

O EFEITO CONFISCO DA TRIBUTAÇÃO

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.

Sobre o tema, 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 ¹.

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 sucessivas, superar o valor normal de mercado dos

¹ A imprensa noticiou o voto e a referência, não estando, no momento em que redijo este estudo, ainda disponível para publicação.

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”.

Vale a pena, 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 ².

² A 5ª justificação 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 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

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 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

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).

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 ³.

³ *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 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

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

cumprimento de mera obrigação de rejeição social” (Teoria da Imposição Tributária, 2ª ed., Ed. LTr, 1998, p. 158).

obrigação acessória, por sonegação tributária, acréscimos, correção monetária, tributação penal ⁴.

⁴ *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.*

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*

Nas primeiras hipóteses, as penalidades onerosas compõem um quadro em que, se forem excessivas, o efeito confisco é evidente, principalmente num país

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).

em que muitos impostos são de impossível recebimento de empresas afundadas pela corrosiva política de juros 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 ⁵.

⁵ *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,*

Concluindo, pois, entendo que o confisco abrange a obrigação tributária. Vale dizer, tributo e penalidade, sempre que a relação entre Fisco e Contribuinte ou Estado e Cidadão seja de natureza exclusivamente tributária, como ocorre na esmagadora maioria das hipóteses.

S.P., 27/04/2000.

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).