinado contribuinte, fosse verificado que o contribuinte teve seu patrimônio/rendimentos confiscados.

Confirmando esse posicionamento tem-se, nas palavras de Martins: se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva<sup>35</sup>.

<sup>34</sup> A Carta espanhola assim dispõe em seu artigo 31.1: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

<sup>35</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Abertura de Espaços Comunitários, Carga Tributária, Capacidade Contributiva e Efeito-confisco”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 8º vol., coordenado por Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2004 (pp. 218-241), p. 234.

Nessa linha, afirma que a definição do “efeito-confisco”, que implica violação da capacidade contributiva, é a grande questão, e permite a tríplice conformação de: (i) *carga tributária confiscatória* que é aquela que, no montante do tributo criado, faz que ela termine por violar a capacidade contributiva. O tributo em si pode não ser confiscatório, mas, no conjunto da carga, assim se torna; (ii) *tributo confiscatório* que é aquele cuja alíquota escolhida ultrapassa o razoável; e (iii) *tributo não confiscatório com efeito-confisco* que é aquele que só gera efeito-confisco para alguns contribuintes, como, por exemplo, o IPTU cobrado de imóvel pertencente a uma pessoa aposentada sem recursos e sem outro lugar para morar<sup>36</sup>.

Afinal, sugere-se para solução do caso a aplicação de limites de confisco por meio de estudos e pesquisas econômicas que revelem o impacto global dos tributos nas famílias e contribuintes de diversas faixas de renda. Caso esse limite, como no estudo da Fipe/USP revele sufocamento por impacto superior a 45%, como no caso das famílias com renda de até dois salários mínimos (R\$ 700,00), está configurado o confisco. Nessa hipótese, haveria infração ao princípio da capacidade contributiva e do mínimo existencial. Caberia, então, reparação, ou devolução. Essas famílias seriam, então, restituídas de valor correspondente ao excesso, que poderia ser algo em torno de meio salário mínimo (R\$ 170,00).

<sup>36</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Abertura de Espaços Comunitários, Carga Tributária, Capacidade Contributiva e Efeito-confisco”, ob. cit., p. 235.