

# *Não Confisco*

*Laerte Paulo Weber(\*)*

**LAERTE PAULO WEBER**

## **RESUMO**

Neste artigo é realizado um estudo para verificar se as obrigações acessórias existentes na legislação tributária encontram limites tal como previsto para a obrigação principal. O tributo (obrigação principal) está sujeito a vários limites constitucionalmente previstos, tais como o princípio da legalidade, da territorialidade e do não confisco, entre outros.

Procurou-se verificar se o princípio do não confisco também deve ser aplicado para as penalidades acessórias, protegendo o contribuinte de eventuais excessos que podem surgir por ocasião de fiscalizações levadas a efeito pelos entes tributantes.

---

\* Contador, Advogado, Pós-Graduando em Controladoria e Direito Tributário pela Unoesc – campus Chapecó/SC, CRC/SC 1SC016980-09, profissional liberal, com escritório profissional na Rua Nereu Ramos nº 1011, sala 14, centro, em Xanxerê/SC, fone (049)433-2847.

## INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, diz que a obrigação tributária é principal ou acessória, sendo que a primeira tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto, prestações positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

O tributo, de uma forma geral tem como freio as limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas no artigo 150 e seguintes da Carta Magna de 1988, como o princípio da legalidade, da anterioridade, da isonomia, a imunidade recíproca, o direito de propriedade, e em especial, a impossibilidade de instituir tributo com efeito de confisco, previsto no inciso IV do já referido artigo 150.

O objetivo deste trabalho é analisar a legislação positiva e doutrina nacional, no intuito de procurar verificar se as obrigações acessórias possuem alguma limitação ou podem ser instituídas de forma livre, sem qualquer atrelação a limites, ficando, em termos de valores, restrita apenas a discricionariedade do legislador infra-constitucional, e muitas vezes ao arbítrio deste, já que pode determinar valores abusivos que podem até aniquilar a própria propriedade privada.

Temos vários exemplos na legislação na federal, como por exemplos as multas por atraso na entrega de declaração do imposto de renda pessoa física ou jurídica, que são penalizadas no valor de R\$ 500,00 e R\$ 200,00 reais em que a declaração é entregue fora do prazo regulamentar.

Na legislação estadual temos, entre outras, as multas pela entrega em atraso da DIEF e a não implantação dos cupons fiscais, sendo que para estes últimos a penalidade é somente cessa com a efetiva implantação e utilização do equipamento.

Sabendo-se que o sistema tributário está constituído para que se arrecade tributos que irão beneficiar toda a coletividade, o objetivo central do erário deve ser a obrigação principal – o correto recolhimento do tributo - e não um sistema em que as obrigações acessórias, por não possuírem nenhum limite sejam mais atrativas do que o próprio tributo.

Tal possibilidade se torna preocupante, porque são inúmeras as possibilidades de se criarem obrigações acessórias que, devido a sua complexidade ou mesmo quantidade, praticamente serão impossíveis de serem fielmente observadas pelo contribuinte, que a muito tempo vem se debatendo com um sistema burocrático e extremamente complexo.

Da imaginação fértil de nossos governantes tudo podemos esperar, especialmente novas formas de aumentar a arrecadação de valores aos cofres públicos.

Enfim, é nesta seara que pretendemos analisar a existência ou não de mecanismos legais que de uma forma ou outra possam proteger não apenas o empresário nacional, mas também todo cidadão brasileiro, que por um algum motivo deixou de cumprir nos prazos regulamentares alguma obrigação acessória.

## 1) VEDAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

A constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso IV nos trás o preceito de que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, utilizar tributo com efeito de confisco.

Antes de adentrarmos no tema do trabalho, para uma melhor compreensão devemos conceituar o confisco, e para tanto, nos utilizamos das palavras de Armando Zurita Leão, que em sua obra Direito Constitucional tributário, diz

*O termo confisco significa o ato pelo qual se apreendem e adjudicam-se ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em Lei. Tributo com efeito de confisco é aquele que, por ser excessivamente oneroso, tem sentido de penalidade.<sup>1</sup>*

A doutrina é unânime em afirmar que esta limitação constitucional aplica-se por completo aos tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria), sendo inconstitucional o tributo que tiver caráter confiscatório, visando assim garantir o direito a propriedade, preservando a capacidade contributiva do cidadão.

Os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres, em sua Obra Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III, Os Direitos Humanos e a Tributação, para quem

*A imunidade protege a propriedade privada contra a incidência de qualquer tributo. Os impostos sobre o patrimônio e a renda têm a especial aptidão para sufocar a propriedade, se não contratados; os impostos sobre circulação de mercadorias, quando excessivos, prejudicam mais o exercício das profissões e do comércio do que o direito de propriedade. As taxas e as contribuições podem ofender a propriedade privada, quando se desprezitar a relação custo/benefício. As contribuições econômicas e sociais têm efeito nitidamente confiscatório se atingirem a substância da propriedade além dos limites da razoabilidade.<sup>2</sup>*

Assim, sempre que os tributos forem excessivos, onerando a propriedade e impedindo a continuação ou mesmo exploração de qualquer negócio empresarial e desde que este não seja ilícito, estará evidenciado o tributo com efeito de confisco, ferindo o ditame constitucional.

Isto por que o legislador constitucional ao inserir a vedação ao confisco como limitação aos órgãos tributantes, teve como intuito preservar a propriedade privada, promover a riqueza e geração de empregos, impondo um freio a sagacidade arrecadatória sem limites que sempre permeou no sistema tributário brasileiro. A norma constitucional procurou não só preservar a propriedade, mas também impor um limite a arrecadação desenfreada.

<sup>1</sup> LEAO, Armando Zurita. Direito constitucional tributário : o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Juarez Oliveira. P. 29.

<sup>2</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. volume III : os direitos humanos e a tributação : imunidade e isonomia. Rio de Janeiro : Renovar. 1999. p. 137

A limitação do tributo com efeito de confisco é uma autolimitação que o poder fiscal encontra na propriedade, não sendo admissível admitir-se uma fiscalidade ilimitada em favor do Estado.

Há doutrinadores que fundamentam a proibição de tributo com efeito de confisco no direito a propriedade e na capacidade contributiva. Já Ricardo Lobo Torres a fundamenta nos direitos fundamentais asseguradas pela nossa constituição, especialmente quando diz

*Pouco ou nada tem que ver com a problemática da proibição de tributos confiscatórios a idéia de justiça. Alguns juristas indicam a capacidade contributiva, ao lado da garantia da propriedade, como o princípio que fundamenta a vedação de confisco. Parece-nos, todavia que a questão se situa fora da capacidade contributiva, transcendendo-lhe os limites possíveis e radicando na injustiça ou na não-capacidade econômica, ou seja, no desrespeito aos direitos fundamentais.<sup>3</sup>*

O mesmo autor complementa que a proibição de tributo confiscatório, em suma, não decorre do postulado ético da capacidade contributiva, senão que constitui princípio de proteção da liberdade, que, pode ser violentada nos casos de tributação excessiva.<sup>4</sup>

Tem-se, assim, que um dos principais pressupostos da vedação ao tributo com efeito de confisco é liberdade individual, que não se realizaria caso fosse possível ao Estado desapropriar o cidadão de todos os bens ou da grande maioria deles, mesmo a título esta fosse a título de arrecadar tributos. Teríamos uma liberdade mitigada, pois sempre estaríamos a mercê do próprio Estado, que a qualquer momento poderia nos tirar a nossa liberdade ou mesmo propriedade.

Grande é a dificuldade em identificar o tributo confiscatório, razão pela qual deve-se buscar auxílio em outros ramos do direito e nos princípios gerais de direito. Surgem então os princípios proporcionalidade e razoabilidade para ajudar a identificar os tributos confiscatórios.

Novamente nos servimos de Ricardo Lobo Torres, para quem

*Só os princípios gerais do direito, por conseguinte, que são abertos e abstratos, podem oferecer o critério inicial para a identificação do tributo que aniquila a propriedade ou atinge em sua substância. Confiscatório é o tributo desproporcional ou que não se mantém no quadro da razoabilidade, observe-se, porém, que o só fato de não ser razoável é insuscetível de levar à conclusão de sua confiscatoriedade, embora a recíproca não seja verdadeira, pois o tributo confiscatório não pode ser razoável.<sup>5</sup>*

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 129/130.

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 130.

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 133/134.

## 2) O CONFISCO NAS PENALIDADES ACESSÓRIAS

Como mencionado acima, uma das garantias fundamentais do contribuinte é que os impostos devem respeitar a capacidade contributiva, conforme preceito constitucional estatuído no § 1º, artigo 145 da CF/88.

Como sempre, para um melhor entendimento, é importante que se conceitue as palavras, termos, ou então mesmo os princípios, e é o que faremos nos utilizando novamente de Ricardo Lobo Torres, para quem capacidade contributiva *consiste em legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos.*<sup>6</sup>

Resta saber agora se os princípios do não-confisco, da capacidade contributiva, da progressividade e da razoabilidade, se restringem somente aos tributos ou então se devem também ser respeitados nos tributos extrafiscais e penalidades acessórias. Para tanto, nos utilizamos das palavras de Armando Zurita Leão, para quem

*Quanto aos tributos extrafiscais, sua criação e cobrança se submetem, também, ao princípio da capacidade contributiva, pois este tipo de imposição não poderá se prevalecer do caráter de extrafiscalidade para ferir sentimento de justiça presente no seio da sociedade. O fato de a tributação extrafiscal colimar fins diversos da simples captação de dinheiro para o erário não autoriza o legislador e demais operadores do Direito a olvidarem a capacidade contributiva.*<sup>7</sup>

Quando o descumprimento de obrigações acessórias é penalizado, se tem em vista outro objetivo que a simples arrecadação de numerário aos cofres públicos, quer-se determinado comportamento, positivo ou negativo, do contribuinte, no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos.

Assim, fica claro um objetivo extra-fiscal na penalização pelo descumprimento das obrigações acessórias, não existindo razão para que os princípios acima, quais sejam, do não confisco e da capacidade contributiva, entre outros, não se apliquem também nesta hipótese. Portanto, deve ser respeitada a capacidade contributiva do contribuinte em arcar com a pena acessória imposta, sob pena de se ter a propriedade privada completamente absorvida pelo poder público.

Armando Zurita Leão, citando Maria Helena Costa,

*diz que a extrafiscalidade obedece ao princípio da capacidade contributiva, já que a extrafiscalidade consiste no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos. E, por isso, deve orientar-se em relação à riqueza do contribuinte.*<sup>8</sup>

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 334.

<sup>7</sup> LEAO, Armando Zurita. Op. cit. p. 28.

<sup>8</sup> LEAO, Armando Zurita. Op. cit. p. 33.

O confisco se caracteriza não apenas com a absorção total da propriedade pelo poder público, mas também quando esta absorção pelo tributo envolver parcela considerável não só da renda, mas também da propriedade do contribuinte. Assim o confisco se caracteriza pela apropriação não só da propriedade, bens móveis, imóveis ou direitos, mas também pela apropriação de renda.

Novamente nos utilizamos de Armando Zurita Leão, para quem

*Arelada ao princípio da capacidade contributiva está a vedação ao confisco. O confisco existirá, sempre que o tributo absorver parcela expressiva de renda ou da propriedade dos contribuintes. Revela-se o efeito confiscatório no ato poder público, ao cobrar elevados valores a título de remuneração por serviços públicos prestados ou colocados à disposição dos contribuintes. Assim, o confisco viola, sobretudo, o direito de propriedade, em sentido lato, consagrado, constitucionalmente.<sup>9</sup>*

A vedação à utilização de tributo com efeito de confisco está inserida na seção II, das limitações ao poder de tributar, ou seja, não está restrita apenas aos tributos, como faz aparecer uma análise apressada e gramatical do inciso IV, do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, mas, muito além disto se destina a todo o sistema tributário, incluindo os tributos e as penalidades acessórias.

Se assim não fosse, facilmente o legislador burlaria a intenção do constituinte em impedir que o Estado abarcasse a propriedade privada, pois bastaria a instituição de um imposto módico e obrigações acessórias e penalidades pecuniárias altíssimas, com o que restaria frustada o confisco, ou seja, esta ocorreria de maneira indireta.

Por isto a melhor exegese é aquela que também limita a imposição de penalidades acessórias, e a doutrina tem-se manifestado neste sentido, conforme ensinamentos de Ricardo Lobo Torres, para quem

*Sujeitam-se à vedação constitucional as multas e penalidades pecuniárias aplicadas pelo descumprimento da legislação fiscal, quando exorbitantes. A jurisprudência e a doutrina não discrepam desse entendimento.<sup>10</sup>*

Como é de todos sabido a criatividade e voracidade legislativa brasileira é formidável, muitas vezes excedendo o razoável ou mesmo o aceitável, e em especial na seara tributária, em sequer um mínimo existencial é respeitado.

Assim, não encontrando um limite para a imposição de penalidades acessórias, certamente teremos o caminho aberto para arbitrariedades e desmandos por parte do Estado, onde nem o próprio direito constitucional a propriedade será observado.

Por isto, para a própria manutenção de um Estado democrático de Direito, onde princípios como a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (CF/88, artigo 1º), sejam respeitados é fundamental que se encontre um limite para a imposição de penalidades acessórias.

<sup>9</sup> LEAO, Armando Zurita. Op. cit. p. 92.

<sup>10</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 137.

Isto não quer significar o aniquilamento do poder de fiscalizar ou mesmo a organização da atividade fiscalizatória do Estado, muito menos um incentivo àquele empresário que vive na informalidade e na sonegação, que devem ser desestimuladas, mas procurar limites para que quem se aventure na seara empresarial, produzindo riquezas, pagamento em dia a obrigação principal (tributo), não seja surpreendido com penalidades acessórias que aniquilem sua propriedade.

## CONCLUSÃO

Com base nas leituras realizadas, resta evidente há existência de limites à atividade penalizadora do Estado, em especial com relação a imposição de penalidades acessórias.

Isto porque devem ser respeitados os princípios constitucionais do direito a propriedade e também da capacidade contributiva daquele que está sendo onerado pela penalidade acessória.

Apesar do inciso IV, artigo 150 da CF/88 referir-se somente a tributo, tal disposição está inserida nas Limitações do poder de tributar, razão pela qual não restringir-se somente aos tributos, mas ao sistema tributário como um todo, aí incluídas as penalidades acessórias.

Corroboram os entendimentos acima esposados, a voracidade e criatividade do Estado em criar novas fontes de recursos no intuito de procurar diminuir os conhecidos déficit de caixa, sem qualquer preocupação com aquele que terá que arcar com obrigação tributária e os possíveis reflexos na cadeia produtiva.

Juntamente com isto, não podemos permitir um sistema tributário que incentive a sonegação e informalidade da economia, razão pela qual a atividade regulatória e organizativa do Estado deve ser mantida.

## BIBLIOGRAFIA

JANCZESKI, Celio Armando. **Taxas doutrina e jurisprudência**. Curitiba: Juruá, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III : os direitos humanos e a tributação : imunidade e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário : o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Juarez Oliveira, [199-]