



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

DIREITO DO ESTADO

MIRELLA SANTANA ANDRADE TANURI

A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DO NÃO- CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Salvador
2018

MIRELLA SANTANA ANDRADE TANURI

**A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DO NÃO-
CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito e Gestão como requisito parcial para a obtenção de grau de Especialista em Direito do Estado.

Salvador
2018

MIRELLA SANTANA ANDRADE TANURI

A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DO NÃO- CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito do Estado, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2018

Dedico o presente trabalho a todos que acreditaram em mim ao longo desta trajetória. Aos meus pais pelo apoio constante a cada etapa ultrapassada, mas especialmente a minha mãe, por toda dedicação.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Maiza e Tadeu, pela constante dedicação e por representarem meu porto seguro na incessante luta por meus objetivos.

À minha família e, em especial, a minha avó Detinha, pela paciência e amor incondicional.

Aos professores do curso, que contribuíram para o meu desenvolvimento não só acadêmico, mas também pessoal.

Agradeço a Professora Orientadora Daniela Borges, pelo apoio.

Finalmente, agradeço imensamente ao Professor Doutor Eduardo Sabbag, exemplo de docente, por quem sustento profunda admiração.

“A grandeza de uma profissão é talvez, antes de tudo, unir os homens: não há senão um verdadeiro luxo e esse é o das relações humanas.”

Antoine de Saint-Exupéry

RESUMO

O tema da presente monografia se refere à aplicabilidade do princípio constitucional do não-confisco às multas tributárias, com o objetivo de analisar as teorias existentes manifestadas na doutrina e no entendimento do Supremo Tribunal Federal. A Constituição Federal em seu artigo 150 veda a instituição de tributo com efeito de confisco, a fim de proteger o contribuinte de uma tributação exorbitante, e uma vez que tributo e multa não se confundem, muito se discute na doutrina e jurisprudência sobre a extensão da aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias. Para o desenvolvimento do trabalho, utilizou-se a pesquisa jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, bem como pesquisa bibliográfica e, principalmente, parâmetros de direitos e princípios constitucionais. O tema é relevante e ganha ainda mais importância frente a elevada carga tributária imposta ao contribuinte brasileiro. Ao fim do estudo, se apresentam as formas de aplicação do princípio do não-confisco e o atual entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal sobre a submissão das multas ao princípio.

Palavras-chaves: Direito Tributário. Princípio do não-confisco. Multas tributárias. Aplicabilidade. Limites. Princípios constitucionais.

LISTA DE ABREVIATURA

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

CC/02 – Código Civil de 2002

CC/16 – Código Civil de 1916

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 9 |
| 2 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO | |
| 2.1 NOÇÃO DE CONFISCO (CONCEITO E GENERALIDADES) | 11 |
| 2.2 HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO | 15 |
| 2.3 NÃO-CONFISCO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA | 17 |
| 2.4 NÃO-CONFISCO E DIREITO DE PROPRIEDADE | 20 |
| 2.5 RELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE E O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE | 25 |
| 2.6 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E A EXTRAFISCALIDADE | 28 |
| 2.7 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO APLICADO A CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL | 31 |
| 3 MULTAS TRIBUTÁRIAS | |
| 3.1 TRIBUTO E MULTA TRIBUTÁRIA | 33 |
| 3.2 NATUREZA JURÍDICA DA MULTA TRIBUTÁRIA | 36 |
| 3.3 ESPÉCIES DE MULTAS TRIBUTÁRIAS | 39 |
| 3.4 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS | 46 |
| 3.5 ASPECTO COERCITIVO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS | 50 |
| 4 LIMITES ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS COM BASE NO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO | |
| 4.1 POSICIONAMENTO DOUTRINÁRIO ACERCA DA VEDAÇÃO DO CONFISCO ÀS MULTAS | 57 |
| 4.2 POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL ACERCA DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS COM EFEITO CONFISCATÓRIO | 62 |
| 5 CONCLUSÃO | 67 |
| REFERÊNCIAS | 69 |

1. INTRODUÇÃO

Na presente monografia será analisado especificamente o princípio da vedação da tributação com efeito confiscatório, com expressa previsão no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, que veda a instituição de tributos com efeito de confisco, e sua aplicação às multas tributárias.

Ocorre que a expressão “efeito de confisco”, presente expressamente no mencionado artigo da Carta Magna, tem seu alcance e a sua aplicabilidade marcada por alto grau de indeterminação. Somando-se a isso, a doutrina e diversos tribunais dão controversas interpretações ao inciso, ora estendendo a sua aplicabilidade às multas tributárias, ora entendendo pela não sujeição das multas ao princípio.

A obrigação tributária não pode lesar o desenvolvimento econômico do contribuinte, tendo em vista que a finalidade do tributo é apenas o custeio do Estado e deve ser realizado dos limites da lei.

As multas tributárias têm como finalidade evitar o descumprimento do dever tributário principal, coagindo o contribuinte a adimplir a obrigação tributária imposta, bem como tem a função de penalizar aquele que deixa de cumprir e causa dano aos cofres públicos.

No entanto, se a multa, ainda que em caráter punitivo, é aplicada de forma excessiva a ponto de dificultar qualquer atividade econômica, bem como considerando os fins da arrecadação de tributos, não é interessante ao Poder Público e à comunidade em geral que uma unidade produtiva venha a ser prejudicada ou até mesmo findada em razão da aplicação de multas com valores exorbitantes.

Alguns entendem que a Constituição Federal, quando criou o princípio da vedação ao confisco, se limitou aos tributos em espécie, não englobando as multas tributárias.

No entanto, outros defendem a interpretação extensiva do princípio, de forma a estender à aplicação também a multa fiscal, pois, ainda que tributo e multa não se confundam é importante se atentar que a expressão “tributo”, utilizada pela Constituição em seu artigo 150, IV, pode significar obrigação tributária *lato sensu*, que abrange as multas e sanções específicas.

Apresentado o dissenso que versa sobre o tema, tem por objetivo a presente monografia analisar o princípio da vedação ao confisco enquanto uma limitação constitucional ao poder

de tributar do Estado, de maneira a verificar a possibilidade de sua aplicação às multas fiscais.

Diante de tal intento e da necessidade da análise de diversas questões subjacentes, a monografia foi dividida em três capítulos, nos moldes explicados a seguir.

No primeiro capítulo, há uma análise acurada do princípio do não-confisco. Será exposta a definição de confisco e o alcance da expressão “efeito de confisco”, seguida do histórico do princípio no Direito estrangeiro e brasileiro. Serão destacados os principais princípios constitucionais que limitam o princípio do não confisco, e será apreciada a possibilidade de incidência do princípio nos tributos extrafiscais.

Na sequência, o segundo capítulo traz a conceituação de tributos e multas tributárias. Uma vez conceituados, são expostas suas diferenças, bem como serão definidas as espécies de multas tributárias e a natureza jurídica das mesmas. Ainda no mesmo capítulo, serão examinadas as sanções tributárias e o aspecto coercitivo das multas.

E, por fim, uma análise doutrinária e outra jurisprudencial da questão, trazendo o atual entendimento dos ministros do Supremo Tribunal Federal.

Pretende-se, dessa forma, em um estudo que não deseja ser exaustivo, conceituar o princípio do não-confisco e esquadrihar as definições de tributo e multa tributária, a fim de que se entenda os diversos posicionamentos relativos ao alcance da vedação aos efeitos de confisco.

2 O PRINCÍPIO DO NÃO – CONFISCO

2.1 NOÇÃO DE CONFISCO (CONCEITO E GENERALIDADES)

Entre os vários poderes inerentes ao Estado, destaca-se o relacionado à instituição e cobrança de contribuições compulsórias de seus administrados, que juntos formam uma base financeira para manutenção dos serviços públicos, bem como realização de obras públicas. Logo, pode o Estado exigir tributos dos seus cidadãos, sendo este exercício denominado de poder tributário.

O exercício do poder de tributar deve ser pautado de maneira que, respeitando os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, propicie a justiça social e alcance o objetivo constitucional de uma vida digna para sociedade.

Em proteção aos direitos do contribuinte, a Constituição Federal em seu artigo 150, inciso IV, estabelece limites ao poder de tributar dos entes políticos de maneira que o referido poder não é absoluto, uma vez que possui restrições especificadas na própria Constituição.

Note o dispositivo, em sua literalidade:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.

Infere-se, assim, que o legislador regrou o poder de tributar com limitações principiológicas, sobressaindo-se o postulado constitucional que veda o tributo com efeito de confisco. É de suma relevância para a compreensão do trabalho a definição de “confisco”, enquanto instituto previsto constitucionalmente.

A vedação constitucional ao confisco não visa conceder à propriedade uma absoluta proteção contra a incidência de tributação, o que aboliria completamente o poder estatal de tributar, mas impedir que, através de tributos, o Estado elimine o patrimônio privado.

Hodiernamente, apesar de sua previsão explícita no texto constitucional, a expressão é vaga e dotada de imprecisão, pois falta delimitação quantitativa quanto à sua aplicação.

Nessa seara, Juliana Lamego Balbino (2007, p. 43) afirma que:

O princípio do não confisco é princípio valorativo, o que torna sua definição extremamente árdua, isto é, não há como identificar, imediatamente, o seu alcance objetivo. A discussão de seus limites

adentra, inclusive [...], na seara do que deve ser considerado confiscatório: o tributo ou a carga tributária.

Portanto, o confisco equivale à liquidação da propriedade particular e à indevida incorporação desta ao erário, assim, os limites quantitativos da exação devem ser legalmente delimitados, e, na sua ausência, deve-se lançar mão da razoabilidade.

É relevante notar que Kiyoshi Harada (2001, p. 290) chega à conclusão de que não existe um parâmetro legal para aferição do critério da razoabilidade da tributação. Ele assevera a subjetividade do conceito, que é influenciado por diversas variáveis intervenientes, o que reforça a necessidade de uma imposição por parte do ente político em questão.

Conforme Regina Helena Costa (2012, p. 98), confisco é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização. Em nosso ordenamento jurídico, diante da grande proteção conferida ao direito de propriedade, o confisco é, portanto, medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente.

No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins (2004, p. 181) se posiciona, definindo que por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirando do indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar.

Para Luciano Amaro (2005, p. 144), confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado.

Confiscar significa tomar compulsoriamente a posse da propriedade privada, ou seja, tomar o Estado, posse de um bem de terceiro sem indenização. O princípio impede que o Estado, usando o pretexto de cobrar tributos, se aposse dos bens dos indivíduos. A transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória quando realizada nos limites estabelecidos na Constituição.

Esta vedação constitucional do confisco tributário nada mais representa senão a coibição de qualquer aspiração estatal que possa levar, na seara da fiscalidade, à injusta apropriação pelo Estado, no todo ou em parte, do patrimônio ou das rendas dos contribuintes, de forma a comprometer-lhes, em razão da insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou, também, a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Portanto, sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e de desenvolver ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento de tais necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento, há confisco.

É sólido e claro o conceito doutrinário a partir da ideia de apreensão da propriedade pelo Estado sem que se ofereça, no entanto, a quem sofre a invasão patrimonial, a compensação correspondente.

Não se confunde o sentido do confisco empregado na linguagem penal com o previsto no dispositivo constitucional. Esse confisco não se identifica com pena e sim com o ônus elevado, que importa em tomar total ou parcialmente a propriedade particular através da tributação.

No sentido penal, o confisco consiste no ato de apreensão, autorizado por lei, de instrumentos ou produtos do crime, revelando-se como um meio de punição ao infrator pela prática de uma conduta delituosa.

Desta forma, podemos dizer que, em matéria tributária, confisco consiste em uma exigência tributária que importe na transferência injusta do patrimônio do indivíduo para o Fisco.

De modo geral, percebe-se que a doutrina define com clareza o conceito de confisco. Entretanto, mais complexa é a análise do conceito jurídico “efeitos de confisco”, presente no artigo 150 da Constituição Federal, por ser indeterminado, não havendo um critério objetivo para se limitar quando e como será confiscatório determinado tributo. Devido a isso, surgem divergências doutrinárias sobre a ocorrência quantitativa e qualitativa destes “efeitos”.

Estevão Horvath (2002, p.40) afirma que a palavra “efeito” prevista na Carta Magna amplia o alcance do princípio do não-confisco, tornando-o aplicável não apenas nos tributos que absorvam totalmente um bem.

O referido autor explica que “utilizar tributo com efeito de confisco” é expressão, desdobramento, da proibição de confisco, sendo abrangida pela proibição genérica de confisco. Assim, cada vez que se fuja dos contornos constitucionais no sentido de se criar tributo não autorizado ou que exceda no seu montante aquilo que razoavelmente se pode presumir como sendo, estaremos diante de exação confiscatória.

O alcance proposto para a vedação ao confisco é além da tributação que onere em demasia um bem, atingindo todo o tributo que não seja razoável, assim como toda tributação em conjunto.

Em sentido contrário, Cristiano Menke (2008, p.142) leciona que o efeito de confisco ocorreria apenas quando o tributo atingisse o núcleo essencial de um direito fundamental, ou seja, quando a medida tributária impedisse ou dificultasse ao extremo o exercício do direito.

Segundo o autor, a razoabilidade é um dever de equivalência, no qual é necessário a correspondência entre um critério e uma medida. O autor exemplifica: uma multa de mora deve ser quantificada segundo a falta cometida, o pagamento impontual. O valor estipulado a título de multa é a medida, e a gravidade da falta, o critério. Assim, se a multa não equivale a gravidade da infração, ela é irrazoável.

Já na proporcionalidade um meio deve proporcionalmente promover um fim. Isto significa que o meio deve ser adequado à promoção do fim (adequação), provocar a menor restrição aos direitos fundamentais afetados, comparado com os outros meios eventualmente disponíveis, ou seja, é necessária sua utilização para a promoção do fim (necessidade), e da aplicação desse meio resultem mais vantagens que desvantagens (proporcionalidade em sentido estrito).

Vista a impossibilidade normativa para a definição de um limite quantitativo para os efeitos de confisco, cumpre verificar sua possibilidade pela jurisprudência. A jurisprudência constitucional brasileira pouco tratou do princípio do não-confisco.

Os tribunais não definem com precisão o limite entre a garantia do direito de propriedade e o confisco, pela tributação excessiva. Fica a critério do intérprete (Poder Judiciário) decidir, caso a caso, o caráter confiscatório utilizando-se elementos normativos fundamentais como a capacidade contributiva e o princípio da proporcionalidade, além do direito de propriedade, proveniente do Direito Civil e igualmente fundamental.

Neste sentido, esclarece Luciano Amaro (2011, p. 168) que o princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático, é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco.

O confisco somente é permitido em casos especificados em Lei e na Carta Magna. O texto constitucional aponta duas hipóteses, a do artigo 5º, XLVI, “b” (pena de perdimento de bens) e a do artigo 243 (glebas destinadas a culturas de plantas psicotrópicas e exploração de trabalho escravo).

Por conclusão, o princípio da vedação ao confisco mostra-se uma bússola ao exegeta, balizando os limites da avidez fiscal. Com o princípio, se objetiva evitar que, por meio da cobrança de tributos, o Estado anule a riqueza privada.

2.2 HISTÓRICO DO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

O princípio do não confisco está presente em muitos países na atualidade, porém esse instituto é milenar, datando desde o período da Roma Antiga até os tempos modernos.

De acordo com Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, p. 349), o princípio do não-confisco originou-se do pavor da burguesia nascente em face do poder de tributar dos reis.

No Século XI, os europeus, mais precisamente os ingleses, já defendiam a necessidade de as leis serem aprovadas pelas assembleias representativas para haver cobrança de tributos, confirmando o ideal de que a exigência tributária é um sacrifício coletivamente consentido (CORDEIRO, 2018, p. 58).

A origem do princípio da legalidade nasceu da prévia necessidade de aprovação de uma lei para instituir tributos, que é uma importante limitação ao poder de tributar, bem como constitui uma limitação à tributação com efeito confiscatório.

Desse modo, ensina Paulo Cesar Baria de Castilho (2002, p.41) que a ideia da vedação ao confisco surgiu ao lado da concepção de legalidade, designativa de um tributo legítimo, pondo-se ambas como limites ao “poder de destruir” do Estado que tributa.

Durante a Idade Medieval, a maioria da população estava insatisfeita com a opressão fiscal, pagando tributos excessivos ao rei, então houve início do questionamento acerca da justiça e do confisco. Essa imposição resultou nas famosas revoluções francesa e americana, cujas reivindicações conduziram a determinação de princípios basilares do Direito Constitucional moderno, com origens na Constituição de 1215.

Na França, a luta da burguesia contra o clero e a nobreza foi intensa, uma vez que esses últimos eram isentos de grande parte dos impostos (UCKMAR, 1999, p.31).

Na lição de Fábio Brum Goldschmidt (2003, p. 44-45), na segunda metade do século XVII, com a evolução do processo de humanização do direito, começou-se a pôr em dúvida a justiça e a aplicação do confisco. A partir de então, o instituto entrou e saiu da cena jurídica por diversas vezes. Exemplificativamente, há o caso da França, que aboliu o confisco durante a Revolução Francesa, segundo os arts. 2, 8, 17 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, e posteriormente voltou a admiti-lo nos tempos de Napoleão, como uma arma útil frente a adversários e inimigos.

Após isso, as discussões sobre a legitimidade do confisco se deram em sede de Direito Internacional Público, principalmente em razão da apropriação dos bens dos inimigos de guerra.

Neste sentido, Fabio Brun Goldschmidt (2003, p.45) leciona que:

Discutiu-se nessa seara se o confiscável era unicamente a propriedade pública do inimigo, ou, inclusive, os bens particulares do mesmo, havendo se inclinado a doutrina a somente admitir a primeira hipótese, tendo em vista tratar-se a guerra de um conflito entre Estados, e não entre pessoas, motivo pelo qual inclusive regulamentos militares proibem confiscar-se a propriedade privada do inimigo. Dentro da ótica da guerra, o confisco é visto não apenas como punição, tal qual ordinariamente ocorre, mas também como medida de prevenção.

A Constituição espanhola foi primeira a prever expressamente a proibição de tributos com efeito de confisco. Enquanto nas Constituições mais antigas o princípio do não confisco não vem exposto, como por exemplo, na Constituição americana que somente afirma a necessidade da sua observância. Porém, os tribunais americanos construíram, com a 5ª e 14ª Emendas, meios para o controle de constitucionalidade das leis, limitando assim o poder do Congresso de cobrar tributos a fim de que esses sejam compatíveis com o exercício da liberdade de trabalho e comércio, indústria e o direito de propriedade.

A limitação constitucional, da vedação da tributação com efeito de confisco no direito brasileiro surgiu com a Constituição de 1824, com o intuito de proteger a propriedade, e permaneceu nas constituições subsequentes.

No entanto, a proibição de tributação com efeitos de confisco já estava presente de forma implícita no nosso ordenamento jurídico, nas disposições constitucionais que garantiam o direito de propriedade.

A Constituição de 1934, ainda que não tenha expressamente regulado a vedação ao confisco como princípio, estabeleceu em seu artigo 185, um parâmetro objetivo a fim de evitar o efeito de confisco:

Artigo 185. Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento.

Na vigente Constituição de 1988, a proibição do confisco ganhou a indumentária de vedação do “tributo com efeito de confisco”, consoante o inciso IV do artigo 150.

Logo, a atual Constituição apenas tornou expreso através do princípio do não-confisco, o que já havia sido anteriormente estabelecido de forma implícita pelas Constituições passadas, bem como já era amplamente reconhecido pela doutrina brasileira.

2.3 NÃO-CONFISCO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva é o princípio que estabelece que a carga tributária deve ser maior para aqueles que têm melhores condições econômicas de suportá-la, bem como a tributação deve ser menor para aqueles contribuintes com menores condições econômicas.

Decorre desse princípio, basicamente, a ideia de que o Estado deve exigir das pessoas, que contribuam para as despesas públicas na proporção da sua capacidade de contribuir, devendo a carga tributária variar em função da riqueza de cada indivíduo.

O referido princípio encontra-se estatuído pela Constituição Federal no parágrafo primeiro de seu artigo 145, que assim dispõe:

Artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Da análise do texto constitucional, entende-se que o princípio da capacidade contributiva se aplica principalmente aos impostos, mas não exclusivamente, de forma que é possível sua aplicação aos tributos em geral.

A justiça na tributação é alcançada por meio do equilíbrio entre o objeto tributado e a riqueza que pode gerar, ou seja, o equilíbrio entre o objeto e a capacidade de contribuir.

Se o objeto produz pouca riqueza ou nenhuma, sua tributação deve ser pequena ou nenhuma. Ou seja, pode-se interpretar que perante a lei, os iguais em capacidade econômica devem ser tratados de forma igual e os desiguais, em relação ao mesmo critério (capacidade econômica), devem ser tratados de forma diferenciada, no limite das suas desigualdades.

Como bem ensina Celso Antônio Bandeira de Mello (2004, p. 39):

[...] a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada [...], se o fator diferencial não guardar conexão lógica com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados, a distinção estabelecida afronta o princípio da isonomia.

É inegável que o princípio do não-confisco está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, e como já anteriormente explanado, um tributo para não ser considerado confiscatório deve observar a capacidade contributiva do cidadão, em outras palavras, o tributo que esgota a riqueza tributável das pessoas é confiscatório, bem como fere também o princípio da capacidade contributiva.

Por sua vez, o mínimo existencial está disposto no artigo 7º, inciso IV, da Constituição Federal, *literis*:

Artigo 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

IV- salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim. (**Grifos nossos**)

Tal conteúdo indica os parâmetros de quantidade de riqueza mínima que são necessários para a manutenção do cidadão e de sua família, ou seja, é um limite que não pode ser extrapolado no âmbito da tributação e da capacidade que o contribuinte pode pagar.

Conforme ensina Eduardo Sabbag (2017, p. 243), a entidade política que se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na ideal zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação.

O princípio da não-confiscatoriedade, contido no art. 150, IV, da CF/88 (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), deriva do princípio da capacidade contributiva, visto que as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades (CARRAZA, 2006, p. 99).

Ambos os princípios são instrumentos constitucionais de proteção ao contribuinte, bem como atuam juntos para garantia de uma tributação justa ao indivíduo.

Importa ressaltar que a tributação pela capacidade contributiva pode assumir duas formas: pode ser um limite ou um critério para graduar tributos (relativo/subjetivo), bem como também pode caracterizar-se como um parâmetro para distinguir quais são as situações tributáveis e não tributáveis (absoluto/objetivo).

Sobre essas feições do princípio capacidade contributiva, esclarece Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 480) que enquanto do ponto de vista relativo (subjetivo) a capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, no sentido absoluto (objetivo), ela é um critério a ser empregado para distinguir quem será contribuinte.

Na mesma senda, Schoueri esclarece que a capacidade contributiva absoluta será a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva um pressuposto de tributação). Não obstante, continua autor com a definição da capacidade contributiva relativa como a parcela da riqueza que será objeto da tributação em face das condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).

Sendo assim, a capacidade contributiva absoluta leva em consideração apenas a capacidade econômica do indivíduo, não importando aqui se determinado contribuinte pode, ou não, custear o tributo, mas apenas considerando que quem está na situação prevista deve poder pagar o tributo.

Enquanto, para auferir a capacidade contributiva relativa é necessário levar em consideração não só a aptidão econômica do indivíduo, mas também as condições pessoais do contribuinte, importando saber se este pode, ou não, suportar a carga tributária.

Neste sentido, importa identificar a parcela da riqueza disponível do contribuinte, a fim de considerar com quanto este pode contribuir em favor da coisa pública.

Logo, a capacidade contributiva em sua feição relativa em razão de suas características tem natureza de princípio jurídico, ou seja, em seu sentido subjetivo não se limita aos impostos, cabendo assim a sua aplicação a todos os tributos.

O princípio do não confisco limita o poder que os entes políticos possuem de apropriar-se de bens do particular em razão do Estado, ou seja, a vedação ao confisco é uma proibição constitucional a qualquer pretensão fiscal que possa acarretar na injusta apropriação estatal dos bens ou rendimentos dos contribuintes.

Já o princípio da capacidade contributiva estabelece que as obrigações fiscais tenham caráter pessoal, de forma que no momento da instituição do tributo sejam consideradas as possibilidades financeiras do contribuinte destinatário da referida obrigação.

Sendo assim, é possível afirmar que o confisco começa quando a capacidade contributiva do indivíduo termina, de forma que é nítida a importância da sintonia dos dois princípios para garantir a eficácia de ambos.

O princípio da capacidade contributiva, bem como o princípio da igualdade, defendem que a instituição de obrigações tributárias sejam iguais a todos, desde que consideradas as desigualdades e a capacidade contributiva de cada contribuinte, enquanto o princípio do não-confisco por ser absoluto não admite comparações e diferenciações, pois não admite ponderações.

Para verificar a existência de efeito confiscatório, se faz necessário analisar os limites da capacidade contributiva, de forma que quando a carga tributária imposta ao contribuinte estiver ferindo o mínimo existencial e a capacidade contributiva, restará caracterizado o efeito confiscatório do tributo, sendo assim é possível afirmar que a capacidade contributiva é um importante parâmetro para a configuração do efeito confiscatório.

2.4 NÃO-CONFISCO E DIREITO DE PROPRIEDADE

Há muito tempo se questiona, no Direito Tributário brasileiro, sobre como a carga tributária demasiadamente elevada pode comprometer o exercício da atividade econômica e, principalmente, o direito de propriedade intrínseco a cada contribuinte.

O direito de propriedade, a exemplo da organização social, vem sofrendo, com o passar dos tempos, mudanças conforme a evolução e complexidade da sociedade. Fábio Brum Goldschmidt (2003, p. 38) pontua essa transição:

O que hoje entendemos por propriedade individual não é o mesmo que se entendiam tempos atrás. Houve mutações sociais e filosóficas nesse conceito; a propriedade passou, historicamente, de coletiva a individual e, nos tempos modernos, vem perdendo todas as arestas de exclusividade que irritam ao convívio social.

[...]

O Estado é o barão dos tempos modernos.

Não se pode considerar o direito de propriedade com a abrangência que era nos tempos do Estado Liberal. Como herança desse modelo de Estado, tem-se resguardados os interesses privados, pelo Direito Civil. Modernamente, os interesses públicos limitam os interesses privados, aqueles resguardados pelo Direito Público, tendo em vista a supremacia do interesse coletivo.

Podemos destacar, como um desses interesses públicos que se sobrepõem ao interesse privado, a tributação, que limita o direito de propriedade. Sobre essa limitação, ensina o supracitado autor Fábio Brum Goldschmidt (2003, p. 41):

A tributação também pode ser compreendida como uma limitação ao direito de propriedade e, em especial, da propriedade privada. Com efeito, a propriedade privada é pilar de sustentação do sistema capitalista e existe uma relação de dependência recíproca entre o reconhecimento desse direito e o dever de contribuir ao sustento do Estado mediante o sistema tributário.

A Constituição Federal assegura o direito fundamental à propriedade em dois de seus dispositivos: o artigo 5º, XXII, inserido no Título II, dos Direitos e Garantias Fundamentais, Capítulo I, dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos e o artigo 170, II:

Artigo 5º.

[...]

XXII – é garantido o direito de propriedade;

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

[...]

II - propriedade privada.

Ademais, a Carta Magna também assevera que a referida propriedade não poderá ser retirada de ninguém sem a justa e prévia indenização. Isto é garantido até mesmo àquela propriedade que não cumpra sua função social, que poderá sofrer penalidades, com

exceção do confisco. Conseqüentemente, o confisco implica na negação do direito fundamental à propriedade constitucionalmente garantido.

Com a força que ganhou a proteção da propriedade como direito, decorrente de sua garantia constitucional, não se pode pensar numa limitação que venha a destruir essa proteção. Disso decorre que a tributação poderá limitar o direito de propriedade, jamais extingui-lo.

Nesse sentido, a tributação, mesmo atingindo o direito de propriedade, vem garanti-lo. A tributação desenha e modela o direito de propriedade, funcionando como um ônus necessário para sua garantia e proteção pelo Estado. Atua no sentido de sua construção, de sua preservação (GOLDSCHMIDT, 2003, p. 44).

De acordo com Eduardo Sabbag (2017, p. 245-246), a vedação constitucional ao confisco tributário traduz-se na interdição, pela Carta Política, da pretensão governamental tendente à injusta apropriação do patrimônio particular, parcial ou integralmente, sem a correspondente indenização, levando ao seu comprometimento, em face da insuportabilidade da carga tributária imposta.

Assim sendo, a manutenção da propriedade privada apresenta-se como fundamental para alcançar sua função social, nos termos do artigo 5º, inciso XXIII, da CF/88, pois o princípio que veda a confiscatoriedade é derivado da garantia de proteção aos direitos fundamentais do contribuinte.

Os princípios jurídicos tributários fundamentais consistem em garantias e proporcionalidade para o cidadão contribuinte que limitam o poder tributário e o transformam em um direito de tributar. Com efeito, o princípio que veda o confisco acaba por reforçar o direito de propriedade na sua essência, uma vez que deriva desses direitos fundamentais.

Alexandre de Moraes (2003, p. 171) afirma que o poder delegado pelo povo ao Estado não é absoluto, mas limitado pelos direitos e garantias individuais e coletivas, configurando-se em normas de competência negativa e de exigência de omissões aos poderes públicos.

A taxa extorsiva corresponde a uma verdadeira absorção, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado. Assim, as restrições aos plenos direitos patrimoniais, sujeitados à tributação, estendidas até implicar na absorção da propriedade, desvirtuando-se ou desnaturando-se, assim, o tributo em confisco. O princípio do não confisco é uma

limitação à progressividade do sistema tributário, tendo o ideal de justiça como demarcador da fronteira entre a progressividade e a confiscatoriedade.

Odete Medauar (2004) constata que as restrições administrativas consistem em limitações ao direito de propriedade, que possuem a característica do confisco, ou seja, acarretam a perda da propriedade e, portanto, implicam em direito de indenização ao proprietário lesado.

Nessa perspectiva, Juliana Lamego Balbino (2007, p. 43) instrui:

A despeito de não ter sido a intenção do legislador pátrio expropriar o bem do contribuinte, o princípio do não confisco veda o efeito prático da referida exigência. É dirigido não apenas a um ente federativo, mas às esferas políticas de nossa República, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, Assim sendo, de um lado, evita-se a prática de política arrecadatória devastadora, e de outro, garante-se a cobrança de tributos em patamares proporcionais e razoáveis em relação a todos os contribuintes. O princípio em comento atua como garantia material desses contra o excesso de tributação, constituindo fundamental instrumento de proteção aos direitos e às garantias individuais dos cidadãos brasileiros.

Destarte, o confisco aparece como limitação ao poder de fixar ou majorar tributos que acarretem a perda da propriedade do contribuinte, já que todo tributo transfere parte da propriedade do particular para o Estado.

O tributo passa a ter efeito confiscatório a partir do momento que, é tão oneroso para o contribuinte, que implica em violação do seu direito de propriedade.

Na mesma esteira, Luiz Felipe Difini (2007, p. 263) esclarece que nem sempre estará em questão a propriedade, mas também a livre iniciativa e o livre exercício profissional, *in verbis*:

Assim como o direito de propriedade, também os princípios do livre exercício profissional e da livre iniciativa podem entrar em conflito com outros princípios, que visam a fins de sociabilidade objeto de proteção constitucional, derivados do princípio do Estado Social e Democrático de Direito, aplicando-se, no campo da tributação, o princípio da não confiscatoriedade, como norma de colisão para a solução destes conflitos.

No entendimento de Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 136), a atividade tributária deve ater-se à captação de apenas parte da expressão econômica da operação tributária. Deve cifrar-se ao razoável, no sentido de não ser tão ínfima a ponto de tornar-se insignificante para a arrecadação do Estado, como também não pode exceder um determinado

montante, a partir do qual estaria havendo uma apropriação que sacrificaria o próprio direito à propriedade.

Assim, uma tributação pode ser considerada confiscatória sob duas perspectivas: a primeira se apreciada exclusivamente a operação tributária e a segunda reside na relevância da cobrança da referida quantia ante a situação patrimonial do contribuinte.

Além disso, vale ainda destacar que o doutrinador Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 137) também defende a tese de que não se pode avaliar o confisco a partir de cada tributo, mas em relação à universalidade de todo sistema da carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Assim sendo, ele assevera que se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Conforme pondera Celso Ribeiro Bastos (2001, p. 134) a esse respeito, a propriedade privada coloca-se no centro de convergentes propósitos: ao mesmo tempo em que deve servir para a consecução de sua função social (art. 5º, XXIII), abre-se para uma passível carga tributária exacerbada, que poderá ser admitida, desde que justificada, à luz do princípio da razoabilidade, quando o Estado procura alcançar interesses extrafiscais.

O princípio do não confisco tem relevante função social, uma vez que por meio dele outros fins são atingidos, como a garantia do direito de propriedade e da justiça social. Por isso, a atividade de tributar não deve somente guiar-se pela legalidade formal, mas também deve proporcionar a realização da justiça fiscal e, principalmente, a segurança jurídica.

O direito de propriedade está assegurado no artigo 5º, XXII da CF/88, e dele o proprietário somente pode regularmente ser despojado pelo procedimento expropriatório, na forma da lei e por necessidade ou utilidade pública ou interesse social (inciso XXIV do artigo 5º do diploma constitucional).

Com efeito, a atividade tributária deve pautar-se no razoável e proporcional, sem sacrificar o constitucional direito de propriedade.

2.5 RELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE E O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Os princípios exercem função essencial dentro do ordenamento jurídico, visto que revelam um conjunto de regras ou preceitos, que se fixam para servir de norte a toda espécie de ação jurídica, traçando, assim, a conduta a ser seguida sempre.

Ao serem aplicados ao caso concreto, os princípios devem buscar a harmonia entre si. Isso em vista, não há como deixar de relacionar o princípio do não-confisco com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como limites a serem seguidos.

No plano histórico são próximos, entretanto é diversa a origem de ambos: o princípio da proporcionalidade provém do direito constitucional alemão, enquanto o princípio da razoabilidade provém do constitucionalismo norte-americano. Assim, derivam ambos de idêntica matriz constitucional.

Os princípios da razoabilidade e a proporcionalidade estão estritamente ligados à manutenção dos direitos fundamentais do cidadão. Nessa seara, esses institutos só serão materializados quando a medida adotada pelo Estado seja necessária aos fins propostos, sendo estes alcançados com o menor custo possível. É uma espécie de ponderação entre as vantagens do resultado com as desvantagens do meio, com a busca da máxima eficácia de ambos os opostos.

Na lição de Eduardo Sabbag (2017, p. 261), a razoabilidade na ação estatal leva em conta o equilíbrio no binômio “meios empregados e fins alcançáveis”, moldando a conduta da Administração.

Apesar da razoabilidade ser um conceito jurídico elástico, podendo variar, ser “razoável” equivale a atuar com bom senso e moderação, agir com equilíbrio diante as circunstâncias que envolvam a prática do ato.

O princípio da razoabilidade não tem previsão expressa no ordenamento jurídico brasileiro, mas Juliana Lamego Balbino (2007, p. 71) define seus contornos:

Este princípio estabelece que tanto a Administração Pública quanto o legislador devem obedecer aos critérios aceitáveis como sendo justos do ponto de vista racional, agindo sempre embebidos de prudência e sensatez na consecução de seus fins coletivos. Os meios por eles utilizados precisam manter harmonia com as finalidades e os resultados perseguidos, sob pena de violarem o exercício de direitos e liberdades individuais.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2001, p. 79), o princípio da razoabilidade molda a conduta da Administração, que, atuando com a racionalidade necessária, adotará critérios aceitáveis por qualquer pessoa equilibrada, afastando-se de condutas desarrazoadas que se distanciam das finalidades da lei atributiva da discricionariedade.

Assim, deve o julgador valer-se do postulado da razoabilidade, na apreciação se um tributo é ou não é confiscatório, identificando aquilo que se põe como “razoável” do ponto de vista da tributação.

O princípio da proporcionalidade, também designado de “princípio da proibição do excesso” ou ainda, “princípio da vedação do excesso” vem evoluindo ao longo dos anos, passando a ocupar uma posição de destaque no direito contemporâneo.

Juliana Lamego Balbino (2007, p. 69) analisa o postulado da proporcionalidade, implícito no ordenamento jurídico positivado, *in verbis*:

Apesar de o ordenamento jurídico brasileiro não prever o princípio da proporcionalidade expressamente, este deve ser observado de maneira imperativa, por simples decorrência de outros princípios; mais especificamente, ele tem sua sede material na disposição constitucional que determina a observância ao devido processo legal substantivo, isto é, não basta ter sido a lei criada com respeito a seus ditames formais, uma vez que deve também ser observada a sua proporcionalidade.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello (2001, p. 81) o princípio da proporcionalidade é uma faceta do princípio da razoabilidade, servindo aquele como um aspecto específico desse.

Tornou-se, principalmente no âmbito dos direitos fundamentais, um dos princípios mais importantes. Ele deriva da conjugação de diversos artigos da Constituição Federal, entre eles, o princípio do Estado Democrático de Direito, da dignidade da pessoa humana, da igualdade, da legalidade, da inafastabilidade ou do controle pelo Poder Judiciário e do devido processo legal.

Helenilson Cunha Pontes (2000, p. 69-70) defende que o postulado da proporcionalidade possui duas diferentes dimensões, a dimensão de bloqueio, que serve como escudo protetor do arbítrio estatal, e a dimensão de resguardo, que concretiza os direitos constitucionais.

Nesse passo, apresenta-se como limite de um lado, e fim do outro, servindo como juízo de adequação entre o interesse público, que rege uma determinada ação estatal, e os efeitos deflagrados por essa, sobre um particular.

As atividades estatais de fiscalização, tributação e de aplicação de sanções aos contribuintes devem ser realizadas em rigorosa observância ao princípio da proporcionalidade, uma vez que a multa confiscatória pode se apresentar como forma de imposição restritiva ao direito de propriedade particular.

Em suma, inexistente uma padronização que limite o espectro de abrangência da aplicabilidade do postulado da proporcionalidade do Direito Tributário. Somente o caso concreto delimita o seu uso, qualificando o mesmo como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

Nos últimos anos, vem crescendo a quantidade de conflitos que envolvem os princípios constitucionais e os direitos fundamentais. Esse tema assumiu uma maior magnitude quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, propiciando o desenvolvimento da doutrina e da jurisprudência na ordem jurídica brasileira no sentido de construir um arcabouço teórico para aplicação desses princípios, principalmente no que se refere à proporcionalidade e à razoabilidade, muito utilizados atualmente para solucionar algumas questões mais complexas do direito.

Na análise do caso concreto, estes princípios atuam através de juízos comparativos de ponderação dos interesses envolvidos, cumprindo a relevante missão de dirimir questões conflituosas, buscando a harmonização não só dos direitos fundamentais com conteúdos antagônicos, mas também entre os princípios constitucionais colidentes.

É possível concluir que tanto o princípio da razoabilidade quanto o da proporcionalidade têm como função preponderante efetivar a proteção aos direitos fundamentais. O princípio da proporcionalidade pode ser utilizado não só para limitar a ação estatal, inibindo o excesso de poder cometido por toda e qualquer pessoa que atue em nome do Estado, mas também ser aplicado como inafastável instrumento de interpretação de normas constitucionais, especificamente do princípio da vedação ao não-confisco, trazendo muitas das vezes resultados mais satisfatórios que os métodos tradicionais de interpretação jurídica.

Podemos afirmar, ainda, que os princípios são normas elementares instituidoras de base e que servem de alicerce a todo ordenamento. Nesse sentido, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade representam garantia constitucional aos contribuintes contra as possíveis arbitrariedades realizadas pelos agentes públicos ao exercerem as suas atividades fiscais e administrativas.

2.6 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E A EXTRAFISCALIDADE

É cediço que os tributos possuem grande importância para a arrecadação estatal. Consequentemente, é dela a maior parte dos recursos obtidos pelos entes políticos para fazerem face aos seus objetivos naturais.

É imperioso ressaltar que o tributo não possui apenas um aspecto arrecadatório, ou seja, não é criado meramente com o fim de tomar parte das riquezas dos indivíduos, mas também tem o propósito de regular o mercado por meio da incidência tributária de maneira diferenciada.

A essa hipótese de o tributo conter em seu bojo um caráter regulatório, e não apenas arrecadatório, dá-se o nome de extrafiscalidade tributária.

O tributo com finalidade fiscal proporciona apenas arrecadação para o Fisco, na obtenção de recursos financeiros para cobrir as despesas gerais do Estado, conceito fundado no poder de tributar, em razão da soberania exercida pelo Estado sobre as pessoas e bens de seu território, de acordo com disposições constitucionais de outorga de competência tributária (NOGUEIRA, 1990, p. 185).

Tributo extrafiscal é aquele que tem finalidade regulatória. Este visa, fundamentalmente, estimular ou desestimular certos comportamentos dos contribuintes. Destarte, um tributo desestimula determinada atividade através de incidência fiscal mais elevada.

Esse tributo com finalidade extrafiscal procura atingir alvos diferentes da própria arrecadação de recursos financeiros. Além de cobrir as suas despesas, por meio desse tributo, o Estado intervém no controle da economia, na repressão a poluição, no equilíbrio da balança comercial, na redistribuição de renda, entre outros. Trata-se, portanto de um instrumento empregado pelo Poder Público para inibir ou estimular condutas de acordo com o ordenamento jurídico.

Por conseguinte, um tributo extrafiscal põe as necessidades coletivas frente à situação econômica individual do contribuinte. Daí, surge a questão polêmica sobre a aplicabilidade do princípio do não-confisco nos tributos extrafiscais. A doutrina se divide a respeito, utilizando diferentes argumentos.

Sasha Calmon Navarro Coelho (2004, p. 274), defendendo a não aplicabilidade, sintetiza que onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, sendo vedada a

arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite, isto é, quando há absorção do bem ou da renda.

Cecília Maria Hamati (2001, p. 275) também entende pela não aplicabilidade, desde que por motivos extrafiscais e em virtude do poder de polícia.

Não obstante, a doutrina majoritária não entende desta maneira. Para essa, a extrafiscalidade se submete ao princípio do não-confisco, porém seu limite quantitativo é superior ao da tributação meramente fiscal.

Nesse norte, Luiz Felipe Difini (2006, p. 226) lembra que a Constituição Federal não excepciona a incidência do princípio do não-confisco, declarando que o limite vai além do que na tributação com finalidade fiscal, mas existe, pois a proibição constitucional é de utilizar tributo com efeito de confisco e não apenas de utilizar tributo com finalidade exclusivamente fiscal com efeito de confisco.

Corroborando com este entendimento, aduz Fábio Brum Goldschmidt (2003, p. 192) que há, no entanto, um limite à tributação extrafiscal, ainda que mais elevado que aquele imposto à tributação meramente arrecadatória. Não sendo possível buscar, na seletividade ou na progressividade, pretexto para desobedecer aos demais dispositivos constitucionais tributários, até porque, quando o constituinte quis excetuar algum deles, o fez expressamente, como ocorre nos casos de dispensa da observância da legalidade e da anterioridade na mudança de alíquota do imposto de importação, a título exemplificativo.

Marco Aurélio Greco (2000, p. 222), focando mais no conflito de princípios, assevera que a tributação extrafiscal não é um cheque em branco, pois tem parâmetros. Assim, a invocação de um valor ou princípio não pode ser um pretexto para negar os demais.

Para Cassiano Menke (2008, p. 99-100) é irrelevante a finalidade do tributo. Na concretização das normas com finalidade extrafiscal a atuação do Estado é motivada pela consecução de valores protegidos pela Constituição, isto é, elementos materiais desejados pela sociedade que contam com proteção constitucional.

Já na concretização das normas cuja finalidade é fiscal, esse tipo de fim extrajurídico não está presente. Em relação à extrafiscalidade, o Estado deve conciliar a necessidade de realização do valor buscado como finalidade da norma tributária com o valor por ela restringido quando da sua concretização – a propriedade, a liberdade e a dignidade humana. É que ambos se encontram constitucionalmente protegidos, e entre eles não se

pode conceber uma relação de hierarquia em nível abstrato eles não se pode conceber uma relação de hierarquia em nível abstrato.

Para a doutrina majoritária, por consequência, a vedação aos tributos com efeitos confiscatórios também se aplica aos tributos com fins extrafiscais. Os doutrinadores que aderem a este posicionamento concordam também que as normas tributárias finalisticamente extrafiscais até podem impor uma restrição mais intensa que aquelas que visam fins fiscais.

Entretanto, há certas exceções na utilização de tributos com finalidades extrafiscais. Um bom exemplo disto são as elevadas alíquotas em impostos de importação ou mesmo de consumo empregadas quando não se querem importados ou consumidos certos produtos. Assim, valores de extrema relevância social ou econômica legitimam a cobrança de tributos com tais alíquotas. Porém, a inexistência desses motivos de interesse público acarreta no efeito confiscatório, que gera lesão ao constitucional direito de propriedade.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 231), não existe entidade tributária que realiza somente a fiscalidade ou a extrafiscalidade, pois os dois adjetivos convivem harmonicamente na norma impositiva, podendo ocorrer, por vezes, predomínio de um sobre o outro.

Apesar da incompatibilidade alegada pelos doutrinadores em relação ao relacionamento do princípio da capacidade contributiva com a extrafiscalidade, estudos mais recentes procuram conciliar os dois institutos.

Sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva a tributos com finalidade extrafiscal, assim se manifestam Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p. 62):

Assim, se a finalidade extrafiscal de certos tributos ou normas tributárias consiste em equilibrar a balança comercial, penalizar o poluidor, desincentivar o fumo ou o alcoolismo ou incentivar a contratação de deficientes físicos, tais tributos deixam em parte a seara do Direito Tributário para invadir o Direito Econômico, o Direito Ambiental, o Direito Previdenciário, o Direito Trabalhista, nos quais não faz sentido falar em justiça fiscal e de princípio da capacidade contributiva. Nestes casos, trata-se de outra espécie de justiça: a justiça social.

Entretanto, ainda resta a questão do *quantum* que a tributação extrafiscal pode atingir. Tratando do tema, Luiz Felipe Difini (2006, p. 228) conclui que o limite da confiscatoriedade (embora de difícil determinação *a priori*) é atingido quando a tributação inibir a produção e comercialização do produto ou exercício de atividade lícita por não restar, após a

incidência da tributação e sua translação total ou parcial ao preço do produto ou serviço, razoável margem de lucro, que possibilite o exercício da atividade. A tributação extrafiscal pode reduzir a atividade tributada (este é mesmo seu objetivo), não pode impedi-la de todo.

Nessa mesma linha, Fábio Brum Goldschmidt (2003, p. 194-195) também entende que o tributo extrafiscal não pode destruir o direito suprimido. E, ainda: o tributo não pode gerar uma penalização pelo exercício da atividade pelo contribuinte, pois não há dispositivo constitucional que permita o exercício da tributação sancionatória ou que anule o exercício de direitos constitucionalmente assegurados.

Para o autor, quando o objetivo for punir, o Estado deve vedar ou limitar a atividade, e então, multar o contribuinte quando este tornar-se um infrator.

2.7 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO APLICADO A CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL

Há o questionamento doutrinário sobre a possibilidade de aplicação do princípio do não-confisco à carga tributária total suportada por um contribuinte, ou se o constituinte limitou a aplicação a cada tributo, isoladamente.

Não há dúvidas quanto aos tributos considerados isoladamente, uma vez que cada figura está subordinada à norma que veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Já em relação a carga tributária global, persiste uma ambiguidade.

Parte minoritária da doutrina defende a não aplicação do princípio do não confisco ao sistema tributário global, asseverando que somente é possível a identificação do efeito confisco a cada tributo isoladamente, e não em relação à carga tributária total, em razão da dificuldade de identificar qual o tributo ultrapassa os limites razoáveis.

Nesse sentido se posicionou Paulo Cesar Bária de Castilho (2002, p. 102), reiterando que a pretensão de ver declarada a “carga tributária total” como sendo confiscatória, e não apenas cada um dos tributos que a compõe, esbarra no empecilho jurídico de saber qual ente federado está exigindo tributo confiscatório.

O referido autor questiona, portanto, quem responderia juridicamente por uma tributação exacerbada.

A CF/88, em seu artigo 150, veda a utilização de tributo com efeito de confisco, justamente com finalidade de proteger os direitos de propriedade e liberdade, mas a inaplicabilidade do princípio do não-confisco a carga tributária total faz o referido instituto

ineficaz, uma vez que ainda que vedado o efeito de confisco a cada tributo isolado, tal conduta pode ser facilmente alcançada pela carga tributária global.

Nesse sentido, a doutrina em sua maioria tem se manifestado pela aplicabilidade da vedação ao confisco também ao sistema tributário global, ou seja, levando-se em consideração todos os tributos suportados por determinado indivíduo ou ramo de atividade econômica.

Ives Gandra (2004, p. 143), tratando do tema em tela, disserta:

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte. Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá de ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão. Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.

No mesmo sentido se pronuncia Luiz Felipe Silveira Difini (2007, p. 230), ao defender que deve ser examinado o tributo suspeito em conjunto do sistema tributário, em razão do caráter garantidor do princípio.

Sustenta o autor que a ocorrência de eventual efeito de confisco deve ser examinada em relação ao conjunto do sistema tributário, sob pena de descaracterização do conteúdo garantístico do princípio, que é a limitação constitucional ao poder de tributar.

Conclusivamente, quando a análise está relacionada à carga tributária efetivamente total suportada pelo contribuinte, ou seja, à soma de todos os tributos (federais, estaduais e municipais), o mais adequado é recalcular proporcionalmente os valores cobrados a título de cada tributo, pois assim é reduzido o risco de se obstaculizar a autonomia de determinado ente tributante.

A carga tributária total deve ser razoável, de forma a não desfalcocar o patrimônio do contribuinte ou aniquilar sua atividade, preservando a economia e a própria fonte de arrecadação do Estado, pois as consequências da violação ao princípio do não confisco vão desde a informalidade de microempresários até o comprometimento dos recursos do Estado por inadimplência dos contribuintes.

3 MULTAS TRIBUTÁRIAS

3.1 TRIBUTO E MULTA TRIBUTÁRIA

O principal objetivo da presente monografia é verificar a aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias. Antes de adentrar na aplicabilidade, é necessário tecer considerações a respeito dos tributos e das multas tributárias, para um panorama geral e crítico a respeito do tema.

A Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permite que se extraia do seu próprio texto qual o conceito de tributo.

Valendo-se da definição infraconstitucional do artigo 3º do Código Tributário Nacional, diz-se que:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (**Grifos nossos**)

Conforme ensina o renomado Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 155), os tributos são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

Nos termos constitucionais, Leandro Paulsen (2014, p. 1229) conceitua tributo como sendo:

Prestações em dinheiro, exigidas compulsoriamente pelos entes políticos, de quem revele capacidade contributiva ou que se relacione direta ou indiretamente a atividade estatal específica, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público, com ou sem promessa de devolução.

O tributo é prestação compulsória, logo, não facultativa. Com efeito, a supremacia do interesse público impõe unilateralmente obrigações, independentemente da anuência do obrigado.

Essa prestação pecuniária é dotada de coercibilidade, traduzindo-se em receita derivada, uma vez cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império.

Hugo de Brito Machado (1992, p. 3-5) explica a necessidade do tributo:

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, artigo 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins.

É relevante assinalar que o traço da compulsoriedade deriva, à semelhança do caráter pecuniário, da legalidade, presente no artigo 5º, II, da CF/88. Ademais, o artigo 150, I, do mesmo diploma, condiciona a majoração e a instituição do tributo à lei.

A multa pode ser definida como uma prestação pecuniária compulsória, que não constitua tributo, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A multa é uma sanção, exigível devido o descumprimento de uma obrigação tributária.

É oportuno transcrever o artigo 97, V, do CTN, que cria a regra de elaboração das multas tributárias:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

V- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

Nesse passo, também é válido reproduzir o artigo 142, do CTN, que estipula a competência para a postulação das multas:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Pela lição de Sacha Calmon Navarro Coelho (2004, p. 41), multa é a prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de um dever legal ou contratual).

A multa, conforme entendimento de Eduardo Sabbag (2011, p. 380), é a reação do Direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado, tratando-se de penalidade

cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, possuindo nítido caráter punitivo ou de sanção.

Percebe-se uma proximidade entre as definições de tributo e multa. Ambos são prestações pecuniárias compulsórias, instituídas em lei e possuem o Estado como um dos polos. Todavia, tributo e multa possuem uma diferença essencial nas suas naturezas jurídicas: a hipótese de incidência. O tributo é proveniente de um ato lícito, enquanto que a multa pressupõe a ocorrência de um ato ilícito.

Nessa toada, o artigo 157 do Código Tributário Nacional prescreve que a imposição de penalidade não suprime o pagamento integral do crédito tributário.

Tal comando vem confirmar a distinção conceitual e estrutural entre tributo e multa, indicando que a multa não suprime a obrigação de pagar integralmente o crédito tributário. Logo, paga-se o tributo porque se pratica um fato gerador, e recolhe-se a multa porque se descumpriu uma obrigação tributária.

Consoante ensinamento de Ricardo Lobo Torres citado por Eduardo Sabbag (2011, p. 380):

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica.

O estado com o tributo busca abastecer os seus cofres para realizar atividades que lhe foram atribuídas. No caso da multa, tem uma força motivadora de comportamentos lícitos, fazendo os contribuintes cumprirem corretamente suas obrigações tributárias.

O tributo funda-se no poder fiscal, a multa, por sua vez, no poder de punir. São igualmente prestações pecuniárias, porém independentes, podendo o sujeito passivo suportar ambos.

Para forçar os contribuintes a cumprirem com suas obrigações tributárias, as penalidades são consequências pelo desrespeito à legislação tributária, impedindo que ao Estado falte dinheiro, pois caso isso ocorra colocará em risco o interesse público, onde o povo depende de bens e serviços prestados pelo Estado, atividades comprometidas sem recursos.

A multa é a reação do Direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado. Trata-se de penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, possuindo nítido caráter punitivo ou de sanção.

A multa é penalidade aritmeticamente aferível, podendo ou não ser esse valor ponderado. Nesse viés, ensina Eduardo Sabbag (2017, p. 257) que atualmente se vive uma realidade de cobrança de multas intimidativas pelos Fiscos, que se sentem, em muitos casos, empolgados a substituir os tributos por essas prestações, fazendo com que o tributo seja travestido de multa.

Continua orientando o referido autor:

É natural que se deva aplicar pesadas multas a certos contribuintes, até porque é da essência dessa prestação pecuniária dissuadi-los da recalcitrância na conduta transgressora, principalmente quando estiverem em jogo superiores interesses da coletividade. Entretanto, a prática adotada deve ir ao encontro dos limites impostos pelo princípio da proporcionalidade.

Consustanciamos então que o que não pode ocorrer é a cobrança de multas realizada de forma opressiva pelo Fisco, no sentido de substituir o tributo por essas pesadas prestações, fazendo com que o tributo seja disfarçado de multa.

A ideia da utilização da multa como forma de penalidade é aceitável, conforma destaca Ricardo Alexandre (2014, p. 134), desde que aplicada de forma razoável e moderada, sem que a tributação tenha por efeito impedir exercício de atividades lícitas pelo contribuinte, dificultando o suprimento de suas necessidades ou comprometendo seu direito de existência digna.

Não obstante, é inconstitucional o lançamento tributário que ultrapasse patamares legítimos e sensatos, restando evidenciado o caráter confiscatório inerente das multas excessivas.

3.2 NATUREZA JURÍDICA DA MULTA TRIBUTÁRIA

Considerando que as multas fiscais estão claramente ligadas as sanções tributárias, existe a discussão sobre a existência de três naturezas jurídicas das multas: civil, penal e tributária.

A divergência quanto à natureza jurídica das multas encontra origem principalmente no questionamento a qual ramo do direito às multas tributárias pertencem.

Quanto à natureza civil, esclarece Ricardo Lobo Torres (2013, p. 332):

A lei italiana nº 4, de 7 de janeiro de 2009, adotou o critério de classificar as sanções conforme o órgão incumbido de aplicá-las e a legislação que as houvesse positivado.

[...]

Se incluídas por lei fiscais, competido às autoridades administrativas aplicá-las, seriam classificadas como penalidades de natureza administrativa ou civil.

A obrigação é um instituto de direito privado que tem o condão de expedir as normas gerais. O Código Civil traz em seu bojo a obrigação de restituir por cometimento de ato ilícito, seja ele de ordem material ou moral. O ato ilícito, mesmo que meramente culposos, gera para seu infrator a obrigação de indenizar.

Contudo, essa indenização não é plenamente executável. Ela tem que estar precedida de um processo de conhecimento prévio para passar a ter força de título executivo. Mesmo nos casos em que determinadas obrigações geram para si a conversão em perdas e danos, estas devem sofrer liquidação prévia, para poderem ser objetos de uma posterior execução judicial.

Analisando o Código Tributário Nacional, infere-se o seguinte: as normas tributárias possuem uma sistemática inerente às aplicações relativas aos institutos de direito público. Os critérios utilizados para interpretação demonstram essa ideia no art. 108 do Código Tributário Nacional, vejamos:

Artigo 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade.

O legislador tributário completa, no art. 109 do mesmo diploma:

Artigo 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Logo, se entende que é aceito a aplicação de princípios gerais de direito privado no direito tributário subsidiariamente, não interferindo nos efeitos tributários. Diante desta problemática, observamos que a natureza jurídica da multa tributária é controversa. A doutrina geral a entende como sendo uma penalidade inerente ao contribuinte.

A indenização tem natureza não apenas reparadora, mas possui em sua essência uma natureza jurídica de penalidade ao infrator, uma vez que esta gera o dever de reparar o dano, sob pena de condenação e posterior execução, constrição dos bens do infrator. A indenização, deste modo, não é autoexecutável, sendo exigido seu conhecimento prévio em processo de conhecimento.

Dessa maneira, os atos ilícitos geram ao infrator o dever de indenizar. A mora, quando acarreta em prejuízos ao credor, tanto de ordem moral como de ordem patrimonial, gera um dever de ser indenizado. A indenização independe da instituição dos encargos legais e contratuais inerentes à obrigação, se perfazendo independente disso.

Pode-se inferir, portanto, que a multa tributária possui natureza, além de penalidade, indenizatória. Uma indenização na qual o dano é presumido. Na presunção não é admitida prova em contrário, apenas se admitindo a descaracterização da multa por meio da ausência da conduta infracional ou mora do contribuinte.

Cumprido ressaltar que na multa fiscal os danos causados ao fisco não precisam ser comprovados. A força executiva da multa já faz serem presumidos os danos sofridos pelo fisco. A presunção é *jures et jures*, ou seja, não admite prova em contrário. É uma presunção de corrente da lei, inerente à multa imposta.

A natureza civil das multas decorre da sua previsão e aplicação na legislação administrativa. Quem entende pela natureza civil defende que as multas tributárias não possuem natureza penal, tendo em vista a sua não conversão em pena privativa de liberdade, como é o caso das multas penais.

Não obstante, as multas tributárias não são personalíssimas, uma vez que não se limitam ao agente infrator, pois permitem a transmissão *causa mortis* ou *inter vivos*, diferentemente do que ocorre com as multas penais.

Quanto aos aspectos específicos que fundamentam o posicionamento da natureza penal da multa, leciona Ricardo Lobo Torres (2013, p. 338) que o que importa nesta análise é a conduta antijurídica afastando-se as sanções tributárias do Direito Penal Geral e do Direito Administrativo, para compor o Direito Penal Tributário.

A natureza penal das multas tributárias é justificada pelo posicionamento que defende que a presença de conduta antijurídica é o suficiente para compor o que chamam de direito penal tributário, afastando-se assim as multas do Direito Administrativo, bem como do Direito Penal.

Fundamenta-se a natureza penal em razão da finalidade punitiva das multas tributárias, bem como justificam-se através da afirmação que aplicam-se às penalidades fiscais todos os principais princípios do Direito Penal.

Da mesma forma, explica o autor (2013, p. 337) a justificativa dos adeptos da natureza tributária da multa:

Alguns juristas defendem a ideia de que a sanção, com o sentido de punição ou ressarcimento, pertence sempre ao Direito Tributário, pois não visa à preservação da ordem, mas coagir o contribuinte a trazer sua participação para que as necessidades públicas sejam satisfeitas.

Nesse contexto, a natureza tributária das multas fiscais é entendida em razão da sua finalidade, que não visa à preservação da ordem tributária, porém tem por objeto coagir o contribuinte ao cumprimento da obrigação tributária principal.

Sendo assim, para garantir o pagamento da obrigação tributária principal, bem como para reforçar sua eficácia, o Estado criou as multas como forma de coagir o sujeito passivo da relação tributária a cumprir de forma espontânea as normas a ele impostas.

Logo, conforme demonstrado, existem aspectos específicos que justificam e fundamentam cada posicionamento.

3.3 ESPÉCIES DE MULTAS TRIBUTÁRIAS

As multas tributárias são classificadas de várias formas na doutrina, variando de autor para autor, porém a classificação mais tradicional e adotada pela legislação se refere a três espécies: moratórias, de ofício e isoladas.

Multas moratórias constituem penalidades aplicadas em razão do atraso no pagamento do tributo ou no pagamento insuficiente, ou seja, é a multa aplicada pelo descumprimento de uma obrigação principal.

A multa de mora tem caráter punitivo e deve ser cobrada quando ainda não há o lançamento de ofício do tributo não pago no seu vencimento, ou seja, quando tratar-se de tributo declarado e não pago ou quando a fiscalização já deu início aos trabalhos de revisão ou fiscalização e ainda não ocorreu o pagamento.

A multa de mora é devida após o prazo estipulado em lei para cumprimento da obrigação principal. Não se aplicam ao descumprimento de deveres instrumentais.

Desrespeitada a obrigação principal, são devidas as multas moratórias, os juros moratórios e a correção monetária.

Os juros moratórios são previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional:

Artigo 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A interpretação literal deste artigo leva ao entendimento de que os juros de mora não se constituem em penalidade, pois o CTN é claro ao destacar o não prejuízo da aplicação de penalidades, juntamente com a cobrança dos juros de mora.

O direito positivo, assim como a doutrina, reconhece também natureza indenizatória dos juros de mora, de acordo com o artigo 404 do CC/02:

Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagos com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.

Como exposto, a indenização visa recompor um prejuízo causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa, o que se dá pelos juros de mora, A punição pelo descumprimento das obrigações se dá pela multa, que tem como pressuposto a prática de um ilícito.

As multas de ofício são aplicadas quando verificado que o contribuinte não pagou o tributo devido, mediante omissão ou fraude.

Tem caráter punitivo e devem ser cobradas mediante lançamento de ofício, diante do não recolhimento espontâneo pelo sujeito passivo.

São aplicadas pela própria autoridade fiscal tributária por meio de auto de infração, quando apurado tributo devido que não apenas não tenha sido pago pelo contribuinte, mas que sequer tenha sido declarado ou confessado. Nesses casos a infração extrapola o simples atraso no recolhimento, configurando ao menos omissão quanto a outros elementos indispensáveis à verificação do fato gerador e à apuração do débito.

Como exemplo de multa de ofício, seguem a prevista no Âmbito da Receita Federal do Brasil, no artigo 44 da Lei 9.340/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Multas agravadas e qualificadas são multas de ofício, ou seja, aplicadas no caso de lançamento de ofício, em que foi verificada infração grave, com percentual superior ao da multa de ofício.

Leciona Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 591), a respeito das multas qualificadas:

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante do Fisco.

As multas qualificadas são práticas que trazem consigo o elemento subjetivo dolo, tanto o direto quanto o eventual, agindo o sujeito com dolo, fraude ou simulação.

O pressuposto para aplicação da multa qualificada é a configuração, por meio de elementos de prova levantados no período de fiscalização, ou seja, antes do lançamento tributário, é a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, conforme definição contida na Lei nº 4.502/64.

Cumpre salientar que o Direito Tributário Penal só criminalizou condutas dolosas contra o Erário. Não há crime tributário culposo, apenas dolo, direto (o contribuinte quer praticar a conduta) ou eventual (o contribuinte não quer praticar a conduta, mas tem ciência de suas consequências e assume o risco de prosseguir com seus atos e produzir os efeitos dos mesmos).

No artigo 137 do Código Tributário Nacional, todos os incisos trazem consigo a referência a crimes e contravenções, ou ainda, a dolo específico do agente como elementar. Todas as condutas do artigo 137 do CTN, portanto, são necessariamente dolosas, afastados os casos de culpa (por negligência, imprudência ou imperícia).

Multas agravadas são infrações que, por dispositivo legal, recebem um preceito sancionatório superior em face de seu maior potencial lesivo para os cofres públicos ou da maior gravidade das condutas sancionadas.

As multas agravadas estão previstas para o caso de falta de colaboração do contribuinte quando chamado a esclarecer ou apresentar documentos referentes à possível irregularidade cometida e para os casos de reincidência da conduta.

Multas isoladas, por sua vez, são aplicadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias ou por infrações que independem de ser ou não devido determinado tributo.

A própria obrigação acessória, assim como a multa pelo seu descumprimento, visa garantir o cumprimento da obrigação principal. Portanto, o mero descumprimento dessa obrigação não poderá gerar penas exageradas ou exacerbadas, devido a ausência de prejuízo direto ao erário.

Conforme destaca Hugo de Brito Machado (1997, p. 61):

Todavia, é importante insistir em que a obrigação tributária acessória não é apenas um dever que a Administração impõe ao sujeito passivo da obrigação tributária principal. É essencialmente um dever instrumental, que nenhuma finalidade pode ter, além daquela de viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal. Esse caráter de acessoriedade, nem sempre bem compreendido, é fundamental para a adequada compreensão dessa espécie de obrigação jurídica.

Não se trata de acessoriedade no sentido de ligação a uma determinada obrigação outra, da qual dependa. Por isto mesmo a obrigação acessória subsiste ainda quando a obrigação principal à qual se liga ou parece ligar-se imediatamente, é inexistente em face de imunidade, não incidência ou isenção tributária.

O caráter de acessoriedade há de ser entendido no sentido próprio que tem obrigação no campo do Direito Tributário. Uma acessoriedade em relação à obrigação de pagar tributo vista globalmente. Não em relação à obrigação de pagar determinado tributo, exigível em razão de um determinado e específico fato tipo, que realiza uma hipótese de incidência em determinada situação isolada.

Acessoriedade no sentido de ser uma obrigação instrumento da outra, que só existe para instrumentalizar outra. Que não teria sentido de existir sem a outra.

Outro ponto importante é a necessidade de correlação entre as obrigações principal e acessória, para que haja exigibilidade da cobrança da obrigação instrumental ou da multa pelo seu descumprimento.

De acordo com o que estipulou Roque Antônio Carazza (2006, p. 516-521), na sua obra sobre o ICMS:

Vemos, assim, que o dever instrumental tributário não se confunde com o tributo. Por isso, cumprir o dever instrumental tributário não é o mesmo que pagar o tributo. Mas é o cumprimento do dever instrumental tributário que torna possível o exato pagamento do tributo.

Por isso mesmo, deve haver uma perfeita harmonia entre os tributos e os deveres instrumentais a ele relacionados.

[...]

Melhor dizendo, se a pessoa, física ou jurídica, não estiver, efetiva ou potencialmente, sujeita ao pagamento deste tributo (obrigação tributária principal), não pode ser compelida a cumprir deveres instrumentais tributários (obrigações tributárias acessórias) a ele concernentes. Assim, por exemplo, se a atividade que desempenha estiver fora do âmbito de incidência do ICMS, isto é, for totalmente desvinculada do fato imponible desta exação, não pode ser constrangida pela Fazenda Pública estadual (ou distrital), a emitir notas fiscais. Nem muito menos, sancionada, por não as ter emitido.

Portanto, deve existir um mínimo de correlação entre as duas espécies de obrigações (principal e acessória) para justificar a exigibilidade da obrigação acessória e mesmo da multa pelo não cumprimento de eventual obrigação chamada de instrumental.

Em síntese, a multa tributária tem como espécies a revalidação, que nada mais é do que o reajuste aplicado em decorrência de algum descumprimento, acrescido de certo valor na intenção de regularizar a situação do contribuinte, e a de majoração, que exige o pagamento de certa quantia já fixada pela infração, com o acréscimo da multa que majora o valor a ser pago no final.

As duas formas de multa tributária/fiscal têm caráter indenizatório, próximo às multas civis. São impostas como compensação, para indenizar o Erário Público pelo dano causado. (MARTINS, 1979. p. 19-22)

Na lição de Jorge de Oliveira Vargas (2003, p. 305), a multa punitiva, que visa coibir a fraude, tem natureza jurídica diversa daquela que tem por finalidade apenas punir um atraso no pagamento do tributo, chamada moratória.

As multas punitivas podem ser de cunho pecuniário ou não pecuniário (como a apreensão de bens e certidão positiva de débito, por exemplo). A jurisprudência de tribunais superiores reforça que as penas não pecuniárias são inviáveis como sanção política ou meio coercitivo indireto, para o pagamento de tributos.

É o entendimento consolidado na Súmula nº 323 do Supremo Tribunal Federal:

Súmula 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

O Fisco, para arrecadar, tem que seguir o procedimento vinculado em lei para tanto: o lançamento. Descabe ao Estado modificar tal meio constitutivo de direitos e obrigações,

principalmente se utilizando de medidas que afetem os direitos individuais dos contribuintes.

Relativo à multa moratória, compete o pagamento do tributo, acrescido dos juros e correção monetária, recomponem o dano sofrido pelo Cofre Público. A multa moratória não substitui a obrigação de pagar o tributo, tendo também natureza jurídica punitiva.

Quanto ao descumprimento das obrigações tributárias, explica Sacha Calmon Navarro Coelho (1993, p. 398) que o descumprimento da prestação tributária tanto no caso da obrigação principal quanto da acessória implica em ilicitude, conseqüentemente as infrações tributárias são de duas espécies: infração à obrigação principal e infração à acessória. As primeiras são chamadas no jargão fiscal de “substanciais”, e as segundas de “formais”.

Tanto a multa por descumprimento de obrigação principal quanto à multa por descumprimento de obrigação acessória possuem natureza jurídica punitiva e preventiva, tendo como funções confirmar o descumprimento das obrigações e desestimular a mora estimulando o pagamento, ainda que a destempo (CALMON, 2004. p. 76).

Nos ensinamentos de Ricardo Lobo Torres (2013, p. 332), é possível identificar três espécies de multas: infrações simples, infrações formais e moratórias.

O autor define as infrações simples como aquelas que, não consubstanciando crime, são o descumprimento de uma obrigação tributária (por exemplo, a soma errada de quantias registradas nos livros de apuração de ICMS) e as infrações formais ou administrativas são as que decorrem do não cumprimento das obrigações acessórias ou dos deveres instrumentais (por exemplo, se o contribuinte deixar de exibir os livros exigidos pelo Fisco ou deixar de se inscrever no cadastro).

Continua o autor, definindo multa moratória como uma infração característica do não pagamento de um tributo no prazo devido, sem que haja a prática de qualquer crime. Se o contribuinte, a título exemplificativo, escriturar em seus livros regularmente o valor do imposto devido, mas não o recolher no tempo correto, terá praticado infração punida com multa moratória e que será cobrada juntamente com os juros de mora.

Definidas as espécies de multas tributárias, cumpre ressaltar um debate atual, sobre a possível cumulação dessas multas.

É frequente, na doutrina e na jurisprudência, falar em incompatibilidade entre multa isolada e multa de ofício. Enquanto a multa isolada pressupõe a ausência de declaração, a

multa de ofício, por oposição, dependeria do cumprimento do dever instrumental pelo sujeito passivo. Seriam situações que se opõem. Contudo, há de se considerar que andam juntas as obrigações principal e acessória, aquela dependendo desta para se constituir, ainda que o contrário não seja verdadeiro.

Para a corrente tradicional, seria inadmissível a cumulação de referidas multas sob pena de caracterização de dupla penalização sobre a mesma infração. A corrente mais atual admite a cumulação entre tais multas, uma vez que cada uma tem um pressuposto fático diferente: a multa de ofício o descumprimento da obrigação principal, e a multa isolada a inobservância dos deveres acessórios.

Ainda que dentro do mesmo contexto, o Direito busca sancionar e, através da punição, estimular o respeito a duas diferentes regras de direito material. Logo, as regras matrizes sancionatórias referidas não apenas partem de pressupostos fáticos divergentes como também protegem bens jurídicos diversos. Assim, existe sensatez na incidência dessas duas normas, nada impedindo estarem dentro do mesmo contexto.

No Direito Penal há o concurso formal, situação em que o agente, praticando uma só conduta, produz mais de um crime. De um lado, duas sanções penais incidem sobre o réu, de outro, o concurso agirá no *quantum* da pena, reduzindo-a. Dessa maneira, o ordenamento consegue equilibrar a dupla incidência sancionatória no tocante a quantidade de pena que será aplicada, considerando a existência de um só contexto fático.

A circunstância da dupla criminalização de uma só conduta, atingindo bens jurídicos diferentes é relevante penalmente. Estão presentes todos os critérios típicos das duas hipóteses sancionatórias, se cumprindo a tipicidade, porém amenizando a pena.

No campo do Direito Tributário, tal corrente deve ser considerada por analogia. Assim, nada impede que incidam as multas de ofício e isolada sob um mesmo contexto fático. Cada um desses institutos busca proteger um bem jurídico diferente, não havendo *bis in idem* ao incidir sob a mesma conduta.

De outro modo, a existência de um só contexto fático não deve passar despercebido ao legislador ou aplicador do direito tributário, devendo refletir no *quantum* da pena aplicada, que se traduz em valores sancionatórios cobrados.

É no valor das multas aplicadas que reside o limite e equilíbrio dessa corrente na esfera dos tributos. Mencionar *quantum* é trazer a tona o princípio da proporcionalidade, pois é no sobrepeso que estará a correta proporção das multas cumuladas, uma justa medida em

respeito à vedação de práticas confiscatórias no campo das multas tributárias. A proporcionalidade assegura justiça das consequências (sanções tributárias) da aplicação dessa corrente no caso concreto.

3.4 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

O vocábulo sanção é rico em significados, podendo, portanto, ser utilizado em diversas acepções no âmbito do Direito. Como não há definições legais, o conceito é formado a partir da lógica jurídica.

Para os Constitucionalistas, sanção pode ser definida como o ato do chefe do poder executivo que dá sua aquiescência ao ato normativo, ou seja, é a concordância do chefe do executivo com o projeto de lei que foi aprovado pelo órgão legislador.

Conforme ensinamento de Dirley da Cunha Junior (2014, p.68):

Sanção é ato de competência exclusiva do chefe do Poder Executivo que manifesta, expressa ou tacitamente, a sua concordância com o projeto de lei já aprovado pelo Congresso. É a sanção que transforma o projeto de lei em Lei.

Na Teoria Geral do Direito, sanção pode ser utilizada com o sentido de premiação ou penalidade. No primeiro caso, em sentido positivo, quando é correlacionada à idéia de prêmio pela efetivação de uma conduta (sanção premial). Em sentido negativo, traduz a idéia de consequência gravosa ou punição impositiva a alguém em determinada circunstância.

Os dois sentidos têm em comum o fato da sanção sempre estar ligada à finalidade específica do legislador de moldar a conduta humana da forma por ele desejada, ou seja, incentivar a conduta por ele desejável e desestimular a não desejável.

Este é o entendimento de Hugo de Brito Machado (2004, p. 161):

A sanção assemelha-se ao prêmio quanto à finalidade. Uma e outro têm a finalidade de estimular a conduta desejável. A sanção, pelo desestímulo da conduta indesejável, violadora da norma jurídica. O prêmio, pelo estímulo direto a uma conduta desejável.
[...]
A sanção, porém, não se confunde com o prêmio precisamente porque tem o ilícito como elemento essencial na hipótese de incidência da norma, que a institui.

Para Miguel Reale (2002, p. 72), sanção é, pois, todo e qualquer processo de garantia daquilo que se determina em uma regra.

Todas as regras têm na sua essência o objetivo de ser cumprida, portanto é natural que existam meios de garantia da sua efetivação, para que não fiquem como mera expectativa ou promessa.

Sacha Calmon Navarro Coelho (1995, p. 19) explica:

Sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito violador de dever legal ou contratual. Por hipótese uma infração, por consequência uma restrição à vida, liberdade, ou direitos outros do homem.

A sanção, portanto, é a consequência jurídica, ou seja, a reação da ordem jurídica, pelo cometimento de um ilícito, violação de um dever legal, que deve sempre estar presente na hipótese de incidência da norma jurídica que a institui. O comportamento contrário ao previsto em lei gera uma reação jurídica.

Como regra geral, as normas jurídicas que visam a disciplinar um comportamento social, ou seja, as normas de conduta devem prever uma hipótese, uma consequência e uma sanção.

A norma jurídica tem a seguinte estrutura: dado o fato temporal, deve ser a prestação; dada a não prestação, deve ser a sanção. No primeiro trecho da definição está a norma primária, que prevê uma hipótese e uma conduta, que deverá ser observada se e quando a hipótese acontecer. No segundo trecho está a norma secundária, na qual se impõe uma sanção no caso de descumprimento da determinação da norma primária.

Essa norma tem por objetivo tornar mais eficaz a norma primária, tendo como hipótese de incidência o não cumprimento da prestação exigida, ou seja, a infração à norma primária.

Conforme leciona Luiz Dias Martins Filho (2004, p. 292), as sanções tributárias consistem naquelas normas que compõem o ordenamento sancionador do Estado e que visam assegurar a efetivação e aplicação das normas desse ordenamento tributário, buscam a sua eficácia concreta, exercendo a vigência sancionatória das normas relevante papel na efetivação da norma tributária.

A norma jurídica tem, por característica, função de impor algo aos indivíduos, um mandamento para que seja obedecido, seja ele por condutas omissivas ou comissivas.

Desse modo, o ordenamento jurídico vale-se da premissa de que suas regras incidirão sobre seus destinatários, independentemente do seu conhecimento ou não da norma, independente da intenção do agente.

Nessa acepção, é de clareza solar o artigo 136 do CTN:

Artigo 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (**Grifos nossos**)

A responsabilidade por infrações no Direito Tributário, relativamente ao descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias traduz-se, via de regra, em penas pecuniárias – as multas.

Nesse passo, prescinde-se da ideia de culpa e do nexó psicológico entre o agente e o resultado, sendo responsabilizado quem quer tenha praticado o ato ilícito. Portanto, a regra geral é considerar a infração fiscal de modo objetivo.

O ilícito tributário pode ter conteúdo patrimonial, quando se origina devido ao não pagamento do tributo pelo descumprimento da obrigação principal, ou ter conteúdo não patrimonial, quando importa em atendimento a uma obrigação acessória.

Uma sanção pode ser classificada de diversas maneiras, a partir de diferentes sistemas de referência ou pontos de vista, ou justificada sob diferentes perspectivas teóricas.

Analisando as sanções pelo critério da finalidade podemos diferenciá-las entre as de cunho reparatório, as de natureza executiva e as punitivas.

As primeiras têm o objetivo de ressarcir ou reparar o prejuízo gerado pela sua não prestação.

As de natureza executivas visam forçar o adimplemento da prestação, anulando os efeitos do ato ilícito, procurando obter, por outros meios, o mesmo resultado ou o resultado mais próximo possível àquele que decorreria da observância espontânea do preceito.

Já as sanções de natureza punitiva têm o propósito de impor uma penalidade ao infrator, para que não volte a praticar o ato defeso em lei.

Deve-se observar que a sanção tributária diferencia-se das demais sanções administrativas devido à sua relação com o tributo, tendo um regime jurídico mais próximo e de certa forma comum ao direito tributário, administrativo e penal.

Cumprir destacar o que Ives Gandra Martins (1998, p. 60-61) ensina quanto às tipologias das sanções na seara tributária, sendo classificadas em ressarcitórias, punitivas, desincentivadoras, implícitas e corretivas:

As sanções ressarcitórias visam exclusivamente permitir a reposição do valor do tributo recolhido a destempo, pelos acréscimos compensatórios do custo daquele valor, se viesse o Estado a ser obrigado a recorrer-se do sistema financeiro.

As sanções punitivas, por outro lado, ultrapassam os limites do ressarcimento para representarem acréscimo de receita, pretendendo o poder tributante apenar o contribuinte ou responsável, na ocorrência do pagamento a destempo, com carga superior, embora reconhecendo somente a existência de culpa.

As sanções desincentivadoras, por superiores às meramente punitivas, no peso de sua incidência, pretendem atingir a falta de recolhimento oriunda de dolo do sujeito passivo exteriorizado pela sonegação, conluio ou fraude.

As sanções implícitas são aquelas que incorporam ao próprio tributo, nos casos específicos de tributação penal.

As sanções corretivas constituem penalidades apenas incidentes sobre infrações formais, onde não tenha havido falta de recolhimento do tributo.

As sanções tributárias podem ser classificadas em Administrativas e Penais, de acordo com a resposta dada pelo ordenamento jurídico à violação de um dever jurídico.

As sanções tributárias de natureza administrativa são aquelas que decorrem de infrações de cunho meramente administrativo, porém vinculadas à matéria tributária. São aplicadas pela Administração Pública de forma *ex lege*, devido ao descumprimento de um dever jurídico imposto pela lei, ou seja, descumprimento de uma obrigação tributária seja ela principal ou acessória.

Incidem quando ocorrer o descumprimento de deveres instrumentais, seja pelo contribuinte, seja pelo responsável tributário. É uma forma de fazer impor com maior potência o mandamento legal, reforçando o dever de todos em colaborar com o Fisco na arrecadação e fiscalização dos tributos.

Acontecendo a infração, a Administração tem o dever de apurar o fato e quantificar a penalidade por meio de um procedimento administrativo. Ao administrado caberá o direito de questionar administrativamente, caso considere incoerente a infração, ou indevida a sanção, e, no caso de negativa administrativa, ou se julgar necessário, procurar o Poder Judiciário para que se manifeste, alterando a decisão administrativa se tiver entendimento divergente.

As sanções tributárias de natureza penal são aquelas que, devido à importância do bem jurídico que protegem, podem resultar em pena de privação de liberdade do infrator. São aplicadas pelo Poder Judiciário em estrito cumprimento à legalidade, havendo o pressuposto de dolo, fraude ou simulação.

As condutas tipificadas como crimes tributários, para que sejam punidas na esfera penal, a despeito da independência entre as esferas administrativa, cível e penal, precisam da efetivação do lançamento tributário de forma definitiva, consoante determina a Súmula Vinculante nº 24.

Enquanto a sanção punitiva tributária administrativa tem a função de reforçar o teor vinculante do normativo fiscal, desestimulando condutas contrárias, a sanção tributária penal, por sua vez, reprime a conduta dolosa propriamente dita sob a ótica criminal, de modo a proteger a lisura do procedimento tributário, contribuindo para a correta arrecadação, fiscalização e função social do tributo.

Ambas tem caráter pedagógico, objetivando evitar irregularidades fiscais e frustração de pagamento oportuno do tributo.

A aplicação das sanções no caso concreto visa a preservação da ordem e a reparação do dano, além de coagir o contribuinte a trazer sua participação para que as necessidades públicas sejam satisfeitas.

Assim, as multas são inquestionavelmente uma forma de concretização pelo inadimplemento de uma obrigação anteriormente pactuada e não cumprida, assumindo um caráter punitivo.

3.5 ASPECTO COERCITIVO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

A multa tributária é espécie de sanção fiscal, que representa uma consequência negativa prevista no ordenamento jurídico, por ser oriunda de atos omissivos ou comissivos do sujeito passivo relativos ao descumprimento de obrigação tributária principal, representadas pelo atraso no pagamento de tributo, pela falta de recolhimento do tributo e pela sonegação de tributo, e ao descumprimento de obrigação acessória.

As multas por infrações tributárias são constituídas pelo lançamento de ofício, que consiste no procedimento administrativo de competência privativa da autoridade fiscal, no qual será proposta a aplicação da penalidade cabível, mediante a verificação da ocorrência

do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo.

Ao abordar o tema da infração tributária, ensina Luciano Amaro (2007, p. 234):

Aí é que se põe a noção de infração, traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito.

A infração enseja a aplicação de remédios legais, que ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo um castigo ao infrator.

No direito tributário, a infração pode acarrear diferentes consequências. Se ela implica falta de pagamento do tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal ("obrigação acessória", na linguagem do CTN), a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação pecuniária).

A unificação do procedimento administrativo entre o tributo e a multa é verificada nas fases de constituição, discussão administrativa, encaminhamento para inscrição em dívida ativa e posterior ajuizamento da execução fiscal.

A autoridade fiscal, com fundamento no art. 161, do CTN, ao constituir o crédito tributário por meio do lançamento, já promove a aplicação da penalidade cabível, assim, ocorrendo concomitantemente a constituição do crédito e da multa.

Eis o artigo 161, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Artigo 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Uma vez constituído o crédito tributário, pode ser exigido o objeto da prestação obrigacional do contribuinte, qual seja, o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Diante do inadimplemento do contribuinte, o crédito será encaminhado para inscrição em dívida ativa, ao fim de viabilizar o ajuizamento da execução fiscal.

Além da presunção de veracidade e legitimidade, inerente ao ato administrativo do lançamento, a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, tendo efeito de prova pré-constituída, o que abrange o crédito tributário e a penalidade pecuniária, não havendo qualquer distinção de tratamento pelo Código Tributário Nacional.

Esse procedimento administrativo é consubstanciado na lavratura de um auto de infração, que para efeito de validade deve ter regularmente cientificado o sujeito passivo, qual seja, o contribuinte.

Se há declaração, e, portanto, relação jurídica tributária constituída, ou se há pagamento parcial de tributo devido, fala-se apenas em multa de ofício, e não em isolada.

A locução “de ofício” busca identificar na multa que essa não poderá ser considerada isolada, pois há obrigação constituída pelo contribuinte – pela declaração ou pelo pagamento antecipado – e, por outro lado, que tal sanção pecuniária só será criada por auto de infração e imposição de multa, procedimento feito justamente de ofício pela Administração Pública.

A multa de ofício, em regra, é cobrada conjuntamente com o crédito tributário e decorre da necessidade do lançamento de ofício. Trata-se, portanto, de uma penalidade decorrente de um débito principal.

Eurico Marcos Diniz de Santi (2007, p. 852) ensina que:

A obrigação principal, criação de expediente técnico-jurídico, congrega em um só objeto, em uma só relação jurídica, mediante a operação de soma ou união de relações, os objetos das relações patrimoniais: relação jurídica tributária, relação jurídica da multa pelo não-pagamento, relação jurídica de mora e relação jurídica sancionadora instrumental, prática esta que, se, de um lado, facilita a integração e cobrança do débito fiscal, de outro, dificulta o discernimento das várias categorias e regimes jurídicos díspares que compõem a denominada obrigação tributária principal.

Tendo em conta a acessoriedade da multa de ofício, compreende-se que as regras de notificação que disserem respeito aos tributos, também terão aplicação em relação a essas penalidades.

Sendo assim, é possível afirmar a existência de dois tipos de obrigações tributárias: obrigação principal (de dar, consistindo no pagamento do tributo), e obrigação acessória (de fazer ou não fazer, consistindo em prestações negativas ou positivas exigidas pela legislação).

Tal entendimento decorre do artigo 113 do Código Tributário Nacional, que prevê a existência das referidas obrigações, em sua literalidade:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

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

A obrigação tributária principal necessariamente deve estar prevista em lei, enquanto que a obrigação tributária acessória estará prevista na legislação tributária. A obrigação tributária acessória não necessariamente estará prevista em lei, porque o termo legislação tributária é mais abrangente que o termo lei.

A obrigação tributária principal ou patrimonial, de acordo com o §1º do art. 113 do CTN, é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação tributária principal implica entrega de dinheiro ao Estado. São exemplos o tributo e a multa.

Vale ressaltar que um crédito assim como seus respectivos juros e multas são considerados obrigação tributária principal, vez que para ser uma obrigação tributária principal depende exclusivamente do seu conteúdo pecuniário. Diferente do que é apresentado na esfera civil, onde a coisa acessória segue a principal, pois só esta existe por si, abstrata ou concretamente. Logo, se uma obrigação principal for nula, nula também será a respectiva cláusula penal (multa).

A multa é o que o tributo não pode ser, nem por definição legal - uma sanção por ato ilícito. Desta forma, a obrigação de pagar a multa tributária é uma obrigação tributária principal, ou seja, a multa tributária não é tributo, mas a obrigação de pagá-la tem natureza tributária.

Em suma, a obrigação tributária principal é caracterizada pelo pagamento, seu objeto principal, tanto do tributo ou da multa tributária, isto é, tal obrigação é sempre de dar - dinheiro, jamais de fazer ou não fazer algo.

A obrigação tributária acessória ou não-patrimonial, pelo descrito no §2º do mesmo art. 113, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Pressupõe a realização de atos que auxiliem a Administração Tributária na fiscalização dos tributos. São exemplos a emissão de nota fiscal e a declaração de imposto de renda.

Obrigações acessórias existem com o interesse de fiscalizar ou arrecadar tributos, criadas com a finalidade de facilitar a aplicação da obrigação tributária principal, bem como de possibilitar a comprovação do cumprimento desta fiscalização.

Quanto às entidades imunes, as obrigações acessórias existem no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos, pois são obrigadas a escriturar livros fiscais para que sejam fiscalizadas e devidamente verificadas, pelo corpo administrativo, se as condições para a fruição da imunidade permanecem presentes.

Se o descumprimento da obrigação acessória resultar em multa, a multa irá converter-se em obrigação principal, pois gera obrigação de pagar dinheiro.

A despeito do caráter acessório, há autonomia entre a multa de ofício e o tributo. É plenamente possível que o sujeito passivo pretenda impugnar somente a penalidade, reconhecendo o cabimento da cobrança do tributo propriamente dito. O inverso também é possível: o contribuinte defender-se tão somente do tributo e aceitar a arrecadação da multa. Assim, a hipótese de o devedor impugnar apenas uma das obrigações é possível e viável.

Nesses casos a infração extrapola o simples atraso no recolhimento, configurando ao menos omissão quanto a outros elementos indispensáveis à verificação do fato gerador e à apuração do débito.

A obrigação tributária surge com o fato gerador, assim entendido como a materialização da descrição prévia e normativa (hipótese de incidência). Surge a partir da subsunção tributária - quando o fato encaixa na hipótese, à luz do fenômeno da incidência tributária, temos o nascimento do elo que unirá credor ao devedor do tributo.

A obrigação é ligada ao campo do “dever”, e não a exigibilidade, por isso se fala em cumprimento da obrigação tributária (adimplemento) ou não, o que provocará as consequências normais de cobrança do tributo. Cria um ambiente de direitos: pagar o tributo que a lei manda, ou seja, direito de o Estado cobrar só o que a lei determina, e deveres, ou seja, o dever de pagar o tributo.

O fato gerador é considerado a situação de fato, previsto na lei tributária de forma genérica e abstrata, ao ocorrer de plano, concretamente, viabiliza a materialização do direito ocorrendo, assim, o nascimento da obrigação tributária, como principal ou acessória.

O fato gerador da obrigação principal, conhecido também como a situação base de fato, fato imponível, tributável ou hipótese de incidência, é a situação definida em lei como

necessária e suficiente à sua ocorrência, ou seja, é um fato concreto que provoca o nascimento das obrigações de pagar um tributo determinado.

O fato gerador de obrigação acessória é representado por situações que, na forma da legislação aplicável, impõem a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Neste contexto, afirma o doutrinador Ricardo Alexandre que nos estritos termos disciplinados pelo CTN, a definição legal da situação que o fato gerador de obrigação principal deve ser feita necessariamente por lei ou ato de igual hierarquia (medida provisória), enquanto a definição da situação que constitui o fato gerador de obrigação acessória pode ser feita pela legislação tributária (ALEXANDRE, p. 298, 2014).

Segundo o referido doutrinador Ricardo Alexandre (2014, p. 289), para se entender os parâmetros da obrigação tributária se faz necessário estudar o instituto de obrigações previsto no Direito Civil, definindo obrigação como:

Obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio.

Como supramencionado, a obrigação tributária trata de vínculo obrigacional tributário existente entre um ente público, ou Fisco, e um particular, derivado da obrigação civil, que tem por elemento objetivo uma prestação que envolve direta ou diretamente um tributo ou multa, bem como deveres instrumentais de fazer ou não fazer em favor alguma coisa em favor do Fisco.

Ressalta-se que obrigação tributária se diferencia de crédito tributário que é uma obrigação tributária quantificada pelo fisco, ou seja, trata da própria obrigação tributária, nos termos do art. 139, CTN, mas já lançada, titulada e individualizada. O crédito tributário quantifica, valoriza e materializa a obrigação tributária, isto é, determina a quantidade do tributo, mediante o lançamento por autoridade administrativa que é o ato que o constitui, conforme art. 142, CTN.

A consequência mais comum, no Direito Tributário, referente ao cometimento de infrações, é a aplicação de multas. A infração à legislação tributária normalmente é fato gerador da obrigação tributária principal consubstanciada na respectiva penalidade pecuniária.

No caso do art. 113, § 3º do CTN, a equiparação é restrita às atividades de constituição e cobrança do crédito da multa, não atingindo a natureza jurídica da obrigação acessória. Em relação às fases do processo administrativo fiscal e inscrição em dívida ativa, predomina a unificação de tratamento no âmbito administrativo.

A abordagem do Código Tributário Nacional é no sentido de aproximar e unificar os procedimentos de cobrança na fase administrativa e judicial, evitando distinção entre tributo e multa.

4 LIMITES ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS COM BASE NO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

4.1 APLICABILIDADE DA VEDAÇÃO DO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS – POSICIONAMENTO DOUTRINÁRIO

As multas tributárias não são tributos, uma vez que possuem como hipótese de incidência um ato ilícito. Assim, a rigor, as multas não estariam subordinadas ao princípio do não-confisco, pois a Constituição Federal dispõe ser vedado a utilização de tributo com efeito de confisco, não mencionando outra hipótese de aplicação no artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Ocorre que não pode o intérprete reduzir sua análise do que seja confiscatório a apenas o texto do inciso IV do artigo 150 da CF/88, devendo fazer uma verdadeira incursão no ordenamento jurídico, de modo que combinem-se enunciados legais e constitucionais, normas gerais e específicas àquele caso concreto.

Parte da doutrina entende que o referido princípio é aplicável também às multas tributárias, decorrendo tal entendimento do artigo 113 do Código Tributário Nacional, já supramencionado, que faz essa previsão ao proporcionar o mesmo tratamento legal do tributo à multa.

Nota-se que as obrigações tributárias podem ser classificadas como principal ou acessória, e como bem observado pelo parágrafo terceiro, a obrigação acessória converte-se em obrigação principal em razão do seu não cumprimento, ou seja, o pagamento de sanções pecuniárias. Logo, a multa também se tornaria obrigação principal e, conseqüentemente, se submeteria ao mesmo regime jurídico tributário.

Na lição de Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 156), a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar esse pecadilho de ordem lógica, claramente concluindo-se que o legislador quis deixar certo que a multa tributária, embora não sendo, em razão de sua origem, equiparável ao tributo, merece o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança.

Entende pela aplicação do mencionado princípio às multas tributárias Sacha Calmon Navarro Coelho (1993, p.65), afirmando que se a uma multa excessiva ultrapassa o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir transgressores (caracteres punitivo e

preventivo da penalidade), caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco.

Ives Gandra da Silva Martins (2004, p. 181), dissertando sobre o assunto, leciona que o confisco abrange a obrigação tributária. Vale dizer, tributo é penalidade, sempre que a relação Fisco e contribuinte ou Estado e Cidadão seja de natureza exclusivamente tributária, como ocorre na esmagadora maioria das hipóteses.

Nesse mesmo sentido, autores como Ricardo Lobo Torres, Américo Masset Lacombe, Douglas Yamashita, Fátima F. Rodrigues de Souza, Fernando de Oliveira Marques, Helenilson Cunha Pontes, João Francisco Bianco e José Augusto Delgado.

Esse não é o entendimento de outra parcela de renomados autores.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 295-296), criticando a redação do artigo 113 do Código Tributário Nacional, assevera que na segunda parte da cláusula há um manifesto equívoco legislativo da inclusão da penalidade, como objeto possível da obrigação tributária. Uma incoerência que fere a lógica com a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária – a multa.

O mencionado autor entende que o não cumprimento da obrigação acessória é o fato gerador de uma obrigação pecuniária (a multa), ou seja, o descumprimento da obrigação acessória deflagra o surgimento de uma obrigação principal (o valor pecuniário da multa imposta), não havendo conversão da obrigação acessória em principal, pois a acessória pode ainda subsistir.

Corroborando com esse entendimento, Ricardo Alexandre (2009, p. 265) explica que o Código Tributário Nacional poderia ter afirmado que o descumprimento de obrigação acessória pode ser definido como fato gerador de obrigação principal concernente ao pagamento da respectiva penalidade pecuniária.

Se posicionam também contra a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias autores como Adriana Piraíno, Antônio José da Costa, Cecília M. Marcondes Hamati, Diva Malerbi, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho.

Cumprindo ressaltar que, entre os doutrinadores que defendem a não aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias, há uma significativa parcela que se posiciona pela vedação genérica do confisco às multas tributárias, de forma que as multas não poderiam alcançar o valor do bem, em razão da garantia ao direito de propriedade prevista na Constituição Federal.

Sacha Calmon Navarro Coelho (1993, p. 64) esclarece que o confisco é genericamente vedado, a não ser nos casos expressamente autorizados pelo constituinte e pelo seu legislador complementar, que são as hipóteses de danos causados ao Erário, enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na administração pública, e a utilização de terra própria para cultivo de ervas alucinógenas.

As hipóteses de dano ao Erário, referentes ao contribuinte, estão ligadas aos delitos de concussão, apropriação indébita, contrabando, descaminho, fraude, sonegação e tráfico de drogas. Segundo Calmon, não é o ilícito fiscal que ocasiona o confisco, mas as hipóteses penais. Dessa maneira, para o renomado autor, não é o simples ilícito fiscal, a infração tributária, que por hipótese acarreta a incidência de confisco e o perdimento de bens (a consequência da norma), mas são as hipóteses eleitas para tipificar ilícitos penais que adequam a pena de confisco havendo dano e enriquecimento, além da sanção penal dirigida à liberdade do criminoso.

Assim defende Estevão Horvath (2002, p. 116), ao afirmar que a finalidade da lei que sanciona é punir o contribuinte faltoso, aplicar a igualdade de tratamento entre os contribuintes, de modo que aquele que cumpriu suas obrigações não se sinta aviltado e prejudicado com a impunidade do outro relapso, e garantir o interesse público maior, que é o abastecimento dos cofres públicos, sem, contudo, confiscar o patrimônio de ninguém.

Em síntese, tributo e multa são institutos distintos, não apenas em razão hipóteses de incidências contrárias, uma vez que um exclui a ilicitude e o outro necessariamente é a consequência de um ato ilícito.

No entanto, se diferem também quanto sua finalidade, pois o tributo em regra tem por fim à arrecadação, e às multas têm por objetivo a punição e a coação do sujeito passivo a cumprir com a obrigação principal.

Hugo de Brito Machado (1984, p. 42) defende que as diferenças entre os dois institutos impedem que ambos sejam regidos pelos mesmos princípios constitucionais. A multa deve ser pesada o suficiente para desestimular a conduta ilícita, e para isto, muitas vezes, necessita ser confiscatória.

O autor adverte, contudo, que mesmo não se submetendo ao princípio do não-confisco, as multas não podem ser exorbitantes, haja vista que se sujeitam ao princípio da proporcionalidade. Ao aplicar multas suportáveis ao contribuinte, o Fisco estaria permitindo

que o infrator incluísse o valor correspondente à multa nos custos operacionais da atividade, perdendo assim sua finalidade.

Fábio Brum Goldschmidt (2003, p. 154) apresenta outra questão referente à constitucionalidade da aplicação do princípio que veda o efeito de confisco às multas. Como opina o autor, defender que uma multa, por integrar a obrigação tributária principal, tendo o mesmo regime jurídico do tributo, submete-se ao princípio do não-confisco, significa interpretar a Constituição a partir do Código Tributário Nacional.

Há autores que entendem pela aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas, em razão do artigo 113 do Código Tributário Nacional, que faz previsão de um tratamento legal idêntico aos dos tributos às multas tributárias. Bem como alguns autores defendem a existência de um erro na redação no referido artigo, indo contra a possível extensão do princípio estudado também às multas tributárias, uma vez que estas possuem a finalidade de punir e não podem ser limitadas pelo princípio em tela.

Entre os autores que defendem a não aplicação do referido princípio às multas, é unânime o entendimento de que as multas devem obedecer a outros critérios de limitação, como o princípio da razoabilidade (equivalência entre a medida a ser adotada e o critério que a dimensiona), e o princípio da proporcionalidade (relação de causalidade entre meio e fim), a título de exemplo.

Há, ainda, autores que defendem a proibição do confisco genérico, apesar de entenderem pela não aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas. Isso porque a Constituição Federal prestigia o direito a propriedade como fundamental (artigo 5º, XXII, CF/88) e ninguém pode ser privado de seus bens sem o devido processo legal (artigo 5º, LIV, CF/88).

Não é simples a associação do postulado tributário do não-confisco às multas. A doutrina majoritária tem se manifestado favoravelmente à aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias exacerbadas. A multa excessiva, que extrapola os limites do razoável, ainda que objetive desencorajar o comportamento ilícito, agride o patrimônio do contribuinte e fere princípios constitucionais.

Dessa maneira, o conjunto do ordenamento sistematizado serve de base para uma incidência vinculada à legalidade, preservando-se a isonomia entre os contribuintes.

O entendimento do que seja tributo com efeito de confisco é complexo. Não há limites objetivos de qual seria a linha divisória quantitativa que pudesse orientar com exatidão o legislador e o intérprete. Desta forma, quando se diz que um tributo tem efeito de confisco, manifesta a ideia de que a tributação, em tese, foi sentida como uma penalidade pelo contribuinte.

Essa é a ideia que se extrai de Hugo de Brito Machado (1994, p. 92), que leciona:

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.

O que se observa indubitavelmente do texto acima é a incompatibilidade existente entre tributo e confisco, ou efeito de confisco. Tributo é uma contribuição instituída em lei, paga pelo contribuinte, produto da atividade lícita a ser cobrada de forma que não atinja substancialmente a sua fonte, preservando-a para proveito do seu dono, do Estado e de toda a sociedade. O tributo com efeito de confisco destrói essa fonte.

A atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do sujeito passivo, confiscando-a. O não-confisco é mais que um limite ao poder de tributar, é uma garantia assegurada ao contribuinte. E isso se estende, evidentemente, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que essas não tenham natureza de tributo na forma prevista pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Por conclusão, a multa também não pode ser confiscatória. Ainda que o princípio do não-confisco se refira expressamente a tributo, no âmbito dos direitos individuais é assegurado o direito de propriedade. E a atuação confiscatória do Fisco, ainda que por multa tributária, viola o direito de propriedade.

A despeito do princípio do não-confisco ser de delimitação impossível em termo abstrato, no plano concreto ele é perfeitamente determinável. Tomando em consideração as informações do caso sendo submetidas a análise do aplicador do direito, é possível saber se há uma situação confiscatória.

4.2 POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL ACERCA DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS COM EFEITO CONFISCATÓRIO

O Poder Judiciário possui a incumbência de apreciar a constitucionalidade de determinada lei, seja por intermédio do controle difuso ou pelo controle concentrado da constitucionalidade das leis. É sabido que no controle difuso, a constitucionalidade de uma lei pode ser apreciada por qualquer juiz ou Tribunal, enquanto no controle concentrado, somente o Supremo Tribunal Federal possui tal competência, em face do disposto no artigo 102, I, “a”, da Constituição Federal.

Desta forma, nas demandas individuais, pode o juiz ou tribunal, considerando uma multa prevista em lei como sendo de natureza confiscatória, deixar de aplicar a correspondente lei cominadora desta sanção, em face do não atendimento dos princípios constitucionais a ela pertinente.

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal poderá, no controle abstrato da lei, decidir pela inconstitucionalidade de determinada lei que contemple disposição sobre essa mesma matéria, excluindo-a do ordenamento jurídico.

O Supremo Tribunal Federal, desde a década de 60, através de farta jurisprudência, repele veementemente as multas com caráter confiscatório.

Em 28 de novembro de 1967, 2ª Turma do STF, no Recurso Extraordinário nº 60.476/SP, de relatoria do Ministro Evandro Lins, houve graduação da multa de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação. Ficou estipulado que pode o Judiciário, respeitando as circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva aplicada pelo Fisco.

Em 2 de maio de 1975, 2ª Turma do STF, no Recurso Extraordinário nº 81.550/MG, relator Ministro Xavier de Albuquerque, houve multa moratória excessiva, reduzida de forma a ser compatível com o instrumento de correção monetária.

Em 11 de dezembro de 1979, 2ª Turma do STF, no RE 91.707/MG, de relatoria do Ministro Moreira Alves, houve redução de multa de feição confiscatória. O STF tem admitido a redução de multa moratória imposta com base em Lei, quando assume caráter confiscatório pelo valor desproporcional.

São apenas alguns, dos inúmeros exemplos, que há mais de 50 anos vem o Supremo Tribunal Federal se posicionando no sentido de afastar as multas tributárias que se afiguram confiscatórias.

A jurisprudência mais recente do STF, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075/DF de 17 de junho de 1998, de relatoria do Ministro Celso de Mello, declarou ser confiscatória a penalidade pecuniária que estabeleceu multa de 300% sobre o valor do bem ou da operação da qual não tinha havido a emissão da nota fiscal correlata, estabelecida pelo artigo 3º, parágrafo único, da Lei 8.846/94.

A situação posta era inédita, visto que aplicava-se a penalidade sobre o valor da transação, e não em razão do imposto devido em consequência dessa mesma transação. Nesse notório caso, a venda de um bem por R\$ 1.000,00, sem a emissão de nota fiscal, gerava uma multa de R\$ 4.000,00, ou seja, um aumento de 300%, independentemente do valor do tributo decorrente da operação ser muito inferior ou até de ter sido pago de forma usual.

Desse modo, o descumprimento de uma obrigação acessória – a falta de emissão de nota fiscal – gerou uma multa três vezes superior ao valor da transação, evidentemente uma situação desproporcional.

A ementa é didática:

EMENTA: [...] Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. [...] (ADI 1.075 DF, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 17.06.1998).

Com efeito, extrai-se que o STF embasou sua decisão não apenas no princípio que veda tributação com efeitos confiscatórios, mas também nos princípios da razoabilidade e

da capacidade contributiva, pois é nítida a intenção do legislador de proteger o contribuinte contra incidência de tributação que exceda sua capacidade contributiva, assim como o instituto da razoabilidade, que veda o Fisco aplicar multas com caráter confiscatório.

O Supremo Tribunal Federal adotou idêntica diretriz, no julgamento da ADI nº 551/RJ, proposta pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, com julgamento em 24 de outubro de 2002, em que foram considerados inconstitucionais os §§2º e 3º do artigo 57 do ADCT, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro.

Os parágrafos em comento estabeleciam que multas exigidas pelo não recolhimento de impostos e taxas não poderiam a duas vezes o valor desses, e nos casos de sonegação, inferiores a cinco vezes o valor dos últimos.

Notam-se alguns dos votos proferidos na referida demanda:

O senhor Ministro Ilmar Galvão – (Relator) [...] O art. 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação. Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigação tributária, ainda que não tenham elas natureza de tributo. [...] O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa. Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco. Igual desproporcionalidade constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte. Configurada, assim, a contrariedade dos dispositivos impugnados com o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, o que desde logo permite a declaração de sua inconstitucionalidade sem a necessidade de análise de possível, vício formal, tal como apontado no julgamento cautelar. [...] O senhor Ministro Marco Aurélio (Presidente) - Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende por multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal. No caso, quando se cogita multa de duas vezes o valor do principal – o que é o tributo não recolhido – ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. (ADI nº 551 RJ, rel. Ministro Ilmar Galvão, j. 24.10.2002).

Outra jurisprudência de suma relevância foi extraída da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010/DF, com julgamento em 30 de setembro de 1999. Na

ocasião, o Supremo Tribunal Federal fixa parâmetros para que a tributação não possua efeito confiscatório, devendo o legislador observar os institutos da capacidade contributiva, dos padrões da razoabilidade e do limite suportável, de forma que fica configurado o efeito de confisco quando a incidência tributária for desproporcional e atingir significativamente o patrimônio do contribuinte.

É instrutiva a ementa do julgado:

EMENTA: [...] A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência 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), considerando-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/o rendimento do contribuinte. [...] (ADI 2.010 DF, rel. Min. Celso de Mello, j. 16.06.2002).

Contudo, a jurisprudência nos tribunais estaduais não é pacífica, havendo decisões que não estendem o princípio do não-confisco às multas. Apesar da divergência jurisprudencial em tribunais estaduais, não se verifica o mesmo nos julgados do Supremo Tribunal Federal, visto que é firme a jurisprudência neste, no sentido da aplicação do princípio do não-confisco às multas.

É imperiosa a conclusão de que o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal não é apenas mero enunciado, sem aplicação concreta. Prevalece o entendimento mais recente do STF, que vem suspendendo a aplicação da vigência de determinados dispositivos da lei que cominar uma multa tributária com efeito confiscatório, mediante a concessão de medida liminar em medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade.

Como é cediço, o princípio em questão serve de proteção, principalmente, à propriedade privada, a livre iniciativa e a dignidade da pessoa humana. Sobre as multas, o entendimento do Supremo Tribunal Federal não é diferente: multas confiscatórias ofendem aos mesmos princípios constitucionais que tributos confiscatórios.

O posicionamento firmado pelo Supremo Tribunal Federal analisa mais do que os aspectos formais e rígidos dos conceitos referentes aos institutos supramencionados, vão

além, a fim de buscar a verdadeira intenção das normas no ordenamento jurídico, no interesse do legislador em assegurar garantias individuais e sociais ao cidadão

Destarte, com os subsídios teóricos oferecidos por parcela majoritária da doutrina, a Suprema Corte brasileira pacificou o entendimento da aplicação do princípio do não-confisco a todas as formas de tributação, extraindo do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, a plenitude do seu alcance e significado. Ademais, a extensão do princípio às multas tributárias serve de proteção aos contribuintes, que atualmente já sofrem com a elevada carga tributária nacional.

5 CONCLUSÃO

O ordenamento jurídico brasileiro é composto por regras e princípios, que são as bases de todo o sistema. Os princípios constitucionais tributários, em sua maioria, são limitadores do poder de tributar do Estado, fixando limites e parâmetros de necessária observação pelas pessoas políticas no exercício da atividade de arrecadação.

Entre os princípios constitucionais encontra-se o da vedação ao confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, que protege o contribuinte contra possíveis abusos de poder por parte do Estado, que possa vir a configurar confisco e que, de modo desproporcional, afetem os bens ou rendimentos do cidadão na condição de contribuinte.

O efeito confiscatório estará configurado sempre que determinado tributo ocasionar uma sensação de penalidade ao patrimônio do contribuinte, apresentando-se desarrazoado e ultrapassando o limite da capacidade contributiva do indivíduo na qualidade de contribuinte.

São instrumentos e parâmetros para verificação se um tributo avançou ou não o campo da confiscatoriedade os princípios constitucionais do direito de propriedade, bem como os princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade. E esses devem ser interpretados de maneira conjunta para proteger as garantias e direitos do cidadão frente ao exercício da atividade fiscal do Estado.

A Carta Magna, ao vedar a tributação confiscatória, refere-se tão somente aos tributos, o que abre espaço para a divergência quanto à aplicação ou não do referido princípio às multas tributárias, tanto jurisprudencial quanto doutrinária.

As multas decorrem de uma relação jurídica sancionatória, funcionando como um instrumento do Estado para penalizar o contribuinte infrator em razão da prática de um ato ilícito, ou seja, deixar de pagar tributo ou realizar o pagamento a menor.

Para a doutrina majoritária, a vedação aos tributos com efeitos confiscatórios também se aplica aos tributos com fins extrafiscais. Os doutrinadores defensores deste posicionamento concordam que os tributos extrafiscais podem, entretanto, impor uma restrição mais intensa que aqueles que visam apenas fins fiscais. A tributação extrafiscal pode reduzir a atividade tributada, mas não pode impedi-la de todo.

Tributo e multa são dois institutos inconfundíveis, pois enquanto o tributo tem como hipótese de incidência um fato lícito, a multa necessita do ilícito para existir, uma vez que a multa é uma sanção ao ato ilícito praticado pelo contribuinte. Sendo assim, resta formulada a problematização do tema: se é ou não aplicável o princípio da vedação confiscatória às multas tributárias.

Os que entendem pela não aplicação do princípio do não-confisco às multas, e apesar de negarem a existência do instituto das multas confiscatórias, lecionam do sentido de as multas devem se valer de outros limites a fim de proteger o contribuinte, como por exemplo, utilizar como base os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva, porém não se aplicando o princípio do não confisco às multas confiscatórias.

No entanto, considerando o que foi exaustivamente exposto, é razoável concluir que, muito embora a redação constitucional mencione apenas os tributos, o referido princípio é aplicável também à multa tributária, seja em razão da previsão de tratamento jurídico igualitário ao do tributo às multas, ou por ser necessário observar a real intenção do legislador que nada mais é do que proteger os bens e rendimentos do contribuinte contra atos abusivos do Fisco, sejam estes através de tributo ou multa.

Nesse sentido, a multa excessivamente onerosa, não razoável e que absorve a própria fonte da tributação caracteriza o efeito confiscatório e contraria a disposição constitucional que veda o não-confisco, determinando que a atuação da Administração deve seguir parâmetros de proporcionalidade e razoabilidade, garantindo a segurança jurídica e protegendo o direito de propriedade inerente a cada contribuinte.

Por fim, por se tratar de matéria constitucional, deve ser analisada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. É pacífico o entendimento da aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias.

A Suprema Corte brasileira, ao entender pela aplicação do princípio do não-confisco a todas as formas de tributação, extrai do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, a plenitude do seu alcance e significado, fornecendo uma maior proteção aos contribuintes contra multas tributárias abusivas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALBINO, Juliana Lamego. *O princípio do não-confisco no direito tributário brasileiro*. Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos/ FDMC, 2007.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional* In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, vol. II.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco Tributário*. São Paulo: RT, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro:Forense, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2. ed. Rio de

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. *O princípio do não-confisco tributário*. Disponível em: <https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/1646/o-principio-nao-confisco-tributario>. Acesso em: 28 ago. 2018.

COSTA, Regina Helena. *Contribuição previdenciária dos servidores públicos federais. Inconstitucionalidade da Lei 9.783/99*. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. São Paulo. v. 38. p. 86. abr-jun 1999.

COSTA, Regina Helena. *Princípio Capacidade Contributiva*, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*, Ed. Max Limond, 1996, p.118-119. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: Esmafe, 2007.

DIFINI, Luis Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. 1.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

JUNIOR, Dirley da Cunha. Curso de Direito Constitucional, 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2014.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000.

HAMATI, Cecília Maria. *Curso de direito tributário* In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *As multas e o imposto de renda* In: Revista Jurídica, ano XXXI, vol. 105, p. 57-66, maio/jun.1984.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sanções tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

MARTINS, Ives Gandra. *Aproximação dos Sistemas Tributários*. Revista de Doutrinas TRF4, Porto Alegre, 2004.

MARTINS, Ives Gandra. *Da Sanção Tributária*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra. *Princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 10. ed. São Paulo: RT, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 13. ed. Cidade: Editora, 2001.

MENKE, Cassiano. *A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PONTES, Helenilson Cunha. *Princípio da proporcionalidade no direito tributário*. 2000. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 27.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro*. 19.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução e notas de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do Não-Confisco – Como Garantia Constitucional da Tributação Justa*. Curitiba: Juruá, 2003.