

PARECER HMS Nº 08/1990, DE 6 DE JUNHO DE 1990¹

Hugo Maurício Sigelmann

Sanção tributária exacerbada. Confronto com a
Constituição Federal.²

Sr. Procurador-Chefe:

1. No seu Memorandum nº 03/90/GAB/PG-3, de 29 de maio último, após transcrição do texto dos parágrafos 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, anexo à nova Constituição do Estado do Rio de Janeiro, coloca-se indagação acerca da eventual inconstitucionalidade desses dispositivos; e se, em caso de resposta negativa, seriam eles auto-aplicáveis. Finalmente, pede-se a elaboração de minuta de texto de lei, regulamentando tais preceitos, se for o caso.

2. São eles do seguinte teor:

“Art. 57 -
.....
§2º As multas conseqüentes do não/recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.”³

3. O poder constituinte estadual, sabe-se, está subordinado aos lindes traçados pela Constituição Federal, conforme dispõe o art. 25 desta. É um poder constituinte *decorrente*, como o intitula a doutrina (v. José A. da Silva, “Curso de D. Constitucional Positivo” – 4ª ed., pág. 129).

¹ [Nota do Editor] Esta transcrição respeitou a grafia original do documento.

² [NE] As conclusões firmadas neste parecer culminaram com a propositura, perante o Supremo Tribunal Federal, da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551, que foi julgada procedente. Veja-se a ementa: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.” (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14/02/2003.)

³ [NE] Por erro material, o parecer não apresenta o §3º, ora transcrito: “As multas conseqüentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor”.

4. É claro, porém, que o Estado pode regular a cobrança de tributos que lhe atribui a partilha constitucional, segundo determinam expressamente os arts. 24, parágrafos 2º, 3º e 4º e 155 da Constituição, inclusive estipulando sanções, mas sempre adstrito aos princípios nela consagrados.

5. O comando inserido nos parágrafos 2º e 3º do art. 57 do ADCT dirige-se, obviamente, ao legislador estadual ordinário, impondo-lhe uma restrição em tema de legislação penal tributária, para alcançar duas hipóteses: a simples ausência de recolhimento de tributo estadual devido e a omissão dolosa de pagamento, conseqüente a sonegação fiscal. Para a primeira hipótese, a penalidade deve ser igual a 200% do valor do imposto; para a segunda, a multa não deve ser inferior a 500% do valor do imposto.

6. A meu ver, nesse terreno, o poder do legislador estadual esbarra na proibição do *confisco*, consignada expressamente no art. 150, IV da Constituição Federal.

7. É verdade que esse dispositivo refere-se tão somente ao emprego vedado de *tributo* com efeito de confisco, e multa não é tributo (C.T.N., art. 3º). Quereria isso dizer que só a cobrança de tributo não pode resultar em confisco?

8. Entendo que não. Deve-se observar que a Constituição, art. 5º consagra o direito à propriedade; no inciso XLVII do mesmo art. 5º, proíbe as penas cruéis; e no parágrafo 2º, ainda do art. 5º declara que a enumeração de direitos constante da Constituição não exclui outros, inerentes ao regime democrático. A Emenda Constitucional nº 1/69, por exemplo, proibia a pena de confisco, em seu art. 153, parágrafo 11. A palavra “confisco” foi excluída desse texto por meio da Emenda nº 11/78. Não obstante, a doutrina continuou entendendo que o confisco ainda seria proibido, por se tratar de princípio integrante do regime constitucional adotado.

9. O problema que surge na conceituação do confisco reside no estabelecimento de parâmetros. Não se veda a tributação ou apenação exacerbada, que às vezes tem o intuito de, sob tal forma de pressão, desencorajar a prática de determinado ato ou induzir o contribuinte a mover-se noutra direção no tocante a sua economia.

10. De modo geral, parece aceitável pela doutrina que a tributação confiscatória equivalha à expropriação do bem sobre o qual incida.

11. A propósito, assim preleciona Ives Gandra da S. Martins:

“Entendemos que o parâmetro encontra-se na base de cálculo que [ilegível] ao fato gerador da obrigação [ilegível] tributo e penalidade) não [ilegível] limites essenciais [ilegível]

- a) valor superior da operação ou bem, que serviu de base de cálculo ao tributo e penalidade; ou
- b) nos casos de valor superior do tributo ao bem ou operação, possível no campo dos tributos indiretos, a penalidade, necessariamente, teria que se limitar ao

valor do próprio bem ou operação.

O princípio reside na idéia de que o bem ou operações geradoras podem, por ocorrência de infrações tributárias, ser perdidos, mas não os bens ou valores de outras operações, pois nessa hipótese haveria um ultrapassar os limites das forças pertinentes à incidência tributária, configurando-se o confisco". (in "Da Sanção Tributária", S. Paulo – 1980, pág. 66)."

12. Há autores, ademais, que vinculam a graduação de pena à capacidade contributiva do indivíduo, como se vê na coletânea: "Cadernos de Pesquisas Tributárias", vol. 4, S. Paulo, 1979, págs. 23 e 255. Como a atual Constituição agasalha o princípio da capacidade contributiva, em seu art. 145, poder-se-ia vislumbrar o defeito de inconstitucionalidade num preceito que desrespeitasse tal princípio. É ponderável o argumento, embora não me pareça decisivo.

13. Adotando-se o parâmetro concebido por Ives Gandra da S. Martins, chega-se facilmente à conclusão de que a multa de 500%, estipulada no art. 57, §3º pode tornar-se confiscatória. Suponha-se o ICMS, com a alíquota de 17% sobre o valor do bem ou operação. A multa de cinco vezes esse valor representaria um percentual de 83% que, somado ao valor do próprio imposto, montaria a 100%. Ou seja: perda do bem. Nos casos de alíquota de 25%, o conjunto atingiria a 150%, indo além do valor do bem, o que sem dúvida configura confisco.

14. Em conclusão, entendo que os dispositivos sob exame são auto-aplicáveis, não necessitando de regulamentação, destinam-se ao legislador ordinário, que a eles deverá adaptar a legislação em vigor e quanto ao dispositivo inserido no art. 57, §3º, pode redundar numa pena confiscatória, e por isso inconstitucional.

É o que me parece.

S.M.J.

[assinatura]

HUGO MAURÍCIO SIGELMANN

PROCURADOR DO ESTADO

Senhor Procurador-Geral:

A Constituição do Estado do Rio de Janeiro, no artigo 57, §§2º e 3º, do Ato de suas Disposições Transitórias, estabelece que as multas pelo não pagamento de impostos e taxas estaduais não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor e que, quando essas multas decorrerem da sonegação dos mesmos tributos, não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu montante.

A esse respeito, manifestou-se o Procurador HUGO MAURÍCIO SIGELMANN (fls. 4/8) no sentido de que tais dispositivos

(a) se dirigem ao legislador ordinário estadual, restringindo suas opções ao disciplinar a matéria (sanções tributárias);

(b) são auto-aplicáveis, prescindindo de regulamentação; e

(c) podem importar em penalização confiscatória, dependendo do montante do tributo que constitua sua base de cálculo, caso em que serão inconstitucionais.

Aderindo ao parecer do Procurador HUGO MAURÍCIO SIGELMANN, o Procurador-Chefe da PG-3, Dr. SYLVIO MELLO, sugere o encaminhamento do presente à d. Secretaria de Estado de Fazenda, para que elabore anteprojeto de lei objetivando adaptar a legislação tributária estadual aos comandos dos citados dispositivos, observando-se as cautelas devidas no sentido de que as multas não tenham caráter confiscatório, ou, caso essa adaptação não seja possível, seja esta Procuradoria Geral cientificada para a propositura de ação direta de inconstitucionalidade (fls. 2/3).

Estou em que os dispositivos em questão do ADT da Constituição estadual não propiciam apenas um risco de incorrerem em inconstitucionalidade, se observados em certos casos. Considero, *data venia*, que eles já são inconstitucionais por vício formal.

Assim entendo pelas seguintes razões:

1. É tormentosíssimo o problema da natureza e da extensão do Poder Constituinte estadual. Alguns o entendem tão limitado e tão diverso do nacional que, de comum, somente teriam o fato de representantes do povo se reunirem para elaborar uma Constituição, de modo que seria até “impróprio conservar-se o mesmo nome [ilegível] tão díspares” (CELSO RIBEIRO BASTOS, “Curso de [ilegível], São Paulo, 1989, pág. 272).

[ilegível] pode tudo, dispõe de [ilegível] absoluto. Já o [ilegível]

[ilegível] todos os limites que [ilegível] talento e [ilegível] constituinte é tão eloqüente, no meu entender, que atinge pontos essenciais do conceito de Estado. Veja-se, por exemplo, que ao promulgar uma Constituição, o Poder Constituinte nacional organiza e dispõe sobre as notas elementares, os elementos constitutivos do Estado. Consequentemente, esse Estado nacional não pode deixar de existir sem a ruptura da ordem constitucional.

Isso de modo algum ocorre em relação aos estados-membros da federação brasileira. Se, por exemplo, a população de metade do território do Estado do Rio de Janeiro desejar incorporar-se ao do Estado de São Paulo e a da outra metade ao de Minas Gerais, basta que elas e a dos outros Estados envolvidos aprovem essa providência em plebiscito e o Congresso Nacional faça o mesmo por lei complementar (Constituição Federal, art. 18, §3º). Com isso, desapareceria como tal o território do Estado do Rio de Janeiro, que, por esse motivo, deixaria de existir sem que nenhum dos Poderes locais se manifestassem a respeito.

Não é preciso ir tão longe, no entanto, para colher elementos que inspirem a análise do caso em exame.

2. O que aqui se questiona é o posicionamento de certos corpos legislativos em conferir *status* constitucional a normas disciplinadoras de matérias da mais variada natureza para subtrair aos órgãos participantes do processo legislativo ordinário qualquer ingerência na disciplina dessas matérias.

É clássico o exemplo, que experimentamos neste Estado no passado, de matérias cuja normatização dependia de iniciativa do Poder Executivo, e que o Constituinte estadual chamou integralmente a si, incorrendo em inconstitucionalidades que foram, de resto, proclamadas pelo Supremo Tribunal Federal.

O fundamento normativo dessa conclusão consistiu na conjugação de dois dispositivos da Constituição de 1969: o que erigia o *processo legislativo* à categoria do que se convencionou chamar de *princípios sensíveis* do sistema constitucional, de observação obrigatória pelos Estados-membros – (art. 13, III); e o que atribuía ao Presidente da República a competência *exclusiva*, para a iniciativa de leis que regulassem certas matérias (art. 57 e incisos).

Ora, quer-me parecer que o *princípio sensível*, vinculante para os Estados-membros, era (se ainda é, veremos adiante), o *processo legislativo*. A *iniciativa*, exclusivamente atribuída ao Presidente da República, era, apenas, dos atos que compunham aquele processo, que envolve, também, a deliberação e aprovação pelos órgãos legislativos colegiados, bem como o veto e/ou sanção pelo Chefe do Executivo.

Portanto, eu me interrogo se seria possível – e ainda estou no regime da Carta de 1969 – que os Estados-membros inserissem, em suas constituições, normas reguladoras de matérias da competência do legislador ordinário federal, subtraindo, aos Chefes de seus Poderes Executivos, o poder de veto e/ou sanção dessas normas.

Data venia, não consigo enxergar qualquer diferença de *status* entre a competência de *iniciar* o processo de elaboração de lei e aquela de ultimá-la pela *sanção* ou de frustrá-la pelo *veto*. Trata-se, a meu ver, de faces igualmente relevantes – direi mais: elementares – do processo legislativo, de sorte que, se este é um *princípio constitucional sensível*, em si, ou entra como elemento necessário, no conceito de qualquer outro princípio constitucional de observância obrigatória pelos Estados-membros, estes não poderiam regular, em suas constituições, qualquer matéria de competência do legislador ordinário federal – *mesmo aquelas para cujo disciplinamento não fosse exigida a iniciativa do Presidente da República*.

3. Bem percebo a última consequência a que esse raciocínio pode levar, qual seja, a de que as Constituições estaduais estariam reduzidas a meras leis orgânicas das unidades federadas – conclusão essa que, no regime constitucional anterior, não chegaria a causar assombro, não somente diante dos dispositivos já citados, como também daquele, eloqüentíssimo, do artigo 200 da Carta revogada.

Esta não é, como acima já disse, questão que me disponho a enfrentar aqui. Mas, se ela pudesse ser levantada como empecilho ao raciocínio que venho empreendendo, seriam concebíveis outras questões a lhe serem contrapostas.

Por exemplo: seria possível aos Estados-membros, com fundamento na sua autonomia, regular, constitucionalmente, o seu próprio processo legislativo ordinário, de modo a dele excluir a participação do Chefe do Executivo na iniciativa e/ou no veto ou sanção? Estou convencido de que não, pelo que isso poderia ser traduzido na definição dos sistemas de governo estaduais, que defendo deverem ser presidencialistas. Creio, mais, que, pelos mesmos motivos, não poderiam os Estados exaurir, em nível constitucional, a disciplina de todas as matérias de sua competência, enquanto esfera do poder, de modo que a revisão dessa disciplina tivesse, em razão da rigidez das Constituições, de submeter-se, sempre, aos procedimentos especiais pertinentes a estas – que igualmente excluem o poder de veto ou sanção do executivo.

E, muito a propósito, devo manifestar meu sentimento de que o próprio conceito de *rigidez* se vê sobremodo enfraquecido no âmbito local. É que, como se sabe, a virtude prática do conceito de *rigidez* constitucional reside no seu caráter *formal*, e não substancial. Quando se admite, corretamente, que uma constituição é *rígida* porque – e só porque – a revisão de suas normas só se pode proceder através do processo especial nela estabelecido,

diverso do das demais leis, se deve igualmente admitir que esse assento formal da rigidez resulta necessariamente do fato de o Poder Constituinte nacional não se encontrar restringido, de nenhuma maneira, quanto à eleição das matérias a serem reguladas e o conteúdo dessa regulação. Coisa que, a toda evidência, não ocorre em nível estadual.

4. Voltando ao tema dessa manifestação, tudo acaba por restringir-se a saber se, no sistema constitucional vigente, o processo legislativo ordinário da União deve ser observado pelos Estados na criação de obrigações e penalidades tributárias, por ser, ele próprio, um princípio, ou participar de um princípio a ser obrigatoriamente observado pelos mesmos.

5. Abra-se, aqui, um parêntese, para registrar que, em matéria tributária, é pacífico o entendimento de que a Constituição Federal e a Lei Complementar nacional não criam obrigações tributárias, nem impõem penalidades pelo seu descumprimento.

Quanto à lei complementar, não pode ela extravasar os limites materiais que lhe traça a Carta magna, dentro dos quais não se insere o de criar tais obrigações.

No que se refere à própria Constituição, poderá ela, quando decorrente do exercício do Poder Constituinte originário, criar obrigações tributárias federais, estaduais e municipais. Mas a Assembléia Nacional Constituinte não optou – aliás, acertadamente – por isso. De modo que, ao menos no concernente a tributos locais, o Congresso Nacional não poderá, a meu ver, criar obrigações a eles relativas – não poderá, nem mesmo, deliberar a respeito –, através de emenda constitucional, sob pena de violar o artigo 60, §4º, I, da Constituição Federal.

É igualmente pacífico que as obrigações tributárias, inclusive quanto à cominação de penalidades, só se podem criar através de *lei ordinária*, o que consta, expressamente, do artigo 97, V, do Código Tributário Nacional, além de ser uma clara emanção do que dispõem os artigos 5º, II e 150, I, da CF.

Sem exaurir as fontes doutrinárias invocáveis a respeito, permito-me citar, em abono a entendimento que venho de expor, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES (“Compêndio de Direito Tributário Brasileiro”, Rio, 1973, pág. 359); e RUY BARBOSA NOGUEIRA, (“Direito Tributário – Curso de Direito Financeiro”, São Paulo, 1971, pág. 54).

A meu ver, os Estados-membros estão obrigados a seguir o processo legislativo ordinário federal, na criação de obrigações e na cominação de penalidades tributárias, em razão, pelo menos, de dois princípios constitucionais fundamentais.

6.1. O primeiro desses princípios é o do Estado Democrático de Direito (Constituição Federal, artigo 1º).

A respeito, leciona JOSÉ AFONSO DA SILVA (“Curso de Direito Constitucional Positivo”, São Paulo, 1989, págs. 518/519):

“III - dos princípios do Estado Democrático de Direito, provém que as unidades federadas só possam atuar segundo o princípio da legalidade, da moralidade e do respeito à dignidade da pessoa humana (arts. 1º, 5º, II e 37); *daí também decorre que os Estados têm que atender os princípios constitucionais relativamente ao processo de formação das leis, tais como critério da iniciativa das leis, incluindo a iniciativa popular, e os de elaboração legislativa, compreendidas as regras sobre o veto e sanção de projeto de lei*”.

6.2. O outro princípio é o da Independência e Harmonia dos Poderes (Constituição Federal, art. 2º), em cuja base e essência está o “sistema de freios e contrapesos” que o inspira e que é a razão do seu sucesso (CELSO RIBEIRO BASTOS, “Curso de Direito Constitucional”, São Paulo, 1989, pág. 149; JOSÉ AFONSO DA SILVA, ob. cit., págs. 97/98; PINTO FERREIRA, “Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno”, São Paulo, 1971, tomo II, págs. 120 e segs., especialmente págs. 125 e 126).

Diga-se, a propósito, que a “separação” de poderes, conforme elaborada por MONTESQUIEU, jamais induziu à sua estanquidade, precisamente porque se fundava na idéia de que “só o Poder controla o Poder”. Daí, a natural evolução do conceito levou à idéia de que os Poderes são separados para que possam colaborar entre si, atuar conjuntamente no exercício de todas as funções do Estado, conforme leciona MARCELO CAETANO (“Direito Constitucional”, Rio, 1977, vol. I, p. 245).

“Da idéia da colaboração entre órgãos, a cada um dos quais em princípio estaria confiado o desempenho exclusivo de certa função do Estado, passou-se à da divisão dos poderes, ou, mais rigorosamente, à divisão de cada função por vários órgãos distintos, de maneira a ser necessário o concurso e a colaboração deles para a prática de qualquer ato fundamental da vida do Estado. *É assim que a função legislativa, por exemplo, pode ser dividida entre o Governo a quem se atribua a iniciativa das leis, o Parlamento que as discuta e vote e o Chefe do Estado que as sancione ou promulgue com direito de veto*”.

No nosso sistema, portanto, o Chefe do Executivo participa do processo de elaboração das leis não apenas quanto à iniciativa, mas especialmente com o exercício dos poderes de *sanção* e *veto*, este último podendo (ou devendo) ser utilizado como instrumento do controle *político* e *preventivo* da constitucionalidade das leis (Constituição Federal, art. 56, §1º).

6.3. Ora, no processo de elaboração das normas questionadas o Poder Executivo não teve participação alguma: nem quanto à iniciativa; nem quanto à possibilidade de veto, possibilidade essa que seria tanto mais relevante, no caso, quando o gravame das penalidades previstas nos citados dispositivos, a par de poderem dar lugar a imposições confiscatórias, certamente exercerão sobre o espírito dos contribuintes uma influência muitas vezes dissuasória, na medida em que, um simples erro de apreciação jurídica sobre a existência, ou

não, da obrigação tributária, os exporá a ter de pagar o triplo do valor original do tributo – para não falar dos juros.

7. Resta, finalmente, analisar a questão da eficácia dos mencionados dispositivos.

A meu ver, os dispositivos em tela – se abstraída sua inconstitucionalidade – veiculariam normas de eficácia plena.

Não me parece que se dirijam ao legislador, por isso que – admitindo-se sejam eles, *ad argumentandum tantum*, válidos – já contêm em si todos os elementos necessários à sua irrestrita aplicação: definição dos casos em que as penalidades dever-se-ão aplicar, suas bases de cálculo e alíquotas mínimas, de modo que nada seria exigido de normas de extração inferior para que as sanções fossem impostas aos contribuintes infratores. Repito, portanto, tratar-se, à luz da melhor doutrina (JOSÉ AFONSO DA SILVA, “Aplicabilidade das Normas Constitucionais”, São Paulo, 1982, pág. 87), de normas de eficácia plena.

A consequência desse meu entendimento seria – abstração feita, ainda uma vez, da inconstitucionalidade das normas referidas – de um lado, a revogação de todas as normas, antes vigentes, que dispunham sobre a matéria, e, de outro, a obrigatoriedade da observância das disposições em análise pelas autoridades fazendárias na efetuação de lançamentos tributários a seu cargo.

Isso tudo recomenda, a meu ver, a iniciativa, da administração no sentido de obter a declaração de inconstitucionalidade das normas em questão.

8. A presente manifestação já se encontrava pronta quando chegou-me às mãos o processo nº E-04/000 464/90, através do qual o Exmo. Sr. Secretário de Estado de Fazenda solicitou o pronunciamento desta Procuradoria Geral justamente sobre as normas acerca das quais venho discorrendo.

Creio que todos os problemas que a sensibilidade de S. Exa. suscitou naquele processo foram por mim abordados no presente, de modo que sugiro a apensação destes autos aos que o ilustre Secretário encaminhou a esta Casa.

Como, todavia, o digno Secretário de Fazenda revela, em sua manifestação, sua preocupação com a questão da aplicabilidade das normas em exame, inclusive expressando seu entendimento de tratar-se de regras de eficácia contida – no que se distancia do ponto de vista que acima, *data venia*, expendi –, desejo registrar que a eficácia plena de um determinado cânon legal pressupõe, evidentemente, a sua validade, de maneira que, sendo – como são – inconstitucionais os dispositivos em tela, nem os contribuintes, nem as autoridades tributárias estão obrigados a acatar os respectivos comandos.

9. Isto posto, e alvitando o encaminhamento do presente, sucessivamente, à Procuradoria de Assuntos Tributários e à d. Secretaria de Estado de Fazenda, para as

manifestações que entendam pertinentes, opino pela propositura de ação direta de inconstitucionalidade dos parágrafos 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da vigente Constituição do Estado do Rio de Janeiro.

Em 06 de agosto de 1990.

[assinatura]

JOÃO GUILHERME SAUER

Procurador Assessor

VISTO.

De acordo com a manifestação do Procurador-Assessor JOÃO GUILHERME SAUER.

Apense-se ao presente o processo nº E-04/000 464/90.

À Procuradoria de Assuntos Tributários para as sugestões que entenda cabíveis.

Após, voltem.

Em 06 de agosto de 1990.

[assinatura]

JOSÉ EDUARDO SANTOS NEVES

Procurador Geral do Estado