



**NOTA DE DIREITO**

Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e  
Direito da ESPM

---

## **NOTA DE CONJUNTURA JURÍDICA**

**Setembro de 2009 – Nº.04**

**O PRÍNCÍPIO DO NÃO CONFISCO E A TRIBUTAÇÃO SUPOSTADA PELAS PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL.**

**Profa. Dilene Ramos Fabretti**

**Mestra em Direito e professora da PUCSP.**

### **1- Introdução**

O presente estudo busca analisar o complexo tema relativo ao princípio do não-confisco no direito tributário nacional, tema de essencial importância para a consagração do princípio maior da segurança jurídica, valor fundamental que estabelece a ordem social e confere tranquilidade aos cidadãos. Das considerações apresentadas, muitas questões controversas surgem e, de imediato, a dificuldade de apurar a real consistência do confisco tributário uma vez que não existem, no Brasil, parâmetros objetivos para determinar patamares de tributação que superados tipificam confisco.

A complexidade do sistema tributário nacional e a onerosidade da carga tributária pátria, marcada pela voracidade arrecadatária e pela necessidade em preencher o constante déficit dos cofres públicos,



## NOTA DE DIREITO

Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e  
Direito da ESPM

---

ensejam cuidadoso exame para verificar o respeito ao princípio constitucional e as dificuldades de sua aplicação.

Do tema proposto e de todos os fatores que nele intervêm, surge, naturalmente, a mais controversa das questões, que é reconhecer ou não o efeito confiscatório na tributação nacional, cuja resposta implica consequências de difícil solução, não apenas jurídicas, mas políticas, econômicas e sociais.

Para melhor elucidação do tema, optou-se por dividir o presente estudo em duas análises, a do presente artigo, relativa ao impacto tributário sobre as pessoas físicas, e posteriormente, em artigo seguinte, a da tributação conjunta e o impacto econômico suportados pelas pessoas jurídicas.

### **2- Definição de Confisco**

Difícil não é definir confisco, mas sim quando e como se configura confisco em matéria tributária, bem como se tal princípio deve irradiar seus efeitos considerando individualmente cada tributo, ou ao contrário, deve observar o conjunto de tributos suportados pelos contribuintes, como pessoas jurídicas ou físicas.

Confisco significa etimologicamente, conforme De Plácido e Silva:

CONFISCO: ou confiscação, é o vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido e 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 praticados por uma pessoa, em virtude do que, além



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público.”<sup>1</sup>

Ou, na síntese de Maria Helena Diniz:

“Ato de apreender e adjudicar bens de outrem como medida punitiva”:<sup>2</sup>

Destarte, o vocábulo confisco compreende os elementos “apreensão de bens” e “intuito punitivo”, atrelando-se à ideia de sanção negativa. Tal significado, per si, já conflita com o conceito de tributo estabelecido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que reza “prestação pecuniária, compulsória, que não constitui sanção por ato ilícito”, ou seja, tributo é obrigação em dinheiro que deriva de ato lícito, praticado na conformidade da lei vigente, e que uma vez cumprida na forma, tempo e local previstos, não pode ensejar penalidade. Não há como estabelecer punição ao contribuinte por ter esse praticado ato legal e recolhido a exação referente ao cofre público competente, pois tal punição feriria frontalmente o princípio da segurança jurídica, bem como todo o sistema de direito resguardado pela Constituição Federal.

Em matéria tributária, configuraria tributo com efeito de confisco aquele que incidisse sobre o patrimônio do contribuinte de forma a espoliá-lo no todo ou em parte, atingindo-lhe destarte, a propriedade ou a renda, desrespeitando e ferindo frontalmente a capacidade contributiva deste e levando-o a situação de esgotamento da riqueza tributável.

A definição de confisco tributário foi objeto de estudo de diversos juristas de porte, dentre eles Antônio Roberto Sampaio Dória para quem o confisco ocorre “quando o Estado toma de um indivíduo ou de uma classe além do que lhes dá em troca, verifica-se exatamente o desvirtuamento do imposto em confisco, por ultrapassada a tênue linha divisória entre as desapropriações, a serem justa e

---

<sup>1</sup> De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, pág.505

<sup>2</sup> Maria Helena Diniz, *Dicionário Jurídico*, pág.756



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

equivalentemente indenizadas, e a cobrança de impostos, que não implica em idêntica contraprestação econômica.”<sup>3</sup>

Roque Antônio Carrazza, assim explica confisco tributário:

“Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim, dizer, *esgota* a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas.”<sup>4</sup>

### 3- O Princípio do Não Confisco na Constituição Federal

O princípio do não confisco foi consagrado no inciso IV do art.150 da Constituição Federal, que dispõe:

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

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”

Tal princípio assegura expressamente limitação constitucional, objetivando impedir que o Estado exproprie, aniquile riqueza ou inviabilize atividade do contribuinte através da tributação, cuja função é a realização do bem comum. Assim o princípio do não confisco busca proteger o indivíduo da fúria arrecadatória do Estado, estabelecendo limites ao sacrifício que o contribuinte deva oferecer aos cofres públicos em favor do interesse coletivo. Não há como realizar o bem coletivo sem a preservação dos

---

<sup>3</sup> Antonio Roberto Sampaio Dória, *Direito Constitucional Tributário e "due process of law"*, pág.175

<sup>4</sup> Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, pág 89



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

bens individuais, nem sem garantir o necessário desenvolvimento da iniciativa privada. Nesse sentido, já dissertava Ataliba Nogueira:

“Ora, sacrificar o bem de todos os indivíduos ao bem comum é absurdo, porque o bem público não há de ser mais do que condição, meio para o bem privado de todos os indivíduos, **porque é impossível bem público sem o bem individual de muitos.**”<sup>5</sup>. (grifos nossos)

#### **4 – A Carga Tributária Nacional e o Princípio do Não Confisco.**

O princípio do não confisco, como inafastável proteção constitucional consagrada aos particulares, limita o poder de tributar do Estado, restringindo sua atuação arrecadatória.

Surgem, da análise do tema, várias indagações cujas soluções não são simples, e, invariavelmente, três principais dúvidas: 1) se a vedação ao confisco se aplica aos tributos individualmente considerados ou aos efeitos gerados pela totalidade da carga tributária; 2) se impõe limite ao sujeito ativo para respeitá-lo observando apenas os efeitos produzidos dentro de sua competência de arrecadação ou pelo impacto gerado em conjunto com os demais agentes arrecadadores; 3) se a tributação nacional é confiscatória.

##### **4.1– Vedação ao Tributo e ao Sistema Tributário com Efeito Confiscatório**

Se o princípio do não confisco protege o contribuinte de tributação abusiva que lhe retire a capacidade contributiva, levando-o a situação de esgotamento da riqueza tributável, implícita está nele a proteção ao mínimo vital que assegure ao cidadão uma existência digna. No entanto, proteger o contribuinte significa ampará-lo contra tributo confiscatório ou contra os efeitos provocados pelo ônus de todo o sistema, pela carga tributária efetivamente suportada?

---

<sup>5</sup> José Carlos Ataliba Nogueira, *O Estado é meio e não fim*, pág.66



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

Embora os agentes arrecadadores utilizem a infeliz interpretação literal do dispositivo constitucional, que veda utilização de “tributo” com efeito confiscatório, como se esse fosse isolado, confisco pode, na prática, ocorrer tanto por um tributo quanto pela tributação em conjunto. Seria o princípio inócuo e sem sentido se restringisse sua proteção impedindo confisco desde que o efeito fosse de um único tributo, mas o autorizasse através do sistema tributário. Equivaleria a afirmar que, desde que fossem promovidos por mais de um tributo, a expropriação, a extinção da capacidade contributiva e o esgotamento do mínimo vital seriam válidos.

Destarte a violação ao princípio pode ocorrer através de tributo confiscatório e de carga tributária confiscatória. Define Ives Gandra da Silva Martins:

“Tenho para mim que o efeito confisco permite a tríplice conformação de carga tributária confiscatória, tributo confiscatório e tributo não confiscatório com efeito confiscatório.

Carga tributária confiscatória 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.

Tributo confiscatório é aquele cuja alíquota escolhida ultrapassa o razoável. Tributo não confiscatório com efeito confisco 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>6</sup>

Argumentam contrariamente, Ricardo Lobo Torres e Paulo César Bária de Castilho:

“A proibição de tributos confiscatórios deve ser examinada isoladamente com relação a cada hipótese de incidência, levando-se em conta as condições de modo, tempo e lugar que possam tornar

---

<sup>6</sup> Ives Gandra da Silva Martins, *Impactos Tributários na Internacionalização*, pág.26



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

inconstitucional a sua aplicação. O controle judicial se exerce sobre a norma que institui o confisco e não sobre o sistema tributário em geral.”<sup>7</sup>

“Não há, portanto, um limite para a carga tributária que se possa exigir dos contribuintes, levando-se em consideração a competência que cada um dos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) tem para criar e exigir tributos.”<sup>8</sup>

Embora o tema suscite divergentes opiniões, observadas as argumentações, percebe-se que se fundamentam não na questão de abrangência do amparo constitucional, mas da viabilidade de sua aplicação. Essa inviabilidade passa por questões que nada tem de jurídicas e que na verdade são, principalmente, políticas e econômicas. A primeira e maior delas, é no mínimo, perigosa, pois reconhecer a possibilidade de confiscatoriedade da carga tributária conjunta implica declarar inválido e abusivo o próprio sistema tributário nacional.

Da mesma forma, e até matematicamente, conhecer com exatidão quando e em razão da instituição ou majoração de que tributo ocorreu a confiscatoriedade é tarefa praticamente impossível, e mais ainda qual é o agente arrecadador que ao exercer sua competência tributária, é o responsável pelo efeito confiscatório da carga tributária.

O Supremo Tribunal Federal, em importante julgado proferido na ADIn 2010-2, declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 9.783/99, que elevava alíquota da contribuição previdenciária dos servidores públicos, reconhecendo a afronta ao princípio do não confisco que tal majoração consistia. Ao analisar a confiscatoriedade da referida exação, manifestou a tese de que o efeito de confisco deve ser identificado não apenas em função do tributo, mas da totalidade da carga tributária:

“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

---

<sup>7</sup> Ricardo Torres Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol.III, pág.136

<sup>8</sup> Paulo César Bária de Castilho, *Confisco Tributário*, pág.101



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

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 excesso de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.”

Embora o julgado retro transcrito seja de insofismável e histórica importância por reconhecer que o efeito confiscatório deve ser identificado na análise da totalidade da carga tributária, ao mesmo tempo, apresentou tese limitando a confiscatoriedade aos efeitos gerados pela tributação do mesmo agente arrecadador. Restringir a aplicação do princípio à tributação instituída pelo agente político, isoladamente, permite a violação pela tributação conjunta, desamparando, da mesma forma, o contribuinte para quem pouca diferença faz ser espoliado por um ou mais sujeitos ativos se o resultado será o esgotamento de sua riqueza tributável.

Argumenta Estevão Horvath:

“É que o Brasil, sendo um Estado federal, não percebemos como se possa, eficazmente, coibir, de forma simultânea, a criação ou o aumento de tributos (para prevenir que tenham alcance confiscatório) nas várias esferas do governo.”<sup>9</sup>

Não obstante, em que pesem os consideráveis argumentos, a dificuldade em auferir o efeito de confisco, advinda também da repartição de competências de arrecadação, não pode ser útil para justificar a violação do princípio do não confisco e via de consequência, da capacidade contributiva e da segurança jurídica.

---

<sup>9</sup>Estevão Horvath, *O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário*, pág.83



## NOTA DE DIREITO

Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e  
Direito da ESPM

### 4.2 – Tributação Vigente

A alta carga suportada pelos contribuintes do sistema tributário nacional é, além de indubitavelmente elevadíssima, polêmica, pela excessiva, descontrolada e contínua produção de normas reguladoras tanto das obrigações principais quanto dos deveres instrumentais. Tal abundância normativa, que às vezes inclui a tentativa de regular detalhes irrelevantes, longe de tornar as leis claras aos cidadãos, impossibilita o entendimento e o acompanhamento das constantes alterações bem como dificulta extremamente o adimplemento das obrigações e o cumprimento dos deveres, tornando a tributação objeto de insatisfação das pessoas físicas e jurídicas a ela submetidas. Da complexidade e onerosidade do sistema vigente surge a problemática referente ao confisco.

É importante demonstrar, nesta oportunidade, de forma genérica e sem pretensões de exaustão do tema, os tributos atualmente vigentes, relacionados no quadro abaixo:

### QUADRO GERAL DOS TRIBUTOS VIGENTES

#### Exclusivos da Pessoa Jurídica:

S/Faturamento (Receita bruta)	S/Folha de Salários	S/Lucro
COFINS	INSS	IRPJ
PIS	SAT	ADIC/IR
IPI	TERCEIROS	CSL
ICMS/ISS	FGTS	
	C.S.FGTS	



## NOTA DE DIREITO

Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e  
Direito da ESPM

### Gerais (PF ou PJ) e incidentes sobre o patrimônio ou renda conforme atividade praticada:

#### IMPOSTOS

Renda da pessoa física	IRPF
Propriedade de veículos automotores	IPVA
Propriedade territorial rural	ITR
Propriedade territorial urbana	IPTU
Importação	II
Exportação	IE
Transmissão de bens <i>inter vivos</i>	ITBI
Transmissão de bens <i>causa mortis</i> e doações	ITCMD
Imposto sobre Operações Financeiras	IOF

#### Contribuições:

À seguridade social (empregado)	INSS
Provisória s/ movimentações financeiras	CPMF ( <i>Extinta</i> )* <sup>10</sup>
De intervenção no domínio econômico	CIDE

<sup>10</sup> A CPMF foi extinta em 31/12/2007, uma vez que o Senado Federal rejeitou a emenda constitucional que pretendia prorrogá-la até 31/12/2011.



## NOTA DE DIREITO

Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e  
Direito da ESPM

De interesse das categorias profissionais ou econômicas

É oportuno lembrar que a Constituição Federal distribui a competência tributária dos entes federativos da seguinte forma:

<b>União</b>	Impostos: II, IE, IPI, IRPJ, IRPF, IOF, ITR, <i>IGF</i> <sup>11</sup>
	Taxas : Serviços ou poder de polícia
	Contribuições: Melhoria
	Sociais
	Intervenção no domínio econômico
	Categorias profissionais ou econômicas
	Empréstimo Compulsório
	Imposto Extraordinário
	Competência residual da união – art.154
<b>Estados</b>	Impostos: ICMS, IPVA, ITMCD
	Taxas: Serviços ou poder de polícia
	Contribuições: Melhoria

<sup>11</sup> O Imposto sobre Grandes Fortunas previsto no artigo 153 ,VII da Constituição Federal não teve, ainda, sua regra matriz de incidência delineada em lei competente.



## NOTA DE DIREITO

Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e  
Direito da ESPM

**Municípios** Impostos: IPTU, ITBI, ISS

Taxas: Serviços ou poder de polícia

Contribuições: Melhoria

Para o Custeio de Serviços de Iluminação Pública<sup>12</sup>

**Distrito Federal:** Os mesmos tributos de competência dos Estados e dos Municípios

Possibilita melhor elucidação do tema a análise em apartado do ônus tributário suportado pelas pessoas físicas e, oportunamente, em artigo próprio, o suportado pelas pessoas jurídicas.

### 4.3 – Pessoas Físicas

No que tange às pessoas físicas, não detém menor complexidade o exame da questão relativa ao ônus tributário efetivamente suportado, que comporta variações de incidência subjetivas, em função da atividade profissional, do patrimônio acumulado, entre outras. Não obstante, verifica-se numa primeira análise, que o referido ônus imposto pela tributação direta se concentra, primordialmente, na renda e proventos de qualquer natureza e na propriedade da pessoa física.

Para efeito de incidência do Imposto de Renda, a expressão renda e proventos de qualquer natureza compreende ganhos econômicos, acréscimos patrimoniais ao capital do contribuinte, que ensejem riqueza nova. Nesse sentido a lição do mestre Roque Antônio Carrazza:

<sup>12</sup> Introduzida pelo artigo 149-A acrescentado à Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 39/02



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

“Assim,... , renda e proventos de qualquer natureza são os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo.

Para que haja renda e proventos de qualquer natureza é imprescindível que o capital, o trabalho ou a conjugação de ambos produzam entre dois momentos temporais, riqueza nova, destacada daquela que deu origem e capaz de gerar outra.

Observamos que para que uma riqueza nova seja havida por renda tributável não é necessária sua efetiva, periódica e constantemente reprodução, basta exista em tese, a possibilidade de isto vir a acontecer.”<sup>13</sup>

Destarte, encontram-se tributados por essa via os salários derivados de vínculo empregatício, os rendimentos advindos do exercício de atividade profissional autônoma, os alugueres, prêmios, bonificações, etc., de acordo com os critérios da generalidade e da universalidade, expressamente estabelecidos na Magna Carta em seu art.153, §2, I , que determinam que o IR deverá ser exigido de todos que auferirem renda, sem distinção, e que toda e qualquer forma de renda ou provento dever ser tributada, qualquer que seja sua origem, mesmo que obtida em território estrangeiro, desde que configure acréscimo patrimonial e riqueza nova, respectivamente.

Assim o ônus suportado variará, inicialmente, de acordo com princípio da progressividade, que é instrumento para a realização da Justiça Fiscal para atingir de melhor forma a finalidade distributiva dos encargos tributários entre os contribuintes.

A progressividade consiste na aplicação de alíquotas diferenciadas que vão se elevando gradativamente de acordo com o aumento da base de cálculo. Assim quanto menor a base de cálculo, menor será a alíquota que sobre ele incidirá, e por via de consequência, quanto mais elevada a base de cálculo, maior deverá ser a alíquota a ela aplicada.

---

<sup>13</sup> Roque Antonio Carrazza, *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)* – págs. 35 e 36



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

Para atender a progressividade, as alíquotas devem ser aplicadas de forma diferenciada e crescente em relação direta ao aumento do valor tributável e, somente se observados esses parâmetros haverá equitativa repartição de carga tributária, para que os contribuintes com maior capacidade contribuam mais aos cofres públicos, desonerando os que menos tem condições econômicas, promovendo, assim a redistribuição de riqueza, e conseqüentemente a justiça tributária, econômica e social.

Há que se ressaltar, porém, que mesmo no imposto de renda pessoa física, que respeita a progressividade é fácil verificar as dificuldades da realização da Justiça Fiscal entre o que dispõe tanto a teoria como a lei em abstrato e a realidade concreta. Tal afirmação se comprova pela pouca progressividade que nesses impostos se verifica, como por exemplo, nas alíquotas incidentes sobre as gradativas bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física:

R\$	Alíquota	Parcela a deduzir
Até 1.434,59	-	-
De 1.434,60 até 2.150,00	7,5%	107,59
De 2.150,01 até 2.866,00	15%	268,84
De 2.866,71 até 3.582,00	22,5%	483,84
Acima de 3.582,00	27,5	662,94

O simples exame ótico da tabela acima transcrita demonstra a imperfeição das leis, pois dele se verifica que poucas são as faixas de renda bem como as alíquotas sobre essas bases incidentes. Mesmo com alteração da tabela para o exercício de 2009, onde foram inseridas duas novas alíquotas, a de 7,5% e a de 22,5%, persiste tal incoerência, pois, além do baixo limite de isenção, existem quatro graus de alíquotas que incidem sobre bases de cálculo muito próximas, onde a mais alta apresenta diferença não significativa de valor econômico com a primeira escala, bem como diferença pouco representativa em relação à do nível isento.



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

Portanto, a progressividade adotada para a referida exação revela-se indubitavelmente insuficiente ao considerarmos a proximidade entre os que não podem contribuir para o sistema de arrecadação e os classificados como de “maior“ capacidade contributiva. Da mesma forma, é impossível jurídica ou economicamente enquadrar um contribuinte que, a título de exemplo, tenha renda de R\$ 3.600,00 no mesmo nível de capacidade de outro que tenha renda de R\$ 30.000,00, o que, no entanto, tal progressividade considera pertencentes à mesma escala de riqueza tributável, com a mesma capacidade contributiva..

Para que fosse realmente respeitado o princípio da capacidade contributiva, necessária seria a maior graduação das bases de cálculo e sobre elas a incidência de alíquotas que se iniciassem menores e fossem subindo na escala até que, sobre uma base de cálculo ampla, incidisse uma alíquota efetivamente mais alta, para assim, efetivamente distribuir a riqueza social.

Complexa também é a distinção entre a capacidade contributiva e capacidade econômica propriamente dita. Embora muitos juristas entendam que capacidade econômica e contributiva tem o mesmo significado, estas não se confundem para efeitos de tributação, pois capacidade econômica seria subjetiva, relativa à verdadeira condição financeira em que se encontra o sujeito passivo que, muitas vezes, pratica fato que desencadeia a incidência de tributo, sem que isso, no entanto, corresponda a condições econômicas reais de cumprimento da obrigação.

O agente arrecadador tende a considerar a capacidade contributiva com objetiva e não subjetiva, ou seja, não leva em conta particularidades da situação real financeira do contribuinte, considerando dificuldades individuais, mas sim, sua renda, propriedades e bens, ou seja, a aparente manifestação de riquezas, baseando-se no que Alfredo Augusto Becker denominou “*fatos signos presuntivos de riqueza*”, ou seja, fatos que denotam sinais de riqueza sobre os quais deverá incidir a tributação por meio de impostos, mesmo que esses sinais não correspondam a real e efetiva situação econômica do



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

contribuinte. Tal teoria se comprova, por exemplo, como no caso em que o contribuinte proprietário de um imóvel de alto padrão, adquirido em determinado período em que tinha uma alta remuneração, atualmente estar desempregado sem qualquer tipo de rendimentos a auferir, portanto sem capacidade econômica propriamente dita. Para efeito de tributação por via de IPTU, deverá esse contribuinte arcar com o ônus correspondente ao imóvel de alto padrão, posto que é a propriedade o fato que presume sua riqueza mesmo que, em razão do desemprego, não tenha o referido sujeito passivo efetiva situação econômica para suportar a exação.

Há que se ressaltar, no entanto, que muitos estudiosos do tema defendem posição contrária, atribuindo a ela certa subjetividade, no sentido de que há de ser preservado o denominado “mínimo vital”, assim entendido o mínimo para a sobrevivência digna do cidadão. O respeito ao mínimo vital impede, destarte, o esgotamento de riqueza do contribuinte, e sua não observação implicaria na extinção, por via de consequência, da capacidade contributiva. Não obstante, grande é a dificuldade de definir com precisão o mínimo vital, conceito bastante relativo se observado subjetivamente, pois cada contribuinte terá realidade econômica própria e diferenciada. O mínimo vital não tem o mesmo significado quando aplicado às diferentes realidades econômicas componentes da sociedade brasileira e, ainda, compreende também a observância de outros princípios constitucionais que preservam direitos e garantias individuais e coletivos, como o do direito ao salário mínimo, à propriedade, ao trabalho, à educação, ao lazer, e todos os demais que perfazem uma existência digna.

A tributação da pessoa física variará, então, não só pela progressividade, mas também em razão da atividade que a pessoa física exerce. Se seus rendimentos tiverem origem salarial, o contribuinte suportará, além do IR, a contribuição social (INSS) do empregado, e a contribuição sindical de sua categoria, todos descontados em folha. Se exercer atividade profissional autônoma, suportará o IR, a contribuição social, acrescida do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, e sujeito ainda, à contribuição de sua categoria profissional.



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

A propriedade, por sua vez, será tributada por via de IPVA, IPTU, ITR e ainda, na sua transmissão por herança ou doação (ITCMD) e venda (ITBI), caso em que apurado ganho de capital, esse constituirá riqueza nova, sujeita ao IR.

A onerosidade tributária, agravada pela insuficiente progressividade adotada no IRPF, passa a produzir efeito confiscatório sobre o contribuinte cuja renda é classificada na mais elevada alíquota de tributação, sem corresponder, efetivamente à sua capacidade contributiva. Assim, um sujeito passivo que, como ocorre em grande parte da população economicamente ativa, possui uma única fonte de renda, a título de exemplo um salário de R\$ 3.600,00 terá, através do IRPF e da Contribuição Previdenciária, aproximadamente 1/3 desse valor deduzido na fonte. Com a mesma renda, suportará a carga tributária física conjunta, IPTU, IPVA, e taxas, dentre outros.

Acrescente – se que referida pessoa física é também o contribuinte de fato dos impostos indiretos, que incidem sobre a produção e a venda de bens ou serviços e repercutem no preço através das várias etapas de produção e circulação econômica até atingir o consumo final, como explica Láudio Camargo Fabretti:

“A primeira etapa do ciclo econômico é a produção, que compreende a extração (minerais, carvão, sal, ouro, pedras preciosas etc.), a agricultura (plantação e colheita), a criação (pecuária, suinocultura, avicultura etc.) e a industrialização, ou seja, atividade econômica que transforma a matéria-prima em produto. Entretanto, a lei pode equiparar à industrialização outras atividades econômicas, como, por exemplo, o beneficiamento, a montagem de partes e peças, o condicionamento, etc.

A segunda etapa é a circulação, que compreende a comercialização de bens e a prestação de serviços.

A terceira etapa é o consumo, que é aquisição pelo usuário final de bens e serviços.”<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Láudio Camargo Fabretti, *Direito Tributário Aplicado – Impostos e Contribuições das Empresas*, pág.13



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

Assim, suporta também a pessoa física, efetivamente, os impostos classificados como indiretos, incidentes sobre a produção e a venda de bens ou serviços que calculados e repassados para o preço final, transferem o ônus para o consumidor final, que suporta economicamente os encargos.

Do exposto, pretende-se demonstrar que, no caso em tela, os tributos somados, absorvem a capacidade contributiva e retiram o mínimo vital. A excessiva tributação que recai sobre referida pessoa física agride o preceito constitucional que consagra como direito fundamental a existência digna, cujo conceito abrange educação, habitação, saúde, segurança, lazer, entre outros, todos cada vez mais dependentes da economia individual, em razão da insuficiente e insatisfatória atuação do Estado.

### **5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ao longo deste estudo demonstra-se a complexidade e as dificuldades de abordagem do tema, sobre o qual a escassez de obras, a omissão do poder legislativo para normatizar confisco, bem como a insuficiente jurisprudência, pelas raras manifestações do Poder Judiciário sobre a matéria, ocorridas incidentalmente e não como objeto específico das decisões proferidas, dificultam seu esclarecimento. Embora louvável tentativa de delimitação legal de confisco tributário tenha sido apresentada em anteprojeto de lei do Senador Fernando Henrique Cardoso, posteriormente Presidente da República, com apoio do Professor Geraldo Ataliba, esta não prosperou. O referido anteprojeto pretendia alterar o artigo 7º do Código Tributário Nacional, e continha a seguinte redação:

“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.

§ 1º É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadorias previstas na legislação vigente.



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

§ 2º Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio.

§ 3º As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior”.

Se o anteprojeto retro transcrito foi objeto de controvérsias, para alguns excessivo e para outros insuficiente, a iniciativa de estabelecer parâmetros legais de confisco é meritória, principalmente por consagrar a necessidade de planejamento conjunto das esferas federativas, impondo, destarte, limites à fúria arrecadatória. No entanto não obteve sucesso e permanece arquivado.

A inconsistência do princípio do não confisco, que enseja tantas dúvidas, porém, não pode servir de instrumento útil para qualquer dos sujeitos da relação tributária. Não se presta a fundamentar, diante da insatisfação das pessoas físicas e jurídicas com a carga tributária, a evasão fiscal, justificando atos ilícitos e prejudiciais à consecução do bem coletivo. Por outro lado, não pode ser escusa para perpetuar os excessos cometidos pelo Poder Público na busca incessante e desordenada de recursos.

Em que pesem as opiniões contrárias, a carga tributária pátria tem efeito confiscatório inversamente proporcional à capacidade contributiva, que não atinge diretamente a camada privilegiada da sociedade concentradora de poder econômico e de efetiva capacidade contributiva, mas que viola a capacidade e fere direitos fundamentais dos economicamente mais fracos. Nesse sentido, o artigo de autoria do presidente da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e ex-secretário da Receita Federal, Osiris de Azevedo Lopes Filho:



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

“Chegou-se a uma situação limite, que claramente demonstra a insustentabilidade do que tem sido a rotina produtora de normas jurídicas pelo Poder Executivo Federal, principalmente na edição de regras tributárias.

(...)

Há um clima de golpismo que compromete a legitimidade de que deve ser dotada a norma tributária.

(...)

Além disso, perdeu-se a noção elementar de que a eficácia do sistema tributário decorre da colaboração ativa do contribuinte. É ele que cumpre a norma tributária, pagando espontaneamente os tributos, fazendo os registros e a contabilização pertinentes. O Fisco efetivamente tenta controlar essa atividade. Mas o faz após a ocorrência dos fatos. Mudanças constantes, na legislação, sem sentido de racionalidade continuada, albergando privilégios e protecionismos indecorosos, terminam por criar ambiente que induz à resistência ao tributo. E se a carga tributária está concentrada no povo trabalhador, na classe média e na média empresa, contrariando o princípio básico da capacidade contributiva, passa a vigor a selvageria tributária.”

Essa, infelizmente, a realidade da nossa tributação. **Selvageria contra os menos dotados economicamente.**” (grifos nossos)<sup>15</sup>

Ao contrário da política arrecadatória adotada pelos entes federativos, que vislumbra no aumento sucessivo de tributação, seja pela majoração de alíquotas ou pela instituição de novas exações, a melhor forma de preenchimento dos cofres públicos, o ajuste redutor tributário proporciona real aumento de arrecadação. Enquanto o excessivo ônus tributário conduz à evasão fiscal - aumentando os índices de sonegação - ao mercado informal de trabalho, à retração da produção e consumo e à redução

---

<sup>15</sup> Osiris de Azevedo Lopes Filho – *Artigo “Selvageria Tributária”*, publicado no jornal Gazeta do Povo, do Paraná, e reproduzido no boletim eletrônico da OAB - 13/01/2008



## NOTA DE DIREITO

### Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e Direito da ESPM

---

de investimentos, uma carga tributária mais justa, com menor número de tributos, normas mais claras e simples para o entendimento e cumprimento das obrigações principais e formais, não só viabiliza o adimplemento tempestivo da tributação, reduzindo penalidades e diminuindo o temor e a fuga fiscal do contribuinte, como facilita o exercício da própria fiscalização.

De nada adianta uma projeção de arrecadação que não se cumpre, cuja onerosidade com efeito de confiscatoriedade conduza o contribuinte à inadimplência, obrigando o agente arrecadador a interpor e custear infundáveis execuções fiscais, aguardando por anos a fio a incerta satisfação do crédito.

Por fim, cumpre recordar, que se o sistema tributário carece de normas que regulamentem o confisco tributário, cabe ao contribuinte, lesado pela onerosidade excessiva, a iniciativa de buscar solução submetendo a violação à apreciação do Poder Judiciário, legítimo guardião da Constituição Federal.

### BIBLIOGRAFIA

CARRAZZA, Roque Antonio

**Curso de Direito Constitucional Tributário** - 19ª edição – Editora Malheiros - 2003.

**Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)** – Malheiros Editores – 2005

CASTILHO, Paulo César Baria – **Confisco Tributário** – Editora Revista dos Tribunais - 2002.

De PLÁCIDO e SILVA - **Vocabulário Jurídico** – Editora Forense –1987.

DINIZ, Maria Helena

**Dicionário Jurídico** – Editora Saraiva - 1998;

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio - **Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”** - 2ª edição, Editora Forense – 1986

FABRETTI, Láudio Camargo

**Direito Tributário Aplicado – Impostos e Contribuições das Empresas** - Editora Atlas -2006

HORVATH, Estevão – **O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário** – Editora Dialética - 2002.



## NOTA DE DIREITO

Nota de responsabilidade do Departamento de Economia e  
Direito da ESPM

---

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo – **“Selvageria Tributária”** - artigo publicado no jornal Gazeta do Povo, do Paraná, reproduzido no boletim eletrônico da OAB em 13/01/2008

MACHADO, Hugo de Brito Machado

**Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988** - 5ª edição – Editora Dialética -2004

MARTINS, Ives Gandra da Silva

**Direitos Fundamentais do Contribuinte** - Pesquisas Tributárias nº 06, Centro de Extensão Universitária - Editora Revista dos Tribunais, 2000.

**Impactos Tributários na Internacionalização** - artigo publicado pelo Centro Brasileiro de Relações Internacionais – CEBRI –2006

NOGUEIRA, José Carlos Ataliba - ***O Estado é Meio e Não Fim*** - 3ª edição - Saraiva Livres Editores - 1955

TORRES, Ricardo Lobo

**Princípios e Limites da Tributação** – Coordenação de Roberto Ferraz - Editora Quartier Latin - 2005