

O CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista
e Escola de Comando e Estado Maior do Exército,
Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da
Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do
Centro de Extensão Universitária - CEU.**

I – DIREITOS FUNDAMENTAIS

Desde que Marshall declarou que o poder de tributar é o poder de destruir ¹ e desde que Adolfo Wagner

¹ D.R. Myddelton, lembrando Marshall, escreve: "DEFINITION – Taxation (or confiscation) consists of direct seizure of private money or property by the State, backed by the threat of force. Confiscation ("appropriation to the State treasury", (colloq.) "legal robbery with sanction of ruling power") implies neither total seizure, as is commonly thought, nor any element of penalty. Nevertheless, as Chief Justice John Marshall pointed out: "The power to tax is the power to destroy" (The power to destroy, A Study of the British Tax System, Johnson, London, 1969, p. 15).

notou que a propensão dos detentores do poder para gastar aumenta na mesma proporção em que se aumentam os tributos, considerando irreversível a redução das despesas públicas ², que o conflito entre os direitos do contribuinte de estar sujeito a uma tributação justa e o do Estado de exigir do cidadão aquilo que, na maioria das vezes, não auxiliou ganhar, aplicando mal uma parcela de arrecadação, é permanente.

Raramente na humana história a tributação foi justa, na medida em que o cidadão paga tributo ao Estado para que este lhe preste serviços públicos. Parte, porém, do que paga é destinada a custear os privilégios e a manutenção dos detentores do poder,

² *Eurico Korff esclarece: “A maciça expansão da despesa pública, neste século, em função das tarefas grandemente ampliadas do poder público, sob a pressão dos fatos sociais e econômicos e em termos tanto estruturais como conjunturais, rompeu, uma por uma, todas as restrições e controles. Assim foram levados de roldão os tabus remanescentes da chamada era victoriana –o da limitação das despesas ao mínimo e o do equilíbrio orçamentário; quanto ao primeiro dos dois aspectos, já previstos por Adolf Wagner, no fim do século passado, com a formulação da sua “lei de dilatação crescente da despesa pública”, e, quanto ao segundo, como reflexo inevitável das seqüelas da crise de 1929 e da irrupção da teoria keynesiana” (Caderno de Direito Econômico nº 2, Co-ed. CEU/COAD, p. 37).*

razão pela qual, como demonstrei, em meu “Teoria da Imposição Tributária” (Ed. LTR, 1998, 2ª. ed.), a norma tributária é necessariamente uma norma de rejeição social, em face de ser a carga tributária sempre maior do que a necessária para a sustentação dos privilégios de políticos e burocratas ³.

É de se lembrar que todos aqueles que se aprofundam no conhecimento da história percebem que o povo

³ *Escrevi: “Não sendo a natureza humana confiável, Montesquieu, a partir dessa realidade, formulou a teoria do poder autocontrolável, posto que se o poder não controlar o poder, este se corromperá e se deteriorará. À evidência, o homem no exercício do poder termina por governar, sempre que possível, em benefício do povo, mas necessariamente em seu próprio benefício, valendo o gráfico verso de Rotrou a justificar tal exercício e os crimes para lá chegar: “Tous les crimes sont beaux, dont un trône est le prix”.*

Ora, a imposição tributária oferta a melhor forma de atendimento às necessidades públicas, visto que, das diversas receitas públicas conhecidas na doutrina e na prática, é aquela que mais recursos propicia ao Estado.

Ora, se o homem não é confiável no exercício do poder e se tende, neste exercício, a exigir sempre mais da comunidade do que para a comunidade seria desejável, à evidência, a carga tributária é necessariamente maior do que a precisa para atender à dupla finalidade de sua arrecadação, ou seja, bem do povo e bem dos detentores do poder.

Em outras palavras, a carga tributária é obrigatoriamente desmedida, em qualquer espaço geográfico e período histórico, pela instabilidade do poder e pelo exercício dicotômico deste em duas direções distintas” (Sistema Tributário na Constituição de 1988, 5ª edição, Ed. Saraiva, 1998, p. 6/7).

sempre serviu mais aos detentores do poder que estes ao povo, sendo a corrupção e a má administração pública o corolário necessário da história, em todos os períodos e em todos os espaços geográficos.

O poder é necessariamente corrupto e Lord Acton razão tinha quando dizia que “o poder corrompe e o poder absoluto corrompe absolutamente”. Basta comparar o custo das obras públicas com aquele das obras privadas para se perceber que a corrupção e a concussão são as armas mais constantes da gestão da coisa pública, sendo este o motivo que torna o diferencial tão grande, entre um e outro.

Nesta linha de raciocínio, a formulação doutrinária de juristas, economistas, sociólogos, filósofos e historiadores, na busca de uma política tributária ideal, esbarra na certeza de que, na prática, a teoria é sempre outra, e quem tem o poder de tributar sempre tributa mal, o mais das vezes sem qualquer respeito aos direitos individuais, o que exacerba a litigiosidade entre Fisco e Contribuinte.

E, no Brasil, não é diverso o quadro, pois num país em que o serviço público é de péssima qualidade (saúde, educação, segurança, previdência privada, transportes etc.), a carga tributária, destinada à manutenção dos privilégios do poder (aposentadoria oficial 10 vezes superior ao do segmento privado), atinge o elevado percentual de 33% do PIB, que representa a mais alta carga tributária do mundo, se relacionados a nível da carga, PIB e qualidade de serviço público prestado, sobre ser quase o dobro daquela suportada pelos povos dos países emergentes ⁴, que raramente atinge 20% do PIB.

O brasileiro obrigado a se auto-prestar serviços públicos –o que não ocorre nos países desenvolvidos– destina 33% do produto interno bruto a sustentar menos de 10% da população enquadrada na autonomia política, financeira e administrativa de 5.500

⁴ *Estados Unidos, França, Itália, Holanda, Inglaterra e Japão têm procurado nesta década reduzir a carga tributária global pelo enxugamento de uma máquina administrativa ineficiente e diminuição da presença do Estado na Economia, como empresário. O corporativismo do funcionalismo público tem dificultado ação mais corajosa nesses países.*

entidades que compõem o concerto da Federação brasileira ⁵.

⁵ *É a seguinte a razão dos desperdícios públicos, que tornam a carga tributária sempre excessiva: 1. Objetivos e necessidades mal colocadas. Normalmente, o contribuinte entende que a fixação de objetivos, no concernente às necessidades públicas, é feita na perspectiva de metas superiores às possibilidades governamentais, quando não mal eleitas entre as prioridades existentes. Por essa razão, o aumento de receita pretendida por atendimento de metas mal escolhidas representa, quase sempre, indiscutível fonte de atrito entre contribuintes e Fisco, nunca estando aqueles satisfeitos com os fins escolhidos.*

2. Gastos supérfluos. Os gastos supérfluos do Poder Público, na linha dos funcionários desnecessários e das mordomias institucionalizadas, na administração direta e indireta não-lucrativa, trazem outra área de atrito, pois o contribuinte sente que o peso excessivo da receita aumentada para o inútil e supérfluo é coberto pela carga tributária acrescida. E, nos momentos mais agudos de crise econômica, a contestação é maior pela necessidade de contenção e sacrifícios exigidos pelos Governos, que nunca têm a coragem de atingir a própria máquina administrativa.

3. Os contribuintes apenados. Muitas vezes, a eleição de política tributária para o desenvolvimento traz, em seu bojo, injustiças detectadas, com privilégios a certos contribuintes em detrimento de outros. A política brasileira de incentivos fiscais, regionais e setoriais, embora necessária, trouxe benefícios indiscutíveis a certos empreendimentos com capacidade de aproveitá-la, mas colocou disparidades em relação a pequenos empreendimentos, sem técnica e capital de origem para suportar carga maior, pelo não-acesso a tais benefícios. Outras vezes, setores menos essenciais são beneficiados em detrimento de outros essenciais, como, por exemplo, a tributação de Imposto de Renda em relação aos rendimentos de trabalho e aos rendimentos de capital de investidores estrangeiros, distorção a justificar a perspectiva do contribuinte de rendimento do trabalho de que paga demais, por erro de enfoque público.

4. A sonegação e o tratamento prático diferencial. Outro aspecto também característico da resistência do contribuinte é

Por esta razão, houve por bem, o constituinte, colocar os direitos dos contribuintes entre as cláusulas pétreas da lei suprema, os quais, embora violentados, o mais das vezes, pelas autoridades, que buscam arrecadação a qualquer custo para enfrentar os crônicos “déficits” das más administrações públicas, representam direitos de 2ª geração, de particular relevo, um dos quais passo a examinar neste trabalho.

aquele concernente à revolta dos que pagam, porque não podem deixar de fazê-lo (indicação das fontes pagadoras), em relação aos que sonegam, à falta de máquina fiscalizadora eficiente, no que se sentem injustiçados e confiscados em seus recursos para o atendimento das necessidades de uma comunidade, na qual os sonegadores são também beneficiados.

5. A fiscalização. Outra faceta, que faz o contribuinte sentir no tributo uma penalidade, refere-se ao aparelho humano da fiscalização, onde a existência ainda, em alguns setores, de agentes, que pressionam em excesso para fazer acordos ou vender favores, leva-o à certeza da injustiça de uma estrutura, que permite tão baixa moralidade exatora.

6. A sonegação e o aumento de receita. Por fim, entre outros importantes fatores, deve-se lembrar o princípio de que a tributação ganha níveis elevados para compensar a receita não-arrecadável dos sonegadores, com o que aqueles que pagam têm a certeza de estar pagando mais do que deveriam para cobrir a parte dos que não pagam.

II- CONFISCO

Sobre o confisco escrevi, no volume VI, tomo I, dos Comentários à Constituição do Brasil, ao examinar o artigo 150, inciso IV, que:

“O quinto princípio a limitar o poder de tributar é o de vedação de confisco, a que já me referi ao analisar o princípio da capacidade contributiva.

Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento), estar-se-á perante o confisco.

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

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 do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.

Uma consideração adicional mister se faz apresentar.

A Constituição Federal garante a propriedade em diversos dispositivos, mas principalmente em dois deles, a saber: no art. 5º, XXII, e no art. 170, II, ambos com a seguinte redação: “XXII – é garantido o direito de propriedade”.

“Art. 170 – A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: II – propriedade privada”.

Assegura também a Lei Suprema que a propriedade não poderá ser retirada sem justa e prévia indenização, qualquer que seja, mesmo aquela que não cumpra sua função social.

O não-cumprimento de sua função social torna a propriedade urbana ou rural sujeita a penalidades, mas não de confisco.

O confisco, portanto, ultrapassa os limites tributários. Tributação que atinge a propriedade inviabilizando a justa indenização é inadmissível.

Quando presidente do Instituto dos Advogados de São Paulo, representei ao Ministério Público, que encaminhou a argüição de inconstitucionalidade, a partir de estudo elaborado por Henry Tilbery, contra a incidência do imposto sobre a renda nos ganhos de capital nas desapropriações (Dec. Lei nº 1.641/78), com hospedagem da tese pelo Excelso Pretório.

Desta forma, por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirado do indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar.

O princípio, portanto, embora colocado no Capítulo do Sistema Tributário --e objetivando atalhar veleidades impositivas descabidas do erário--, transcende o campo específico do direito fiscal. E nesta transcendência compreende-se a expressão

“efeito” de confisco mais abrangente que a singela vedação do confisco tributário”,

tese esta que parece ter sido aceita pela Suprema Corte, ao não permitir a cobrança de contribuição previdenciária sobre a aposentadoria dos servidores inativos, conforme exposto pelo voto condutor do Ministro José Celso de Mello, que à minha posição expressamente fez referência ⁶.

É interessante lembrar que o saudoso jurista Geraldo Ataliba, em seminário que coordenou na USP, com a presença do então Senador Fernando Henrique, fez distribuir anteprojeto de lei do atual presidente da República em que ofertava limite à tributação. Não sei se o anteprojeto foi convertido em projeto de lei. O anteprojeto era para alteração do Código Tributário Nacional e o artigo 7º tinha 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

⁶ A imprensa noticiou o voto e a referência, não estando, no momento em que redijo este estudo, ainda disponível para publicação.

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.

§ 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”.

É interessante, também, lembrar que a maioria dos participantes segundo me foi relatado –eu não estava presente ao Seminário—, inclusive o professor Geraldo Ataliba, considerou razoável a proposta do então Senador ⁷.

⁷ A 5ª justificção do anteprojeto estava assim redigida: “5º. Vedação de confisco mediante aplicação de tributos (art. 150, IV). Caberia esclarecer se apenas se deseja eliminar a pena de perdimento de bens no caso de dano ao Erário, constante do art. 153, § II, da Constituição de 1969, ou se se pretende coibir

Creio que, à luz do que escrevi e da proposta do atual presidente da República, o confisco pode ocorrer em qualquer tributo, embora haja uma vinculação evidente entre o princípio da capacidade contributiva e o do confisco, assim como entre este e o princípio da igualdade, que implica tratar abrangentemente os

taxações que representem confisco dos bens do contribuinte. Seria conveniente, nessa última hipótese, estabelecer-se algum parâmetro para determinar-se o ponto a partir do qual o tributo estaria sendo utilizado com efeito de confisco. Se tal não for possível, pelo menos definir o que é “efeito de confisco”. Teria efeito de confisco um imposto que fosse absorvendo uma parcela do patrimônio do indivíduo, podendo transferi-lo para o poder público no período normal de vida de seu titular? Teria efeito de confisco a tributação de um bem que não produz renda suficiente para cobrir o imposto que sobre ele incide? Teria efeito de confisco o imposto que retira alto percentual da renda do indivíduo? Será confiscatório o imposto que, sem levar em conta reais despesas do contribuinte, acaba tributando como renda líquida valor que na realidade é renda bruta e por isso fica o contribuinte em “déficit” para cuidar de suas necessidades, depois que faz o pagamento do imposto dele exigido? É confiscatório o imposto que excede o valor residual do bem após pouco tempo de uso? O confisco refere-se a um imposto só ou a todo o sistema? É dos impostos federais só ou dos Estados só, ou dos municípios só, ou dos impostos de duas ou três esferas de Governo? Talvez a solução esteja na criação de um rito processual posto à disposição dos contribuintes, de modo que cada um, julgando-se atingido por confisco em virtude da tributação por um ou vários impostos que tenha de suportar, possa ter como ajustar a carga tributária que entende confiscatória” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 163).

desiguais para compor a igualdade. Sempre que a capacidade contributiva seja afetada e a tributação ultrapasse o limite de tolerância desta, o confisco se dá, na linha atrás exposta nos meus comentários e na do voto do relator da ADIN 2010-2-DF, o eminente constitucionalista e ministro do STF, José Celso de Mello Filho.

Ora, sempre que o aumento de um tributo atingir, no conjunto da carga tributária, a capacidade contributiva, ultrapassando-a, aquele tributo, embora isoladamente possa não ser confiscatório, passa a sê-lo. É que destinando-se os tributos ao Estado, que é um só --embora sua Federação divisível em esferas de governo-- a exigência sobre o cidadão deve ser medida pelo conjunto e não apenas por cada tributo em particular. Há, como já disse, tributos confiscatórios e incidências confiscatórias representadas pelo conjunto de tributos não confiscatórios. É que o direito individual a ser preservado não é a média da carga tributária geral, mas o acréscimo desta sobre cada incidência que define, em cada caso particular, a existência ou não do confisco.

Neste sentido, leia-se na mesma ADIN o voto do Ministro Carlos Mário Velloso, que foi gravado durante a sessão de julgamento e, portanto, sem revisão do autor:

“É que a Constituição não tolera a utilização de tributo com efeito de confisco (C.F. art. 150, IV). Como se chega a essa conclusão? Qual seria o conceito de “tributo com efeito de confisco?” O conceito é indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que chamaríamos de “área cinzenta”. Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo incidente sobre o vencimento, salário ou provento. Este é, também, o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins (“Comentários à Constituição do Brasil”, Saraiva, vol. IV, p. 161 e sgs.), como lembrando pelo Sr. Ministro Relator. Ademais, o efeito de confisco se caracterizaria, sobretudo, no fato, por exemplo, de o servidor, em razão da exigência fiscal, ter que se privar de bens ou utilidades de que vinha se utilizando. Busquei, então, inspirar-me, na minha

situação pessoal, caso tivesse que pagar a contribuição na alíquota de 25%. Fiz os cálculos: somada a alíquota progressiva da contribuição – 25%-- à alíquota do imposto de renda, verifiquei ocorrer decréscimo, nos meus vencimentos, que me impediria de continuar utilizando de bens úteis, como, por exemplo, o automóvel que comprara mediante financiamento. Elaborei outros cálculos, com quantos diversos. Num vencimento ou salário de R\$ 10.000,00, teríamos um desconto de cerca de R\$ 2.200,00, mais ou menos 22%. Num salário ou vencimento de R\$ 5.000,00, salário ou vencimento de classe média, cerca de 19%, ou seja, R\$ 950,00; num salário, vencimento ou provento de R\$ 4.000,00, cerca de 18%; e se tomarmos por base um vencimento, salário ou provento de R\$ 3.000,00, o percentual ficará em torno de 16%. Somando-se a isso a alíquota do imposto de renda, que também varia, penso que é possível concluir caracterizado o caráter confiscatório da alíquota progressiva de 25%, efeito confiscatório esse que a Constituição não admite (C.F.,art. 150, IV)” (ADIN 2010-2-DF).

Leia-se, também, do voto do Ministro Marco Aurélio, cujo texto foi obtido por gravação na sessão de julgamento e ainda está sem revisão do autor:

“Surge a problemática referente ao confisco. Aprecio qualquer causa, mesmo requerimento formulado em processo objetivo, a partir de fatos. Sem fatos não temos julgamento, e, aí, como ressaltado pelo eminente Ministro Maurício Corrêa, não posso deixar de considerar o contexto, o qual revela que, quanto aos servidores, restou exacerbado o percentual final de dois tributos, e até mesmo um homem, que certo veículo de comunicação apontou como possuidor de coração de leão não chegaria ao ponto de deixar de reconhecer a ocorrência de confisco. Refiro-me ao proficiente Secretário da Receita Federal, Dr. Everardo Maciel, no que o citado veículo, alterou, com picardia, o patronímico de S.Exa.

Sr. Presidente, somemos o Imposto de Renda, da ordem de 27,05%” com a percentagem concernente à contribuição –não vamos partir para o argumento teratológico, e não sei se seria teratológico, dizendo-se do percentual relativo à contribuição na ordem de 25%, porque a gradação resulta ao fim em 22%.

Chegam-se, praticamente, a 50%. Vamos exigir mais para concluir pela configuração do confisco; vamos exigir 100%? Só se for para deixar totalmente à mingua os servidores” (ADIN 2010-2-DF).

A obrigação tributária é composta de tributo e penalidade, conforme determina o artigo 113 do CTN, lei com eficácia de complementar, que explicita o texto constitucional, estando assim redigido:

“Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Há de se convir que a soma de tributo e penalidade, que conforma a “obrigação tributária”, se ferir a capacidade contributiva, é expressamente confiscatória ⁸.

⁸ *Escrevi: “13. afora os princípios referidos, a imposição tributária se exterioriza por duas formas: o tributo e a penalidade pecuniária, tendo o legislador-pátrio considerado ambos parte do gênero obrigação tributária;*

14. definiu, por outro lado, explicitando o tributo e implicitando a penalidade pecuniária, esclarecendo o art. 3º do CTN a descrição do art. 113, ambas normas gerais de direito tributário;

15. para efeitos de compreensão da realidade impositiva, se apenas examinando o direito sob o aspecto formal, considerou a penalidade consequência do descumprimento do pagamento do tributo ou de obrigações pertinentes, podendo por essa via atribuir-se, a nível de teoria geral, à realidade positiva brasileira conformação encontrável nas teorias kelsenianas ou cossianas;

16. para esses efeitos, são as sanções as normas primárias de Kelsen, com função assecuratória, e os tributos as normas secundárias, ou são as sanções as perinormas e a exigência tributária, as endonormas, na linguagem de Cossio;

17. no aspecto estrutural, entretanto, a sanção tributária é a causa real do cumprimento da exigência, por ser a norma tributária típica norma de rejeição social e, sem sanção, de difícil cumprimento;

18. no direito estrutural, as penalidades aplicáveis às normas de aceitação social são meras normas consequenciais e de aplicação a situações patológicas, pois, mesmo se a sanção, o hábito de cumpri-las seria predominante;

19. o estudo do direito tributário, portanto, implica o exame de seus princípios fundamentais, assim como do seu elemento impositivo único, que é a obrigação tributária, decomposta em tributo e penalidade assecuratória;

20. impossível, portanto, o estudo de uma teoria geral da imposição tributária abrangente sem essa visão universal da Ciência Jurídica, lembrando-se, apenas a título de

Não se diga que a penalidade objetiva a punição do contribuinte e que, em razão disso, ela poderia ser confiscatória, à luz do que dispõe a Constituição ao vedar apenas o “efeito confisco do tributo”. Não poucas vezes, as penalidades por meras infrações regulamentares ou culposas são elevadíssimas, como ocorre quanto ao imposto sobre a renda (75% em caso de culpa ou no ICMS de diversos Estados).

Como já escrevi em trabalho para o quarto simpósio, as penalidades tributárias são de diversas modalidades: multa por falta de recolhimento, por atraso de pagamento, por descumprimento de obrigação acessória, por sonegação tributária, acréscimos, correção monetária, tributação penal ⁹.

encerramento desta parte introdutória, que a penalidade privativa da liberdade não é obrigação tributária, mas pertence ao direito tributário, por ser norma complementar à penalidade pecuniária e com características nitidamente assecuratórias do cumprimento de mera obrigação de rejeição social” (Teoria da Imposição Tributária, 2ª ed., Ed. LTr, 1998, p. 158).

⁹ *Escrevi: “4.1. Multa por falta de recolhimento do tributo. A multa por falta de recolhimento do tributo está na categoria das sanções punitivas do tributo. Pressupõe a sua ocorrência a não existência de dolo, mas apenas de culpa. Seu surgimento tem por origem um lançamento “ex officio”, ou seja o momento de*

transformar-se a obrigação tributária, em crédito tributário vincula-se à iniciativa do sujeito passivo da relação tributária.

...

4.2. Multa por atraso no pagamento do tributo coloca-se no campo das penalidades ressarcitórias. Sua semelhança com o tipo de multa retro-examinada está no recolhimento a destempo e na inexistência de dolo pelo não cumprimento. Sua diferença reside na impossibilidade de correr o sujeito ativo da relação tributária, à falta da própria iniciativa, o risco de perder o recebimento do tributo pela superveniência da caducidade. Por essa razão sua graduação é menor, visando apenas repor o prejuízo decorrente do atraso.

...

4.3. Acréscimos. Os acréscimos têm a mesma natureza jurídica da multa por atraso no pagamento do tributo. Sua existência representa apenas a rotulação diferente de um mesmo tipo de penalidade. Os acréscimos podem ser moderados, mas, nas legislações que os mantêm ao lado das multas por atraso no recolhimento, se a sua soma com a referida multa representar quantia indevida e superior ao ressarcimento dos prejuízos, entramos no campo das multas punitivas e temos a distorção do conceito de penalidade compensatória.

...

4.4. Correção Monetária. A natureza jurídica da correção monetária não difere das multas por atraso no pagamento do tributo e dos acréscimos, enquanto incidente sobre o tributo. Tem, todavia, elemento estabilizador que as outras formas desconhecem, ou seja, a certeza dos limites de moderação, sendo, por si só, sempre inferior aos danos causados pelo pagamento a destempo. Isto porque a correção monetária apenas repõe o valor do tributo não recolhido à época, o que vale dizer, sem qualquer outra forma de compensação. Por essa razão, enquanto incidente sobre o tributo, é de natureza ressarcitória, acompanhando a definição dada no item 4.2.

...

4.5. Juros. Os juros também representam penalidade de categoria das sanções ressarcitórias. À maneira da correção monetária, pelas limitações máximas da Lei de usura, não penetram na área cinzenta das zonas fronteiriças entre as sanções punitivas ou ressarcitórias. É evidente que falamos dos juros incidentes sobre o tributo.

Nas primeiras hipóteses, as penalidades onerosas compõem um quadro em que, se forem excessivas, o efeito confisco é evidente, principalmente num país em que muitos impostos são de impossível recebimento de empresas afundadas pela corrosiva

Em relação aos juros incidentes sobre as penalidades, estes ganham a natureza própria concernente a cada tipo de penalidade.

4.6. Penalidade por descumprimento de obrigação acessória. A sanção incidente é da categoria das sanções corretivas. Não visam propriamente o recolhimento do tributo, mas sanar falhas formais nos controles referentes à fluência daquela obrigação, a fim de evitar riscos futuros. De densidade e graduação menos severa que as sanções punitivas ou desincentivadoras, dá-lhes, portanto, característica de mero alerta ou reorientação de erros havidos. Poder-se-ia, portanto, definir a multa por descumprimentos acessórios como penalidade tributária de natureza corretiva, cuja graduação objetiva evitar falhas nos controles formais e reorientar o sujeito passivo da relação tributária a agir corretamente.

4.7. Multa por sonegação de tributo. A multa por sonegação de tributo diferentemente da multa por falta de recolhimento, cujas características são muito semelhantes, tem, todavia, dois elementos distintos, ou seja, a existência de dolo, quando da evasão de renda, assim como a necessidade de desincentivar, de forma inequívoca, a reincidência.

...

4.8. Tributação Penal. A incorporação ao corpo do tributo da pena ,faz da tributação penal penalidade da categoria das sanções implícitas, onde a pena menor, que é o tributo, alberga, sem distinção, a pena maior que é a multa” (Caderno de Pesquisas Tributárias – vol. 4, 2º tiragem, Co-ed. CEU/Resenha tributária, 1990, p. 275/281).

política de juro praticada pelo Governo Federal há 5 anos –os mais elevados dos países civilizados.

Apenas quando o que se objetiva é eliminar contrabandistas, poder-se-ia declarar que a penalidade não tem efeito confiscatório, pois a punição é de outra natureza. O perdimento de bens é o exemplo, pois, neste caso, o crime tributário –falta de pagamento do imposto de importação— é menos relevante que a violência contra o controle da soberania nacional em suas fronteiras ¹⁰.

Concluindo, pois, entendo que o confisco abrange a obrigação tributária. Vale dizer, tributo e penalidade, sempre que a relação entre Fisco e Contribuinte ou

¹⁰ *Escrevi: “Já o direito imperial considerava no Brasil o contrabando e o descaminho crimes puníveis pela legislação pertinente, tendo os Códigos posteriores ao de 1830 (1890 e 1940) mantido o princípio, com alterações não essenciais na sua delimitação. A matéria, entretanto, não oferecia, na época, maiores problemas configurativos estando assentada a doutrina a seu respeito.*

Sendo a segurança nacional bem de maior valia a ser preservado, no contrabando e descaminho, as implicações tributárias e lesões ao crédito público sempre foram consideradas, num segundo plano, na ocorrência do delito” (Direito Tributário 2, Ed. José Bushatsky, 1972, p. 135).

Estado e Cidadão seja de natureza exclusivamente tributária, como ocorre na esmagadora maioria das hipóteses.

São Paulo, 13 de Dezembro de 2000.

OCONFISCO2000

IGSM/mos