



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE DIREITO**

Luiz Eugênio Côrtes Santiago Filho

**LIMITAÇÕES ÀS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS**

**SALVADOR  
2017**

Luiz Eugênio Côrtes Santiago Filho

## LIMITAÇÕES ÀS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS

Monografia apresentada na Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia para obtenção do título de Bacharel em Direito.

**SALVADOR**  
**2017**

Luiz Eugênio Côrtes Santiago Filho

## LIMITAÇÕES ÀS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS

Monografia apresentada na Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA:

Pedro Leonardo Summers Caymmi  
Professor/Orientador

Fábio Periandro  
Professor 1º Examinador

Abelardo Sampaio Lopes Neto  
Professor 2º Examinador

## **RESUMO:**

O objeto de estudo do Direito Tributário é a relação obrigacional existente entre o Estado (polo ativo) e os contribuintes (polo passivo), responsáveis pelo adimplemento da obrigação principal, referente ao pagamento dos tributos, e pelo cumprimento das obrigações acessórias ou instrumentais delas decorrente.

Nesta relação, há hipóteses de condutas previstas em lei que, acontecendo no mundo fenomênico, geram uma ação (conseqüência), que é o surgimento da obrigação tributária, principal ou acessória. Pois bem, o não cumprimento das obrigações tributárias faz surgir uma nova relação jurídica, em que o sujeito ativo pode atuar de forma coativa para obrigar o sujeito passivo a cumprir a prestação, por meio da aplicação de sanções tributárias. Esta última relação diferencia-se da primeira, pois a hipótese é um ato ilícito (descumprimento da norma de conduta).

O objetivo da pesquisa realizada no presente trabalho é concluir se existem limites para aplicação das sanções fiscais tributárias e, se for o caso, identificá-los. É fato que o poder de tributar sofre restrições ou limitações, conforme previsão expressa na Constituição Federal de 1988. Já a falta de uma definição clara dos limites ao poder de sancionar, pode desviar a função das sanções, que deve ser de ressarcimento, punição ou educação, gerando abusos de poder e restrições a direitos individuais. Diante do exposto, a partir da definição do que é uma sanção tributária e qual seus objetivos, mostra-se necessário que as sanções fiscais tenham limitações quantitativas (vedação ao confisco) e qualitativas (proporcionalidade e razoabilidade), além de formais (legalidade) e materiais (capacidade contributiva).

**Palavras-chave:** Sanções fiscais. Vedação ao confisco. Capacidade contributiva

## **ABSTRACT**

The Tax Law has as object the obligation-oriented relationships between the State (the tax body) and the taxpayers (taxable person), responsible for the main obligation, payment of the duties and for the compliance of the ancillary obligations or instrumentals.

In such relationship there will be rules of conduct which forecast a hypothesis and an action (consequence), happening the hypothetical fact in the phenomenal world, originating the so called duty obligation, either main or ancillary, as consequence. Well then, in the case of not compliance of the duty obligations, upraises a new law relation in which the tax body can act in a coercive form in order to oblige the taxable person to pay the tax, via the application of sanctions. This last relationship differs from the first because the hypothesis is an illicit act (non compliance of the rule of conduct).

The objective of the research herewith is to conclude if there are limits for the application of the tax penalties and, if it is the case, identify them. It is fact that the power to tax is under restrictions or limitations. On the other side, the lack of establishing limits to the power of sanctioning can deviate the purpose of the sanctions which are compensation, punishment or education, generating power abuse and restrictions to individual rights. Based on the above considerations, taking in consideration the definition of what is a duty sanction and what are its objectives, it is necessary that the tax penalties shall have quantitative limitations (confiscation block) and qualitative (proportionality and reasonability), other than formal (legality) and material (ability to pay).

**Key-words:** Tax penalties. Confiscation block. Ability to pay

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>2 SANÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>2.1 Conceito.....</b>	<b>10</b>
<b>2.2 Espécies de Sanções.....</b>	<b>13</b>
<b>2.3 Sanções Tributárias.....</b>	<b>14</b>
2.3.1 Sanções Tributárias Administrativas.....	15
2.3.2 Sanções Tributárias Penais.....	18
2.3.3 Distinção entre sanções tributárias administrativas e penais.....	19
2.3.4 Acumulação das sanções administrativa e penal.....	22
<b>2.4 Espécies de sanções tributárias administrativas.....</b>	<b>24</b>
2.4.1 Sanções tributárias administrativas políticas.....	26
2.4.2 Sanções tributárias administrativas pecuniárias.....	31
2.4.2.1 Juros de mora.....	32
2.4.2.2 Multa de mora.....	34
2.4.2.3 Multa de ofício.....	35
2.4.2.4 Multa agravada e qualificada.....	36
2.4.2.5 Multa isolada.....	37
<b>3 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS ÀS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>39</b>
3.1 Princípio da legalidade.....	40
3.2 Princípio da capacidade contributiva.....	47
3.3 Princípio do não confisco.....	54
<b>4 CONCLUSÃO.....</b>	<b>62</b>
<b>5 REFERÊNCIAS.....</b>	<b>64</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objeto o estudo das sanções administrativas tributárias, também chamadas de sanções fiscais, de acordo com os ensinamentos da doutrina e jurisprudência brasileira, a fim de estabelecer os limites aplicáveis ao poder sancionador do Estado no exercício da atividade de fiscalização de tributária, com base nos princípios constitucionais e as normas estabelecidas no Código Tributário Nacional.

Há muito tempo, devido às consequências danosas trazidas à saúde financeira das empresas, por conta dos altos valores das multas tributárias aplicadas, a doutrina e jurisprudência vêm enfrentando o assunto acerca dos limites das chamadas sanções fiscais tributárias. O que não tem o condão de afastar a atualidade do problema.

O Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, em 1995, já mostrava preocupação com o tema, ressaltando a necessidade de controle sobre os atos sancionatórios editados pela Administração Pública.

O ato administrativo sancionatório, como todo ato administrativo, está sujeito aos princípios da legalidade, responsabilidade, competência e revisibilidade e deve, pois, ter motivo, forma e finalidade. Assim, como o ato de lançamento do tributo, o ato de imposição da penalidade não é discricionário, mas vinculado à lei. Estão ambos sujeitos ao 'controle de legalidade' e devem ser revistos ex officio ou por iniciativa do contribuinte. (COÊLHO,1995, p.53)

E, propôs a forma como o Poder Legislativo e o Poder Judiciário devem atuar para minimizar o problema,

É bom sublinhar que a multa conquanto ente sancionante, quando ingressa no patrimônio estatal, o faz como receita (as penalidades na medida em que implicam deveres de entrega de dinheiro ao Estado, traduzem fórmula de transferência de riqueza, dos particulares para a fazenda pública. Em ciência das finanças o pagamento da multa é classificado como receita derivada, ao lado dos tributos). Do ponto de vista jurídico-positivo, duas fórmulas existem para o evitamento de multas escorchantes: a fórmula legislativa, mediante a qual através de uma norma geral de potestade a competência dos legisladores ordinários para estatuir multas tributárias restaria restringida quantitativamente: e a fórmula jurisprudencial mercê da qual, os juízes através da fixação de Standards - súmulas no caso brasileiro - construiriam os princípios de restrição norteadores da ação do legislador na espécie. (COÊLHO,1995, p.67)

Hugo de Brito Machado Segundo, em 2004, também mostrou preocupação com o tema, criticando os argumentos utilizados contra a imposição de sanções elevadas.

Questão das mais relevantes diz respeito aos critérios que devem orientar a imposição e a qualificação das sanções, notadamente as de caráter pecuniário. Muitas são as sanções abusivamente elevadas impostas pela Administração, e muitos são os argumentos que, de modo impreciso, têm sido aduzidos contra essa imposição. (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Sanções Administrativas Tributárias, São Paulo, 2004, p. 210)

Portanto, não somente a necessidade do controle na imposição de multas elevadas, bem como, a fundamentação utilizada nesse controle precisa estar muito bem definidas para evitar que o Estado, no uso do poder conferido pela Constituição, aplique sanções severas ao ponto de interferir na continuidade de algumas empresas.

Diante do exposto, um dos objetivos a que se propõe este trabalho é buscar respostas para as seguintes indagações: a) O que é uma sanção tributária? b) Quais as suas espécies, classificações e funções? c) Quais limitações ao poder de tributar são aplicáveis às sanções tributárias e de que forma?

Como base desse estudo e também como fonte de investigação, será objeto de análise a farta doutrina brasileira, e também a jurisprudência dos Tribunais Superiores que servirão para que se possa verificar qual tem sido a resposta do Direito brasileiro a tais indagações e quais seriam as modificações necessárias, para que se consiga implementar um sistema tributário, que rechaça a prática de condutas ilícitas.ao mesmo tempo que reprime os abusos e cobranças exacerbadas de multas.

Inicia o estudo pela compreensão do verdadeiro sentido da palavra sanção para o Direito Tributário e, a partir dessa definição, estabelece as espécies, características, funções e tipos de sanções tributárias que podem ser aplicadas no ordenamento jurídico nacional, analisando a relação entre o poder-dever de punir e a lesão aos direitos individuais.



Em seguida, aprofunda a pesquisa na espécie das sanções tributárias, elencando os princípios e limitações ao poder de tributar aplicáveis a essas exações e a forma como devem ser interpretados em comparação com a aplicação desses princípios em relação aos tributos.

Por fim, busca concluir que sobre as sanções tributárias incidem os princípios e as limitações ao poder de tributar, porém com aplicação e fundamentação distinta da dispensada aos tributos de uma forma geral.

## 2 SANÇÃO

### 2.1 Conceito

O vocábulo sanção é rico em significados, podendo, portanto, ser utilizado em diversas acepções no âmbito do Direito. Como não há definições legais, ou construídas à luz do direito positivado, 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:

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.(JUNIOR, D.2014, p.68).

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 conseqüência 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:

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. (MACHADO, Sanções Administrativas Tributárias,2004, p.161).

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

A noção de sanção que decorreria de uma prestação superior à exigida, o que daria margem à chamada sanção premial, como uma fonte de estímulo ao adimplemento do dever jurídico, à primeira vista parece antagônica e ilógica quando relacionada com a sanção punitiva. Entretanto aceitando a sanção como resultado da adequação ou inadequação à lei, e como consequência, positiva ou negativa, de uma conduta, com o objetivo de garantir o que determina a regra, torna-se mais claro o sentido duplo do conceito.

O entendimento acima, está de acordo com a definição retirada da Enciclopédia do Advogado:

Sanção Premial. Modernamente é mais usada a palavra sanção no sentido de pena, punição, castigo, para a inobservância de uma lei. Mas os dicionários definem também como sanção a recompensa ou prêmio para quem observa a lei. Sanção seria assim e sentido genérico, toda consequência ou resultado de uma conduta, podendo ser de caráter premial ou não. (Enciclopédia do Advogado, p.628)

Entretanto, a aplicação do sentido de prêmio ao vocábulo sanção pode gerar confusão jurídica e dificultar a correta interpretação do sentido buscado com sua utilização.

[...] O problema é baralhar dois conceitos diferentes, tornando inútil a palavra sanção se não acompanhada de um qualitativo (punitiva ou premial. A palavra “sanção” passa a não ter significado nenhum se não acompanhada de m adjetivo: - Vou aplicar-lhe uma sanção! - Mas não fiz nada de errado! - Sim, mas a sanção a que me referi é a premial! Isso só gera confusão, sendo muito mais proveitoso o uso apenas da palavra sanção ou prêmio. [...] (SEGUNDO, Sanções Administrativas Tributárias, 2004, p.197)

No mesmo sentido, leciona Yoshiaki Ichihara:

O prêmio ou a sanção premial, se existe historicamente nos outros ramos didáticos do Direito, no Direito Tributário aparece como uma contradição em termos. [...] Não existe sanção premial no direito tributário no sentido de pena e, se for às avessas, não será sanção, mas prêmio. (ICHIHARA, Sanções Administrativas Tributárias, 2004.p.479)

A sanção premial é de difícil aplicação no Direto Tributário. Entretanto Marcia Soares de Melo justifica sua existência com fundamento nos princípios da Teoria das

recompensas e afirmando que “As sanções premiais, em Direito Tributário, configuram instrumentos de índole extrafiscal e revestem a forma de incentivos fiscais (imunidades, isenções, alíquotas reduzidas créditos outorgados, etc.)”.

Sacha Calmon Navarro Coêlho discorda dos doutrinadores acima e 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 conseqüência uma restrição à vida, liberdade, ou direitos outros do homem.(COÊLHO,1995, p. 19)

Para o nosso estudo, a definição mais apropriada é aquela que tem o significado de conseqüência estabelecida em lei para quem contrariar sua determinação ou comando, ou seja, a conseqüência prevista pelo ordenamento jurídico a um sujeito em função de uma atitude contrária a lei. Portanto tem como pressuposto uma situação prevista em uma norma para que seja aplicada, cabendo ao legislador prever condutas consideradas indesejáveis impondo uma conseqüência a essas condutas.

A sanção, portanto, é a conseqüência 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 conseqüência e uma sanção. É sabido que 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.

Essa divisão entre norma primária e secundária justifica-se, como afirma Eurico de Marco Diniz de Santi, “como um recurso científico que permite, para fins didáticos, uma cisão de norma jurídica para decompô-la, já que não é possível, do ponto de vista lógico, que exista uma norma secundária independente de uma norma primária.” (SANTI, 1996, p.36 e 65)

A partir da incidência das normas primária e secundárias brotam relações jurídicas diferentes. Ao incidir a primeira, a relação é formada entre dois sujeitos (ativos ou passivos), com o surgimento de direitos e deveres. Já com a incidência da segunda norma, devido à ocorrência da não prestação, surge uma nova relação em que o sujeito ativo da relação anterior tem poderes para exigir uma ação coativa de um órgão estatal para obrigar o sujeito passivo ao cumprimento do dever constituído na norma jurídica primária.

As normas secundárias atuam somente nos casos em que a primária não foram obedecidas, autorizando o sujeito ativo daquela relação jurídica a acionar os mecanismos previsto no direito positivo como garantia para efetivação de um direito subjetivo individual. Como bem explica Edimar Oliveira Andrade Filho,

[...] a norma secundária não realiza diretamente a coação, ela simplesmente autoriza o sujeito passivo que teve direito seu violado a solicitar a aplicação da coação (sanção) prevista na lei. A aplicação da sanção será feita por um órgão judicante (de jurisdição judicial) ou por órgão com funções judicantes que não pertencem à jurisdição judicial, como é o caso dos órgãos administrativos e dos árbitros escolhidos pelas partes de um contrato. [...] A norma secundária apenas autoriza alguém a pleitear ou reclamar um direito perante o Estado-juiz (ou quem lhe faça as vezes), mas a sanção só se realiza concretamente com a edição de uma norma individual que tem origem na sentença de um juiz, no acórdão de um tribunal, na decisão de árbitro ou, ainda, quando o sujeito resolve ele mesmo submeter-se aos efeitos da norma que prescreve a sanção independentemente de qualquer providência externa. (FILHO, E, 2003,p. 17,18)

## **2.2 Espécies de sanções**

Para começarmos a falar sobre espécies de sanções é necessário, antes de tudo, classificá-las a partir de um critério estabelecido. 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, mas continuará a ser uma sanção.

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, Bernardo Ribeiro de Moraes afirma que esse tipo de sanção não tem natureza penal, ou seja, não tem a função de punir o infrator, seria um ônus de natureza civil, mais especificamente, reparatório-compensatório do dano que causou. As de natureza executivas visam forçar o adimplemento da prestação, segundo Alfred Josef Schmid “visam anular 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.

Outra classificação também trabalhada pela doutrina toma por base o ramo do Direito integrado pelas normas de cuja sanção se cogita, buscando a eficácia das normas de cada ramo. Afirma-se, então, que existem sanções tributárias comerciais, ambientais, etc.

A classificação mais importante para os fins deste estudo é a que destaca as sanções de acordo com o procedimento para sua aplicação, por exemplo, as sanções tributárias, de acordo com procedimento para sua aplicação, podem ser divididas em: cíveis, administrativas e penais.

### **2.3 Sanções Tributárias**

Como já definido anteriormente, sanção é a consequência do ato ilícito, nessa mesma linha de raciocínio a sanção tributária é a consequência do ilícito tributário, ou seja, a inobservância da norma tributária.

Conforme leciona Luiz Dias Martins Filho,

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. (FILHO,L, Sanções Administrativas Tributárias,2004,p.292)

Na mesma linha de entendimento seguem Yoshiaki Ichihara “A sanção tributária é aquela situação prevista na legislação tributária ou na legislação esparsa, mas sempre decorrentes de fatos ou vinculados à matéria tributária” (ICHIHARA,2004,p.481), e Márcia Soares de Melo “Sanção tributária é a consequência jurídica do descumprimento de um dever imposto por uma norma tributária, podendo-se referir ao inadimplemento da obrigação tributária principal ou acessória.” (Melo, 2004,p. 318)

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.

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.

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.

### 2.3.1 Sanções Tributárias Administrativas

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. 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.

É consenso na doutrina e na jurisprudência que as sanções administrativas devem seguir ao princípio da legalidade, traço marcante nos Estados Democráticos de Direito, obedecendo à previsão constitucional, sendo necessária a edição de lei em sentido formal para o estabelecimento de sanções.

“Art. 5º, II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)”

No sentido da exigência de lei em sentido formal, julgou o TRF4, 2ªT.,AC 2000.04.01.045125-0/PR, Juiz Élcio Pinheiro de Castro, maio/2000, “MULTA. DCTF. INSTRUÇÃO NORMATIVA. A Instrução Normativa no. 129 da Receita Federal não poderia ter instituído multa pelo atraso na entrega da DCTF, tendo em vista tratar-se de matérias reservada à lei” (PAULSEN, 2013, p.860)

Com o mesmo entendimento, julgou o STF:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, 8º, 9º, 10, 13, § 1º, E 14 DA PORTARIA No. 113, DE 25.09.97, DO IBAMA. Normas por meio das quais a autarquia, sem lei que o autorizasse, instituiu taxas para registro de pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, e estabeleceu sanções (grifo meu) para a hipótese de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes, com ofensa ao princípio da legalidade estrita que disciplina, não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir. (STF, ADI-MC 1.823/DF, Min. Ilmar Galvão, 30.04.98)



Entretanto Raquel Cavalcanti Ramos Machado levanta questão importante sobre as sanções administrativas tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias:

Como as obrigações acessórias podem ser impostas por normas infralegais, imaginam alguns que a sanção administrativa decorrente do descumprimento de obrigação acessória também poderia ser prevista por norma infralegal. Esse raciocínio, todavia está equivocado. A sanção administrativa, mesmo quando imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, é sempre fato gerador de uma obrigação principal. Assim, nos termos do art. 97, III, do CTN, deve estar prevista em lei e somente em lei. De todo modo, o CTN tem disposição expressa que exige a previsão de sanções apenas em lei (art. 97, V, do CTN) (MACHADO, R., Sanções Administrativas Tributárias, 2004, p. 372).

Segue abaixo transcrição do artigo 97, V, do código Tributário Nacional:

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 nelas definidas;

Outro não poderia ser o entendimento de Eduardo Rocha Dias e Natércia Sampaio Siqueira:

Admite-se que a lei que prevê a infração faça remissão a outras normas jurídicas, inclusive de nível infralegal. Isso porque não se exige lei para fixação de deveres acessórios (art. 113, § 2º, do CTN). A lei, porém, deverá fazer referência a tais deveres, servindo como um “pré-tipo”, cujo conteúdo será complementado no plano da legislação infralegal, a qual desinificará o conteúdo da regulação prevista na lei. As sanções aplicáveis, por outro lado, deverão estar expressamente previstas em lei, por serem restrições a direitos e a situações jurídicas protegidas, impondo-se, em uma ordem jurídica democrática, que tais restrições sejam efetuadas pelo legislador. (ROCHA e SIQUEIRA, Sanções Administrativas Tributárias, 2004, p.124)

Portanto o legislador deverá definir as sanções por infrações a dispositivos previstos em lei, bem como, definir as penalidades por desatendimento a deveres jurídicos fixados por meio de atos normativos de grau hierarquicamente inferior às leis, nesses últimos exclusivamente referentes a deveres jurídicos instrumentais (obrigações acessórias).

As sanções tributárias, sejam elas administrativas ou penais, têm que seguir aos princípios estabelecidos na Constituição Federal de 1988, entre eles o que exige lei para a cominação de penalidades, conforme expresso no artigo 5º, XXXIX.

Art. 5º - XXXIX – Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

Apesar do artigo fazer menção há crime e não a penalidades administrativa, a interpretação, acredito, deve considerar as sanções administrativas. Conforme entendimento de João Dácio Rolim,

A constituição de 1988 prevê expressamente, em seu artigo 5º, XXXIX, que a infração cometida deve, necessariamente, estar prevista em lei. Desse modo não poderá uma norma infralegal prever a sanção administrativa cuja infração não estava tipificada em lei. (ROLIM, J, Sanções Administrativas Tributárias, 2004,p. 232)

Outro ponto que merece destaque na análise da legalidade é a anterioridade da lei que estabelece a penalidade. Em regra, uma norma só poderá alcançar ações ou omissões previstas em normas jurídicas válidas e em vigor antes da realização do fato produzido por tais ações ou omissões. Em razão dessa determinação, tornam-se inaplicáveis as normas que estabelecem para o futuro penas mais gravosas do que as previstas na norma vigente no tempo da ação ou omissão.

### 2.3.2 Sanções Tributárias Penais

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.

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.

Súmula Vinculante nº 24: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

A simples abertura de um procedimento administrativo fiscal ou a lavratura de um auto de infração tributária, com a formalização da cobrança de tributos, multas e

demais acréscimos, não são suficientes para tipificação de crime contra a ordem tributária, enquanto houver possibilidade de discussão administrativa do lançamento.

Tendo em vista que somente estará positivada a liquidez e a certeza do tributo após ser mantido em definitivo o lançamento, a conclusão do processo administrativo constitui condição necessária para possibilitar a futura aplicação da sanção penal tributária. Enquanto não for esgotada a instância administrativa não há segurança no tocante à configuração do tributo; e, por conseguinte, também inexistente segurança quanto à existência do crime, por falta de conteúdo material (SOARES DE MELO, J, Sanções Penais Tributárias, 2005, p. 497).

### 2.3.3 Distinção entre sanções tributárias administrativas e penais

As sanções administrativas e penais em matéria tributária têm o mesmo pressuposto lógico: não prestação do objeto da relação jurídica tributária. Partindo do pressuposto de que não há diferença essencial entre o ilícito civil, administrativo ou penal, não haveria porque as sanções terem diferenciações.

A análise da questão não pode ser feita de forma tão simples. Tanto que diversos doutrinadores já se debruçaram sobre o tema e ainda não há consenso.

Hugo de Brito Machado defende a existência de um único critério para distinção entre as sanções.

A rigor não existe nenhuma diferença ontológica entre a pena criminal e a pena administrativa, embora as sanções que atingem a liberdade de ir e vir somente possam ser aplicadas pela autoridade judiciária. [...] O único critério válido, em nosso Direito positivo, para distinguirmos as sanções penais das sanções administrativas, é o da competência para a correspondente aplicação. (MACHADO, H, Sanções Administrativas Tributárias, 2004, p. 164)

Em complemento à diferenciação esboçada acima, Raquel Cavalcanti Ramos Machado argumenta que:

Não existe propriamente uma diferença entre o ilícito penal e o ilícito administrativo, pois uma mesma conduta pode, ao mesmo tempo, enquadrar-se nos dois tipos de ilícito. [...] No que diz respeito à distinção entre as sanções, administrativas e penais, ocorre o mesmo no âmbito da Teoria Geral do Direito, pois, genericamente, não há como distingui-las. [...] Pode-se apenas afirmar que as sanções penais, porque geralmente dirigidas a punir condutas consideradas mais lesivas à sociedade, podem ser mais severas, como é o caso da

pena privativa de liberdade. (MACHADO,R, Sanções Administrativas Tributárias, 2004.p.362)

Na sequência do raciocínio termina por ressaltar mais uma diferença entre as sanções:

[...] como a sanção penal pode implicar a privação de um direito individual indisponível, a mesma somente pode ser imposta após observado o devido processo legal judicial. A sanção administrativa, ao revés, pode ser aplicada através de simples processo administrativo, findo o qual cabe ao sujeito passivo da obrigação tributária decidir se pagará a multa imposta ou se submetê-la-á à apreciação do Poder Judiciário. (MACHADO,R, Sanções Administrativas Tributárias,2004.p.363)

Apesar da argumentação dos doutrinadores acima transcrita, é fato que o sistema jurídico separa as infrações tributárias dos delitos fiscais, tendo com referência o juízo valorativo realizado pelo legislador.

Nas palavras de Luiz Flávio Gomes, “a definição do que venha a ser crime resulta de uma escolha legislativa”. [...] “As diferenças entre as sanções “penais’ e ‘administrativas” são puramente formais.” (Gomes,1995,p.95)

Com o reconhecimento do fato de que o direito positivo adota tratamento normativo distinto, segundo a maior ou menor gravidade da conduta tida como lesiva, resulta que as sanções tributárias administrativas e penais tenham distinções qualitativa, nesse diapasão ensina Luciano Amaro,

[...] a qualificação da gravidade da infração é jurídico-positiva, vale dizer, é o legislador que avalia a maior ou menor gravidade de certa conduta ilícita para cominar ao agente uma sanção de maior ou menor gravidade. As infrações que atingem elevado nível de gravidade (conforme avaliação feita pelo legislador) são conceituadas como crime, e ensejam a aplicação das chamadas sanções penais ou criminais. (AMARO,L, 2011, p.459)

Luiz Dias Martins Filho ensina que:

Razões culturais, históricas, sociológicas e de política legislativa, como também pressupostos axiológicos, impõem em que casos devem-se dispensar uma maior proteção ao interesse tutelado pela norma, sendo que sua violação resultará ou se qualificará como um delito. (FILHO,L Sanções Administrativas Tributárias, 2004.p.287).

Carlos Cezar Souza Cintra aprofunda-se mais na busca de diferenças e além das já citadas elenca as seguintes:

A competência legislativa para a definição das sanções administrativas relativas a determinado tributo pertence ao ente tributante (pessoa jurídica de direito público) titular da competência para instituir dita exação, enquanto que em se tratando de sanções penais cabe privativamente à União dispor mediante atividade legiferante (CF/88, art. 22, inciso I). (CINTRA, Sanções Administrativas Tributárias, 2004.p.58)

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

As sanções administrativas de um modo geral, submetem-se ao denominado regime jurídico típico do Direito Administrativo e Tributário ao passo que as sanções penais são informadas pelas regras e princípios do Direito Penal;

Quanto ao conteúdo, enquanto as sanções administrativas precipuamente alcançam o patrimônio do infrator (penalidades pecuniárias, *exempli gratia*), as sanções penais voltam-se predominantemente para a pessoa do criminoso (restrição de liberdade pessoal, *ad exemplum*) (CINTRA, Sanções Administrativas Tributárias, 2004.p.58,61)

Cabe observar sobre os ensinamentos de Carlos Cezar Souza Cintra que existem sanções penais de natureza patrimonial, como por exemplo, o pagamento de uma multa.

Luiz Dias Martins Filho destaca diferenças importantes:

A responsabilidade pelos delitos tributários rege-se, dentre outros, pelo princípio da pessoalidade do injusto, segundo o qual o delito é subjetivo, e a apuração do dolo é regra norteadora fundamental... No caso das infrações tributárias [...] O Código Tributário Nacional, no artigo 136, consagra a objetividade do injusto tributário, regra contrária aquela que vigora no Direito Penal. (FILHO, L, 2004,p.288)

Segue transcrição do art. 136 do Código Tributário Nacional e do art. 18, I, do Código Penal:

Art. 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.

CP Art. 18 - Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;(Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

A análise do Art. 136 do CTN e do Art. 18 do Código Penal evidêcia a lição de Luiz Dias. Enquanto no código penal, a regra para punição é subjetiva, ou seja, depende da existência de dolo e do acontecimento do resultado, podendo a pena ser graduada em função da extensão dos efeitos e da condição pessoal do agente. Nas sanções administrativas tributárias, a regra para punição é objetiva e independe de intenção, da efetividade do resultado, da extensão dos efeitos e muito menos das condições pessoais do agente.

Outro ponto importante na diferenciação das sanções penais e administrativas diz respeito aos prazos para prescrição. No caso das sanções penais, a prescrição segue as regras estabelecidas pelo código penal. Já as sanções administrativas tributárias seguem as regras previstas no próprio CTN.

Ruy Cirne Lima, aponta outras diferenças:

- a) enquanto as penas criminais são incomunicáveis, as administrativas, sob a forma de multa, podem ser reclamadas dos sucessores do infrator;
- b) nos crimes a responsabilidade do réu deriva diretamente da prática do fato delituoso, enquanto nas infrações administrativas a responsabilidade é presumida, respondendo o infrator pelas fraudes praticadas por seu preposto;
- c) o Direito Penal não admite a *reformatio in pejus*, mas ela pode ocorrer na esfera administrativa;
- d) enquanto as penas criminais visam exclusivamente à punição, as administrativas cumulam punição e reparação do dano." (*Princípios de direito administrativo*. 6ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 216).

2.3.4 Acumulação das sanções administrativas e penais:

Questão bastante relevante no presente estudo consiste em debater sobre a possibilidade e a validade de acumulação de sanções administrativas e penais como consequência de um mesmo ilícito tributário.

No nosso Direito positivo tem prevalecido a aplicação cumulativa das sanções, o que tem sido aceito por parte significativa da doutrina, sob o argumento da autonomia das instâncias penais e administrativas.

Verifica-se que a Constituição Federal de 1988 e a legislação infraconstitucional prevêm a aplicação cumulativa de sanções administrativa, civil e penal sobre um mesmo ato ilícito. Como pode se verificar no artigo abaixo transcrito do Texto Constitucional.

CF, Art 225 § 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

Defensora desse argumento, Maria Soares de Melo explica que “ As sanções penais, civis e administrativas, além de protegerem objetos distintos, estão sujeitas a regimes jurídicos diversos. [...] O que a lei veda, sob pena de bis in idem, é a acumulação de penalidades dentro da mesma esfera de responsabilização” (MELO, Sanções Administrativas Tributárias, 2004.p.320)

O STF também já se manifestou sobre esse assunto, no MS 22.728-PR, salientando a inexistência do "bis in idem" pela circunstância de, pelos mesmos fatos, terem sido aplicadas a pena de multa pelo Tribunal de Contas da União e a pena de cassação da aposentadoria pela Administração. (Pleno, ac. un., Rel. Min. Moreira Alves. D.J.U de 13.11.98)

Contrário a essa posição está José Eduardo Soares de Melo, que explica o seguinte:

O princípio da unidade ontológica do ilícito não possibilitaria a implicação de distintas antijuridicidades (administrativa, tributária, penal, etc.). Tratando-se de específico fato ilícito (ex.: apropriação de créditos de ICMS sem amparo em operação mercantil), e um único bem jurídico tutelado (patrimônio público), não se revelaria legítima a cumulação de sanções (MELO,J,2004,p.256)

Na mesma linha, defende Hugo de Brito Machado

A nosso ver a cumulação de penalidades implica, em regra, desproporção entre o ilícito e a sanção. Por isto, mesmo sabendo que a legislação e a jurisprudência brasileiras admitem pacificamente a cumulação de penalidades administrativa e criminal, entendemos que essa cumulação não é válida, porque afronta os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade (MACHADO,H, Sanções Administrativas Tributárias, 2004,202)

Apesar de aparentemente não concordar com a acumulação, Hugo de Brito Machado, brilhantemente explica como acontece,

Os atos de descumprimento de leis tributárias continuam ensejando as sanções administrativas – as multas. E ensejam também as sanções penais quando não constituam puro e simples inadimplemento da obrigação principal, vale dizer, quando não signifiquem simplesmente o não pagamento de tributo, sem qualquer prática tendente a ocultar ou retardar a exteriorização de seu fato gerador” (MACHADO, H 2002. p. 432 )

Ainda em sentido contrário à acumulação, explica Raquel Cavalcanti Ramos Machado

[...]Mas não se justifica em qualquer caso a duplicidade de punições.” ...”Importa, porém, considerar que se, por um lado, é certo que a aplicação de duas sanções para o mesmo ilícito viola o princípio da vedação de duplicidade de penas, por outro lado, também é certo que é válida a previsão normativa de duas sanções para o mesmo ilícito como ocorre no artigo 225, § 3 da CF/88 e na legislação tributária e administrativa. (MACHADO, R, Sanções Administrativas Tributárias, 2004, p.364)

## **2.4 Espécies de Sanções Tributárias**

Para definir as espécies ou tipos de sanções tributárias, faz-se necessário partir para a classificação dessas sanções. Classificar significa distribuir ou agrupar em classes de acordo com características comuns, buscando por meio dos atributos comuns, destacar as semelhanças e reconhecer as diferenças entre as coisas.

As sanções podem ser classificadas de muitas maneiras, sob diversas rotulações, a partir de diferentes pontos de vista ou referência, entretanto, cabe destacar que sempre será uma sanção. Mesmo sendo justificada por diversas perspectivas teórica, seu conceito fundamental, que fundamenta toda a teoria jurídica não se altera.



Relativamente às sanções tributárias, com frequência costuma-se distingui-las segundo o critério da finalidade por ela buscada. Nessa seara podemos destacar a classificação de Hector Villegas, que toma por base o carácter meramente reparatório, separando as sanções indenizatória das repressivas. (Direito Penal Tributário, São Paulo, Educ – Resenha Tributária, 1974, p.319). Angela Maria da Motta Pacheco também admite as sanções tributárias ora com traços reparatórios ora com características punitivas. (Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 240). Por sua vez Bernardo Ribeiro de Moraes destaca que as sanções tributárias podem ser compensatórias (reparatórias), repressivas e preventivas.

Acredito que a classificação levando em consideração somente os aspectos indenizatórios e repressivos é rica em subjetivismo, com poucas referências normativas.

As classificações não podem ser consideradas verdadeiras ou falsas, mas sim, úteis ou inúteis. Por isso, prefiro organizar as sanções tributárias de acordo com o conteúdo das suas respectivas prestações, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, que indica as seguintes modalidades de sanções: penalidades pecuniárias; multas de mora; juros de mora; apreensão de mercadorias, documentos ou respectivos veículos que os transportem; perda de mercadorias; sujeição a regime especial de controle e cassação de regimes especiais deferidos a contribuintes (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p.509-512)

Dentro da classificação de Paulo de Barros Carvalho, podemos chegar a uma subclassificação:

I – Sanções Pecuniárias, se o objeto consistir em um dar (pagamento em dinheiro), são elas: penalidades pecuniárias; multas de mora; juros de mora

II – Sanções restritivas de direito ou de atividades, se o objeto consistir em um fazer ou não fazer, são elas: apreensão de mercadorias, documentos ou respectivos veículos que os transportem; perda de mercadorias; sujeição a regime especial de controle e cassação de regimes especiais deferidos a contribuintes

Outra classificação considerada muito útil é a realizada por Paulo Roberto Coimbra Silva ao afirmar que coexistem no ordenamento jurídico brasileiro duas diferentes espécies de sanções à infração fiscal: a) as estritamente tributárias, e b) as penais de índole fiscal. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.115).

As sanções estritamente tributárias devem ser reconhecidas como espécie peculiar e autônoma, e possuem por sub-espécie as sanções tributárias pecuniárias (multas de mora, juros de mora) e as não-pecuniárias (apreensão de mercadorias, documentos ou respectivos veículos que os transportem; perda de mercadorias; sujeição a regime especial de controle e cassação de regimes especiais deferidos a contribuintes).

Essas sanções não-pecuniárias previstas nas leis tributárias, em sua maior parte, têm sua constitucionalidade discutida pela doutrina e jurisprudência, principalmente por agredirem direitos individuais do contribuinte. Sacha Calmon Navarro Coelho, sustenta uma opinião contrária aos excessos do poder sancionador do Estado e admite somente as sanções pecuniárias, isso porque “ aos povos civilizados repugna possa o Estado cassar direito (*capitis deminutio*), confiscar bens ou afetar a liberdade do contribuinte ou do responsável, pelo só fato destes terem descumprido deveres fiscais”.

Outra terminologia frequentemente utilizada para denominar as sanções tributárias não-pecuniárias é a ‘sanções políticas’.

#### 2.4.1 Sanções administrativas tributárias políticas:

As sanções políticas são limitações a direitos individuais, impostas pelo Estado, com o objetivo de coagir, ou seja, forçar o contribuinte, a pagar o tributo, para que possa continuar suas atividades ou ter seu patrimônio reavido.

Ensina Hugo de Brito Machado:

Em Direito Tributário a expressão *sanções políticas* corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras.

Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.

[...]

Não obstante inconstitucionais, as *sanções políticas*, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura de Vargas, vêm se tornando a cada dia mais numerosas e arbitrárias, consubstanciando as mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos, ou às vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais.

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.

Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, por que: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal. (MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções políticas no Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 30, p. 46-49, 1998. p. 46-47.)

Complementando as palavras de Hugo de Brito Machado, as sanções políticas restringem a aplicação de princípios constitucionalmente consagrados, tais como, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, além de transformarem o poder coercitivo do Estado, em poder de coação indireta, pois invadindo diretamente o patrimônio do indivíduo ou limitando o exercícios de determinada atividade, terminar por ofender princípios com o da livre iniciativa, consagrados no art. 5º, XIII e art. 170 da Constituição:

Art. 5º. [...].

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

Art. 170. [...].

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

De acordo com o Ministro do STF Joaquim Barbosa, pode-se conceituar sanção política como:

“[...] todas as restrições não-razoáveis ou desproporcionais ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita, utilizadas como forma de indução ou coação ao pagamento de tributos.” (ADI395, DJ 17/08/2007)

No mesmo sentido decidiu o Supremo Tribunal Federal reiteradas vezes, possuindo uma venerável linha de precedentes considerando inválidas as sanções políticas. Pela análise de jurisprudência emanada pela Corte as sanções políticas podem assumir inúmeros formatos. Destacamos os principais:

Interdição de estabelecimento (RMS 9.698, RE 9.696, Súmula 70);

Apreensão de mercadorias (RE 39.933);

Proibição de despachar mercadorias em alfândega (RE 61.367);

Proibição de transigir com repartições públicas (RE 61.367, RE 60.026);

Recusa de emissão de Certidão Negativa de Débito- CND, mesmo quando não existe lançamento definitivo contra o contribuinte;

Suspensão e/ou cancelamento da inscrição do contribuinte em cadastro;

Exigência de garantia dos tributos em débito como condição para impressão de documentos fiscais (RE434.987);

Apreensão de bloco de notas fiscais (RE106.759, RE 76.455, RE 100.918);

Exigência de recolhimento antecipado de tributo (RE 106.759, RE 76.455);

Criação de regime especial com condições de tributação mais gravosas ao contribuinte; (RE153.782, RE155.542, RE 76.455, RE 115.542);

Exigência de emissão de nota fiscal avulsa, por operação de saída de mercadoria (RE 413.782);

Criação de cadastro de inadimplentes com proibições diversas aos contribuintes imptuais (ADIN1155, ADIN1178);

Criação de normas que condicionam a prática de atos da vida civil e empresarial à quitação de débitos – proibição de transferência de domicílio para exterior, proibição de registro de contratos sociais, alterações contratuais, contratos e outros documentos em registros públicos e cartórios, obtenção de empréstimos e financiamentos (ADI 394);

Obstaculização do recebimento de crédito tributário através de precatórios (ADI 3453);

As reiteradas decisões do STF culminaram na edição de três súmulas relacionadas diretamente com o tema:

Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

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

Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilha, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

O pensamento da Suprema Corte sobre o tema está bem definido, como podemos notar no julgamento do RE 535.053/RS, do Ministro Celso de Mello:

SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO. INADMISSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO, PELO PODER PÚBLICO, DE MEIOS GRAVOSOS E INDIRETOS DE COERÇÃO ESTATAL DESTINADOS A COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMLENTE A PAGAR O TRIBUTU (SÚMULAS 70, 323 E 547 DO STF). RESTRIÇÕES ESTATAIS, QUE, FUNDADAS EM EXIGÊNCIAS QUE TRANSGRIDEM OS POSTULADOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO, CULMINAM POR INVIABILIZAR, SEM JUSTO FUNDAMENTO, O EXERCÍCIO, PELO

SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE ATIVIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL LÍCITA. LIMITAÇÕES ARBITRÁRIAS QUE NÃO PODEM SER IMPOSTAS PELO ESTADO AO CONTRIBUINTE EM DÉBITO, SOB PENA DE OFENSA AO 'SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW'. IMPOSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DE O ESTADO LEGISLAR DE MODO ABUSIVO OU IMODERADO (RTJ 160/140-141 RTJ 173/807-808 RTJ 178/22-24). O PODER DE TRIBUTAR QUE ENCONTRA LIMITAÇÕES ESSENCIAIS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL, INSTITUÍDAS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE 'NÃO PODE CHEGAR À DESMEDIDA DO PODER DE DESTRUIR' (MIN. OROSIMBO NONATO, RDA 34/132). A PRERROGATIVA ESTATAL DE TRIBUTAR TRADUZ PODER CUJO EXERCÍCIO NÃO PODE COMPROMETER A LIBERDADE DE TRABALHO, DE COMÉRCIO E DE INDÚSTRIA DO CONTRIBUINTE. A SIGNIFICAÇÃO TUTELAR, EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DO 'ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE'. DOUTRINA. PRECEDENTES

Cabe acentuar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas (RTJ 125/395, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI)

A circunstância de não se revelarem absolutos os direitos e garantias individuais proclamados no texto constitucional não significa que a Administração Tributária possa frustrar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, impondo-lhe exigências gravosas, que, não obstante as prerrogativas extraordinárias que (já) garantem o crédito tributário, visem, em última análise, a constranger o devedor a satisfazer débitos fiscais que sobre ele incidam. O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros. Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica,

independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência é ou não legal. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 535.053/RS. Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 28/03/2005. *DJ*, Brasília, 31 jan. 2008. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.aspx1=\(RE\\$.SCLA.E374981.NUME.\)&base=baseMonocraticas](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.aspx1=(RE$.SCLA.E374981.NUME.)&base=baseMonocraticas)>.

A análise do teor das Súmulas e das reiteradas Decisões do STF deixa clara a vedação de providências não previstas no sistema jurídico, na tentativa de conduzir o contribuinte ao pagamento do débito por medida indireta, como forma de coação, fugindo do cumprimento dos ditames legais relativos aos direitos individuais e, contrariamente, aos preceitos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional

Como bem concluí Valéria Rocha da Costa

[...] o Supremo Tribunal Federal tem historicamente ratificado e assegurado a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao livre exercício de atividades econômicas, o devido processo legal e o acesso ao judiciário. Além disso, o conceito de sanção política implica numa ação oblíqua para cobrança de débito. Isso, principalmente, porque a incidência destas sanções repele a discussão do débito. O devedor que é ameaçado prefere quitar a dívida e prosseguir com suas atividades, do que ingressar com uma ação judicial para discutir a cobrança, sofrendo com a morosidade característica da máquina judiciária

A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento jurídico concede ao Estado, não lhe permite o poder de suprimir, e também de inviabilizar por meios oblíquos, direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados aos contribuintes, pois estes dispõem de um sistema de proteção destinado a ampará-los contra os excessos cometidos pelo Poder Público ou contra exigências desproporcionais veiculadas por seus diplomas legais. (COSTA, V, Sanções Administrativas Tributárias)

#### 2.4.2 Sanções administrativas tributárias pecuniárias:

A sanção de natureza administrativas tributárias pecuniária é a forma mais comum de expressão do poder punitivo do Estado, portanto, por óbvio é a mais aplicada. Diante disso, vale a pena detalhar os tipos dessas e estabelecer uma classificação.

Correlacionando a classificação de Paulo de Barros Carvalho com aspectos relacionados à finalidade buscada, podemos dividir as sanções tributárias pecuniárias em:

Sanção de caráter indenizatório: Juros de Mora, têm o objetivo de ressarcir aquele que foi privado do seu capital.

Sanção de caráter punitivo, por não recolhimento do tributo (descumprimento da obrigação principal): Multa de Mora, Multa de ofício e Multa Agravada e Qualificada.

Sanção de caráter punitivo, por descumprimento da obrigação acessória: Multa Isolada.

As multas sempre poderão ser classificadas dessa forma, independentemente da variação na nomenclatura, contudo, ainda cabem algumas observações sobre cada uma dessas sanções.

#### 2.4.2.1 Juros de Mora:

A redação do artigo 161 do Código Tributário Nacional, prevê o acréscimo de juros de mora aos créditos não integralmente pagos no vencimento, seja qual for o motivo, sem prejuízo das penalidades cabíveis. A interpretação literal deste artigo leva ao entendimento de que os juros de mora não se constituem em penalidade, pois o código é claro ao destacar o não prejuízo da aplicação de penalidades, juntamente com a cobrança dos juros de mora.

Os juros de mora têm natureza de remuneração do capital que está com terceiros. Porém, é preciso registrar que partem de um ilícito (e por isso poderiam ser considerados como sanção), pela utilização de um capital impropriamente detido em mãos alheias, ou seja, alguém foi privado de forma indevida do seu capital, assim, caberá àquele que manteve o capital de forma indevida, indenizar o proprietário do capital por tal privação.



As normas que autorizam a cobrança de juros de mora, para incidirem, dependem de uma não-prestação, ou seja, dependem do não pagamento do tributo na data prevista.

Edmar Oliveira Andrade Filho reconhece a natureza de penalidade dos juros de mora.

Portanto, sob o ângulo estrutural e teleológico, os juros de mora são penalidades pelo retardamento do cumprimento da obrigação ou pela utilização indevida do capital alheio. (FILHO, E, 2003, p.136)

O direito positivo, assim como a doutrina, reconhece também natureza indenizatória dos juros de mora, de acordo com o artigo 404 do Código Civil de 2002:

Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas 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.

O Superior Tribunal de Justiça, por meio de decisão proferida pela 2ª Turma, no julgamento do REsp. nº 1.037.452/SC da relatoria da Ministra Eliana Calmon reconheceu a natureza indenizatória dos juros de mora e demonstrou os reflexos de tal conclusão para fins de não incidência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os juros de mora:

Entretanto, neste processo o enfrentamento passa pela nova visão dos juros moratórios a partir do atual Código Civil que, no parágrafo único do art. 404, deu aos juros moratórios a conotação de indenização, como pode ser visto na transcrição seguinte:

Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas 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.'

Segundo decidiu o Tribunal de Apelação:

1) [...] a indenização representada pelos juros moratórios corresponde aos danos emergentes, ou seja aquilo que o credor perdeu em virtude da mora do devedor. Houve a concreta diminuição do patrimônio do autor, por ter sido privado de perceber o salário de forma integral, no tempo em que deveria ter sido adimplido. Os juros moratórios, nesse sentido, correspondem a uma estimativa prefixada

do dano emergente, nos termos dos arts. 395 do Código Civil vigente e 1.061 do Código Civil de 1916.

2) Não há falar, aqui, em interpretação ampliativa da hipótese de isenção prevista na legislação de regência, porque não se trata, no caso, de isenção, mas, sim, de não-incidência.'

Detive-me na tese de fundo e a conclusão a que chego, diante dos claros termos do parágrafo único do Código Civil, é a de que os juros de mora têm natureza indenizatória e, como tal, não sofrem a incidência de tributação. A questão não passa pelo Direito Tributário, como faz crer a Fazenda, quando invoca o instituto da isenção para dizer que houve dispensa de pagamento de tributo sem lei que assim o determine.

A questão é simples e está ligada à natureza jurídica dos juros moratórios, que a partir do novo Código Civil não mais deixou espaço para especulações, na medida em que está expressa a natureza indenizatória dos juros de mora.

Estou consciente de que o entendimento alterará profundamente a disciplina dos juros moratórios, como estabelecido há anos e que proclamava a sua natureza acessória, de tal forma que se amolda à caracterização da obrigação a que se refere, como um apêndice.

Se assim é, certa está a tese constante do julgado do Tribunal de São Paulo, a partir do entendimento sedimentado no direito pretoriano desta Corte, uniformizado na Primeira Seção e que pode ser assim resumido: a) as parcelas salariais são consideradas como remuneração, ou seja, rendimento, incidindo pois o imposto de renda; b) em se tratando de indenizações, não há rendimento algum e, como tal, não incide o imposto de renda. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 1.037.452/SC. 2. T. Rel. Min. Eliana Calmon, j. 06/11/2008. *DJe*, Brasília, 26 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200800500318&pv=010000000000&tp=51>>.

Na mesma linha de pensamento, a 4ª Turma do STJ no julgamento do REsp. nº 244.296/RJ, afirma que:

Os juros de mora se destinam a reparar os danos emergentes, ou positivos, e a pena convencional é a prévia estipulação para reparar os lucros cessantes, que são os danos negativos, vale dizer, o lucro que a inadimplência não deixou que se auferisse, resultando na perda de um ganho esperável. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 244.296/RJ. 4. T. Rel. Min. César Ásfor Rocha, j. 27/06/2000. *DJ*, Brasília, 05ago2002.p345. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200000000175&pv=010000000000&tp=51>>

Diante do posicionamento da Doutrina, da Jurisprudência e do direito positivo, parece-me pacífico o caráter indenizatório dos juros de mora.

#### 2.4.2.2 Multa de Mora

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.

O Ministro Moreira Alves faz importante observação a respeito das multas de mora, deixando claro seu caráter de penalidade pelo atraso no cumprimento da obrigação.

Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena [...] e as multas ditas moratórias [...] não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; SANTIAGO, Igor Mauler; MANEIRA, Eduardo. *Exclusão da multa moratória em caso de pagamento espontâneo de tributo atrasado (CTN, art. 138)*. Forma de recuperação de indébito, p. 1.)

O STF partilha do mesmo entendimento e após reiteradas decisões a esse respeito, editou súmula sobre o assunto:

Súmula 565 do STF: A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

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.

#### 2.4.2.3 Multa de Ofício:

A multa de ofício tem caráter punitivo e deve ser cobrada 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, segue a prevista no Âmbito da Receita Federal do Brasil. Art.44, I e II, da Lei 9.430/96.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

#### 2.4.2.4 Multa Agravada e Qualificada:

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.

No âmbito da Receita Federal do Brasil, a multa qualificada e a multa agravada têm previsão no art.44, § 1º e § 2º, da Lei 9.430/96, respectivamente:

§ 1º—O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

Leciona Paulo de Barros Carvalho, 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. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21a. Edição. Saraiva, 2009. p.581)

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.

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.

#### 2.4.2.5 Multa Isolada:

Multa Isolada é a penalidade pelo descumprimento de um dever instrumental, ou seja, pelo descumprimento de uma obrigação acessória.

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 em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário de setembro de 1997, pág. 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 a 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 um 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. Conforme assentou Roque Antônio Carazza, na sua obra 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 impositivo 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. (CARAZZA, R, 2006, P. 516-521)

### **3. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS ÀS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS:**

Princípios são enunciados lógicos que servem como base de validade para as demais asserções que compõem um ramo do saber, estabelecendo as coordenadas semânticas e sintáticas das regras. Essas preposições servem como condição para toda a estrutura subsequente do conhecimento. Nos termos de José Cretella Junior, “os princípios são os alicerces da ciência”.

Os valores tutelados por princípios constam de uma cadeia de normas que tem como objetivo dar-lhes maior efetividade. São as chamadas garantias

Geraldo Ataliba define muito bem o conceito do que é princípio:

[...]princípio é uma norma, mas, muito mais do que uma norma, é uma pedra angular do sistema porque, embora contendo uma norma, ele é também a fonte que serve para suportar outras normas. Muito mais do que um comando, o princípio é uma diretriz, é um norte do sistema. O princípio, além de estabelecer e prescrever comportamentos dá sentido, direção a um grupo de normas jurídicas. [...] Princípio - foi dito - é mais do que norma, é diretriz de um sistema. O princípio, além de encerrar um comando, estabelece o sentido de um sistema (ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais tributários, p. 12-13.)

O Direito Tributário, além de seguir os princípios gerais do Direito, também, obedece aos mandamentos específicos da sua área de atuação. Esses princípios, que norteiam as relações jurídico-tributárias, visam barrar qualquer tentativa de abuso do poder que possa existir por parte do Estado.

A Constituição regulou com riqueza de detalhes o Sistema Tributário Nacional, estabelecendo uma enormidade de princípios para proteger a sociedade de eventuais abusos do Poder de Tributar do Estado.

Geraldo Ataliba, já previa dificuldades em 1976:

Ora, no Brasil acontece exatamente o oposto, ou seja: no Brasil, podemos quase firmar o princípio da presunção da inconstitucionalidade da lei tributária. Então, não podemos começar o nosso trabalho com aquela tranquilidade, aquela ligeireza com que

pode estar autorizado o exegeta em outros países. E porque não? Exatamente porque o legislador constituinte, no Brasil, ao contrário do que fez o legislador constituinte em todos esses países, não se limitou a enunciar dois, três ou quatro princípios constitucionais aplicáveis ao exercício da tributação. Tributação quer dizer ação tributária. É uma ação privativamente estatal. É a ação consistente em o Estado exigir contribuição compulsória em dinheiro das pessoas.

Desde 1824, com tendência nítida a um agravamento desta postura, o legislador constituinte brasileiro vem estabelecendo uma série de balizas, uma série de cercas, de peias, de correntes, de muros ao exercício da competência tributária. É assim o Estado, no Brasil.

O legislador constituinte fixou um rol relativamente respeitável de obstáculos de natureza constitucional - porque constantes do texto da Constituição -, a serem observados pelo legislador ordinário. Nessas condições não basta, no Brasil, que o legislador ordinário esgote, ao editar a lei, a função criadora do tributo, nem basta que ele obedeça, observe ou respeite o princípio da igualdade. Não. Ele é obrigado a obedecer, a estar atento a 'mil e uma' - não diria 'mil e uma', para não usar uma linguagem figurada; vou usar uma linguagem precisa, quase matemática - cento e uma limitações, barreiras, peias, que o legislador constituinte colocou ao exercício da sua ação. E se o legislador ordinário não atentar para todas elas, no seu conjunto, ele desobedecerá a uma ou a algumas, o que freqüentemente acontece, incidindo, portanto, em inconstitucionalidade.

[...]

Isto começa em 1824 com cerca de trinta mandamentos e acaba em 1969, com mais de uma centena. Se mais uma Constituição vier, podem estar certos que aparecerão mais regras. Cada regra de nível constitucional que se acrescenta ao sistema tributário é mais uma peia que se coloca ao legislador ordinário. Portanto, mais uma oportunidade de o legislador ordinário errar, e, assim, mais um ensejo para incidir em inconstitucionalidade" (ATALIBA, Geraldo. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: EDUC, 1976. v. II, p. 08-09)

Diante dessa enorme quantidade de princípios aplicáveis aos tributos, que não são penalidades a atos ilícitos, portanto têm natureza jurídica distinta das sanções, cabe analisar quais devem ser aplicados às sanções administrativas tributárias, limitando-as de forma qualitativa e quantitativa as sanções tributárias.

Não é pretensão deste trabalho penetrar no estudo de todos os princípios aplicáveis às sanções administrativas tributárias, o estudo será concentrado nos princípios da legalidade, capacidade contributiva e não confisco.

### 3.1 Princípio da Legalidade



O princípio da legalidade, como traço marcante dos Estados Democráticos de Direito, é uma garantia de respeito aos direitos individuais, pois a lei, ao mesmo tempo que define seu conteúdo, estabelece os limites de atuação administrativa, e representa indiretamente a vontade do povo. Na lição de Léon Duguit::

O estado, elaborando a lei, obriga-se a respeitá-la enquanto existir. Pode modificá-la, revogá-la, mas durante o tempo de vigência só pode agir no limite fixado pela mesma lei.” (DUGUIT, Léon. Fundamentos do Direito. 1 a. Ed. Tradução Márcio Pugliesi. São Paulo:Ícone, 1996. p.61)

Como é sabido, o Direito Tributário está diretamente vinculado à atuação estatal de instituir uma obrigação que, sem o consentimento do particular, invade seu patrimônio para retirar uma parcela que será utilizada para sustentar as diversas funções estatais. É a proteção da propriedade - Direito Fundamental - posto em pé de igualdade com o direito à vida, à liberdade, à igualdade e à segurança na Carta Política (art. 5º, *aput*).

Bernardo Ribeiro de Moraes entende da seguinte forma:

[...] o princípio da legalidade tributária defende o patrimônio privado do cidadão, constituindo, em regra, um direito e garantia individual mantido pela Constituição. O princípio defende o patrimônio privado contra prováveis atos da administração. Sendo, o tributo, uma restrição do direito de propriedade, deve ele ser consentido por aqueles que têm de suportá-la ou pelo seu representante. Somente o cidadão, através de seus representantes políticos, é que pode fixar limites à sua liberdade, estabelecendo prestações compulsórias de conteúdo patrimonial (tributos) (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v. 2, p. 94.)

Sacha Calmon Navarro Coelho, complementa:

Vamos deixar no olvido os Estados pretéritos, os Estados Totalitários. Vamos surpreender o Estado Constitucional contemporâneo, o Estado de Direito, o Estado Democrático.

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental

aos interesses do estado, tanto para auferir receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

Assim, se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplina e contenção são essenciais à sociedade civil ou noutras palavras, à comunidade dos contribuintes. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 39.)

Portanto, busca-se garantir a justiça, no Estado de Direito, potencializando a segurança jurídica das relações Estado indivíduo, por meio do princípio da legalidade, que termina por legitimar a tributação.

Eis a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A legalidade da tributação, dizia Pontes de Miranda, significa o povo se tributando a si próprio. Traduz-se como o povo autorizando a tributação através dos seus representantes eleitos para fazer leis, ficando o príncipe, o chefe do Poder Executivo - que cobra os tributos - a depender do Parlamento.

O princípio vige e vale em todo o território nacional subordinando os legisladores das três ordens da Federação. Nenhum tributo (gênero), tirante as exceções expressas, pode ser instituído (criado) ou alterado (majorado ou minorado após criado) sem lei (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 202.)

O Texto Constitucional e o Código Tributário Nacional expressamente prevêm o Princípio da Legalidade como um Princípio Tributário a ser seguido nas relações jurídico-tributárias:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...]

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

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

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. (Grifo nosso).

Nota-se que o princípio da legalidade pressupõe também obediência à Justiça e à Democracia, não se fundamenta somente na segurança jurídica. A segurança jurídica sob o ponto de vista material, se expressa por meio da previsibilidade das regras e observância formal e material da reserva legal e da tipicidade, sob o ponto de vista formal, se expressa pela garantia do devido processo legal e pelos procedimentos para execução do lançamento.

Perderia sentido o princípio da legalidade se a lei fizesse uma singela enunciação a respeito das hipóteses de incidência, por meio de conceitos jurídicos com grande grau de indeterminação, deixando os detalhes restantes para que fossem determinados pelo Poder Executivo por meio de atos administrativos normativos. No mesmo sentido, com referência às sanções tributárias, também enfraqueceria o princípio se a lei apenas previsse o não cumprimento da obrigação, ou seja, a ausência de pagamento de tributo, como fato justificante para aplicação de multa, sem que detalhes importantes como o seu percentual, suas hipóteses de agravamento e qualificação, fossem previstas na norma.

Não há possibilidade, no nosso ordenamento jurídico, de aplicação de uma sanção, sem que haja previsão legal para isso. O afastamento dessa exigência acarretaria a deturpação do próprio princípio da legalidade para o tributo, haja vista que a sanção impõe a obediência a uma conduta prevista em lei, a imposição de uma sanção sem lei que a preveja, seria o desestímulo a um comportamento que a lei não deseja fazê-lo.

Outro ponto que reforça o argumento da exigência da previsão legal para as sanções é a instabilidade que se traria ao ordenamento jurídico caso a autoridade fiscal tivesse liberdade suficiente para determinar as alíquotas de acordo com o caso concreto que está sendo autuado. Ora, se a consequência do não cumprimento da norma, não estiver presente também no conteúdo de norma, não terá a mesma força e legitimação.

A jurisprudência tem entendimento rígido e sedimentado sobre o assunto:

PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. IMPORTAÇÃO. REIMPORTAÇÃO. ATIVIDADES DISTINTAS. TIPICIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC, quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

2. A importação e a reimportação de mercadorias são atividades distintas, cabendo, portanto, à legislação tributária prever quais as hipóteses de incidência de IPI para cada uma das mesmas respeitando-se suas especificidades.

**3. O princípio mor da legalidade exige tipicidade estrita em sede tributária. Inocorrendo a hipótese de incidência, tal como prevista na lei, inexigível é a exação, e por isso mesmo, qualquer punição administrativa decorrente da obrigação tributária.**

4. O E. STJ assentou no Resp n.º 614.849, da Relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 04.10.2004, verbis: “Por outro tanto, a cobrança de multa advém da aplicação da legislação aplicável da importação de mercadorias, hipótese distinta da reimportação, onde não se exige a emissão de guias de importação, por se revestir de operação singular de reimportação de bens nacionais (no caso fitas de videotape de gravação de novelas produzidas pela Rede Globo, no território nacional).

Merece ressaltar o fato da exigência mencionada pela Fazenda somente ser capaz de fazer sentido ao tempo em que outra era a sistemática do imposto de importação, onde era previsto, como fato gerador da exação,

importação de quaisquer mercadorias, inclusive as produzidas no Brasil, desde que de procedência estrangeira.

**No caso em exame não há qualquer previsão legal para a apresentação de guia de importação, nas hipóteses de reimportação e, assim sendo, é incabível a sua exigência com base na legislação atinente à importação, porquanto configura ofensa ao princípio da legalidade”**

5. O Supremo

6. Tribunal Federal, por seu turno, manifestou-se no RE 104.306-7/SP acerca do tema em análise, em voto de relatoria do eminente

Ministro Octavio Gallotti, cuja conclusão se destaca: “Não se poderia, pois, sem ferir o artigo 21, I da Constituição Federal, entender a expressão “produto estrangeiro”, como igualmente abrangendo as mercadorias nacionais retiradas temporariamente do Brasil, para a exposição em feiras no Exterior, numa prática habitual de incentivo à exportação.”

6. É insindicável pelo E. STJ (Súmula 07) a premissa fática da configuração da violação da lei, firmada pelo tribunal local. In casu, restou inequívoca do aresto recorrido, a conclusão de que: “Importa ressaltar que, conforme reconhece a própria Fazenda Nacional, a situação fática não configura hipótese de incidência de tributo a reimportação de fitas de vídeo exportadas para fins de dublagem pelo regime de exportação temporária, nos termos dos artigos 369, do Regulamento Aduaneiro, e 92, do Decreto-lei 37/66, respectivamente.

Ademais, a multa é imposta em razão da equivocada infração administrativa ao controle das importações, que consiste na ausência ou não da apresentação de guia de importação, para o desembaraço aduaneiro.

**[...] Por outro tanto, a cobrança da multa advém da aplicação da legislação aplicável à importação de mercadorias,** hipótese distinta da reimportação, onde não se exige a emissão de guias de importação, por se revestir de operação singular de reimportação de bens nacionais (no caso fitas de videotape de gravação de novelas produzidas pela Rede Globo, no território nacional).

Merece ressaltar o fato de exigência mencionada pela Fazenda somente ser capaz de fazer sentido ao tempo em que outra era a sistemática do imposto de importação, onde era previsto como fato gerador da exação a importação de quaisquer mercadorias, inclusive as produzidas no Brasil, desde que de procedência estrangeira.

No caso em exame não há qualquer previsão legal para a apresentação de guia de importação, nas hipóteses de reimportação e, assim sendo, é incabível a sua exigência com base na legislação atinente à importação, porquanto configura ofensa ao princípio da legalidade.”

7. Forçoso concluir, à semelhança do julgado atacado que in casu, o que houve foi a reimportação de mercadorias, sob o regime de exportação temporária, não incidindo a obrigação de apresentação de guia de importação na hipótese, prevista nos artigos 432 c/c 526, II do Regulamento Aduaneiro, por se tratar de fato distinto do previsto na lei, restando vedada qualquer interpretação extensiva por força do artigo 111 do CTN.

8. Recurso especial improvido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 662.882/RJ. 1. T. Rel. Min. Luiz Fux, j. 06/12/2005. *DJ*, Brasília, 13 fev. 2006. p. 672. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200400729225&pv=010000000000&tp=51>>.)

Dúvida poderia surgir em relação às sanções em decorrência do descumprimento de obrigações acessórias, pelo fato destas serem muitas vezes estabelecidas por atos normativos administrativos.

Na jurisprudência seguinte, o Superior Tribunal Justiça deixa claro que qualquer sanção por descumprimento de obrigação acessória tem que respeitar o princípio da legalidade.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PENALIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. 1. Inviável, por via de Instrução Normativa, ampliar o conteúdo de objetivo punitivo tributário. **2. Qualquer multa por descumprimento de obrigação acessória depende de ter previsão legal.** 3. As penalidades previstas nos artigos 3º, II, e 4º do INSRF 304, extrapolam dispositivos legais (art. 57, II, da MP n. 2.158-35/2001, combinado com o art. 16 da lei n. 9.779/1999 e com o art. 97, V, do CTN). 4. A INSRF 304, de 21.02.2003, que instituiu a Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob), não pode, em desacordo com a lei, instituir hipótese de crime. 5. Afastamento da aplicação do art. 3º, II e art. 4º da IN n. 304/03. Ilegalidade. 6. Recurso especial não-provido.(grifo nosso) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 1.035.244/PR. 1. T. Rel. Min. José Delgado, j. 20/05/2008. *DJe*, Brasília, 23 jun. 2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200800448001&pv=010000000000&tp=51>.)

Fato freqüente no ordenamento jurídico brasileiro é a instituição de multas tributárias pelas próprias administrações tributárias. Está claro que a criação de sanções deve ser feita por meio de lei em sentido estrito, não podendo um órgão administrativo criá-las. Cabe ressaltar que o estabelecimento de obrigações acessórias, pode ser feito por esses órgãos, entretanto a sanção pelo não cumprimento dessas obrigações é matéria de lei.

MULTA.DCTF.INSTRUÇÃO NORMATIVA. A Instrução Normativa no. 129 da Receita Federal não poderia ter instituído multa pelo atraso na entrega da DCTF, tendo em vista tratar-se de matéria reservada à lei. (TRF4, 2ª. T., AC2000.04.01.045125-0/PR Juiz Élcio Pinheiro de Castro, maio/00)

Questão importante a ser discutida é a possibilidade de perdão de multa em detrimento do princípio da legalidade, abaixo segue jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a respeito do tema, se posicionando em sentido contrário à possibilidade de isentar o contribuinte de multa e juros por meio de interpretação analógica da lei que define a penalidade:

TRIBUTÁRIO. MULTA. JUROS. Multa e juros devidos, na relação tributária em exame, por: a) a recorrida, por ter efetuado lançamento a maior e ilegal em as escrita fiscal, beneficiando-se de indevida correção monetária do saldo credor do ICMS, no período de 1994 a 1999, não está isenta de arcar com a multa legal e a totalidade dos

juros devidos; b) o fato de ter agido sob o amparo de medida liminar judicial, posteriormente cassada, não afasta a sua responsabilidade pelas obrigações acessórias acima identificadas; c) o fisco, mesmo no período da vigência da liminar, não estava impedido de lavrar autuação; só não podia exigir tributo; **d) ser impossível, por interpretação analógica, o afastamento de multa prevista em lei;** e) ao ser mantido, pelo acórdão recorrido, a cobrança da obrigação principal, conseqüentemente, a ela se incorporam os juros e multa previstas em lei; f) a indevida escrituração e apropriação de créditos na escrita fiscal está plenamente reconhecida, inexistindo norma legal que beneficie a recorrida para isentá-la da multa e dos juros. **Obediência ao princípio da legalidade. Impossibilidade de, por interpretação analógica, isentar-se o contribuinte de multas e juros.** Ilícitude reconhecida e determinação do pagamento da obrigação tributária (lançamento do crédito a maior do ICMS feito indevidamente) pelo acórdão recorrido. Não há amparo legal para a exclusão da multa e dos juros. Recurso provido. **(Grifo nosso).** (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. nº 1.015.421/RS. 1. T. Rel. Min. José Delgado, j. 20/05/2008. *DJe*, Brasília, 23 jun. 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200702847322&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 26 maio 2010.)

Assim como a remissão, que extingue o crédito tributário por meio da dispensa do contribuinte da obrigação de pagamento de tributos, a anistia, ou seja, a dispensa do pagamento das multas e juros, também é matéria de lei, por conta do princípio da legalidade, conforme determinação expressa do Código Tributário Nacional, no seu artigo 180.

### 3.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva determina que os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Decorre desse princípio, basicamente, a idéia 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.

A capacidade contributiva está expressa no art. 145, § 1º, da Constituição Federal:

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.

A capacidade contributiva é considerada, como bem explica Misabel Abreu Machado Derzi, a espinha dorsal da tributação. É o meio para concretização da justiça na tributação e é o ponto de equilíbrio para efetivação de diversos princípios que norteiam a tributação como: igualdade, não confisco, seletividade etc.

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

Partindo dessa premissa, não há como dissociar o princípio da igualdade ao da capacidade contributiva. Como é sabido, o princípio da igualdade está expresso na Constituição Federal no capítulo que trata dos direitos e garantias fundamentais (art. 5º, caput) e no capítulo do Sistema Tributário Nacional (art. 150, II).

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (grifo nosso)

Art. 150... II - [...] é vedado [...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Portando a igualdade se constitui em princípio básico para qualquer ordenamento que tem por objetivo ser justo. Não há falta maior de justiça do que o dispensar tratamento desigual aos iguais e da mesma forma, tratar os desiguais igualmente, principalmente quando se trata da invasão do patrimônio privado por meio da tributação ou ainda aplicação de penalidades por descumprimento de obrigações tributárias



Cabe destaque no Texto Constitucional, que o critério diferenciador do tratamento deve sempre ser a capacidade econômica, não sendo levado em consideração como critério de tratamento a ocupação profissional e a função exercida pelo contribuinte, bem como a denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos, ou ainda diferenciar a tributação da pessoa física em função do grau de escolaridade, sexo ou raça.

Como bem leciona Roberto Ferraz:

[...] afirmar que legislar respeitando o princípio da igualdade na lei consiste em “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” é afirmar rigorosamente nada! O problema está em saber quais critérios legítimos de discriminação de grupos ‘guias’ para fins legais. Assim, também a aparente unanimidade em torno à idéia de igualdade no âmbito jurídico, e mesmo relativamente àquele conceito supostamente aristotélico, não passa de mera retórica, de afirmação sem qualquer significado útil, eis que sem a identificação dos legítimos critérios segundo os quais as pessoas serão discriminadas não pode haver efetiva aplicação do princípio da isonomia.(FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. RDDT 116/119, mai/05)

Outras vertentes do princípio da igualdade aparecem no art. 151, I, e no art. 152, caput, da Constituição Federal.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Nota-se que a idéia de igualdade sempre necessitará de um critério para que surjam as diferenças e aproxime as igualdades, por meio da comparação. Porém esses critérios não podem ser estabelecidos de forma desproporcional ou não razoável. No caso da tributação, um dos critérios estabelecidos para aproximar os iguais e trata-los de forma semelhante é a capacidade contributiva ou a capacidade de produzir riqueza, ao mesmo tempo que afasta os que produzem riqueza em proporção muito diferenciada.

Celso Antônio Bandeira de Melo, explica sobre o assunto:

[...] 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. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 39)

Complementando seus ensinamentos, o professor fixa critérios que podem ofender à igualdade:

I - a norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada;  
 II - a norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente dos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator 'tempo' - que não descansa no objeto como critério diferencial;  
 III - a norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de *discrímen* dotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados;  
 IV - a norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrímen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente;  
 V - a interpretação da norma extrai dela distinções, *discrímens*, desequiparações que não foram professadamente assumidas por ela de modo claro, ainda que por via implícita. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 55-60.)

No mesmo sentido, explica o Professor Luciano Amaro:

Deve ser diferenciado (com isenções ou incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Não de ser tratados, pois com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir. (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, 17ª Ed. 2011, p. 159)

Portanto o critério que diferencia ou iguala um contribuinte do outro deve ser simplesmente a capacidade econômica, nunca o sexo, cor, naturalidade. Como o mesmo Celso Antônio Bandeira de Melo, destaca:

[...] o traço diferencial adotado, necessariamente há de residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada; ou seja: elemento algum que não exista nelas mesmas poderá servir de base para as sujeitá-las a regimes diferentes" (MELLO, Celso Antônio Bandeira de.

*Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 23)

Após a correlação feita entre a igualdade e a capacidade contributiva, voltemos a este para discutirmos a respeito da sua aplicação.

Dos ensinamentos de Eduardo Maneira, compreendemos a forma de aplicabilidade do princípio:

O princípio da capacidade contributiva é aquele que confere consistência lógica e legitimidade à tributação. Adam Smith preceituava que 'os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do governo, em proporção às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sobre a proteção do Estado'. É que só podem tributar fatos reveladores de capacidade econômica, isto é, o Estado, na sua necessidade de arrecadar, busca a riqueza onde a riqueza se encontra. Identificam-se duas correntes doutrinárias no tocante ao conteúdo ou à natureza desse princípio. A primeira corrente, que entende o princípio da capacidade contributiva, natureza pragmática, de orientação, porém não coercível, e a segunda corrente, que atribui natureza jurídica ao princípio, isto é conteúdo de regra jurídica que vincula o legislador ordinário, obrigando-o a eleger como fatos tributáveis, aqueles que revelem alguma forma de riqueza. Rubens Gomes de Souza, Pontes de Miranda, A.D. Giannini, dentre outros filiam-se à corrente pragmática, Aliomar Baleeiro, Emílio Giardina, Misabel Derzi e outros mais, à corrente que atribuem eficácia jurídica ao princípio. (MANEIRA, Eduardo. *Base de cálculo presumida*, p. 65.)

Muito se discute na doutrina e jurisprudência a respeito da aplicabilidade desse princípio em relação aos tributos ou somente aos impostos, conforme literalmente previsto na Constituição. Devido aos objetivos do presente estudo não nos cabe aprofundar nessa discussão.

Entretanto questão polêmica é a aplicabilidade da capacidade contributiva às sanções tributárias.

Enfrentando a questão, Raquel Cavalcanti Ramos Machado, afirma que:

Há quem confunda, erroneamente, a necessidade de proporção entre o tributo e a capacidade contributiva do contribuinte, com a necessidade de proporção entre a sanção e a capacidade contributiva do infrator. Essa confusão, por sua vez, dá ensejo a outro pensamento equivocado: a idéia de que as sanções não podem ter efeito confiscatório.

De início importa deixar clara a idéia de que, se a finalidade da sanção é evitar a prática do ilícito, a sanção não só pode, como deve ser grave a ponto de imprimir no infrator o sentimento de que a violação da norma lhe trará um grande prejuízo. Por conta disso, a sanção não deve ser graduada de acordo com a capacidade contributiva do infrator de maneira tal que, como não será tão grave, o mesmo ainda terá capacidade para infringir novamente a norma.

Por outro lado, a afirmação de que a capacidade contributiva não pode ser considerada na quantificação da medida sancionatória não deve ser entendida de modo absoluto. É princípio geral do Direito Penal que as penas serão graduadas, dentre outros elementos, de acordo com as condições pessoais do infrator. Uma multa de R\$ 1.000,00, por exemplo, pode significar muito para um determinado cidadão e não significar nada para outro com maior capacidade econômica. Por conta disso, a possibilidade de imposição da multa de R\$1.000,00 para este último pode não significar uma pena eficaz.

Disso se conclui que a sanção pode até ser graduada de acordo com a capacidade contributiva do infrator, mas essa graduação, longe de ser uma proteção como ocorre em relação ao tributo, pode representar agravamento de pena. (MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções administrativas tributária. Dialética, 2004, p.375).

Diante do exposto, Raquel Cavalcanti Ramos Machado, defende a aplicação da capacidade contributiva às sanções como meio para atingir uma pena eficaz, ou seja, uma pena que iniba a prática do ilícito, fazendo nascer no infrator a consciência do prejuízo em praticar o ato ilícito.

Marco Túlio Fernandes Ibraim defende a aplicação do princípio da capacidade contributiva às sanções fiscais simplesmente pelo fato da norma ter natureza tributária, por isso não há óbice para que também seja aplicada à sanção administrativa tributária, que é consequência do não cumprimento do mandamento da norma.

Caminhando no mesmo sentido Zelmo Denari, apenas separando que nas infrações materiais os limites ou a dosimetria da aplicação das sanções deve estar na razoabilidade e na capacidade contributiva, enquanto que nas infrações formais o limite estaria no não confisco.

Nota-se que a justificativa para a aplicação da capacidade contributiva por Marco Túlio Fernandez Ibraim e Zelmo Denari é diferente da exposta por Raquel Cavalcanti Ramos Machado. Apesar de concordarem com a possibilidade de aplicação, o fundamento é bastante diverso, pois a fundamentação de um não

condiz com a idéia do outro. A meu ver os fundamentos se complementam, na medida em que a capacidade contributiva nas sanções deve servir para tornar a pena mais eficaz, ou seja, o objetivo da penalidade será melhor atingido, mas também dever servir como limitador na dosimetria da pena, para evitar excessos. Portanto, pode ser utilizado como fundamento para aumento ou diminuição da penalidade.

Não há problemas em considerar a capacidade econômica do infrator, mas este não pode ser o objetivo final e exclusivo das sanções fiscais. Nas sanções fiscais a hipótese de incidência é um ato ilícito. Além disso, a função da sanção deve ser (a) punir, para inibir os demais que desejarem praticar a mesma conduta; (b) indenizar, aquele que foi privado dos valores devidos e (c) educar, para evitar a repetição do ato.

Nesse sentido, ressalta Mônica de Barros:

Veja-se que as lentes da limitação dos impostos podem ser a razoabilidade, a proporcionalidade, seletividade, progressividade, a igualdade, a preservação do mínimo vital, o não confisco, mas o foco deve ser buscar tributar o contribuinte nos limites de suas riquezas. Portanto, um contribuinte é tratado de forma diferente do outro em relação a sua capacidade econômica.

Por outro lado, as sanções fiscais também devem ter as lentes da igualdade, do não confisco e da proporcionalidade, mas o critério da dosimetria será a gravidade da infração. Assim, se determinado contribuinte deixou de pagar o tributo, sendo este contribuinte uma empresa de pequeno porte, optante pelo simples ou sendo ele uma grande empresa, terá que pagar a multa pelo cometimento da infração, independente da capacidade econômica (sempre percentualmente relacionado ao tributo que deixou de pagar). (BARRO, Mônica de. Limitações ao poder de sancionar no Direito Tributário brasileiro)

A graduação das sanções deve ser estabelecida de acordo com a gravidade do ilícito, sendo este o limite jurídico ao seu conteúdo. De maneira geral, em matéria tributária é razoável que as sanções pecuniárias sejam calculadas por meio de um percentual incidente sobre o valor do tributo devido, sempre que a infração tiver correlação com esse montante. Isso é justificável, pois a gravidade da infração é proporcional ao tributo correspondente.

Hugo de Brito Machado Segundo, apresenta o seguinte exemplo:

[...] omitir rendimentos tributáveis no valor de R\$1.000,00 não é tão grave, nem tão lesivo, quanto omitir rendimentos tributáveis no valor de R\$ 1.000.000,00. Justifica-se, portanto, que a sanção seja proporcional ao montante omitido. Uma penalidade fixa, nesses casos, não seria apta para punir aqueles que cometessem infrações relativas a valores muito elevados, e seria excessiva em face daqueles que as houvessem praticado em relação a valores inexpressivos. Além de desproporcional, a medida seria ofensiva à isonomia. (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, Sanções administrativas tributárias, Dialética, 2004. p. 213)

Caso totalmente diferente ocorre quando a infração não tem qualquer relação com o valor do tributo ou da operação correspondente. No caso das infrações meramente formais, a gravidade ou lesividade do ilícito não é proporcional ao valor do tributo, nesses casos não podendo a sanção ser quantificada por um percentual incidente sobre a operação.

Hugo de Brito Machado Segundo, também demonstra um exemplo para o caso:

Caso seja vendida uma mercadoria, contabilizada a operação e pago o ICMS sobre ela incidente, mas a nota fiscal emitida estiver “vencida”, ou com um dígito do CNPJ do contribuinte grafado de maneira incorreta, por exemplo, a ilicitude representada pela irregularidade formal da nota não pode ser sancionada de modo proporcional ao valor das mercadorias vendidas, pois isso poderia ser inadequado, seria desnecessário, e implicaria clara desproporcionalidade em sentido estrito (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, Sanções administrativas tributárias, Dialética, 2004. p. 213)

Portanto nas infrações meramente formais, não há como se aplicar o princípio da capacidade contributiva, por ter a sanção pecuniária, nesses casos, um valor fixo.

### **3.3 Princípio do não confisco**

O princípio da vedação da criação de tributos com efeito de confisco está expresso no art. 150, IV, da Constituição Federal

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;

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.

Detalhe importante, que pode passar despercebido, é a utilização do termo “com efeito de confisco”. Confisco é medida de caráter sancionatório, e como está expresso na definição de tributo (art. 3º, do Código Tributário Nacional), tributo não é sanção a ato ilícito, logo não tem caráter sancionatório. Portanto, com fundamento no conceito de tributo expresso na CTN, não haveria necessidade da referência ao não confisco em relação aos tributos.

Tarefa difícil é fixar até onde pode o tributo avançar no patrimônio particular sem configurar confisco. Os tribunais não definem com precisão o limite entre a garantia do direito de propriedade e o confisco pela tributação excessiva.

[...] o poder de taxar somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade.” (STF, RE 18.331/SP, Min. Ozimbo Nonato, DJ 21.09.1951)

VEDAÇÃO DO USO DE TRIBUTOS COM EFEITO DE CONFISCO, IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – II. AUMENTO DE ALÍQUOTA DE 4% PARA 14%. DEFICIÊNCIA DO QUADRO PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO NO JULGAMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custo, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (art. 150, IV, da Constituição). 2. O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa. 3. Para se chegar a conclusão diversa daquela a que se chegou no acórdão recorrido, também no que se refere à violação do art. 5º, XXXVI da Constituição, seria necessário o reexame da matéria fática, o que encontra óbice da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. (STF, 2ª T., RE 448432 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, abril/2010)

Luciano Amaro, bem esclarece:

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” (AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro. Saraiva, 17ª Ed. 2011, p.168).

Leandro Paulsen tenta estabelecer um patamar máximo para as multas, até o qual não estaria configurado efeito confiscatório:

A multa moratória jamais pode assumir caráter abusivo. Outrora, seguimos a orientação do STF, estabelecendo o limite máximo a ser admitido em 30%. Entendemos, contudo, agora, que o percentual de 20% já se situa na divisa entre a punição severa e o excesso vedado. Se de um lado, não cabe ao magistrado estabelecer percentual que entenda ideal, por certo que, sendo provocado, pode reduzir a multa a patamar suportável, tendo em conta a natureza da falta cometida, qual seja, a inadimplência. “(PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.*)

Outro tema polêmico e que é fruto de posicionamentos diversos tanto da doutrina como a jurisprudência é a aplicação do princípio do não confisco às sanções tributárias.

No sentido da aplicação do princípio às sanções defende Sacha Calmon Navarro Coelho, o professor afirma que o não confisco não somente em relação à razoabilidade e à proporcionalidade, mas também em relação às funções das multas, ou seja, se a penalidade ultrapassa o parâmetro que poderia punir e prevenir novos incidentes, passa a ser confiscatória.

Uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. [...] Não obstante, diante dos exageros do legislador, compete ao Judiciário, baseado no princípio da não confiscatoriedade da multa fiscal, impor limites às penalidades desmedidas.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias, sanções tributárias*, p. 67-68).

No mesmo sentido, outros doutrinadores ensinam:

A respeito das multas confiscatórias, em decorrência do montante excessivo ou despropositado em relação à infração tributária, o Prof. Sampaio Dória, citado pelo Ministro Bilac Pinto, é incisivo: Não só o art. 141, § 31, da Carta Magna [de 1946], impossibilitaria penalidades assim desarrazoadas, mas a própria diretriz da capacidade contributiva obstaria a imposição de penas que exorbitassem da capacidade econômica dos indivíduos. Reconhecida ao judiciário a faculdade de rever e reduzir multas exigidas pelo fisco, são elas depuradas de seu eventual feitiço confiscatório com grande facilidade. Aliás, dessa superintendência sobre a ação repressiva da administração têm os nossos tribunais feito largo uso, aparando-lhe os freqüentes excessos na matéria’ (RTJ 82/815).

[...]

O Ministro Bilac Pinto assevera:



‘Devemos deixar claro, porém, que não apenas os tributos, mas também as penalidades fiscais, quando excessivas ou confiscatórias, estão sujeitas ao mesmo tipo de controle jurisdicional’ (RTJ 82/814) (ARZUA, Heron; GALDINO, Dirceu. As multas fiscais e o Poder Judiciário. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 20, p. 34-40, maio 1997. p. 37-38.)

Em sentido da não à aplicação às sanções, explica Fernando Netto Boiteux:

[...] multa não é tributo, é penalidade, ainda que o valor da multa integre o crédito tributário em sentido lato, por expressa determinação da Lei no. 4.320/64, que inclui a multa entre os créditos da Fazenda Pública, determinado a sua inclusão na dívida ativa (art.39, caput e § 2º). 21. Não existe vedação constitucional ao confisco do produto de atividade contrária à lei, como se vê ao ler o art. 243 da Constituição Federal em vigor. Desta forma, a aplicação de multa ao autor do ilícito fiscal, ainda que possa, por hipótese, reduzi-lo à insolvência, é lícita, pois a lei destina-se a proteger sociedade, não o patrimônio do autor do ilícito. 22. A multa prevista no art.44 da Lei 9.430/96 tem, ainda, uma característica especial: ela destina-se a coibir não apenas a ausência de recolhimento do tributo devido, mas o “evidente intuito de fraude” consistente na omissão do contribuinte em revelar ao Fisco suas demonstrações financeiras. A sua aplicação pode ser evitada, portanto, pelo simples cumprimento de sua obrigação” (Boiteux, Fernando Netto. A multa de ofício, a Lei no. 9.430/96 e o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. RDDT 120/60, set/05)

Raquel Cavalcanti Ramos Machado, também apresenta argumentos a favor da aplicação:

O que não pode ter efeito confiscatório é o tributo, porque incide sobre um fato lícito, cuja prática, portanto, é aceita pelo ordenamento jurídico. Em termos mais diretos, aceitar a atribuição do efeito confiscatório ao tributo seria aceitar que o tributo pode tolher, por inteiro, a prática de alguns atos lícitos, o que implicaria, em muitos casos, violação do direito de propriedade e à livre iniciativa.

A sanção, ao revés, é aplicada em face da prática de um ato ilícito, que o ordenamento repele. Por conta disso, pode consistir em medida que tolha por inteiro a prática de ato e pode ser confiscatória, exatamente a fim de repeli-l, sendo válidas, portanto, as sanções que importam em pena de perdimento do bens envolvidos na prática das infrações que lhes deram origem.

É de se ressaltar, porém, que, se por um lado o ordenamento as sanções confiscatórias, por outro lado, em face da necessidade de proporção entre a gravidade do ilícito e a pena aplicada, medidas dessa natureza somente podem ser aplicadas em delitos gravíssimos e, ainda assim, quando o confisco guarde relação com a natureza do ilícito.(MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções administrativas tributária. Dialética, 2004, p.375e376).

As decisões judiciais dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça sempre foram bastante divergentes. Em sentido contrário à aplicação do confisco às sanções temos:

TRIBUTÁRIO... LEGALIDADE. MULTA. 1...3. A norma constitucional que proíbe o confisco não se aplica à multa, pois é direcionada aos tributos e não às sanções que têm o objetivo de dar eficácia à atividade fiscal. (TRF4, 2ª T., AC 2001.71.08.009231-4/RS, JUIZ Fed. Joel Ilan Paciornik, ago/03.)

MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO.IMPOSSIBILIDADE...III – A multa moratória não está adstrita à regra de não confisco, que deve ser seguida apenas para fins de fixação da exação. Pelo contrário, deve, em regra, ser aplicada sem indulgência, evitando-se futuras transgressões às normas que disciplinam o sistema de arrecadação tributária, não merecendo respaldo a pretensão do recorrente de ver reduzida tal penalidade. (STJ, 1ª T., REsp 660692/SC, Rel. Ministro Francisco Falcão, fev/06).

Entretanto o Supremo Tribunal Federal aceita a aplicação do não confisco às multas, demonstrando inclusive ser uma posição tradicional decidida pleno plenário.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. “A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn nº 551-1/RJ. T. Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão, j.24/10/2002. DJ, Brasília, 14 fev. 2003. p. 58. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(551.NUME. OU 551.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(551.NUME. OU 551.ACMS.)&base=baseAcordaos)>.)

E mais recentemente:

EMENTA:PROCESSUALCIVIL.AGRAVOREGIMENTAL.CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. 3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação

necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 523.471 AgR. 2. T. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j.06/04/2010. *DJ*, Brasília, 23abr.2010.p.915. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=523471&classe=REAgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>.)

Observa-se que o Supremo Tribunal Federal, ao sustentar a aplicabilidade do princípio do não confisco às sanções tributárias, sempre faz correlação com a razoabilidade e proporcionalidade trazendo-as como fundamento e justificativa para aplicação do não confisco.

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a razoabilidade deve ser usada pelo Poder Judiciário como uma arma para impor limitações à discricionariedade administrativa e, assim, ensina.

Trata-se de princípio aplicado ao Direito Administrativo como mais uma das tentativas de impor-se limitações à discricionariedade administrativa, ampliando-se o âmbito de apreciação do ato administrativo pelo Poder Judiciário.

Segundo Gordill 'a decisão discricionária do funcionário será ilegítima, apesar de não transgredir nenhuma norma concreta e expressa, se é 'irrazoável', o que pode ocorrer, principalmente, quando: a) não dê os fundamentos de fato ou de direito que a sustentam ou; b) não leve em conta os fatos constantes do expediente ou públicos e notórios; ou c) não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei deseja alcançar, ou seja, que se trate de uma medida despropositada, excessiva em relação ao que se deseja alcançar'.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto (1989: 37-40) dá maior realce a esse último aspecto ao afirmar que, pelo princípio da razoabilidade, 'o que se pretende é considerar se determinada decisão, atribuída ao Poder Público, de integrar discricionariamente uma norma, contribuirá efetivamente para um satisfatório atendimento dos interesses públicos'. Ele realça o aspecto teleológico da discricionariedade; tem que haver uma relação de pertinência entre oportunidade e conveniência, de um lado, e a finalidade, de outro.

Para esse autor, 'a razoabilidade, agindo como um limite à discricionariedade na avaliação dos motivos, exige que sejam eles adequáveis, compatíveis e proporcionais, de modo a que o ato atenda a sua finalidade pública específica; agindo também como um limite à discricionariedade na escolha do objeto, exige que ele se conforme fielmente à finalidade e contribua eficientemente para que ela seja atingida.' (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 26ª. ed. São Paulo: Atlas, 2013.)

Leandro Paulsen também se posiciona a respeito da proporcionalidade e razoabilidade e afirma:

São inadmissíveis as multas excessivamente onerosas, insuportáveis, irrazoáveis. O princípio da proporcionalidade impede se possa reconhecer validade a uma multa quando se evidencie o descompasso entre o grau da infração e a punição cominada. Nota-se que tanto a instituição de tributos, como a previsão de multas devem conformar-se não apenas ao princípio da legalidade, mas também aos demais princípios, sob pena de invalidade.” (PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, p. 224.)

Em outra decisão do Supremo Tribunal Federal, que teve o Ministro Gilmar Mendes como Relator, este trouxe lições de Robert Alexy para conformar o conflito encontrado nos princípios constitucionais com o uso da proporcionalidade e razoabilidade.

Cabe aqui a transcrição de alguns trechos do acórdão:

Diante desse conflito de princípios constitucionais, considero adequada a análise da legitimidade da intervenção a partir de sua conformidade ao princípio constitucional da proporcionalidade. O princípio da proporcionalidade, também denominado princípio do devido processo legal em sentido substantivo, ou ainda, princípio de proibição do excesso, constitui uma exigência positiva e material relacionada ao conteúdo de atos restritivos de direitos fundamentais, de modo a estabelecer um limite do limite ou uma proporcionalidade, na expressão de Alexy, coincide igualmente com o chamado núcleo essencial dos direitos fundamentais concebido de modo relativo - tal como defende o próprio Alexy. Nesse sentido, o princípio ou máxima da proporcionalidade determina o limite último da possibilidade de restrição legítima de determinado direito fundamental.

[...] um conflito entre normas que, ao contrário do conflito entre regras, é resolvido não pela revogação ou redução teleológica de uma das normas conflitantes nem pela explicitação de distinto campo de aplicação entre as normas, mas antes e tão-somente pela ponderação do peso relativo de cada uma das normas em tese aplicáveis e aptas a fundamentar decisões em sentidos opostos. Nessa última hipótese, aplica-se o princípio da proporcionalidade para estabelecer ponderações entre distintos bens constitucionais. Em síntese, a aplicação do princípio da proporcionalidade se dá quando verificada restrição a determinado direito fundamental ou um conflito entre distintos princípios constitucionais de modo a exigir que se estabeleça o peso relativo de cada um dos direitos por meio da aplicação das máximas que integram o mencionado princípio da proporcionalidade. São três as máximas parciais do princípio da proporcionalidade: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. [...] há de perquirir-se, na aplicação do princípio da proporcionalidade, se em face do conflito entre dois bens constitucionais contrapostos, o ato impugnado

afigura-se adequado (isto é, apto a produzir o resultado desejado), necessário (isto é, insubstituível por outro meio menos gravoso igualmente eficaz) e proporcional em sentido estrito (ou seja, se estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição de um princípio e o grau de realização do princípio contraposto).

Portanto, a proporcionalidade impede que o ordenamento aceite uma multa como válida, quando esteja claro o descompasso entre o grau da infração e intensidade da punição cominada. Não é o simples fato de penalidade está prevista em lei, que justifica a aplicação de uma multa confiscatória.

A aplicação do princípio da proporcionalidade consiste na exata medida em que deve agir o Estado, na efetivação dos mandamentos da lei, ponderando de forma coerente a respeito do objetivo buscado pela norma e o meio utilizado para alcançá-lo, para que esse meio não se torne mais gravoso do que a não conquista do objetivo.

#### 4 CONCLUSÃO:

A partir das análises feitas durante este trabalho e partindo da definição do que são as sanções tributárias e de que modo os princípios e as limitações ao poder de tributar sobre elas incidem, chegamos às seguintes conclusões:

I – Sanção, apesar dos vários significados, pode ser definida como a reação do ordenamento jurídico ao não cumprimento de um dever legal, ou seja, é a punição imposta pela lei, pelo seu não cumprimento.

II – A sanção tributária é a consequência jurídica (penalidade) decorrente do não cumprimento de um dever imposto pela norma tributária, podendo ser referente a uma obrigação principal ou acessória.

III – As sanções administrativas tributárias diferem das sanções penais tributárias nos seguintes aspectos: autoridade competente para aplicação, instância de aplicação, tipos e gravidades das penalidades, prazos prescricionais e subjetividade ou objetividade da conduta.

IV – As sanções administrativas tributárias devem ter, em sua maioria, natureza pecuniária. São elas: Juros de mora, multa de mora, multa de ofício, multa agravada ou qualificada e multa isolada.

V - As sanções de natureza política são vedadas pela doutrina e jurisprudência por agredirem os direitos individuais dos contribuintes.

VI – Na medida do possível, os princípios constitucionais tributários devem ser aplicados às sanções administrativas tributárias, assim, como princípio maior da segurança jurídica, não sendo possível a existência de qualquer sanção que não respeite ao princípio da legalidade, em seu sentido formal e material;

VII - O princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado como meio para atingir uma pena eficaz, ou seja, uma pena que iniba a prática do ilícito, fazendo nascer no infrator a consciência do prejuízo em praticar o ato ilícito, mas também deve ser utilizado como dosimetria para aplicação da pena, para evitar excessos, obedecendo à proporcionalidade.

IX - Não há problemas em considerar a capacidade econômica do infrator, mas este não é o objetivo final das sanções fiscais. Nas sanções fiscais a hipótese não possui um signo de riqueza e sim um ato ilícito, além disso, a função da sanção deve ser punir, para inibir os demais que desejarem praticar a mesma conduta;

indenizar, aquele que foi privado dos valores devidos; e educar, para evitar a repetição do ato.

X - No caso das infrações meramente formais, a gravidade ou lesividade do ilícito não é proporcional ao valor do tributo, nesses casos não pode a sanção ser quantificada por um percentual incidente sobre a operação, logo não pode ser aplicado o princípio da capacidade contributiva.

XI – O princípio da igualdade está intimamente ligado com o princípio da capacidade contributiva, pois este é a aplicação daquele, usando como critério objetivo a capacidade econômica do contribuinte.

XII - O princípio do não confisco quando aplicado às sanções fiscais, impede a existência de multas em patamares que visam não mais sancionar ou educar o contribuinte faltoso, mas apropriar-se do patrimônio deste contribuinte.

XIII – A proporcionalidade e a razoabilidade estabelecem os limites entre o que é uma sanção confiscatória ou não. Estabelecendo a proporção entre a gravidade da conduta ilícita, o prejuízo causado ao Estado e o grau de rigidez da penalidade.

Apesar da diferente natureza jurídica entre o tributo e a sanção ao ato ilícito, concluí-se que, em regra, os princípios tributários e as limitações ao poder de tributar também são aplicáveis as sanções tributárias. Logicamente, que atentando às características e às finalidades específicas de cada um instituto e observando as conclusões acima relacionadas.

## 5 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- \_\_\_\_\_. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: EDUC, 1976. v. II, p. 08-09)
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CINTRA, Carlos Cezar Souza. Reflexões em torno das sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 54-98.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias, sanções tributárias. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. P53.
- \_\_\_\_\_, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; SANTIAGO, Igor Mauler; MANEIRA, Eduardo. Exclusão da multa moratória em caso de pagamento espontâneo de tributo atrasado (CTN, art. 138). Forma de recuperação de indébito, p. 1.)
- CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.



- DENARI, Zelmo, COSTA JUNIOR, Paulo José. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- FILHO, Luiz Dias Martins, *Infrações e sanções tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 286-301.
- FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. RDDT, 2005
- IBRAIM, Marco Túlio Fernandes. A conformação das sanções fiscais pela observância da capacidade econômica dos contribuintes: análise segundo o princípio da capacidade contributiva. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). *Grandes temas do direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.355-375.
- ICHIARA, Yoshiaki, *Sanções tributárias*. – Questões sugeridas In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 478-511.
- JUNIOR, Dirley da Cunha. Curso de Direito Constitucional, 8. ed. Salvador, Editora Juspodivm, 2014.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução Jose Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editora, 1986.
- LIMA, Ruy Cirne. Princípios de direito administrativo. 6ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 216).
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- \_\_\_\_\_. Sanções políticas no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 30, p. 46-49, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Teoria das sanções tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 159-191.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p.192-222.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p.360-382.

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

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v. 2.

NEDER, Marcos Vinicius; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

\_\_\_\_\_. *Impostos*. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

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

ROLIM, João Dácio. GODOI, Marciano Seabra de. Denúncia Espontânea da Infração. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p.246-253.

ROCHA, Eduardo Dias. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p.123-144.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

\_\_\_\_\_. Sanções tributárias no âmbito da competência estadual. A imputação das penalidades, por infrações praticadas por terceiros, e a personalidade das sanções tributárias. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.) *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 271-284.

DE MELO, José Eduardo Soares. Sanções penais tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções penais tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. p.496-508.

SOILBEMAN, Leib. *Enciclopédia do Advogado*, 5.ed. Thex, 1994