

A MULTA TRIBUTÁRIA E SEU EFEITO CONFISCATÓRIO

Tax effect and its fine confiscatory

**Josiane Souza de
Lima Barreto**
Advogada. Professora
Substituta do
Departamento de Direito
Público na Universidade
Federal do Amazonas.

SUMÁRIO

Introdução. 1. A Multa Tributária e Seu Efeito Confiscatório. 2. O Confisco no Direito Tributário Brasileiro. 3. Distinção Entre Multa e Tributo. 4. Classificação das Multas Tributárias. 5. O Princípio da Proporcionalidade e o da Razoabilidade Relacionados com o Efeito Confiscatório. Considerações Finais. Referências.

RESUMO

O presente estudo versará sobre as multas tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro, que, muitas vezes, caracterizam-se com efeito confiscatório, mesmo com a disposição constitucional expressa no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, que garante o não confisco e determina que a atuação da Administração deve seguir parâmetros legais e razoáveis. Em certas situações, esse princípio é violado.

É importante destacar que o Estado necessita, em sua atividade tributária e financeira, captar recursos para manter sua estrutura e disponibilizar aos cidadãos os serviços que atendam os interesses da coletividade. Assim, os objetivos essenciais que devem ser observados durante a atividade tributária pela Administração Pública é a sua forma de atuar pautada na legalidade e na aplicação dos princípios gerais do direito, especialmente os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, com o intuito de atingir a justiça fiscal.

Apesar de termos situações em que o princípio de vedação ao confisco é violado, não podemos esquecer que o princípio em questão é um importante instrumento de proteção ao contribuinte da relação tributária em face da possibilidade de exercício de atos abusivos quanto ao poder tributante do Estado.

Assim, através de pesquisas bibliográficas, doutrinárias e jurisprudenciais, queremos demonstrar que o texto constitucional vigente apresenta normas essenciais quanto à arrecadação e à vedação ao confisco, devendo tais atos serem utilizados pela Administração Pública de forma coerente e equilibrada, a fim de garantir aos cidadãos a segurança jurídica necessária.

» *Palavras-chave: Multa Tributária. Efeito Confiscatório. Princípio da Proporcionalidade. Princípio da Razoabilidade. Segurança Jurídica. Justiça Fiscal.*

ABSTRACT

This study will focus on tax penalties provided for in the Brazilian legal system that often are characterized with confiscatory effect, despite the constitutional provision expressed in art. 150, item IV of the Constitution of 1988, which guarantees no confiscation and determines

that the Administration's actions must follow legal and reasonable parameters, in certain situations this principle is violated.

Importantly, the state needs in their tax and financial activity, raising funds to maintain its structure and provide citizens with the services that meet the interests of the community. Thus, the essential objectives that must be observed during the tax activity by the Public Administration is the way you act guided by the law and in applying the general principles of law, particularly the principles of proportionality and reasonableness , in order to achieve justice tax.

Although we have situations where the principle of sealing the confiscation is violated, we can not forget that the principle in question is an important instrument to protect the taxpayer 's tax relationship facing the possibility of exercising abusive acts on the taxing power of the state.

Thus, through literature , doctrinal and jurisprudential research, we want to demonstrate that the current constitutional text presents basic standards for the collection and sealing confiscation , and such acts be used by the public authorities in a coherent and balanced manner in order to guarantee citizens the necessary legal certainty.

» *Keywords: Confiscatory effect. Tax penalty. Principle of Proportionality. Principle of Reasonableness. Legal Security. Tax Justice.*

INTRODUÇÃO

Há muito se questiona, no Direito Tributário brasileiro, sobre como a carga tributária demasiadamente elevada pode comprometer o exercício da atividade econômica e, especialmente, o direito de propriedade. Por isso, a importância do dispositivo constitucional que proíbe a utilização de tributo com efeito confiscatório.

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 e determina que a atuação da Administração deve seguir parâmetros de proporcionalidade e razoabilidade, garantindo a segurança jurídica.

Deve-se levar em conta que a imposição de sanções não deve ser tomada para absorver grande parte do valor da propriedade ou da renda do contribuinte devedor, havendo uma diferença entre o imposto constitucional e o confiscatório. Na mesma esteira, pode-se afirmar que a previsão expressa da vedação ao confisco teve a intenção de alertar o legislador infraconstitucional para o fato de que a tributação deve ser razoável e proporcional, de forma a não expropriar nenhum bem particular do contribuinte.

Veremos que a multa sancionatória pode ser classificada em ressarcitória, punitiva, desincentivadora, implícita e corretiva, devendo ser aplicada dependendo da situação concreta e visando a preservação

da ordem, a tranquilidade da sociedade, a reparação do dano e, em especial no que tange ao Direito Tributário, coagir o contribuinte a trazer sua participação para que as necessidades públicas sejam satisfeitas.

Dessa forma, a multa, a pretexto de desestimular a reiteração das condutas infracionais, não pode atingir o direito de propriedade, cabendo ao Poder Legislativo a fixação dos limites à sua imposição.

1. A MULTA TRIBUTÁRIA E SEU EFEITO CONFISCATÓRIO

O princípio do não confisco tem previsão expressa no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, e tem por finalidade impedir que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ao instituírem ou majorarem tributos, confisquem a propriedade do contribuinte.

Embora tal dispositivo faça referência apenas ao tributo quando proíbe sua cobrança com efeito confiscatório, a jurisprudência e a doutrina entendem perfeitamente aplicável às multas a mesma limitação.

Nesse sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já decidiu:

[...] VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (STF, Tribunal Pleno, ADI 551-1, Rel. Ministro ILMAR GALVÃO, 2002).

E ainda:

TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA... I – É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. (STF, Primeira Turma, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, AI 482281 AgR, 2009).

Portanto, para aprofundarmos o estudo da multa tributária com efeito confiscatório faz-se necessário um breve relato histórico sobre o instituto do confisco que é uma regra milenar que esteve e ainda está presente em vários países ao longo da história, desde o Direito Romano até os tempos atuais.

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

A partir do século XI, os povos europeus já defendiam a necessidade de lei aprovada pelas Assembleias Representativas do povo para a cobrança de tributo, confirmando o ideal de que a exigência tributária é um sacrifício coletivamente consentido.¹

¹ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. O princípio do não confisco tributário. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1646>>. Acesso em 28 de dezembro de 2014.

Essas foram as origens do princípio da legalidade, que se configura como uma importante limitação ao poder de tributar e, por conseguinte, barreira, também, à tributação com efeito confiscatório.

Durante a Idade Medieval, grande parte do povo demonstrava-se descontente com a opressão fiscal e começou-se a pôr em dúvida a justiça e a aplicação do confisco, situações que resultaram nas famosas revoluções francesa e americana, cujas reivindicações conduziram à determinação dos princípios basilares do direito constitucional.

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

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

Nesse sentido, Fabio Brun Goldschmidt afirma 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 proíbem 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.²

Atualmente, o princípio da vedação ao confisco encontra-se em estágio elevadíssimo de evolução, sendo, inclusive, reconhecido por grande parte das constituições existentes no cenário mundial.

A palavra confisco tem sua origem etimológica do verbo latim *confiscare*, que, segundo Ives Gandra Martins, “é concebido, no ambiente jurídico, como ação de força exercida pelo Estado consistente em transferir para si todos ou parte dos bens de um particular.”³

Segundo De Plácido e Silva:

Confisco, confiscação, é o vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei.⁴

Podemos depreender que confiscar significa a apreensão pelo Fisco de bens do patrimônio particular, sem que este receba pelo bem a corresponde indenização, ou seja, é o ato pelo qual o Estado retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão, sem qualquer retribuição econômica ou financeira, caracterizando o caráter de penalidade.

² GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: RT, 2003, p. 45.

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos Fundamentais do Contribuinte. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 93.

⁴ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 199.

Assim, o tributo confiscatório é forma de se desvirtuar a finalidade para a qual a atividade tributária foi criada e autorizada, gerando, por conseguinte, a própria perda da propriedade privada do particular.

2. O CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Inicialmente, devemos ressaltar a importância que possui a atividade de tributar na vida socioeconômica do Estado. Ensina Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário (2011), que o Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura e disponibilizar aos cidadãos os serviços que lhe compete em razão de ser o principal provedor das necessidades coletivas.

Assim, a cobrança de tributos se mostra como a principal fonte de receitas públicas, voltadas ao cumprimento dos objetivos fundamentais estabelecidos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a garantia do desenvolvimento nacional, bem como o meio de viabilizar o respeito aos direitos fundamentais dos indivíduos.

O Estado, na tentativa de equilibrar as despesas públicas com a sua receita, cria novos tributos e majora os já existentes. No entanto, para que sejam respeitados as garantias e os direitos reconhecidos aos contribuintes, é imprescindível que referida atividade não se faça de maneira exagerada e desproporcional.

É imperioso destacar a conexão do princípio do confisco com o direito de propriedade. Nas lições de Eduardo Sabbag, a vedação constitucional do 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 (SABBAG, 2014, p. 241).

Desse modo, a manutenção da propriedade privada apresenta-se como essencial para alcançar sua função social, nos termos do art. 5º, inciso XXIII, da CF, pois o princípio que veda a confiscatoriedade é derivado da garantia de proteção aos direitos fundamentais do contribuinte.

Analisando o princípio do não confisco no Direito Tributário brasileiro, Juliana Balbino ensina que o confisco aparece como limitação ao poder de fixar ou majorar tributos que acarretem a perda da propriedade do contribuinte, já que todo tributo, a princípio, transfere parte da propriedade do particular para o Estado (BALBINO, 2007, p. 43).

E continua:

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 ape-

nas 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.⁵

Na mesma esteira, Luiz Felipe Difini 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.⁶

Para Ives Gandra Martins, no momento em que a tributação subtrai do contribuinte a capacidade de se sustentar e se desenvolver, afetando a garantia de atendimento às suas necessidades essenciais, tem-se o confisco (MARTINS, 1990, p. 142).

Nesse passo, Luciano Amaro ensina que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, atuando aquele em conjunto com este (AMARO, 2014, p. 144), porquanto essa capacidade econômica se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia, calcada no mínimo existencial (SABBAG, 2014, p. 239).

Por sua vez, o mínimo existencial está disposto no art. 7º, inciso IV, da Constituição Federal, cujo 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.

A proibição expressa do tributo confiscatório foi introduzida na Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, IV, no capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, da Seção II – Das Limitações ao Poder de Tributar, representando limite explícito ao poder de tributar do Estado. Nas constituições brasileiras anteriores, não havia previsão expressa da proibição do confisco, mas tão somente implícita sua garantia.

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

Nesse sentido, Juliana Balbino 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

⁵ BALBINO, Juliana Lamego. O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário Brasileiro. Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos / FDMC, 2007, p. 43.

⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Proibição de tributos com Efeito de Confisco. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 263-264.

discussão de seus limites adentra, inclusive, [...], na seara do que deva ser considerado confiscatório: o tributo ou a carga tributária.⁷

Portanto, podemos concluir que o princípio do não confisco tem relevante função social, uma vez que, por meio dele, outros fins são atingidos, como, por exemplo, a garantia do direito de propriedade e da justiça social. E ainda, a atividade de tributar não deve somente guiar-se pela legalidade formal, mas também deve proporcionar a realização da justiça fiscal e, especialmente, a segurança jurídica.

É importante frisar que a justiça fiscal se insere nesse contexto em razão da realização pela Administração Pública da distribuição de renda e da promoção de políticas públicas que realizem os interesses sociais dos cidadãos, pois o Estado, ao compensar as desigualdades sociais por meio dessas políticas, utiliza como fonte de renda principal a tributação, bem como da capacidade contributiva que gradua a carga tributária considerando aspectos pessoais do contribuinte, devendo levar em conta o seu patrimônio, rendimento ou forma de avaliação econômica.

3. DISTINÇÃO ENTRE MULTA E TRIBUTO

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 é o conceito de tributo.

Assim, nos termos constitucionais, Leandro Paulsen 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.⁸

Portanto, trata-se de toda prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, objetivando a obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público.

No mesmo diapasão, o conceito de tributo expresso no art. 3º do Código Tributário Nacional “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”. Assim, o tributo não pode ser interpretado como penalidade imposta ao que comete algum ato ilícito.

⁷ BALBINO, Juliana Lamego. *bid. op. cit.* p. 44.

⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 1229.

Por outro lado, nas lições de Eduardo Sabbag, podemos afirmar que multa não é tributo, mas sanção exigível perante o descumprimento de obrigação tributária, como nítida reação do Direito a um comportamento devido, e não realizado (SABBAG, 2014, p. 251). Assim, se um contribuinte deixa de recolher um determinado tributo até a data de seu vencimento, ser-lhe-á aplicada uma multa, e esta não se confunde com o tributo não quitado.⁹

Todos os fatos descritos como hipóteses de incidência dos tributos são, sem nenhuma exceção, lícitos, como, por exemplo: prestar serviços, ser proprietário de imóvel urbano, realizar operação de venda e compra de mercadorias.

Quando a lei descrever como hipótese um comportamento ilícito, como, por exemplo, a não emissão de notas fiscais, a consequência normativa nunca será uma relação jurídica tributária que legitime o Fisco a cobrar tributo, mas sim multa.¹⁰

Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho, “os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários”.¹¹

Para forçar os contribuintes a cumprirem com suas obrigações tributárias, as penalidades são previstas como consequências pelo desrespeito à legislação tributária.¹² Assim, a multa tem força motivadora de comportamentos lícitos, fazendo com que os contribuintes cumpram, de forma correta e espontânea, as suas obrigações.

A multa é penalidade aritmeticamente aferível e dotada de valor preciso, que pode ser razoável ou não. Nesse sentido, ensina Eduardo Sabbag que vivemos hoje uma realidade de cobrança de multas intimidativas pelos Fiscos, que se sentem, em muitos casos, empolgados a substituir o tributo por essas prestações, fazendo com que o tributo seja travestido de multa, o que raia ao absurdo (SABBAG, 2014, p. 251).

Continua afirmando que:

É natural que se devam 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.¹³

⁹ ROSSI, Carlos Alberto Del Papa e ROSSI, Gilberto Bim . O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E A MULTA NO CAMPO DA TRIBUTAÇÃO. Disponível em: <<http://carlosrossi.wordpress.com/artigos/o-principio-da-vedacao-ao-confisco-e-a-multa-no-campo-da-tributacao/>>. Acessado em: 28 de dezembro de 2014.

¹⁰ ROSSI, Carlos Alberto Del Papa e ROSSI, Gilberto Bim. *bid.* op. cit.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 22.

¹² ROSSI, Carlos Alberto Del Papa e ROSSI, Gilberto Bim. *bid.* op. cit.

¹³ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 251.

Todavia, o que não pode ocorrer é a cobrança de multas realizada de forma intimidativa 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 perfeitamente aceitável e conforme destaca Ricardo Alexandre, deve ser:

Aplicada de forma razoável e moderada, sem que a tributação tenha por efeito impedir o exercício de atividades lícitas pelo contribuinte, dificultando o suprimento de suas necessidades vitais básicas ou comprometendo seu direito a uma existência digna.¹⁴

Quando os critérios para fixação das multas aplicadas sobre determinada infração ultrapassam patamares que extrapolam a razoabilidade e a proporcionalidade, fica evidenciado o efeito confiscatório e a inconstitucionalidade do lançamento tributário.

Nesse sentido, a doutrina majoritária tem-se manifestado favoravelmente à aplicação do postulado tributário às multas exacerbadas. Tanto a multa moratória quanto a multa punitiva podem ser confiscatórias se extrapolarem os limites do proporcional, do razoável e do necessário.

Assim, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, na ADI n. 1.075/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, com julgamento em 17/06/1998, considerou 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 correspondente, estabelecida pelo art. 3º, parágrafo único, da Lei n. 8.846/94 (SABBAG, 2014, p. 252).

Em recentes julgados, temos o mesmo sentido de posicionamento:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III – Agravo regimental improvido. (RE 748257 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 06/08/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-162 DIVULG 19-08-2013 PUBLIC 20-08-2013).

E ainda:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONFISCATORIEDADE DO TRIBUTO – CLÁUSULA VEDATÓRIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO MATERIAL AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA

¹⁴ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 8ª. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014, p. 134.

TRIBUTÁRIA E QUE TAMBÉM SE ESTENDE ÀS MULTAS DE NATUREZA FISCAL – PRECEDENTES – INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – DOCTRINA – PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO – “QUANTUM” DA MULTA TRIBUTÁRIA QUE ULTRAPASSA, NO CASO, O VALOR DO DÉBITO PRINCIPAL – EFEITO CONFISCATÓRIO CONFIGURADO – OFENSA ÀS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS QUE IMPÕEM AO PODER PÚBLICO O DEVER DE PROTEÇÃO À PROPRIEDADE PRIVADA, DE RESPEITO À LIBERDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL E DE OBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE – AGRAVO IMPROVIDO. (RE 754554 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 22/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 27-11-2013 PUBLIC 28-11-2013).

Assim, a fixação de multas que ultrapassam a capacidade contributiva do sujeito passivo, que comprometem seu direito a uma existência digna e que implicam a ruína de empresas é um tremendo equívoco, pois acaba estimulando a procura por soluções nem sempre lícitas.

Uma empresa que recebe uma multa elevada apenas porque não enviou determinado formulário ou informação ao Fisco, de repente, vê seu patrimônio desaparecer, mesmo tendo quitado todos os tributos, e certamente não terá estímulo a investir no país e contribuir para o crescimento econômico e social da nação.

A multa, a pretexto de desestimular a reiteração de condutas infracionais, não pode atingir o direito de propriedade, cabendo ao Poder Legislativo, com base no princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, a fixação dos limites à sua imposição, desde que, ao legislar, não venha a ferir preceitos básicos do sistema de equilíbrio entre o seu poder e os direitos e garantias fundamentais.

Existindo notória ausência de razoabilidade, cabe ao contribuinte buscar no Poder Judiciário a tutela de seus interesses na tentativa de se proteger contra a ânsia arrecadatária do Fisco, insurgindo-se contra as elevadas multas arbitradas em autuações fiscais federais, estaduais e municipais.

Portanto, não há dúvida de que uma multa excessiva, que extrapole os limites do razoável, ainda que visando a desestimular o comportamento ilícito, mostra-se tendenciosa a lesar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco, agredindo o patrimônio do contribuinte.

4. CLASSIFICAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Como visto, as multas são as penalidades pecuniárias que surgem pelo inadimplemento e/ou descumprimento de uma obrigação tributária, revelando-se, muitas vezes, como um instrumento de intervenção na economia, o que indica seu caráter de estimular ou desestimular determinados comportamentos.

Como ensina Leandro Paulsen, todas as multas constituem respostas a um ilícito tributário, revestindo-se, portanto, de caráter sancionatório, punitivo, e configuram obrigação tributária principal, ao lado dos tributos, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN. As multas também são objeto de

lançamento e, até mesmo, de cobrança executiva, muitas vezes em conjunto com os tributos a que dizem respeito.¹⁵

As multas são classificadas de várias formas e podem variar de autor para autor, porém a mais tradicional e adotada pela legislação é a que se refere a três espécies: moratórias, de ofício e isoladas.

As multas moratórias constituem penalidades aplicadas em razão do simples atraso no pagamento de tributo ou no pagamento insuficiente, ou seja, é a multa aplicada pelo descumprimento de uma obrigação principal. As multas de ofício são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar tributo, mediante omissão ou fraude. As multas isoladas, por sua vez, são aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não devido determinado tributo.¹⁶

Por outro lado, é importante destacar o que Ives Gandra Martins ensina quanto às tipologias das sanções na seara tributária, sendo classificadas em ressarcitórias, punitivas, desincentivadoras, implícitas e corretivas (MARTINS, 1998, p. 60-61), conceituadas a seguir:

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 apenas 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 se 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.¹⁷

Ressalte-se que aplicação das sanções ao caso concreto visa a preservação da ordem, a tranquilidade da sociedade 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 assim um caráter punitivo. Fato é que, independente da natureza da multa sancionatória, temos caso em que o Fisco aplica ele-

¹⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 6ª. ed. rev., atual. e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 174.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. *ibid.* op. cit. p. 175.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra. Da Sanção Tributária. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 60-61.

vadas multas que ameaçam a continuidade da atividade econômica, principalmente quando aplicadas contra pessoa jurídica, ou quando comprometem a totalidade do patrimônio da pessoa física.

5. O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E O DA RAZOABILIDADE RELACIONADOS COM O EFEITO CONFISCATÓRIO

Os princípios exercem função essencial dentro do ordenamento jurídico, pois revelam um conjunto de regras ou preceitos, que se fixam para servir de norma a toda espécie de ação jurídica, traçando, assim, a conduta a ser tida em qualquer operação jurídica. Outra questão relevante é o fato de que eles, ao serem aplicados ao caso concreto, devem sempre buscar a harmonia entre si. Por isso, não há como deixar de relacionar a observância do princípio do não confisco com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

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

Destaca Juliana Balbino que o Estado deve manter a proporcionalidade de seus atos em relação aos objetivos por ele almejados e que a vedação ao tributo confiscatório e o respeito à proporcionalidade devem ser os princípios limitadores de toda atividade estatal.¹⁸

Assim, é que a atividade estatal de fiscalização, de tributação e de aplicação de sanções aos contribuintes deve ser realizada 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 do particular.

É importante destacar a análise de Juliana Balbino quanto ao 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 aos seus ditames formais, uma vez que deve também ser observada a sua proporcionalidade.¹⁹

¹⁸ BALBINO, Juliana Lamego. *bid. op. cit.* p. 68.

¹⁹ BALBINO, Juliana Lamego. *bid. op. cit.* p. 69.

No mesmo sentido, em sua obra *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, Helenilson Cunha Pontes ensina que:

A ordem jurídica reconhece a positividade de princípios postos expressamente, bem como de princípios por ela pressupostos. O princípio da proporcionalidade, a rigor, prescinde de uma consagração expressa em texto positivo na medida em que constitui um princípio pressuposto por uma ordem jurídica que se funda nos valores do Estado de Direito e da proteção da dignidade humana. Princípios como o da proporcionalidade, encontram-se no próprio alicerce do processo de concretização dos comandos constitucionais.²⁰

Assim, podemos verificar que, apesar de o princípio da proporcionalidade não se apresentar expressamente na legislação tributária positivada, não significa dizer que ele não deve ser respeitado; pelo contrário, o referido princípio exerce função relevante ao alcance da segurança jurídica, pois se apresenta como instrumento de controle da atividade estatal arbitrária e excessiva, devendo o agente fiscal, ao realizar o seu trabalho, buscar a medida proporcional na aplicação das multas sancionatórias e os fins almejados pelo Estado.

Na mesma esteira, destaca Juliana Balbino que outro princípio que tem relação com o não confisco é o princípio da razoabilidade, que também não tem previsão expressa no ordenamento jurídico brasileiro.

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.²¹

Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua o princípio da razoabilidade da seguinte forma:

Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal das pessoas equilibradas e respeitadas das finalidades que presidiram a outorga competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas – e portanto jurisdicionalmente invalidáveis – as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes, ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada.²²

Nesse sentido, vale ressaltar que a tarefa do agente fiscal de conferir o que é razoável deve ser feita no caso concreto, analisando a realidade de cada contribuinte, suas características e particularidades, pois só assim estará atribuindo valor de justiça e equilíbrio.

²⁰ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

²¹ BALBINO, Juliana Lamego. *Ibid.* op. cit. p. 71.

²² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 16^a ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 99.

Pelo exposto, destaca-se que tanto a proporcionalidade quanto a razoabilidade são agentes limitadores ao exercício arbitrário do poder público, uma vez que as multas por infrações tributárias devem ser aplicadas de maneira que não afetem a capacidade de sobrevivência do sujeito passivo da obrigação tributária e evitem a supressão de bens que constituam sua propriedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo que foi visto neste trabalho, podemos concluir que a finalidade dos tributos é a captação de recursos para o abastecimento dos cofres públicos para a manutenção dos serviços essenciais aos cidadãos. Por outro lado, as multas objetivam a penalização dos contribuintes que não cumprem tempestivamente com as suas obrigações tributárias.

Portanto, não restam dúvidas de que tributo e multa não se confundem, não havendo nenhuma semelhança entre ambos.

Ainda, é importante destacar que, quando se fala em justiça fiscal, não se pode cogitar apenas o tributo compatível com a capacidade contributiva do sujeito passivo, limitada ao mínimo existencial indispensável e à segurança jurídica que nos dê estabilidade em nossos negócios, mas também na aplicação de políticas públicas.

Todavia, a questão de maior relevância é a necessidade de afastarmos a possibilidade de multas excessivamente absurdas, fixadas em valores incompatíveis com a realidade do contribuinte, pois entendemos que a aplicação de multas elevadas pode servir de instrumento de ameaça para viabilizar a corrupção, além de desestimular o investimento no país.

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

Pelo exposto, não se pode admitir que num Estado Democrático de Direito venha a ser outorgado ao agente fiscal o poder de aplicar multas excessivas sem parâmetros, que afetem os contribuintes e violem o princípio do confisco, sendo de grande relevância uma proposta de emenda constitucional que fixe limites máximos para as multas tributárias sancionatórias.

REFERÊNCIAS

1. ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 8ª. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.
2. AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

3. BALBINO, Juliana Lamego. O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário Brasileiro. Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos / FDMC, 2007. Disponível em: <<http://www.mcampos.br/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/2011/julianalamegobalbinooprincipionaoconfiscodireitotributariobrasileiro.pdf>> Acesso em: 28 dez. 2014.
4. BRASIL. Vade Mecum. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 17ª. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.
5. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 5ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
6. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
7. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
8. _____. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
9. _____. Infrações tributárias e suas sanções. 1ª. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
10. CORDEIRO, Rodrigo Aiache. O princípio do não confisco tributário. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1646>>. Acesso em: 28 dez. 2014.
11. COSTA, Cláudio. Crimes de Sonegação Fiscal. Rio de Janeiro: Revan, 2003.
12. DALLA, Ricardo Corrêa. Multas tributárias. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.
13. DELMANTO, Celso. Código Penal Comentado. 7ª. Ed. São Paulo: Renovar, 2007.
14. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Proibição de tributos com Efeito de Confisco. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
15. FURASTÉ, Pedro Augusto. Normas Técnicas para o Trabalho Científico: Explicitação das normas da ABNT. 17ª. ed. Porto Alegre: Dáctilo Plus, 2013.
16. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O princípio do não confisco no direito tributário. São Paulo: RT, 2003.
17. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. Vol. VI, tomo I, São Paulo: Saraiva, 1990.
18. _____. Da Sanção Tributária. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
19. _____. Direitos Fundamentais do Contribuinte. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
20. _____. Sistema tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990.
21. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 16ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
22. PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 4ª. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.
23. _____. Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
24. PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2000.
25. ROSSI, Carlos Alberto Del Papa; ROSSI, Gilberto Bim. O princípio da vedação ao confisco e a multa no campo da tributação. Disponível em: <<http://carlosrossi.wordpress.com/artigos/o-principio-da-vedacao-ao-confisco-e-a-multa-no-campo-da-tributacao/>>. Acesso em: 28 dez. 2014.
26. SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
27. SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 14ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
28. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 18ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
29. UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário. Tradução e notas de Marco Aurélio Greco. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.