



Artigos Convidados

O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO EFEITO CONFISCATÓRIO E O MITO DA PROPRIEDADE

Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva

Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte-UFRN. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários- IBET. Mestre em Direito, Estado e Constituição pela Universidade de Brasília- UnB. Ex-Procurador da Fazenda Nacional. Advogado e Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados na área de Direito Tributário e Tributação.

RESUMO

Trata do conceito de “efeito de confisco” conforme trazido pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. Analisa o aludido conceito com base na obra “O mito da propriedade”, de Nagel e Murphy, a qual veicula a ideia de que a propriedade privada tem cunho convencional e pós-estatal. As concepções correntes de confisco no Brasil partem da premissa de que a propriedade é um direito pré-estatal e, portanto, pré-tributária, o que não corresponde à lógica do desenvolvimento constitucional das sociedades ocidentais. À luz dessas premissas, busca uma metodologia de aferição de efeito confiscatório.

Palavras-chave: Tributário. Confisco. Mito da propriedade.

1. INTRODUÇÃO

O art. 150, inciso IV, da Constituição, prevê que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de usar tributo com efeito de confisco. A simplicidade gramatical do dispositivo não tem correspondência na complexidade de sua semântica. Tanto é que a doutrina e a jurisprudência vivem às voltas da delimitação do que seria confisco.

O presente trabalho tem por objetivo fixar um critério delimitador do que seria o “efeito de confisco” a que se refere o texto constitucional, tomando como parâmetro o conceito de propriedade enquanto convenção social trazido pelos autores Thomas Nagel e Liam Murphy na obra “O mito da propriedade”.

Antes de chegar a esse ponto, será examinada, preliminarmente, a conceituação de confisco trazida na doutrina brasileira tradicional. Em seguida, análise semelhante será feita no que diz respeito à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Segue a essas análises uma crítica de suas premissas com base no paradigma da propriedade enquanto convenção social. Essa crítica envolve a ideia de que o confisco teria por parâmetro uma propriedade pré-tributária supostamente legítima.

Por fim, será construída uma metodologia de aferição do efeito confiscatório que seja compatível com as premissas adotadas nos itens anteriores. Essa metodologia toma por base os princípios de distribuição dos ônus fiscais na sociedade, considerando, além da literatura adotada, as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro.

2. CONCEPÇÕES DE CONFISCO NA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

O enfrentamento do problema proposto impõe preliminarmente o exame do estado da arte no que diz respeito ao conceito de confisco. A concepção doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, conforme se verá, ainda é tormentosa.

Para Ives Gandra da Silva Martins (2011, p. 30), sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que essas necessidades para reinvestir ou se desenvolver), estar-se-á perante o confisco.

Para Martins, portanto, o conceito de confisco é subjetivo, porque



depende do efeito concreto da medida tributária na propriedade de um indivíduo específico. Vai contra, por exemplo, conceitos objetivos do que seria confisco, como o conceito jurisprudencial argentino¹.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 212), por sua vez, não oferece um conceito fechado do que seria efeito confiscatório. O autor apenas coloca que o art. 150, inciso IV, da Constituição, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de lhe comunicar que existe limite para a carga tributária.

Um conceito que chama a atenção é o de Leandro Paulsen (2011, p. 208), que se transcreve literalmente:

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

Paulsen, portanto, segue Martins no conceito subjetivo de confisco, na medida em que o condiciona à aferição de que o efeito vedado depende da inviabilização do direito de propriedade de um dado sujeito passivo. Entretanto, ao contrário de Martins, Paulsen leva em consideração alíquotas aplicáveis a um tributo específico e não à tributação agregada para aferir o efeito confiscatório.

Por outro lado, Difini (2007, p. 263-266) não caracteriza a proibição do efeito de confisco como norma de conduta, mas sim como norma de colisão entre outros princípios constitucionais²:

¹ Segundo Silva e Gassen (2012, p. 250), a Corte Suprema da Argentina fixou jurisprudencialmente que ocorre confisco quando a tributação supera o montante de 33% do patrimônio.

² Bobbio (1995, p. 34-35) define as normas de conduta como aquelas que prescrevem comportamentos. Por outro lado, as normas de estrutura são aquelas que não prescrevem comportamentos, mas sim os procedimentos e condições através dos quais se produzem normas válidas. Exemplo de normas de estrutura são as normas de



A norma que estabelece a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco não é regra, pois não se aplica por subsunção, nem princípio no sentido mais restrito (mandamento *prima facie*), mas um dos princípios (em *sentido lato*) que regem a aplicação dos demais e é medida da ponderação destes: é norma de colisão. (...) norma de colisão (tal qual a proporcionalidade) que, nos casos mais afetos à sua operatividade, substitui o princípio da proporcionalidade, como norma para solução de hipóteses de colisão de princípios em sentido estrito. (...) 23. Sendo uma norma de colisão, cuja função é solucionar hipóteses de colisão entre princípios em sentido estrito, o princípio da proibição de tributos com efeito confiscatório não é apenas um aspecto, elemento ou subprincípio de um dos princípios eventualmente em colisão (direito de propriedade), nem sua aplicação tem por finalidade exclusiva a proteção deste direito, mas a realização, através das soluções que propiciar às situações de conflitos entre princípios, do valor de justiça acolhido pelo sistema constitucional tributário.

Pela tese de Difini, é possível, como ele próprio destaca, que assim como o direito de propriedade, também os princípios do livre exercício profissional e da livre iniciativa podem entrar em conflito com outros princípios, que visam a fins de sociabilidade, objeto de proteção constitucional, derivados do princípio do Estado Social e Democrático de Direito, aplicando-se, no campo da tributação, o princípio da vedação ao efeito de confisco como norma de colisão.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o confisco é de longa data.

No Recurso Extraordinário no 18.331/SP³, de 1951, o Ministro Orozimbo Nonato aduzia que o poder de taxar somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. Nesse julgado foi proferida uma lapidar frase do Ministro Orozimbo Nonato: “O poder de tributar

competência legislativa e de procedimento legislativo. Para Difini, portanto, a norma que prevê a vedação ao confisco seria uma norma de estrutura.

³ RE 18331, Relator(a): Min. OROZIMBO NONATO, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/09/1951, ADJ DATA 10-08-1953 PP-02356 DJ 08-11-1951 PP-10865 EMENT VOL-00063 PP-00283.



não pode chegar à desmedida do poder de destruir”.

A contraposição entre poder de tributar e a liberdade de trabalho, comércio e indústria (i.e., a liberdade de iniciativa) e o direito de propriedade se justificam pela circunstância de que a Constituição de 1946 não previu, expressamente, o princípio da vedação do efeito confiscatório. O relevante, neste ponto, é que o tribunal reconheceu que existe um limite à intensidade do exercício do poder de tributar do Estado. Tal limite, segundo o julgado, não tinha caráter objetivo, mas sim subjetivo, pois dependia da aferição da inviabilização ou não da atividade econômica do sujeito passivo.

Essa tendência jurisprudencial fica bastante evidente no RE nº 18.976⁴, de 1952:

A meu ver, porém, faz-se dispensável qualquer referência expressa nesse sentido, pois os próprios dispositivos fundamentais, que asseguram as liberdades individuais, entre os quais se incluiu o exercício de qualquer profissão, comércio e indústria, constituem uma implícita limitação ao poder de tributar do Estado, no concernente à criação de impostos exagerados, vedando, por consequência, que a administração, por meio de tributos excessivos, possa tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão

A decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010⁵ consolidou grande parte do entendimento do STF sobre a matéria do efeito confiscatório tributário:

ATRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - 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

⁴ RE 18976, Relator(a): Min. BARROS BARRETO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/10/1952, ADJ DATA 26-11-1952 PP-14653 ADJ DATA 26-01-1953 PP-00291 ADJ DATA 20-12-1954 PP-04445 EMENT VOL-00114 PP-00141.

⁵ ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086.



exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual 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.

A conclusão que chegou o STF sobre o princípio do não confisco no acórdão em questão, esquematicamente, aborda os seguintes pontos: (i) o confisco se caracteriza por uma carga tributária insuportável que atinge um mínimo existencial; (ii) a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária mediante a verificação da capacidade contributiva do sujeito passivo; (iii) o confisco se configura em função de um sujeito ativo específico em um determinado período de tempo; (iv) o parâmetro utilizado para aferir a insuportabilidade da tributação é o princípio da razoabilidade.

Tais pontos deixam claro que, em relação ao montante do tributo em si, a jurisprudência do STF ainda tende a analisar o efeito confiscatório de forma subjetiva, ou seja, a partir da análise do efeito concreto da tributação



sobre o contribuinte em específico.

Uma característica interessante dos julgados do STF comentados é que nenhum envolve a tributação sobre o patrimônio em si. Os dois julgamentos dos anos 1950 dizem respeito a taxas locais de licenciamento de atividades comerciais e o julgado da ADI 2.010 é referente a contribuição previdenciária de servidores públicos. Ou seja, muito embora a ideia de confisco normalmente seja associada à intervenção no patrimônio, a jurisprudência não tem analisado propriamente a tributação patrimonial, mas sim em outras bases de incidência, notadamente a renda.

Atenção especial deve ser dada à aplicação pelo STF do princípio da vedação ao confisco no que diz respeito às multas tributárias.

No caso das multas, no julgamento do RE nº 239964/RS⁶, a Primeira Turma da Suprema Corte traçou um limite objetivo baseado no princípio da vedação ao confisco, fixando o patamar máximo das multas moratórias em 20%. Destoa desse entendimento, por outro lado, outra corrente jurisprudencial adotada pela Segunda Turma no sentido que as multas confiscatórias seriam aquelas superiores a 100% do montante do tributo devido⁷.

Mais recentemente, no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727872/RS, a Primeira Turma do STF assentou definitivamente esse entendimento, fixando o patamar máximo de multas moratórias em 20%⁸. Nesse caso, o relator distinguiu as multas moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas de lançamento de ofício. O julgamento estabeleceu o limite de 20% exclusivamente às multas moratórias.

É de se destacar, por outro lado, que a questão segue aberta no STF, pois o tema se encontra afetado ao Plenário no mecanismo de julgamento por repercussão geral no RE nº 882461/MG, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

De toda a forma, observa-se uma dissonância na jurisprudência do STF no que diz respeito ao efeito confiscatório do tributo em si e da multa tributária. O confisco em relação ao tributo é tratado da perspectiva subjetiva,

⁶ RE 239964, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 15/04/2003, DJ 09-05-2003 PP-00061 EMENT VOL-02109-01 PP-00647.

⁷ RE 748257 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 06/08/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-162 DIVULG 19-08-2013 PUBLIC 20-08-2013.

⁸ AI 727872 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2015 PUBLIC 18-05-2015.



enquanto as multas são limitadas a um patamar objetivo. Isso, ressalte-se, com base no mesmo preceito constitucional, a saber, o art. 150, inciso IV.

3. CRÍTICA ÀS CONCEPÇÕES CORRENTES DE CONFISCO

Em primeiro lugar, é importante fazer uma distinção conceitual entre “confisco” e “efeito de confisco” decorrente da interpretação sistemática do texto constitucional.

A Constituição Federal utiliza o substantivo “confisco” apenas uma vez, em seu art. 150, inciso IV, em que veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios usar tributo com efeito de confisco. Entretanto, no art. 243, parágrafo único, utiliza o verbo “confiscar” na medida em que dispõe que todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração de trabalho escravo será confiscado e reverterá a fundo especial com destinação específica, na forma da lei.

Da leitura do parágrafo único do art. 243 fica fora de dúvida o sentido em que a Constituição se refere a confisco: trata-se da tomada compulsória da propriedade particular, sem indenização⁹. O confisco se contrapõe à desapropriação porque nesta, embora haja tomada compulsória da propriedade particular pelo Estado, há indenização prévia (art. 5º, XXIV) ou posterior (art. 184, *caput*), a depender de seu fundamento.

É interessante notar, contudo, que o art. 150, inciso IV, da Constituição, não veda o confisco em si, mas sim a utilização de tributo com “efeito de confisco”. Ora, o confisco em si, fora das hipóteses em que a própria Constituição o autoriza, é vedado em razão do direito à propriedade privada inerente ao sistema constitucional capitalista (art. 5º, *caput* e inciso XXIII, art. 170, inciso II). As únicas duas hipóteses constitucionalmente toleráveis de confisco são sanções por atos ilícitos: o tráfico de entorpecentes e a utilização de mão-de-obra escrava.

O tributo, contudo, é uma tomada compulsória de parcela da propriedade do cidadão. A questão é saber, portanto, o que distingue a tomada compulsória de propriedade de natureza confiscatória daquela de natureza

⁹ Geraldo Magela Alves, em seu vocabulário jurídico (2006, p. 126), conceitua “confisco” como “apropriação estatal dos bens particulares, sem indenização, na forma de pena”.



tributária lícita. O que caracteriza, portanto, o “efeito” de confisco?

A Constituição Federal, no Capítulo I do Título VI, trata do Sistema Tributário Nacional. Como se sabe, essa parte do texto constitucional condiciona o lícito exercício do poder de tributar a diversas regras limitadoras, sejam positivas (normas de competência), sejam negativas (normas de imunidade). Ou seja, a Constituição somente considera lícito o exercício do poder de tributar do Estado quando isso seja feito dentro dos parâmetros que ela própria delimita.

Daí porque é evidente que a intervenção na propriedade privada fora da delimitação constitucional configura confisco. Qualquer tributação inconstitucional configura confisco, portanto.

Seria a vedação ao “efeito de confisco”, nessa perspectiva, redundante?

Não. O “efeito de confisco” consiste em uma restrição quantitativa à tributação. É dizer: o exercício do poder de tributar, ainda que exercido lícitamente quanto aos demais critérios constitucionais, sofre restrições quantitativas, sob pena de configurar efeito prático análogo ao confisco. A questão tormentosa é definir qual é o aludido limite quantitativo.

Uma segunda crítica possível é acerca da relação entre tributação e propriedade veiculada na doutrina. Ficou claro que as definições doutrinárias correntes e – em certa medida – até mesmo as jurisprudenciais partem da premissa da existência de um núcleo de propriedade pré-tributária, ou seja, que existe um montante da propriedade do indivíduo que é aprioristicamente inalcançável pela tributação.

Ocorre que essa premissa não se coaduna com uma análise lógica e história da formação do Estado constitucional e da propriedade privada.

Dizer que existe uma propriedade pré-tributária levanta o questionamento de onde ela adviria. Supõe-se que tal propriedade decorreria dos esforços de seus titulares, sendo a distribuição social dessa propriedade decorrente de forças de livre mercado. Essa concepção pode ser denominada de libertarismo de merecimento¹⁰ (MURPHY e NAGEL, 2005, p. 45).

¹⁰ Os autores, além de se referirem ao libertarismo de merecimento, também mencionam o libertarismo de direito. Neste caso, a propriedade seria um direito definido pelas forças do mercado. Diverge do libertarismo de merecimento na medida em que este admite tributação estatal coercitiva, enquanto a versão de direito prega que apenas as forças de mercado podem definir uma contribuição voluntária ao



Entretanto, o libertarismo de merecimento incorre em dois equívocos. O primeiro é partir do ponto de que a distribuição de renda feita pelo livre mercado é justa. Isso tem um significado mais relevante no contexto brasileiro do que no norte-americano, porque a Constituição de 1988 abarca expressamente o princípio da função social da propriedade privada (art. 5º, inciso XXIII, e 170, inciso III).

Segundo Murphy e Nagel (2005, p. 45), o aludido “merecimento” não pode ser atribuído ao indivíduo, pois é determinado antes de qualquer coisa por circunstâncias genéticas, médicas e sociais (a herança, por exemplo). Com efeito, não podendo ser atribuída a responsabilidade total ao indivíduo em si da sua propriedade, o mérito moral dela não lhe pode ser atribuído. Assim, não se pode partir da premissa que a distribuição de renda pelo mercado é inerentemente justa, inatingível em sede tributária.

Contudo, o erro histórico é o mais grave. Não existe mercado sem Estado que o garanta. A mera existência do mercado depende de leis e decisões políticas que pressupõem a existência de um Estado. E, evidentemente, não pode existir Estado - na concepção contemporânea do termo - sem tributos.

Nesse sentido, destacam Nagel e Murphy (2005, p. 46):

Por isso, é logicamente impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda que acumulam antes de pagar impostos. Só podem ter direito ao que lhes sobra depois de pagar os impostos sobre um sistema legítimo, sustentado por uma tributação legítima – e isso demonstra que não podemos avaliar a legitimidade dos impostos tomando como critério a renda pré-tributária. Pelo contrário, temos que avaliar a renda pós-tributária tomando como critério a legitimidade do sistema político e econômico que a gera, o qual inclui os impostos, que são aliás uma parte essencial desse sistema. A ordem lógica de propriedade entre os impostos e os direitos de propriedade é inversa à ordem suposta pelo libertarismo.

Afirmar que existe uma propriedade pré-tributária é alçar esse direito a um *status* de verdadeiro direito natural, sendo o Estado a ela posterior

Estado. Como não detectou-se no Brasil nenhuma corrente na doutrina tributária que defendesse uma vertente libertária nesse sentido, abordou-se apenas o libertarismo de merecimento.



meramente seu garante. Ou seja, é retornar a uma concepção liberal lockiana¹¹.

Da mesma forma, Holmes e Sustain apontam que a dicotomia entre direitos negativos (que independem de ação estatal) e positivos (que pressupõem uma ação estatal) é empiricamente inválida (1999, p. 37). Basta pensar que nenhum direito existe sem uma garantia que o efetive. Tal garantia depende de uma complexa estrutura de legislação e instituições estatais. Esses elementos garantidores evidentemente têm um fundo orçamentário, de modo que dependem de dinheiro coletado por meio da tributação.

Dessa forma, a tendência interpretativa de tomar como critério para a aferição do efeito confiscatório o patrimônio pré-tributário do indivíduo não é idônea. Por um lado, o critério objetivo, evidentemente, é arbitrário, pois, simplesmente, torna intocável uma parcela de riqueza independentemente de qualquer outra aferição. Já o critério subjetivo, que avalia os efeitos relativamente à situação patrimonial de um dado indivíduo, também é falho, pois desconsidera a incidência da tributação de forma global na sociedade.

Isso não quer dizer que não existe direito à propriedade. Há direito de propriedade, mas a força moral desse direito depende da estrutura de procedimentos e instituições nos quais foi adquirida a renda. Parte desses procedimentos estão inseridos no sistema tributário na medida em que este promova igualdade de oportunidades, bens públicos e justiça distributiva, dado um determinado critério. Ou seja: a violação ao direito de propriedade pelo confisco não decorre da violação de um direito natural, mas sim da violação de um sistema de justiça.¹²

¹¹ “Por isso, o objetivo capital e principal da união dos homens em comunidades sociais e de sua submissão a governos é a preservação de sua propriedade. O estado de natureza é carente de muitas condições. Em primeiro lugar, ele carece de uma lei estabelecida, fixada, conhecida, aceita e reconhecida pelo consentimento geral, para ser o padrão do certo e do errado e também a medida comum para decidir todas as controvérsias entre os homens. Embora a lei da natureza seja clara e inteligível para todas as criaturas racionais, como os homens são tendenciosos em seus interesses, além de ignorantes pela falta de conhecimento deles, não estão aptos a reconhecer o valor de uma lei que eles seriam obrigados a aplicar em seus casos particulares.” (LOCKE, 2010, p.69)

¹² “Uma vez que a renda só configura direito moral inequívoco na medida em que é justo o sistema dentro do qual é adquirida (e que inclui os impostos), o direito à renda não pode servir de pressuposto para a avaliação da justiça do sistema tributário.” (MURPHY e NAGEL, 2005, p. 99)



A seguir, será avaliado um critério que se entende consentâneo com a Constituição Federal de 1988 e não vai de encontro à composição lógica e histórica da propriedade privada.

4. OS CRITÉRIOS DE JUSTIÇA DA DISTRIBUIÇÃO DOS ÔNUS TRIBUTÁRIOS

A verificação da justiça da distribuição dos ônus fiscais depende da análise da equidade vertical do sistema.

A equidade horizontal é evidente: sujeitos que se encontram em situação idêntica dado um determinado parâmetro devem ter tratamento tributário igual, inclusive pela incidência do art. 150, inciso II, da Constituição¹³. Assim, uma resolução que envolve a equidade horizontal se afeta mais ao princípio da isonomia tributária em si do que à vedação ao efeito confiscatório.

Por outro lado, examinar a equidade vertical diz respeito ao exame do tratamento diversificado de sujeitos situados em patamares diversos de uma escala que toma uma característica deles como parâmetro. Embora essa medida também se aproxime do critério da isonomia, importa salientar que há um limite vertical de incidência que diz respeito à vedação do efeito confiscatório.

Murphy e Nagel (2005, p. 19-30) delimitam três critérios de distribuição de ônus fiscais: o imposto fixo individual, o princípio do benefício e a capacidade contributiva.

O imposto fixo individual consiste no paradigma mais simples de distribuição, defendido pelo libertarismo radical: cada cidadão paga um montante fixo a título de tributos. Como não há sequer distinção de montantes entre indivíduos de situações diversas, não há como se defender o atendimento à equidade vertical.

O princípio do benefício, em síntese, determina que os ônus tributários devem ser assumidos na medida em que o cidadão se beneficia dos serviços prestados pelo Estado. Pode-se observar que o sistema tributário

¹³“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”



brasileiro adotou o princípio do benefício em duas hipóteses: nas taxas e contribuições de melhoria.

No caso das taxas, a leitura do artigo 145, inciso II, da Constituição, bem como o art. 77 do Código Tributário Nacional, leva a crer que o montante pago a título de taxa deve corresponder ao custo da atividade de exercício de poder de polícia ou ao do serviço público utilizado ou posto à disposição do contribuinte.

Por sua vez, o art. 81 do CTN dispõe que o limite total cobrável a título de contribuição de melhoria é a despesa realizada pelo ente público promotor da obra e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. No caso da contribuição de melhoria, então, também foi adotado o princípio do benefício.

O princípio do benefício é criticável porque ele impõe que se tome um patamar mínimo de bem-estar do contribuinte para, a partir dele, aferir o benefício que lhe granjeia a atividade do Estado. Com efeito, no que diz respeito a serviços públicos gerais – como manutenção dos mercados e segurança pública –, todos os cidadãos em tese se encontrariam no mesmo patamar baixo de bem-estar se não existissem, o que levaria à cobrança de um imposto de valor fixo individual ou ao menos um imposto proporcional.

Entretanto, nota-se que no caso brasileiro a situação não é essa. Adotando o princípio do benefício apenas pontualmente para serviços públicos específicos e divisíveis – no caso das taxas – e para valorização imobiliária individual decorrente de obras públicas – no caso da contribuição de melhoria –, pode-se partir de um estado de bem-estar original no qual o cidadão não dispunha do serviço ou da valorização.

A partir desse patamar, é evidente que o montante de benefício aferido pelo cidadão pode ser seguramente medido pelo benefício do serviço – refletido no seu custo – ou pela valorização imobiliária.

A capacidade contributiva, por outro lado, pode se basear no talento pessoal ou na igualdade de sacrifícios.

A tributação pelo talento implica que as pessoas devem ser tributadas pelos talentos que possuem, ou seja, pela sua capacidade de gerar renda e acumular riquezas. Essa concepção de capacidade contributiva tributa uma renda potencial do cidadão em detrimento de uma renda real. Como é praticamente impossível medida a renda potencial de alguém, não há até onde se conhece sistemas tributários que adotem de forma patente esse mecanismo.

Já de acordo com o princípio da igualdade de sacrifícios, uma matriz tributária justa distingue os contribuintes de acordo com a sua renda (efetiva)



e exige mais dos que têm mais, de modo que cada contribuinte arcará com a mesma perda de bem-estar.

Enquanto princípio tributário, a capacidade contributiva de acordo com a igualdade de sacrifícios foi adotada (pelo menos quanto aos impostos) pela Constituição de 1988 por força do art. 145, § 1º¹⁴. Se, por um lado, ao se referir a “capacidade econômica do contribuinte” o mencionado dispositivo possa permitir uma interpretação no sentido da tributação pelo talento, por outro, ao mencionar a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, a Constituição claramente determina a tributação pela renda efetiva, cuja justificação se baseia na igualdade de sacrifícios.

Nesse ponto, retorna-se à crítica acerca da inversão lógica e histórica acerca da concepção de propriedade. Considerar que pela igualdade de sacrifícios há uma perda igual de bem-estar pelos indivíduos implica dizer que o montante de bem-estar original deles era justo e definido de forma alheia à atividade do Estado. Assim, conclui-se que até mesmo o montante original de bem-estar que se toma por parâmetro para o sacrifício decorreu da existência do Estado, o que retira o balanço da equação.

Daí, portanto, concluir-se que não se pode falar em verdadeira tributação justa se não se falar em justiça dos gastos estatais em geral. A capacidade contributiva pela igualdade de sacrifícios na forma como classicamente apresentada – inclusive pela doutrina e jurisprudência – implica admitir a distribuição de renda pelo mercado como justa independentemente de qualquer ação estatal, o que se mostra uma ficção arbitrária e inconsequente.

A seguir, partindo-se dessas premissas, apresentar-se-á uma perspectiva do princípio da capacidade contributiva que leve em consideração as constatações anteriores e, a seguir, um método de aferição de confisco dele decorrente.

5. PROPOSTA DE AFERIÇÃO DE CONFISCO DE ACORDO COM O CARÉTER CONVENCIONAL DA PROPRIEDADE

¹⁴ “Art. 145 [...]§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”



O primeiro ponto necessário para uma correta aferição do confisco é que não se deve considerar, como pregado por parte da doutrina e pela jurisprudência do Plenário do STF, o total da carga tributária incidente sobre o contribuinte, dado um período e um ente instituidor de tributos.

Isso porque parte dessa carga tributária decorre de taxas e contribuições de melhoria – tributos vinculados que seguem o princípio do benefício – e outra parte decorre de impostos e contribuições – os quais não são vinculados e seguem o princípio da capacidade contributiva.

Se essas diferentes espécies tributárias seguem parâmetros diversos de distribuição de ônus tributários, não podem ser colocadas no mesmo âmbito de aferição de efeito confiscatório. Devem ser separadas as espécies tributárias pelo princípio de justiça distributiva que representam, portanto, para aferição de efeito confiscatório.

O efeito confiscatório sobre tributos vinculados, baseado no princípio do benefício, parte da ideia de que cada contribuinte deve pagar o montante tributário correspondente ao aumento de bem-estar que aprecia em decorrência da atividade do Estado.

Já no caso dos tributos não vinculados, é mais tormentoso o método de aferição de efeito confiscatório.

Deve ser aferida a carga tributária total de tributos não vinculados, referentes a um cidadão em específico e um determinado ente tributante, dado um período de tempo. Essa ideia tem uma lógica orçamentária, posto que os tributos não vinculados financiam, indiscriminadamente, atividades gerais do Estado não específicas de um determinado contribuinte.

Por outro lado, também ficou claro que não se pode analisar a capacidade contributiva do indivíduo, que determinará o montante justo de tributos a pagar, de forma dissociada dos gastos do Estado em geral. Assim, utilizaremos o método de definição de distribuição de ônus tributários de Murphy e Nagel (2005, p. 101-124) para analisar os limites do efeito confiscatório.

Os autores definem duas funções para a tributação. A primeira é a repartição do patrimônio público do privado: determinar que proporção dos recursos da sociedade vai estar sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares. A segunda função é a distributiva, pela qual se determina de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob



a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública.

A questão da distribuição precede a da repartição, pois não se pode comparar o valor do uso público ou privado dos recursos se não se sabe como o controle privado será distribuído entre os indivíduos. Por um imperativo de eficiência, os recursos devem ter emprego (público ou privado) que lhe render melhores frutos. Contudo, a comparação somente pode se dar entre um emprego público ou privado considerado justo.

Nesse ponto, portanto, deve se decidir quais são os bens públicos que devem ser financiados com o dinheiro público. No contexto da obra de Murphy e Nagel, bens públicos são aqueles que não podem ser fornecidos para alguns sem ser fornecidos para todos, como paz e segurança, sistema jurídico e regulação de mercados. Na linguagem do direito administrativo, poder-se-ia chamar os aludidos bens públicos de serviços públicos *uti universi*, em comparação com aqueles remuneráveis por taxas (*uti singuli*).

A distribuição de custos de bens públicos na sociedade não é idêntica à distribuição dos custos de bens privados.

Em um mercado competitivo, os bens privados criam automaticamente um grande excedente porque podem ser adquiridos em diferentes quantidades a depender do preço e do gosto do adquirente. O excedente é a diferença entre o preço real (cobrado) e o preço de reserva (aquele que a pessoa se dispõe a pagar de acordo com seu gosto/necessidade).

Nessa situação, os pobres aproveitam pouco, pois é pouca a diferença para eles entre o preço real e de reserva.

No caso de bens públicos, não há como cada indivíduo adquirir uma determinada quantidade ao sabor de seu gosto. Também não há a necessidade de cada indivíduo pagar a mesma coisa pelo bem público.

O excedente não se distribui naturalmente de forma desigual. A distribuição do excedente cabe ao Estado, na medida em que avalia qual é a quantidade única de bem a oferecer e a cobrança separada por ele.

Assim, enquanto o mercado fixa um preço único para quantidades diversas de bens, o Estado, ao prover a sociedade de bens públicos, fixa preços diferentes para a mesma quantidade de bens.

Para Murphy e Nagel, portanto, o Estado precisa: (i) saber quanto o bem público vale para cada pessoa (preço de reserva); (ii) cobrar de cada pessoa o preço de reserva ou menor; (iii) fixar a quantidade de ação pública direta de acordo com a soma de todas as cobranças.

Note-se que, no sistema federativo do Estado brasileiro, é preciso



levar em conta quais bens públicos são de competência de cada ente e, do outro lado, quais meios de financiamento o ente político dispõe, o que é definido pela sua competência tributária constitucional.

A análise desses três pontos fixará o montante de bens públicos a fornecer e, após, o montante necessário para custeio.

O aludido montante terá dois extremos: níveis de ação pública que excedem a soma dos preços marginais dos indivíduos, de modo que o uso público tem menor utilidade marginal que o uso privado, (limite superior); e níveis de ação pública que estão muito abaixo dos preços marginais de modo que deixam em uso privado quantias que teriam mais utilidade marginal com uso público (nível inferior).

Observe-se que, até agora, o que se fez foi determinar a alocação eficiente de recursos na propriedade pública e na propriedade privada. Ocorre que, no espaço entre o limite superior e o inferior, a mera eficiência não resolve o problema de distribuição de custos. Nesse espaço de alocação eficiente, não há como melhorar a situação de um sujeito sem piorar a de outro.

Nesse espaço de alocação eficiente, deve ser analisada a distribuição, aqui sim, pelos critérios de justiça descritos nesse capítulo (princípio do benefício e capacidade contributiva).

Contudo, para os fins deste estudo, o que importa é localizar o limiar do efeito confiscatório. Tal limiar se encontra no limite superior do montante da distribuição dos ônus tributários.

Em conclusão, portanto, o limite do efeito confiscatório é o montante tributário, considerados todos os tributos não vinculados, de competência de uma dada pessoa política, incidentes sobre o patrimônio de um dado contribuinte em um determinado período de tempo, que excede a soma dos preços marginais dos bens públicos fornecidos, de modo que o uso público tem menor utilidade marginal que o uso privado para o sujeito passivo.

Evidente que não se trata de solução fácil, nem de teste de fácil solução para que o contribuinte demonstre a ocorrência de efeito confiscatório. Contudo, por essa metodologia, busca-se dar rigor argumentativo ao processo decisório litigioso tributário.

6. CONCLUSÕES

No presente trabalho, comprovou-se que a doutrina tributária brasileira tende a identificar o princípio da vedação do confisco como um limite à tributação que venha a inviabilizar ou cassar o exercício do direito à



propriedade privada.

Em termos, esse mesmo entendimento é compartilhado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por meio de seu Plenário.

Contudo, as Turmas da Suprema Corte, no que diz respeito às multas fiscais, têm estabelecido um limite objetivo a título de confisco, seja de 100% ou 20%.

Demonstrou-se, por outro lado, que a concepção de limitação da tributação tomando como parâmetro a propriedade pré-tributária é inidôneo, pois ignora que o próprio direito de propriedade pressupõe a existência do Estado que o garanta. Por outro lado, a existência do Estado depende de tributação. Daí ser incoerente o entendimento que existe uma propriedade pré-tributária.

A análise do que consiste em efeito confiscatório se contrapõe ao conceito em si de confisco. Ocorre confisco quando o poder de tributar é exercido fora dos parâmetros constitucionais (competência, legalidade, etc). O efeito confiscatório, por sua vez, consiste na exasperação de um limite quantitativo ao poder de tributar. Esse limite quantitativo é delimitado na distribuição dos ônus fiscais na sociedade.

Esse limite é uma questão de equidade vertical. Isso porque a equidade horizontal se resolve no princípio da isonomia tributária, não no efeito de confisco.

Dentre os diversos critérios de distribuição dos ônus fiscais, destacou-se o princípio do benefício, que orienta a distribuição de ônus dos tributos vinculados, e o princípio da capacidade contributiva pela igualdade de sacrifícios, que orienta a distribuição de ônus dos tributos não vinculados.

Contudo, para não incorrer na incoerência de basear a capacidade contributiva no parâmetro da propriedade pré-tributária enquanto noção inicial de bem estar, é importante analisar a distribuição não só dos ônus fiscais, mas sim de toda a orientação de gastos do Estado.

Destacou-se as funções paralelas da tributação: a repartição e a distribuição. Pelo reconhecimento dessas duas funções é possível descrever a distribuição de ônus fiscais na sociedade, em consequência, compreender o limite que configura efeito confiscatório.

Assim, é preciso reconhecer que o fornecimento de bens públicos (segurança interna e paz externa, sistema de mercado) importa em distribuição justa dos excedentes de preços entre os membros da sociedade, em contraposição à distribuição desigual dos excedentes no mercado competitivo.

Daí, chegou-se à conclusão final de que o limite do efeito



confiscatório é o montante tributário, considerados todos os tributos não vinculados, de competência de uma dada pessoa política, incidentes sobre o patrimônio de um dado contribuinte em um determinado período de tempo, que excede a soma dos preços marginais dos bens públicos fornecidos, de modo que o uso público tem menor utilidade marginal que o uso privado para o sujeito passivo.

Mais uma vez, ressalte-se que não se trata de exame fácil. Contudo, também é necessário reconhecer que é de elevada complexidade a temática da distribuição social dos custos de manutenção do Estado, não podendo a questão do limite vertical dessa distribuição ser tratada de forma simplificada ou demasiado esquemática.

REFERÊNCIAS

ALVES, Geraldo Magela. **Novo vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Roma Victor, 2006.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **The Cost of Rights** - Why Liberty Depends on Taxes. Nova York: W.W. Norton & Company, 1999.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil**. São Paulo: Clube do Livro Liberal, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da S. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.



MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade** - os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário** - Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SILVA, Jamyl de J; GASSEN, Valcir. **A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social**. In. GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 247- 282.

THE PRINCIPLE OF SEIZURE OF THE CONFISCATORY EFFECT AND THE MYTH OF PROPERTY

ABSTRACT

This paper deals with the concept of “confiscation effect” as brought by art. 150, item IV, of the Federal Constitution. It analyzes the aforementioned concept based on the work “The Myth of Ownership,” by Nagel and Murphy, which conveys the idea that private property has a conventional and post-state character. Current conceptions of confiscation in Brazil start from the premise that property is a pre-state and therefore pre-tax right, which does not correspond to the logic of the constitutional development of Western societies. By these premises, this paper seeks a methodology to identify the confiscatory effect.

Keywords: Tax law. Confiscation. The Myth of ownership.

