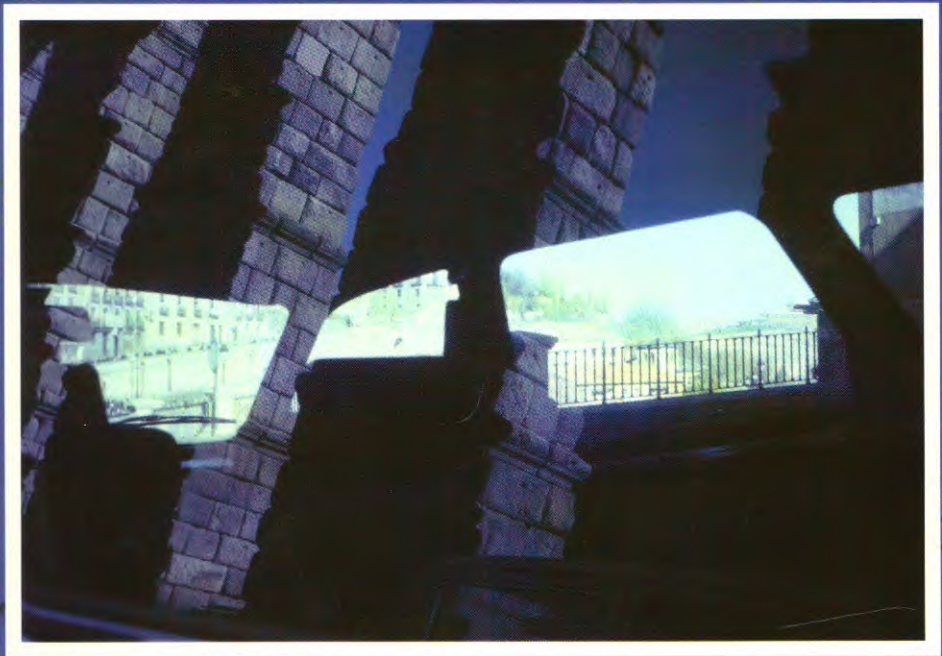


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



166

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

166

(JULHO - 2009)



André Carneiro

é o autor da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lídia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Cinthya Rossana Martins Manzano - A polêmica operação de transferência à ordem no ICMS

1. Introdução. 2. Regime jurídico do Convênio s/nº, de 15 de dezembro de 1970. 3. Operação de venda à ordem. 4. Transferência à ordem. 5. Conclusão.

7

Daniel Zanetti Marques Carneiro - Imposto de renda e atividades ilícitas: panorama atual e perspectivas da imposição fiscal

1. Introdução. 2. Imposição fiscal e *pecunia non olet*. 3. Do imposto de renda e respectiva incidência. 4. Perspectivas da imposição fiscal. 5. Conclusão.

19

Diogo Cristian Denny - Efeitos da manifestação de inconformidade contra a não-homologação de compensação tributária no âmbito federal. Reflexões sobre a supressão, pela IN RFB nº 900/08, de controvertida regra criada pelas Instruções Normativas SRF nºs 460/04 e 600/05

1. Intróito. 2. Possíveis consequências da compensação declarada à RFB. 3. Apresentação de manifestação de inconformidade em face de compensação não homologada. A controversa suspensão da exigibilidade do débito compensado condicionada à análise do crédito informado. IN's SRF nºs 460/04 e 600/05. 4. Da ab-rogação da IN SRF nº 600/05 pela IN RFB nº 900/08. Nova regulamentação da matéria que se amolda ao texto legal. 5. Conclusão.

28

Edmundo Cavalcanti Eichenberg - Da não-incidência de ISS sobre locação de vagas para estacionamento de veículos

Introdução. 1. Da não-incidência do ISS sobre execução de obrigações de dar. 2. Da evolução legislativa: (i) da locação de espaços em bens imóveis, (ii) dos contratos de depósito e (iii) da guarda e estacionamento. 3. Das atividades de locação de vagas para estacionamentos de veículos. Conclusão.

36

Fabiano Carvalho de Brito - Inexigibilidade do PIS/Pasep e da Cofins sobre valores recebidos pela transferência de saldo acumulado de ICMS decorrente de exportação

1. Considerações preliminares. 2. Dos créditos originados de saldos acumulados de ICMS decorrente de operações destinadas ao exterior. 3. Do entendimento da Secretaria da Receita Federal acerca das operações de transferência de créditos anteriores à vigência da MP nº 451/2008. 4. Da violação ao princípio da isonomia. 5. Da violação ao princípio da razoabilidade. 6. Conclusões.

45

Fábio Martins de Andrade - A ADC 18 e a modulação temporal dos efeitos: por que a eventual decisão acerca da inconstitucionalidade da inclusão da parcela do ICMS na base de cálculo da Cofins e do PIS na ADC 18 não deve ter efeito *ex nunc* em benefício da Fazenda Nacional

1. Introdução. 2. O julgamento parcial do RE 240.785. 3. A precedência da ADC 18 sobre o RE 240.785. 4. A expectativa do julgamento da questão. 5. Argumentos favoráveis ao pedido de modulação (Fisco). 6. Argumentos contrários ao pedido de modulação (contribuintes). 7. Conclusão.

61

Fábio Piovesan Bozza - O novo padrão contábil brasileiro e os impactos fiscais no registro das despesas de depreciação

1. Introdução. 2. Harmonização das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. 3. A separação entre as normas contábeis e as normas fiscais. 4. Depreciação contábil *versus* depreciação fiscal. 5. Os impactos fiscais provocados pela Lei n. 11.638. 6. Conclusões.

78

Tributo com Efeito de Confisco

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos afirmado que a maioria das divergências em torno das teses jurídicas situa-se não na tese propriamente, mas em conceitos utilizados em sua formulação. Ninguém certamente dirá que é razoável um tributo confiscatório. Todos certamente estamos de acordo na tese segundo a qual é vedada a utilização do tributo com efeito de confisco.¹ Já no que diz respeito à questão de saber em que situação um tributo tem caráter confiscatório certamente não existe esse acordo. Pelo contrário, muitas são as divergências em torno dessa questão.

Aliás, a indeterminação dos conceitos constitui, com certeza, um dos maiores problemas que o jurista enfrenta diariamente em sua tarefa de interpretar as normas jurídicas. Daí o inegável efeito didático da jurisprudência que estabelece a interpretação adotada pelos aplicadores do Direito. Interpretação que ao menos para fins práticos deve ser considerada correta e cuja aceitação, se nem sempre realiza o valor justiça, indiscutivelmente realiza o valor segurança, que se expressa na previsibilidade.

A questão da garantia constitucional consubstanciada na vedação do tributo com efeito de confisco, porém, não se encerra na determinação do que se deva entender por confisco. É bem mais complexa, envolvendo as questões de saber se a vedação é dirigida a um tributo, isoladamente considerado, ou se ao conjunto dos tributos do sistema. E, ainda, a questão de saber se na avaliação do que seja um tributo confiscatório se deve levar em conta, ou não, os serviços prestados pelas entidades públicas em favor das quais o tributo é arrecadado.

Sem nenhuma pretensão de esgotar o assunto, vale dizer, de abordar todas as questões relacionadas com a garantia constitucional consubstanciada na vedação do tributo com efeito de confisco, vamos neste estudo desenvolver algumas considerações em torno de algumas dessas questões, aquelas que nos parecem mais importantes.



Hugo de Brito Machado

é Juiz Aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso IV.

2. O Princípio da Vedação do Confisco

2.1. Tributo com efeito de confisco

É problemático o entendimento do que seja um tributo *com efeito de confisco*. A respeito do significado da palavra *confisco* registra De Plácido e Silva:

“*Confisco*: Ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido e ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao *fisco* bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei. Em regra, pois, o *confisco* se indica uma punição. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do *erário público*.

Por esta forma, o confisco ou confiscação pode ser *total* ou *parcial*.

Total ou geral quando abrange todo o patrimônio do condenado; parcial, quando somente incide sobre uma certa porção de bens.

O confisco se efetiva preliminarmente pela *apreensão* ou pelo *sequestro*. Mas não pode ser tomado por nenhuma destas medidas judiciais.

Ele é, em verdade, o ato de *adjudicação dos bens* ao patrimônio do Estado, em virtude de determinação legal ou qualquer outro ato que o autorize.

Em matéria fiscal, o confisco indica o ato de apreensão de mercadoria *contrabandeada* ou que seja posta no comércio em contravenção às leis fiscais. Dá-se a apreensão, e o poder público a *confisca* para cobrar-se dos impostos e das multas devidas. Mesmo neste caso, embora não se adjudique ao erário a soma de mercadorias apreendidas, adjudica-se o seu preço, isto é, o seu valor.

Confisco na linguagem penal, é o ato de apreensão, autorizado pelo juiz, dos instrumentos e do produto do crime.”²

Assim, tributo *com efeito de confisco* é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É este o entendimento de que se pode extrair da lição de Cláudio Pacheco, para quem

“vigora um princípio básico em relação ao tributo e que é aquele pelo qual nunca se deve expandir ou crescer até afetar a atividade ou a produção da pessoa ou entidade tributada, quando esta atividade ou produção é de proveito ou de benefício coletivo. Assim o tributo não deve ser antieconômico ou anti-social, nem pela sua natureza nem pelas bases de sua incidência, de seu lançamento ou de sua cobrança. Ele nunca deve ser criado, calculado ou cobrado de modo a prejudicar, tornando ineficiente, ainda menos paralisando ou obstruindo, a atividade produtiva do contribuinte, desde que esta atividade se possa reputar como benéfica à sociedade.

Esse princípio de moderação ou razoabilidade dos tributos deve ser encarado por outro aspecto e então, como o encarou Linares Quintana, referindo-se à antiga e reiterada jurisprudência da Corte Suprema da Argentina, pode ser denominado de princípio da não confiscatoriedade dos tributos, o qual se funda principalmente na garantia do direito de propriedade. Sob este ponto de vista, referiu o mesmo autor que, para determinar o limite que separa um tributo confiscatório de outro não confiscatório, a jurisprudência da Corte Suprema estabeleceu diversas fórmulas, inspiradas nos princípios da equidade e da razoabilidade, as quais devem ser ajustadas às circunstâncias especiais de cada caso particular, sem que, entretanto, forneçam ao intérprete um critério de certeza bastante para eliminar todas as dúvidas.

² De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, vols. I e II, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 505.

Ainda segundo Linares Quintana, o eixo em torno do qual 'gira todo o sistema jurisprudencial da Corte Suprema, no que respeita à confiscatoriedade das contribuições, é a regra de que um tributo é confiscatório quando o montante de sua taxa é desarrazoado', o que ocorre quando equivale a 'uma parte substancial do valor do capital, ou de sua renda, ou da utilidade, ou quando ocasiona o aniquilamento do direito de propriedade em sua substância ou em qualquer dos seus atributos.' (Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado, tomo IV, pp. 2.824/6).³

Para Villegas tem-se o confisco quando se está *ante exigência tributária que excede a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que não vão além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado*.⁴ De todo modo, resta a questão de saber até que limite o tributo é tolerável, vale dizer, não tem efeito de confisco. A questão configura um daqueles pontos nos quais o quadro ou moldura que a Ciência do Direito pode oferecer é exageradamente amplo.

2.2. Imposto real sobre o patrimônio

Em se tratando de imposto sobre o patrimônio, poder-se-ia considerar confiscatório aquele imposto que os doutrinadores classificam como imposto *real* sobre o patrimônio, isto é, aquele para cujo pagamento a renda produzida pelo patrimônio tributado não é suficiente, vendo-se o contribuinte obrigado a desfazer-se de parte de seu patrimônio para poder pagar o imposto.

Henry Tilbery, autor do melhor estudo a respeito do imposto sobre o patrimônio, escrito no Brasil, refere-se, invocando estudos de financistas ingleses, à possibilidade de um imposto sobre o patrimônio com o deliberado objetivo de fragmentação de fortunas muito grandes, como instrumento de uma política fiscal voltada para a correção de uma concentração exagerada de riquezas. Assevera, porém, que esse tributo, quando atinge o patrimônio de sorte a reduzi-lo, para promover "a redistribuição das riquezas e maior igualdade entre diversas camadas da nação, teria uma conotação confiscatória e socializante", na medida em que não respeita a propriedade privada.⁵

É preciso considerar, entretanto, que um imposto sobre o patrimônio pode ser, sob tal aspecto, confiscatório para uns e para outros não. O contribuinte que auferir renda elevada poderá pagar o imposto sem sacrificar parcela de seu patrimônio, enquanto outro, com renda baixa ou sem nenhuma renda, terá de sofrer redução patrimonial. O critério, como se vê, não tem consistência jurídica.

Um dos objetivos mais importantes do imposto sobre o patrimônio deve ser o de desestimular a existência de patrimônios improdutivos. Assim, poder-se-á considerar confiscatório o imposto, sobre o patrimônio, cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio. Pouco importa que o contribuinte, por quaisquer meios, aufera renda superior e consiga permanecer com seu patrimônio inatingível. Se o imposto tiver alíquota supe-

³ Cláudio Pacheco, *Tratados das Constituições Brasileiras*, vol. III, Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1965, pp. 397/398.

⁴ Héctor Villegas, *Curso de Direito Tributário*, trad. de Roque Antonio Carrazza, RT, São Paulo, 1980, p. 89.

⁵ Henry Tilbery, "Reflexões sobre a Tributação do Patrimônio", *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado*, Forense, Rio de Janeiro, 1988, p. 320.

rior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio, sobre o qual incide, será confiscatório. Por outro lado, um imposto com alíquota inferior àquele limite, mesmo que o contribuinte, por inabilidade como administrador, ou por qualquer outro motivo, não aufera renda suficiente para o respectivo pagamento, e tenha por isto de privar-se de parte de seu patrimônio, não será considerado confiscatório.

2.3. *Imposto sobre a renda e confisco*

A nosso ver não apenas o imposto sobre o patrimônio pode ser considerado confiscatório. Assim, o imposto de renda com alíquotas muito elevadas também pode ser considerado confiscatório. Afinal de contas, não há diferença essencial entre privar alguém do patrimônio, e privar alguém da renda, posto que é com esta que aquele se constrói. Nesta linha de raciocínio, é possível considerar confiscatório o imposto de renda atualmente cobrado das instituições financeiras, cuja alíquota pode atingir 45% da renda tributável. Aliás, como na determinação da renda tributável nem todas as despesas podem ser consideradas, é possível que em certos casos essa alíquota seja realmente superior a 50% da renda líquida real.

Se considerarmos, outrossim, que os coeficientes de correção monetária dos balanços não correspondem à realidade, são inferiores à inflação real, teremos de concluir que o lucro alcançado pelo imposto de renda é sempre superior ao lucro *real*. Assim, um imposto de renda da ordem de 50% de um lucro superior ao *real* terminará por consumir o patrimônio da empresa.

Situação semelhante também pode ocorrer com a pessoa física. Considerando-se que as deduções e os abatimentos, admitidos pela legislação, situam-se abaixo das despesas realmente efetuadas, tem-se que o imposto termina por incidir sobre significativa parcela de renda consumida. Assim, e tendo esse imposto alíquotas elevadas, é indiscutível que ele atinge o patrimônio, em sua essência, consubstanciando, assim, um verdadeiro confisco.

O denominado mínimo individual de isenção, ou de não-incidência do imposto, fixado em quantia muito pequena, pode ser também uma forma de tributação confiscatória. Em momento no qual os salários estão já há alguns anos sem qualquer reajustamento a simples manutenção do mínimo de isenção já pode ser considerada uma forma de confisco.

Não se pode ignorar que o Supremo Tribunal Federal, com todo o acerto, determinou a correção monetária do valor de restituição de tributo indevidamente pago, quando não havia lei determinando, por entender ser caso de aplicação da analogia, com fundamento no art. 108, inciso I, do Código Tributário Nacional. No caso da atualização das tabelas do imposto de renda, penso que a omissão cria um verdadeiro momento de incongruência em nosso sistema jurídico, na medida em que implica aumento de tributo sem lei que o estabeleça e, o que é pior, confere a esse aumento caráter confiscatório, e contrário também ao princípio da capacidade contributiva.

2.4. *Tributo confiscatório, direito de propriedade e empresa privada*

Há quem sustente ser a vedação aos tributos confiscatórios uma decorrência da garantia constitucional da propriedade. Em sendo assim, mesmo sem um dispositi-

vo constitucional vedando, especificamente, o tributo com efeito de confisco, essa vedação seria decorrência lógica, em todas as constituições que garantem o direito de propriedade. Qual seria, então, a significação da norma contida no art. 150, inciso IV, da vigente Constituição? Seria ela meramente explicitante?

Segundo Jarach, se a constituição garante amplamente o direito de propriedade, que considera inviolável, só admite a desapropriação nos casos estabelecidos em lei e mediante prévia indenização, e veda a pena de confisco, mas não veda os impostos confiscatórios, limitando-se determinar que o Congresso estabelecerá os impostos, a consequência lógica que qualquer intérprete constitucional extrairia desse texto “es la siguiente: que los Constituyentes han querido, en materia impositiva, salvaguardar el derecho de propiedad con una garantía meramente formal. El derecho de propiedad está a salvo, quando los impuestos sean aprobados por ley del Congreso. Eso es lo que el texto de la Constitución expresa.”⁶ Depois de citar julgados da Corte Suprema de seu país, confirmatórios do seu mencionado entendimento, esclarece aquele eminente tributarista argentino:

“Pero con posterioridad, en una larga serie de fallos, la Corte Suprema ha ido elaborando una doctrina totalmente distinta, en que la garantía de propiedad deja de ser simplemente formal para convertirse en verdaderamente sustancial. Podemos decir, sin duda alguna, que se trata de una evolución también de conciencia jurídica con respecto al contenido del derecho de propiedad, porque en sus aplicaciones prácticas veremos que la Corte no ha quedado en una posición firme y constante, sino que ha ido evolucionando, pero siempre dentro de un límite que está dado por la característica fundamental del Estado constitucional, en que se reconoce el derecho de propiedad.”⁷

No regime da Constituição anterior, Bernardo Ribeiro de Moraes já doutrina-va:

“No direito pátrio vigente não se encontra dispositivo que vede expressamente o imposto confiscatório. Todavia a tributação não pode, por via direta ou indireta, fazer nulas as garantias constitucionais, notadamente a do direito de propriedade.”⁸

Também Fábio Fanucchi sustentava, no regime da Constituição anterior, ser “vedado o exercício de tributação confiscatória, constituindo-se o confisco admitido constitucionalmente, apenas em sanção de ato ilícito.”⁹

No exame do princípio de vedação ao tributo confiscatório tem-se de considerar qual o regime econômico consagrado pela Constituição. Se esta consagrou o regime da economia de livre iniciativa, isto é, o regime da livre empresa, ou empresa privada, a conclusão inevitável será a de que, mesmo não expressamente previsto, o uso de tributo com efeito de confisco está proibido.

O Estado, ao adotar o regime da livre empresa, utiliza o tributo como instrumento através do qual as empresas privadas suprem os seus cofres dos recursos financeiros necessários ao desempenho de suas atividades. Assim, tributá-las até a exaustão seria uma atitude absurdamente incoerente. Seria matar *a galinha dos ovos de*

⁶ Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 140.

⁷ Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, p. 141.

⁸ Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1984, p. 417.

⁹ Fábio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, vol. I, 4ª edição, IBET/Resenha Tributária, São Paulo, 1986, p. 130.

ouro. Extinguir a fonte de onde se nutre de recursos financeiros. Inadmissível, portanto, a interpretação de uma Constituição que consagra o regime da livre empresa, de sorte a concluir que ela, por ser omissa, permite o tributo confiscatório.

2.5 Proibição expressa do tributo confiscatório

Colocando entre as limitações ao poder de tributar a vedação do tributo com efeito de confisco, a Constituição em vigor evitou controvérsias a respeito da questão de saber se a garantia do direito de propriedade estaria, ou não, preservada, pelo fato de serem os tributos instituídos por lei. E da questão de saber se a adoção do regime da livre empresa implica realmente, como sustentamos, uma implícita proibição ao tributo confiscatório.

Assim, o tributo com efeito de confisco, no regime da vigente Constituição, está proibido sob todos os aspectos, seja qual for a interpretação adotada para os dispositivos pertinentes ao direito de propriedade (art. 5º, inciso XXII), e ao regime econômico prevalecente (art. 170, incisos II e IV). O disposto em seu art. 150, item IV, não permite dúvidas a este respeito.

É certo que o significado da expressão *tributo com efeito de confisco* é extremamente problemático. Isto, porém, não invalida o dispositivo constitucional, sendo importante observarmos que inúmeros outros dispositivos, da Constituição e das leis, albergam conceitos igualmente vagos, sendo a respectiva interpretação, por isto mesmo, problemática. Não obstante, vários dos dispositivos onde residem conceitos vagos já foram aplicados e produziram resultados práticos consideráveis. Assim, por exemplo, aquele que estabelece devam ser as desapropriações precedidas de *justa indenização*.

De todo modo, mesmo em face das dificuldades de interpretação resultantes da indefinição do que seja um tributo *com efeito de confisco*, o preceito constitucional demonstra um rumo a ser seguido pela tributação no Brasil. Ela deve ser um instrumento pelo qual o Estado há de obter os meios financeiros para o atendimento de seus gastos. Nunca, porém, um instrumento de extinção da propriedade privada. Essa diretriz servirá de bússola para o hermeneuta, especialmente para o juiz.

3. Tributo e Carga Tributária

3.1. Colocação da questão

Da maior importância é a questão de saber se a vedação constitucional de que se cuida impede um tributo que seja, isoladamente, confiscatório, ou se impede um sistema tributário que, no seu conjunto, resulte confiscatório.

E se considerarmos que a vedação diz respeito ao conjunto dos tributos, uma outra questão pode ser suscitada, que é a de saber se inconstitucional serão os tributos, ou o aumento de tributos, a partir de um certo limite, ou se o caráter confiscatório será atribuído a todos os tributos, decorrendo daí o dever das entidades tributantes de reduzi-los proporcionalmente.

3.2. Carga tributária e efetividade da garantia constitucional

É pacífico o entendimento dos constitucionalistas no sentido de que o intérprete deve dar preferência pela interpretação que confere maior efetividade ao dispo-

sitivo. Em outras palavras, deve-se evitar a interpretação que permita reduzir a eficácia do preceito. E no caso de que se cuida é da maior evidência que se entendermos ser a vedação dirigida apenas ao tributo que, individualmente, represente um confisco, a garantia constitucional ficará decididamente amesquinhada. Basta que sejam criados mais e mais tributos, todos de pequena expressão econômica, mas formando um conjunto que acaba por confiscar o patrimônio dos contribuintes.

A este propósito já escrevemos:

“O tributo é um instrumento de transferência compulsória de recursos do contribuinte para o Poder Público. Instrumento que há de ser permanente, posto que é através dele que todos devem contribuir para o custeio das despesas do Estado. Não pode, porém, destruir a fonte que o produz. Por isto mesmo é que não pode ser, em nenhuma hipótese, utilizado com efeito de confisco, vale dizer, não pode prestar-se para exaurir a fonte que o produz.

Note-se que a Constituição não se refere a instituição de um tributo com efeito de confisco, mas da utilização do tributo com efeito de confisco. Isto quer dizer que não é um tributo, especificamente considerado, que pode ter o efeito de confisco, e sim que qualquer tributo pode, eventualmente, em face das circunstâncias do caso concreto, ter o efeito de confisco. Daí porque se há de entender que o objetivo do constituinte foi precisamente o de proibir que o tributo seja utilizado para confiscar o patrimônio do particular. Entendimento que esse que harmoniza plenamente o dispositivo albergado pelo art. 150, inciso IV, com outros preceitos da Constituição, entre os quais o que assegura o direito de propriedade e o que assegura a liberdade econômica.

A atividade econômica é, por natureza, uma atividade de risco. Por isto mesmo uma pessoa que desenvolve essa atividade poderá eventualmente, em virtude de circunstâncias conjunturais da economia, entrar em crise financeira e não ter como quitar suas dívidas para com o Tesouro Público. Em tais situações não pode a Fazenda Pública cobrar o tributo levando aquele contribuinte a extinguir-se. Há de propiciar-lhe condições de sobrevivência, em benefício da comunidade que de certa forma depende daquela atividade.

Por outro lado e pela mesma razão a ocorrência do efeito de confisco há de ser examinada em face dos tributos, e não em face de um determinado tributo. Aliás, se o efeito de confisco fosse examinado em face de cada tributo especificamente, o Poder Público bem poderia praticar o confisco mediante a instituição e cobrança de vários tributos sem que nenhum deles, isoladamente, pudesse ser tido como confiscatório.”¹⁰

Merece destaque, a propósito, a manifestação do ilustre Ministro Oscar Dias Corrêa, segundo a qual os contribuintes, no Brasil, já estão no limite da capacidade contributiva, não sendo aconselhável onerá-los ainda mais.¹¹

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que o efeito confiscatório é identificado em função da totalidade da carga tributária. Como registra Hugo de Brito Machado Segundo, a Corte Maior, ao declarar inconstitucional a contribuição criada pela Lei nº 9.783/99, afirmou que

“a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerando-se o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a inci-

¹⁰ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. I, Atlas, São Paulo, 2003, pp. 165/166.

¹¹ Oscar Dias Correa, *A Crise da Constituição, a Constituinte e o Supremo Tribunal Federal*, RT, São Paulo, 1986, p. 107.

dência 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.”¹²

Não nos parece que se deva considerar as diversas incidências impostas pela mesma pessoa política, mas todos os tributos a serem pagos pelo contribuinte no mesmo período. Só assim será efetiva a garantia constitucional do não-confisco.

3.3. *Solução adequada para evitar o efeito confiscatório*

Admitindo-se que a confiscatoriedade é determinada pela totalidade das incidências tributárias, suscita-se a questão de saber qual dessas incidências deve ser considerada inconstitucional. Em outras palavras, suscita-se a questão de saber qual a solução adequada para evitar o efeito confiscatório dos diversos tributos em conjunto. Seriam inconstitucionais todos eles, impondo-se uma redução proporcional em cada um? Ou seria inconstitucional somente o criado por último? Ou os criados por último a partir da ultrapassagem do limite adotado como razoável?

A questão é deveras delicada, especialmente quando se trata de tributos instituídos por diversas pessoas políticas. Em se tratando de tributos instituídos por uma só pessoa política, é razoável dizer-se desde logo que a melhor solução seria a exclusão, por inconstitucionalidade, daquele em razão do qual se constatasse a ultrapassagem do limite do razoável para ingressar no plano do confisco. Sendo o caso de tributos instituídos por pessoas políticas diversas, a melhor solução seria a redução proporcional de cada um deles, mas tal solução é praticamente inviável porque não se dispõe de mecanismo jurídico processual para esse fim. Por questão de ordem prática, portanto, impõe-se a solução de considerar-se inconstitucional a incidência por último instituída.

É claro que tal solução há de ser precedida de cuidadoso exame da partilha das competências tributárias, para que se verifique possível invasão da competência de uma por outra das pessoas jurídicas tributantes. Havendo dúvida sobre a competência de uma delas, certamente o melhor critério seria identificar como inconstitucional a incidência que se mostrasse invasora da área de competência de outra das pessoas políticas.

Como se vê, as questões são complexas e em torno delas muito existe ainda a ser construído, pela doutrina e pela jurisprudência, mas não se pode esquecer que o Poder Judiciário, e especialmente o Supremo Tribunal Federal, pode colocar limites à voracidade fiscal, sendo que o princípio da vedação de tributo confiscatório é um excelente instrumento para esse fim.

¹² STF, ADIn MC 2.010/DF, DJU de 12.04.2002, p. 51, citado por Hugo de Brito Machado Segundo no estudo “A ‘Contribuição’ dos Inativos”, *Revista Estudos Tributários* nº 38, IET/Síntese, Porto Alegre/São Paulo, julho/agosto de 2004, p. 153.

3.4. Vedação ao confisco e tributo extrafiscal

Mesmo que o tributo seja instituído com finalidade extrafiscal, em regra há de ser respeitado o princípio da vedação do confisco. Todavia, quando a finalidade extrafiscal seja a realização de um valor constitucionalmente consagrado, ter-se-á instaurada uma antinomia. De um lado a necessidade de realização daquele valor, e de outro o princípio do não-confisco.

Assim é que Baleeiro, depois de explicar que o princípio da vedação do tributo confiscatório tem por finalidade fazer com que a tributação seja exercida “sem destruir a propriedade, impedir o trabalho, desencorajar a iniciativa ou ultrapassar a capacidade econômica”, esclarece:

“Mas não ofendem a Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. Nesse caso, o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação admitida por tribunais americanos e argentinos e da qual há exemplos no Direito Fiscal brasileiro quando visa ao protecionismo à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao ausentismo, ao latifúndio, etc.”¹³

Não nos parece que o simples fato de ser instituído o tributo com determinada finalidade extrafiscal visando a realização de um valor constitucionalmente consagrado possa afastar inteiramente o princípio da vedação do tributo com efeito de confisco. A nosso ver o que se há de fazer em tais casos é o balanceamento dos princípios. E em especial a aplicação do princípio da proporcionalidade, sobre cuja utilização manifesta-se Paulo Bonavides ensinando que:

“Tanto a jurisprudência constitucional em vários países da Europa como os órgãos da Comunidade Européia, já não vacilam em fazer uso freqüente desse princípio. A doutrina, por sua vez, busca consolidá-lo como regra fundamental de apoio e proteção dos direitos fundamentais e de caracterização de um novo Estado de Direito, fazendo assim da proporcionalidade um princípio essencial da Constituição.”¹⁴

Nessa linha de pensamento Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, em judicioso estudo sobre as contribuições no sistema tributário brasileiro, depois de incursões na doutrina de mestres como Kelsen, Karl Larenz, Ronald Dworkin e Robert Alexy, apontam, com apoio em Paulo Bonavides, doutrina de Aristóteles como fonte de inspiração da Tópica, de Teodor Viehweg, e preconizam:

“Na verdade, o sopesamento de princípios é inerente não apenas ao Direito, mas à conduta de uma maneira geral, frente à vida. Toda pessoa racional e de bom senso realiza-o a cada passo, a cada escolha realizada. E de todo modo, o mérito dos modernos teóricos do Direito foi o de procurar teorizá-lo, explicando objetivamente como esse sopesamento deve ser feito. É a postura que, em linhas gerais, procuraremos seguir neste texto.

Partiremos, para tanto, de duas premissas básicas.

A primeira é a de que os princípios constitucionais têm eficácia normativa, representando os valores que devem orientar toda a criação, interpretação e aplicação do Direito. De uma posição subsidiária à lei, passaram à medula das constituições pós-modernas, inclusive da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988.

¹³ Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 567.

¹⁴ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 7ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 360.

A segunda premissa, decorrente da primeira, é a de que o conflito entre princípios não se resolve com o completo afastamento de um deles, tal como ocorre entre as regras, submetidas aos conhecidos critérios de solução de antinomias (hierárquico, cronológico e da especialidade). Realmente, por conta de sua estrutura normativa, os princípios não prescrevem condutas a serem seguidas se e quando determinadas hipóteses ocorrerem, tais como as regras. Assim, os conflitos entre eles verificados não se resolvem com a aplicação de critérios que impliquem um *all or nothing*, no dizer de Dworidin, mas sim *com a atribuição de maior preponderância, ou de maior peso, àquele princípio que, em prevalecendo, cause menores estragos nos demais*. A regra maior do Direito por princípios, portanto, é a proporcionalidade.

Tudo isto é da maior importância no estudo de um problema jurídico, a fim de que estudiosos não fiquem às voltas com as várias interpretações que um positivismo estéril oferecerá, cada um pugnando pelo maior acerto de uma delas, sem contudo oferecer critérios racionais para justificar sua escolha.”¹⁵

Assim, diante do conflito entre o princípio da vedação do tributo com efeito de confisco, e um preceito constitucional que consagra determinado valor, a aceitação de um tributo confiscatório como instrumento de realização desse valor há de submeter-se ao teste da proporcionalidade e da razoabilidade, como forma de controle contra o arbítrio. No dizer de Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, devemos considerar que:

“Pelo princípio da razoabilidade, os meios empregados para atingir determinada finalidade devem ser não apenas adequados e necessários a essa finalidade, mas devem, também, estar em conformidade com o senso comum, o que nos conduz a uma idéia de consenso, de legitimidade, de compatibilidade com os valores prevalentes naquela comunidade na qual o princípio será aplicado.”¹⁶

Em outras palavras, o tributo confiscatório somente será válido se for um meio adequado, necessário e não excessivo para a realização do valor constitucionalmente consagrado.

4. Vedação do Tributo Confiscatório e Multas

4.1. Extensão do princípio do não-confisco

Estariam as multas fiscais incluídas no conceito de tributo para os fins da vedação contida no art. 150, inciso IV, de nossa Constituição Federal, vale dizer, o princípio do não-confisco poderia ser invocado para invalidar a imposição de multas que, por serem elevadas, podem ser consideradas confiscatórias?

Há quem ofereça a tal questão resposta afirmativa. O ilustre Professor Zelmo Denari, por exemplo, sustenta a tese segundo a qual o princípio do não-confisco abrange as multas tributárias.¹⁷ Nessa mesma linha de entendimento, o Supremo Tribunal Federal, no dia 17 de junho de 1998, concedeu medida liminar na ADIn

¹⁵ Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, “As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”, em livro do mesmo nome, de nossa coordenação, co-edição Dialética/ICET, São Paulo/Fortaleza, 2003, p. 271.

¹⁶ Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, “O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e os Resultados Verificados no Exterior”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 7º vol., coordenador Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 2003, p. 110, nota de rodapé nº 24.

¹⁷ Conferência proferida em Congresso da Academia Brasileira de Direito Tributário, em São Paulo, 10.11.2000.

MC 1.075-DF, promovida pela Federação Nacional do Comércio, para suspender a vigência do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 8.846/94, que comina, para a hipótese de venda de mercadoria sem a emissão de nota fiscal, multa de 300% (trezentos por cento) do valor da operação. Considerou relevante a tese de ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco.

Com a devida vênia, este não é nosso entendimento. À questão de saber se o princípio do não-confisco aplica-se às multas fiscais nossa resposta é negativa, pelas razões que a seguir vamos expor.

4.2. *Distinção essencial entre tributo e penalidade*

É sabido que o tributo não constitui sanção de ato ilícito.¹⁸ Enquanto a ilicitude é essencial na definição da hipótese de incidência da norma que define infração e, assim, estabelece o pressuposto para a cobrança da multa, é inteiramente estranha à definição da hipótese de incidência do tributo.

Isto não quer dizer que não possa haver tributo sobre uma atividade ilícita. Na verdade a ilicitude é irrelevante. Não pode estar presente na definição da hipótese de incidência, mas pode estar presente no fato gerador do tributo, como elemento circunstancial, cuja presença não afasta a incidência da norma de tributação.

Se tivermos em conta a finalidade de desestimular a conduta, a sanção ou pena confunde-se com o denominado tributo extrafiscal proibitivo. O estudo da hipótese de incidência da norma de tributação, e da norma punitiva, todavia, afasta qualquer dúvida sobre a distinção essencial que na verdade existe entre a sanção, ou penalidade, e o tributo extrafiscal proibitivo.

4.3. *Sanção e tributo extrafiscal proibitivo*

Esta compreensão do significado da *sanção* permite distingui-la do tributo, inclusive do chamado tributo *extrafiscal proibitivo* que, no plano axiológico, com ela se confundiria. Na verdade, o tributo extrafiscal proibitivo, como já afirmamos e é de todos sabido, tem o mesmo objetivo da sanção, vale dizer, tem por fim desestimular determinada conduta. Por isto, no plano axiológico a distinção é impossível. No plano jurídico, porém, tal distinção é indiscutível. A sanção, como visto, pressupõe um cometimento ilícito. É consequência da não-prestação. Já o tributo extrafiscal proibitivo não tem ilícito em sua hipótese de incidência.

Há situações nas quais o tributo parece resultar de um cometimento ilícito. É o caso, por exemplo, da pessoa jurídica legalmente obrigada a manter escrituração contábil para a determinação de seu lucro sujeito ao imposto de renda e que, por qualquer motivo, não faz tal escrituração. O imposto, neste caso, é calculado mediante arbitramento do lucro, podendo parecer que é uma consequência da ilicitude consistente no não-cumprimento do dever jurídico de manter escritura contábil. Na verdade, porém, assim não é. O imposto decorre do auferimento da renda, cujo valor é determinado por arbitramento à míngua dos meios para conhecer o seu valor

¹⁸ Código Tributário Nacional, art. 3º.

real. Cuida-se de simples critério de determinação da base de cálculo do imposto, legalmente estabelecido por motivos de ordem prática. A conduta ilícita consistente em *não fazer a escrituração contábil* enseja a aplicação da multa correspondente, vale dizer, a sanção.

Ocorre, porém, que a legislação do imposto de renda estabelece critérios para a determinação do lucro presumido, considerado como base de cálculo do imposto nas hipóteses em que a lei permite ao contribuinte a opção de não fazer a demonstração regular de seu lucro real. Assim, quando se tem critérios legais para a definição da base de cálculo do imposto de renda na ausência de escrituração contábil destinada a apuração do lucro real, pode-se considerar que a adoção, pela lei, de critérios dos quais resulte tributo mais oneroso, nos casos em que o contribuinte não cumpre o dever de demonstrar contabilmente o lucro real, constitui uma forma de sanção.

É razoável, pois, considerar-se que os dispositivos concernentes ao arbitramento do lucro não são compatíveis com a definição de tributo, albergada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, mesmo que tenha função extrafiscal proibitiva, o tributo não pode ser, em princípio, utilizado com efeito de confisco, em face do dispositivo constitucional que expressamente o impede. A opção do legislador, neste caso, será a consideração do que seria hipótese de incidência do tributo extrafiscal proibitivo como ilícito e, assim, em vez de tributo instituir penalidade. Assim não é, todavia, no caso em que a função extrafiscal de um tributo seja destinada à realização de um valor constitucionalmente consagrado. Como já explicado neste estudo, em tal situação impõe-se a necessidade de superação da antinomia, com o balanceamento dos princípios em conflito.

Talvez à míngua de uma distinção clara entre tributo e sanção, uma outra questão a esta relacionada às vezes não tem sido compreendida adequadamente pelos estudiosos do assunto. É a questão da tributação nas atividades ilícitas. Assim, embora não essencial no contexto de um estudo em que se cuida da vedação constitucional do tributo com efeito de confisco, vamos a seguir examinar essa questão, tentando afastar os preconceitos dos quais alguns estudiosos do tema ainda se revelam contaminados.

4.4. Tributação nas atividades ilícitas

A distinção entre o *tributo* e a *sanção*, de fácil percepção como demonstrado no item precedente deste estudo, é de grande utilidade para a Ciência do Direito, pois permite a explicação satisfatória de diversas questões, entre as quais aquela de saber se é possível, ou não, a tributação de atividades ilícitas.

Insistimos desde logo em fixar uma distinção. Uma coisa é a atividade ilícita. Essencialmente ilícita. Outra, bem diferente, é a atividade que em si mesma é lícita, ou dito de outro modo, atividade que em princípio é lícita, mas eventualmente está sendo praticada de forma ilícita. Atividade na qual a ilicitude não é essencial, mas simplesmente ocasional, ou circunstancial.

Diante do que por nós já foi aqui exposto, é certo ser inadmissível um tributo em cuja hipótese de incidência reside a ilicitude. Isto, porém, não impede a tributa-

ção de um rendimento auferido em atividade ilícita, como já tivemos oportunidade de esclarecer.¹⁹

A questão da incidência do imposto sobre rendimentos decorrentes de atividades ilícitas já foi motivo de muitas divergências. O art. 26, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, estabelece que “os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem”. E embora estivesse apenas explicitando aquilo que, segundo a melhor doutrina, se deveria entender, essa norma

“causou divergências no Congresso, quando foi examinada, sustentando alguns que esses rendimentos não deveriam ser objeto de legalização, de vez que seria reconhecer uma situação de fato, ou pelo menos uma demonstração de que o Estado estava tolerando as atividades ilícitas, pois reconhecia os seus ganhos como rendimentos iguais aos outros”.²⁰

Para Micheli, a norma tributária pode definir como hipótese de incidência de um tributo fatos contrários a outras normas, vale dizer, fatos ilícitos. “Se o tributo não dever ser considerado como uma reação contra a prática de um ilícito, não se pode excluir, porém, que um ilícito apresente um índice de ‘capacidade contributiva’ e sirva para constituir - segundo a avaliação do legislador - o pressuposto de um tributo.”²¹ Como se vê, o eminente tributarista italiano identifica o *tributo* pelo fato de que o seu *pressuposto* é um indicador de capacidade contributiva. Esse critério, porém, é inaceitável no plano da ciência do Direito e especialmente em face do Direito brasileiro vigente.

Amílcar Falcão adota o mesmo entendimento de Micheli, sustentando que se deve “tomar em consideração a natureza do fato gerador da obrigação tributária, como um fato jurídico de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva”.²² Sustenta ele que a ilicitude há de ser indiferente, para o Direito Tributário, “não porque prevaleça naquele ramo do Direito uma concepção ética diversa, mas sim porque o aspecto que interessa considerar para a tributação é o aspecto econômico do fato gerador ou a sua aptidão a servir de índice de capacidade contributiva”.²³

Os argumentos geralmente utilizados, tanto a favor como contra a tributação de atividades ilícitas, têm fundamentos pré-jurídicos, de natureza ética ou econômica.²⁴ Diz-se, sustentando a incidência do imposto de renda sobre os lucros decorrentes de atividades ilícitas, que a não-exigência do tributo representaria uma vantagem adicional para os marginais, os ladrões, os que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenitismo etc.²⁵ Os rendimentos de atividades ilícitas deviam ser tributados mais pesadamente. Na pior das hipóteses, deve ser cobrado pelo menos tributo igual ao devido por quem exerce atividade honesta.

¹⁹ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 14.

²⁰ Erymá Carneiro, *Lei nº 4.506 - a Nova Lei do Imposto de Renda*, Financieiras, Rio de Janeiro, 1965, p. 81.

²¹ Gian Antonio Micheli, *Curso de Direito Tributário*, tradução de Marco Aurélio Greco, RT, São Paulo, 1978, p. 46.

²² Amílcar Falcão, *O Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2ª edição, RT, São Paulo, 1971, p. 89.

²³ Amílcar Falcão, *O Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2ª edição, RT, São Paulo, 1971, p. 91.

²⁴ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 548.

²⁵ Amílcar Falcão, *O Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2ª edição, RT, São Paulo, 1971, p. 90.

“O que clama aos céus, todavia, é a conclusão de que essa renda, por ser trabalho de-lituoso, há de ficar livre de encargos fiscais. O imposto não é prêmio. É ônus. É lamên-tável, degradante, que o Estado consinta na exploração de jogo de azar. Pior, admitir que os exploradores desse jogo tenham rendas em posição melhor do que a renda pro-veniente das atividades honestas, entendendo que o peso do imposto deve afetar só as últimas e deixar, incólumes, as primeiras.”²⁶

Em sentido contrário, sustentou-se que

“o Estado cometeria grave incoerência, se participasse por meio do produto do imposto das atividades nocivas que lhe cumpre combater e eliminar. O simples fato de estar inscrito no rol dos contribuintes gera a presunção de que o indivíduo exercita as suas atividades dentro das normas reconhecidas e consagradas pelo direito.”²⁷

Colocando a questão em termos estritamente jurídicos, Alfredo Augusto Becker esclarece que o problema da tributação dos atos ilícitos deve ser analisado em dois momentos distintos. No primeiro momento deve ser examinada a questão de saber se a lei, ao instituir o tributo, pode colocar a ilicitude como elemento integrante de sua hipótese de incidência. No segundo momento, “o problema que pede solução é o de se examinar se, juridicamente, a autoridade incumbida de proceder ao lança-mento de um tributo (em cuja hipótese de incidência a lei *não* incluiu a ilicitude) pode abstrair ou ignorar a ilicitude porventura constatada quando examina a reali-zação da hipótese de incidência”. E adverte

“que são duas posições jurídicas diametralmente opostas: no primeiro momento há a prévia *ciência* da ilicitude de ato futuro; no segundo momento há o *desconhecimento* da ilicitude de ato passado ou presente. Lá tributa-se porque se toma conhecimento da natureza ilícita do ato; aqui tributa-se porque se ignora, deliberadamente, a natureza ilícita”.²⁸

Alfredo Augusto Becker registra que, de todos os autores por ele consultados, apenas Giorgio Tesoro, Francesco Forte e principalmente Antonio Berliri observa-ram essa colocação, vale dizer, cuidaram do problema admitindo essa dicotomia.²⁹

Efetivamente, Berliri entende ser distinto dizer que o legislador pode colocar como fato gerador do tributo uma atividade qualquer geradora de renda, sem incluir como elemento qualificador de tal atividade a ilicitude, de outra coisa que é pergun-tar se o legislador pode unir o nascimento de uma obrigação tributária a uma ati-vidade ilícita enquanto tal. E sustenta que em um sistema constitucional flexível não há dúvida de que o legislador pode criar um imposto sobre atividades ilícitas enquan-to tais, já que em tal sistema o legislador é praticamente onipotente. Ademais, no plano ético, um tributo sobre atividades ilícitas pode parecer justificado como san-ção indireta. Em um sistema constitucional rígido, porém, seria necessária para tanto uma norma da própria Constituição, pois não se deve esquecer que cada um deve contribuir para o atendimento dos gastos públicos na proporção de sua capacidade contributiva e, portanto, para admitir a legitimidade de um imposto sobre ativida-

²⁶ Erymá Carneiro, *Lei nº 4.506 - a Nova Lei do Imposto de Renda*, Financeiras, Rio de Janeiro, 1965, p. 86.

²⁷ Bernardo Ribeiro de Moraes, “Tributação das Atividades Ilícitas”, *Interpretação no Direito Tributário*, Educ/Sara-iva, São Paulo, 1975, p. 324.

²⁸ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 548.

²⁹ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, p. 549.

des ilícitas, enquanto tais, seria necessário demonstrar serem elas indicadoras de capacidade contributiva, apenas por serem ilegais, o que não é fácil de demonstrar.³⁰

Discorda Berliri da posição de Tesoro. Para este último,

“el presupuesto de ato, o sea, la causa jurídica de una obligación tributaria, no puede en ningún caso estar constituida por un hecho ilícito - civil, administrativo o penal - realizado por el sujeto pasivo de la obligación; cuando por un hecho ilícito surge la obligación de satisfacer una prestación pecuniaria, ésta tiene carácter de sanción, no de tributo: corresponde a la pretensión penal del Estado, no a su actividad financiera”.³¹

A lição de Becker, seguindo os ensinamentos de Tesoro, foi compreendida como contrária à tributação das atividades ilícitas.³² Na verdade, porém, as lições destes mestres neste ponto são incontestáveis. A elas não se pode opor qualquer objeção no plano da lógica jurídica, nem muito menos no plano do Direito positivo brasileiro em vigor. Talvez seja possível, porém, recolocar tais ensinamentos à luz da distinção entre *hipótese de incidência* e *fato gerador* do tributo.

De inegável importância para a Ciência do Direito é a distinção entre *hipótese de incidência* e *fato gerador*. Aliás, a necessidade dessa distinção tem sido sentida por tributaristas os mais ilustres. Como demonstra Geraldo Ataliba, o Professor Rubens Gomes de Sousa, preocupado com o rigor nos conceitos que se deve observar nos estudos jurídicos, referindo-se a *fato gerador*, viu-se compelido a esclarecer que se estava referindo à “concretização da definição legal da hipótese abstrata de incidência”, e em outra parte refere-se a “*fato gerador abstrato*”, reportando-se à hipótese de incidência. Alfredo Augusto Becker também viu-se na contingência de usar a expressão “*hipótese realizada*”, para designar o *fato gerador*, expressão cujo uso repele, terminantemente.³³

Não pretendemos defender o uso da expressão *fato gerador*. O que afirmamos é a necessidade de distinguir as duas realidades: uma a descrição legal, outra a ocorrência, no mundo fático, do que está contido naquela descrição. Sustentamos a necessidade de distinguir a simples descrição, contida na norma geral, denominando-a “*hipótese de incidência*”, do acontecimento daquilo que está contido na descrição, denominando-o “*fato gerador*”, ou “*fato imponível*” como prefere Ataliba, ou “*suporte fático*”. O essencial é compreendermos que há uma inescusável diferença entre uma descrição, contida na norma, e a ocorrência do que nesta está descrito. Uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento desse fato. Uma coisa é a descrição da hipótese em que um tributo é devido. Por exemplo: a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Outra coisa é o fato de alguém auferir renda. Por exemplo: João recebeu dividendo de uma sociedade anônima da qual é acionista. A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei.

³⁰ Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, vol. 2, Derecho Financiero, Madrid, 1971, p. 338.

³¹ Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, vol. 2, Derecho Financiero, Madrid, 1971, p. 339.

³² Newton Cardoso, *Tributação do Ato Ilícito*, Regis, Recife, 1966, pp. 35 a 37.

³³ Cf. Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 4ª edição, RT, São Paulo, 1990, especialmente pp. 49 a 53.

A hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é a concretização da hipótese.

O Ministro Djalma da Cunha Melo, embora tenha utilizado também argumentos metajurídicos, foi preciso ao afirmar que “em termos de imposto de renda, a obrigação de pagar o tributo surge sempre que se apresenta o fato objetivo, previsto na lei, ou seja o lucro, a renda, a capacidade contributiva passível de imposição”.³⁴ É que a hipótese de incidência é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Não a atividade que gera a renda, mas o próprio auferimento desta, sem figurar como elemento integrativo da hipótese de incidência a ilicitude, pois auferir renda não é, em si mesmo, ilícito.

Ensina Karl Engisch, com absoluta propriedade, que:

“Assim como os juízos hipotéticos no sentido lógico são constituídos por conceitos, de igual modo o são a prótese e a apódose de um imperativo jurídico condicional. Por isso, a ‘hipótese legal’ e a ‘consequência jurídica’ (estatuição), como elementos constitutivos da regra jurídica, não devem ser confundidas com a concreta situação da vida e com a consequência jurídica concreta, tal como esta é proferida ou ditada com base naquela regra. Para maior clareza chamamos por isso ‘situação de facto’ ou ‘concreta situação da vida’, à hipótese legal concretizada.”³⁵

Na verdade tem-se: (a) de um lado, a definição da hipótese de incidência da norma e sua estatuição, vale dizer, a consequência decorrente da concretização daquela hipótese; e do outro, (b) a situação concreta que realiza a hipótese de incidência, e a consequência, também concreta, daquela estatuição.

Na norma tributária a definição da hipótese de incidência não alberga o descumprimento de qualquer outra norma. Na norma penal, diversamente, a hipótese de incidência alberga necessariamente o descumprimento de uma outra norma. Nessa linha é a lição de Kleber Giardino, embora utilizando a expressão suporte fático para designar o que designamos como hipótese de incidência.³⁶

Por isto não acolhemos a lição de Villegas, segundo a qual

“la finalidad de cobertura de gastos públicos permite diferenciar a los tributos de los ingresos por sanciones patrimoniales (ver ‘supra’, cap. III, punto 8). El código tributario nacional brasileño pone esta diferencia especialmente de relieve al definir a los tributos como prestaciones pecuniarias compulsorias que no constituyen sanción por acto ilícito (art. 3º).”³⁷

É certo que o tributo é instituído com a finalidade de propiciar ao Estado os recursos financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, enquanto as penalidades são instituídas com a finalidade de desestimular os comportamentos ilícitos. O critério da finalidade, porém, não nos permite distinguir a penalidade do tributo com função extrafiscal proibitiva. Parece-nos, pois, que a distinção essen-

³⁴ Erymá Carneiro, *Lei nº 4.506 - a Nova Lei do Imposto de Renda*, Financeiras, Rio de Janeiro, 1965, p. 86.

³⁵ Karl Engisch, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 7ª edição, tradução de J. Baptista Machado, Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1996, p. 57.

³⁶ Kleber Giardino, “A Propósito da Teoria da Tributação Penal”, *Revista de Direito Tributário* nº 6, RT, São Paulo, p. 145.

³⁷ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo I, 3ª edição, Depalma, Buenos Aires, 1979, p. 75.

cial reside mesmo é na definição da hipótese legal. Assim, entendemos que a expressão “que não constitua sanção de ato ilícito”, no art. 3º do CTN, nada tem a ver com a finalidade. Sanção e tributo não se distinguem pela finalidade, nem mesmo no plano axiológico, como já demonstramos. Distinguem-se pela respectiva hipótese de incidência.

Estabelecida a distinção entre *hipótese de incidência* e *fato gerador* do tributo, é fácil entender-se que a cobrança do imposto sobre rendimentos auferidos em atividades ilícitas, prevista em nossa legislação, não significa a existência no Direito brasileiro, de tributo sobre atividade ilícita. Não contraria a definição legal do tributo. É que a hipótese de incidência do imposto, no caso, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. A ilicitude não é elemento integrante dessa *hipótese de incidência*, embora eventualmente possa estar presente, como elemento accidental, do *fato gerador*.

4.5. A prática do tributo como sanção

O art. 3º do Código Tributário Nacional, determinando que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, colocou no plano do Direito positivo brasileiro um conceito de lógica jurídica, com notável significação pragmática. Assim é que o Supremo Tribunal Federal, apreciando questão entre a Prefeitura Municipal de São Paulo e um contribuinte de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, decidiu que o acréscimo de 200% da alíquota daquele imposto, relativamente aos imóveis onde haja construções irregulares, configura penalidade, sendo incompatível com a definição legal de tributo. Argumentou o Ministro Moreira Alves que em face do art. 3º do Código Tributário Nacional é vedada, em nosso sistema jurídico, a utilização de um tributo com a finalidade de penalizar a ilicitude, afirmando:

“Tributo não é multa, nem pode ser usado como se o fosse - se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade - por ser contrário ao art. 3º, do CTN, e, consequentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere.”³⁸

Esse julgado da Corte Maior coloca a questão com absoluta propriedade, valendo como importante exemplo do alcance pragmático da definição legal de tributo. Exemplo no qual se deve inspirar o legislador, para evitar o estabelecimento de alíquotas mais elevadas em função da ilicitude, eventualmente presente na ocorrência do fato gerador do tributo.

4.6. Ainda a distinção entre tributo e multa

Denari aponta a distinção essencial entre o tributo e a multa, ao dizer que “as multas fiscais são ontologicamente inconfundíveis com os tributos. Enquanto estes derivam de hipótese material de incidência tributária, aquelas decorrem do descumprimento dos deveres administrativos afetos aos contribuintes, vale dizer, da inobservância de condutas administrativas legalmente previstas.”³⁹ Por outro lado, De-

³⁸ José Carlos Moreira Alves, RE 94.001-SP, DJU de 11.06.1983, p. 5.680.

³⁹ Zelmo Denari, *Curso de Direito Tributário*, 6ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 63.

nari também afirma não ser aplicável às multas o princípio da anterioridade, porque ao enunciá-lo “o art. 150, inciso III, da Constituição Federal somente faz menção aos tributos”.⁴⁰

A prevalecer o argumento fundado no elemento literal, tem-se de concluir que o princípio do não-confisco não se aplica também às multas, porque o art. 150 da Constituição Federal, também no inciso IV, ao enunciar esse princípio, somente faz menção aos tributos. Entretanto, não é apenas o argumento literal que leva à não-aplicação do princípio do não-confisco às multas fiscais. A tese que sustentamos, não obstante a decisão acima referida, do Supremo Tribunal Federal, tem amparo especialmente em argumentos construídos à base dos elementos lógico sistêmico e teleológico, como se vai a seguir demonstrar.

Como ensina Misabel Derzi,

“no exame dos efeitos confiscatórios do tributo, deve ser feita abstração de multas e juros acaso devidos. As sanções, de modo geral, desde a execução judicial até as multas, especialmente em caso de cumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito.”⁴¹

O regime jurídico do tributo não pode ser aplicado à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.

4.7. Multa sobre venda de mercadoria sem nota fiscal

A multa de 300% do valor da mercadoria vendida sem nota fiscal é, sem dúvida, um excelente instrumento de combate à sonegação de tributos. Muito melhor do que a ameaça de cadeia resultante da criminalização da conduta evasiva, ilícita, do contribuinte. Nenhum comerciante pode alegar que não sabe ser obrigatória a emis-

⁴⁰ Zelmo Denari, *Curso de Direito Tributário*, 6ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 63.

⁴¹ Nota 10.2.5, de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 579.

são da nota fiscal, e não é razoável lhes seja permitida a prática dessa infração tão evidente e tão significativa no controle da arrecadação tributária.

Pretender-se que a multa legalmente cominada para a venda de mercadoria sem nota fiscal não seja confiscatória, mas suportável, de sorte que os comerciantes possam incluí-las nos seus custos operacionais, é pretender inteiramente ineficaz a sanção, que restará assim convertida num verdadeiro tributo de exigência eventual.

Diversamente da pena prisional, cuja aplicação depende de um processo complicado e custoso, caro e demorado, a pena pecuniária rigorosa de que se cuida é de aplicação singela e eficaz, e exatamente porque elevada, tem caráter intimidatório capaz de inibir essa forma primária de sonegação. Além disto, quando não tenha funcionado esse efeito intimidatório, e tenha a multa de ser aplicada, a sua arrecadação propicia ao Tesouro Público os recursos de que necessita, inclusive para melhorar o seu aparelho de fiscalização.

Logo que instituída, quando se pensava que a lei seria aplicada, ninguém conseguia comprar coisa nenhuma sem nota fiscal. O efeito preventivo inicial foi notável. Depois as autoridades da administração tributária passaram a demonstrar absoluto e injustificável desinteresse na aplicação da lei, que hoje está praticamente esquecida. E agora vem a entidade maior dos comerciantes pedir ao Supremo que declare inconstitucional, por ser confiscatória, a sanção que, se aplicada, será eficaz exatamente por ser confiscatória, e que constitui inegavelmente um excelente instrumento de defesa do Tesouro Público.

O princípio do não-confisco, segundo o qual é vedado ao Poder Público utilizar tributo com efeito de confisco, consubstanciado no art. 150, inciso IV, da vigente Constituição Federal, é necessário para tornar o tributo compatível com a garantia do livre exercício de atividades econômicas. Se fosse possível tributo confiscatório, estaria negada aquela garantia. Como a atividade econômica constitui o suporte mais geral da tributação, bastaria a instituição de tributo confiscatório para impedir o seu exercício. Tem-se, pois, que a garantia do não-confisco é na verdade um reforço, ou mesmo uma explicitação da garantia do exercício da atividade econômica.

Às multas, porém, não se aplica aquela garantia, pois seria absurdo dizer que a Constituição garante o exercício da ilicitude. As multas têm como pressuposto a prática de atos ilícitos, e por isto mesmo garantir que elas não podem ser confiscatórias significa, na verdade, garantir o direito de praticar atos ilícitos.

Neste sentido doutrinou com propriedade Aliomar Baleeiro:

“Finalmente, no exame dos efeitos confiscatórios do tributo, deve ser feita abstração de multas e juros acaso devidos. As sanções, de modo geral, desde a execução judicial até às multas, especialmente em caso de cumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito.

Aliás, o art. 150, IV, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda (ou de sua fonte). Não impede, entretanto, a aplicação de sanções e a execução de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que lesou o fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade.

A propósito do art. 22 da Constituição do México, instalou-se discussão interessante, pois esse dispositivo proíbe o confisco de bens, mas prescreve que não será considerada como tal a aplicação total ou parcial dos bens de uma pessoa para o pagamento

de impostos ou multas. De la Graza, citando Morgáin, ao analisar a referida norma, insiste em que fica vedada a criação de impostos confiscatórios por lei, embora o cidadão que infrinja dever tributário possa sofrer a cumulação de impostos e sanções correspondentes, equivalentes à confiscação de bens (contra, Flores Zavala opina no sentido de que o citado artigo da Constituição mexicana autoriza o estabelecimento de tributos confiscatórios. V. Sergio de la Garza, Fr. Derecho Financiero Mexicano, op. cit. pág. 288).

Igualmente, o art. 150, IV, da Constituição Federal brasileira não transforma tributo em confisco, nem equipara esses institutos, apenas veda efeitos iguais; também não visa a proteger os incautos, omissos e infratores dos deveres jurídicos.⁴²

Em síntese, qualquer que seja o elemento de interpretação ao qual se dê ênfase, a conclusão será contrária à aplicação do princípio do não-confisco às multas fiscais. Se prestigiarmos o elemento literal, temos que o art. 150, inciso IV, refere-se apenas aos tributos. O elemento teleológico não nos permite interpretar o dispositivo constitucional de outro modo, posto que a finalidade das multas é exatamente desestimular as práticas ilícitas. O elemento lógico sistêmico, a seu turno, não leva a conclusão diversa, posto que a não-confiscatoriedade dos tributos é garantia destinada a preservar o livre exercício da atividade econômica, e não é razoável invocar-se qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude.

4.8. As multas e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Ressalte-se, todavia, que as multas, como as sanções em geral, devem ser limitadas pelos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Esta é a primorosa lição de Schubert de Farias Machado, forte na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça:

“O Supremo Tribunal Federal tem aplicado o princípio da proporcionalidade no controle de constitucionalidade da lei que comina penas desproporcionais à infração. De fato, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1/RJ, o Plenário do STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro que estipulavam limites mínimos para as multas decorrentes do não-recolhimento de impostos e taxas estaduais, não inferiores a duas vezes o valor do tributo em atraso, e, havendo sonegação, não inferiores a cinco vezes o valor do respectivo tributo.

Naquele acórdão, o STF deixa muito claro que o princípio da proporcionalidade deve funcionar como limite constitucional para o excesso cometido pelo legislador ao fixar as penalidades tributárias, uma vez que, conforme salientou o Ministro Ilmar Galvão, a validade da lei que trata das multas fiscais não pode ser dissociada ‘da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa.’

O Superior Tribunal de Justiça também tem aplicado o princípio da proporcionalidade no exame da validade do ato administrativo sancionador, que deve ‘estrita observância ao princípio da proporcionalidade, ou seja, a devida correlação na quantidade e qualidade da sanção, com a grandeza da falta e o grau de responsabilidade do servidor.’

⁴² Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1997, pp. 579/580.

Decidindo caso que envolvia o pedido de relevar a exigência de pagamento de multa diante da ausência de má-fé do contribuinte, que apenas havia dado à legislação interpretação diferente daquela conferida pelo Fisco, o STJ confirmou a decisão que excluía a multa, entendendo que 'o judiciário pode graduar ou excluir a multa, de acordo com a gravidade da infração, e com a importância desta para os interesses da arrecadação' fundado em precedente do STF e dando ao art. 136 do CTN interpretação conforme com a Constituição de 1988."⁴³

5. Conclusões

Em face do exposto podemos chegar às seguintes conclusões:

- 1ª) A vedação ao tributo com efeito confiscatório decorre das garantias constitucionais, em especial das garantias ao direito de propriedade e ao livre exercício da atividade econômica, de sorte que nem seria necessário dispositivo constitucional enunciando especificamente essa vedação.
- 2ª) A vedação constitucional do tributo com efeito de confisco dirige-se à totalidade dos tributos e não apenas a um tributo que seja, isoladamente, capaz de ter efeito confiscatório.
- 3ª) A vedação do tributo com efeito de confisco não diz respeito às multas por infrações à legislação tributária, embora estas estejam limitadas pelo princípio da razoabilidade.