

BREVES PONDERAÇÕES SOBRE MULTAS TRIBUTÁRIAS EXORBITANTES EM FACE DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL RECENTE

BRIEF THOUGHTS ON EXORBITING TAX FINES IN THE FACE OF CURRENT JURISPRUDENTIAL UNDERSTANDING

João Victor Oliveira Alves Araujo¹

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo abordar a aplicação de multas tributárias que desrespeitam normas e princípios legais, que acabam gerando para os contribuintes encargos excessivamente onerosos e que os prejudicam. Assim, busca-se atentar para quais as normas que dão ensejo para que o fisco possa multar o sujeito passivo e quais os limites que o mesmo deve obedecer. Analisa-se também qual a origem da multa e suas classificações, bem como os princípios fundamentais que protegem o devedor do tributo de sofrer uma sanção abusiva por parte da fazenda pública. Por fim expõe-se também as formas que o estado utiliza para auxiliar os contribuintes a quitarem seus débitos tributários, bem como alguns casos concretos, onde vê-se um julgado da 3ª vara da fazenda pública da comarca de São Paulo e o entendimento jurisprudencial que Supremo Tribunal Federal tem adotado expondo quais as vertentes que a multa deve obedecer no momento da sua aplicação.

Palavras-chave: Tributos. Multas. Princípios Normativos. Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT: The purpose of this article is to address the application of tax fines that disregard legal norms and principles, which end up generating tax burdens for taxpayers that are excessively onerous and that harm them. Thus, we seek to pay attention to the rules that give rise to an opportunity for the tax authorities to fine the taxpayer and what limits he must obey. It also analyzes the origin of the fine and its classifications, as well as the fundamental principles that protect the tax debtor from suffering an abusive sanction by the public finances. Finally, the forms that the state uses to assist taxpayers to pay their tax debts are also exposed, as well as some specific cases, where a judgment of the 3rd court of the public estate of the district of São Paulo is seen and the jurisprudential understanding that The Supreme Federal Court has been adopting, explaining which aspects the fine must obey at the time of its application.

Keywords: Taxes. Fines. Normative Principles. Federal Court of Justice.

1 INTRODUÇÃO

Este estudo intenta em analisar questões fáticas e jurídicas com relação a princípios do direito tributário que servem como base para a tributação e como esses mesmos princípios se comportam partindo para o viés das multas tributárias aplicadas pelo fisco (sujeito ativo) para o contribuinte (sujeito passivo). Dessa forma, analisar-se-á o que a legislação brasileira expressa sobre a maneira como esses encargos devem ser aplicados e como eles são efetuados na prática.

Apresentar-se-á problemática que é enfrentada no Brasil, onde há diversos casos em que as multas tributárias, contraídas pelo contribuinte, não pelo mero atraso no pagamento, mas por omissão ou cometimento de ilícitos tributário, tornam-se excessivamente onerosas para os mesmos, dessa forma, o fisco, inúmeras vezes acaba violando princípios legais que são inerentes ao sujeito passivo, que visam sua proteção, afim de que não seja pago além do que lhe é devido.

Apesar das multas tributárias serem legais e viáveis no Brasil, pois há pessoas que fazem uso de diversos meios para sonegar seus tributos, ainda assim, essas multas devem funcionar apenas como um meio de incentivo para o contribuinte adimplir com seus débitos perante o fisco e alertá-los para as consequências que recairão sobre os mesmos em casos de não cumprirem com suas obrigações tributárias.

Ainda assim, o fato do fisco atualmente não ter forças para vigiar de maneira intensiva todos os contribuintes, e punir todos os que se utilizam de meios indevidos para não pagar seus tributos corretamente, não torna viável o uso de multas exorbitantes para penalizar alguns que são flagrados em inadimplência. Seria mais eficaz para essas situações uma melhor eficiência por parte do fisco, afim de buscar uma arrecadação mais satisfatória, como expressou o juiz Luis Manuel Fonseca Pires ao julgar uma ação da Fazenda Pública Do Estado de São Paulo em face da CPHI Equipamentos e Manutenção Ltda – ME. (PIRES, TJ - SP, 2019)

Dessa forma, O ordenamento jurídico brasileiro encontra-se repleto de normas que visam coibir esse tipo de prática. Pode-se encontrar na carta magna, alguns princípios que tem por objetivo proteger o contribuinte de ter que pagar além do que é devido. (BRASIL, 1988).

Princípios como o não confisco, que expressa a proibição do ente tributante impor um tributo que seja excessivamente oneroso ao ponto de confiscar o patrimônio do contribuinte e o da capacidade contributiva, onde a maior tributação deve recair sobre aquele que realmente possui condições de pagá-los, são exemplos de normas que visam à

proteção contra os tributos e multas que são aplicadas de maneira errôneas e excessivamente onerosas.

Dessa forma, ao extrapolar os limites da punição, o sujeito passivo vê-se com multas demasiadas e enfrenta diversos tipos de dificuldades, tais como recuperar os créditos tributários na esfera administrativa ou judiciária, fazendo-se necessário a contratação de contadores e advogados, afim de recuperar o valor da multa que extrapola o seu limite, como também o risco eminente de afetar empresas e patrimônios pessoais.

No decorrer do estudo, apresentar-se-á de forma mais aprofundada os princípios já mencionados e as bases legais das multas. Também abordar-se-á um julgado cujo magistrado posiciona-se com relação as multas tributárias bem como forma que a Suprema Corte tem visto as multas exorbitantes e qual o percentual mais adequado para aplicação das mesmas diante dos casos concretos.

Por fim será brevemente abordada a lei de incentivos à regularização de dívidas ativas e a anistia concedida em 2017, que tem por objetivo a redução das multas para que os contribuintes possam ter condições para pagar suas dívidas com o fisco.

De início, abordar-se-á a base legal e as classificações das multas tributárias, explanando a sua definição, observando quais as práticas que dão ensejo para as mesmas e conhecer quais as suas penalidades previstas no ordenamento jurídico brasileiro.

2 DEFINIÇÃO DE MULTA TRIBUTÁRIA

Como visto inicialmente, o não pagamento de débitos tributário podem acarretar em sanções, sendo a mais comum dentre elas a multa. Segundo o doutrinador Paulsen (2020), a multa é uma espécie de penalidade pecuniária que incide sob o descumprimento da legislação tributária e todas as multas são um reflexo a um ilícito tributário.

Dessa forma, ao aplicar-se, a mesma será constituída como obrigação tributária principal em conjunto com os tributos, tendo suas modalidades de lançamento e também, podendo ser executadas com os tributos a quem diz respeito, assim, entende-se que tanto a multa como o tributo compõem o crédito tributário (PAULSEN, 2020).

Continuando, no entendimento sumulado pelo STF, as multas fiscais são penas administrativas, dessa forma, as mesmas podem ser aplicadas quando o contribuinte desrespeitar as obrigações tributárias e não efetuar o pagamento do valor devido ou deixar de prestar-lhe informações necessárias (BARBOSA, STF, 2010).

2.1 Classificação das multas tributárias

Em seu livro, Paulsen destaca três classes de multa: as moratórias, de ofício e as isoladas. As moratórias dão-se pelo atraso do contribuinte em quitar o seu débito, dessa forma, o seu atraso pode ensejar em penalidade pecuniária.

Já as de ofício são aplicadas diretamente pela autoridade competente, por meio de um auto de infração, quando for comprovado que o sujeito passivo deixou de pagar valendo-se de fraude ou omissão. As isoladas aplicam-se quando o

contribuinte descumpre obrigações acessórias ou por outras infrações (PAULSEN, 2020)

Com relação a classe de multa de ofício, ver-se que se divide em fraude e omissão. Conforme a lei nº. 4502/64, entende-se por:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (BRASIL, 1964).

A mesma ocorre quando sujeito passivo utiliza-se de algumas formalidades no direito para construir realidades de modo consciente, cuja intenção é evadir-se ou burlar a obrigação tributária, assim, no momento em que for flagrado, o fisco poderá puni-lo com multa proporcional se estiver dentro do prazo decadencial e exigir o pagamento de tudo que foi sonegado acrescido de multa, dentro do prazo prescricional, após o lançamento do o crédito tributário.

Já a omissão, consiste no ato do sujeito passivo ter conhecimento do seu débito tributário e não paga-lo, dessa forma, acarreta para o mesmo a mora, os juros e a multa em decorrência dos seus atos. A partir do momento em que o contribuinte deixa de cumprir com sua obrigação, automaticamente ele opta pelo inadimplemento e deve arcar com o ônus advindo do seu comportamento omissivo.

Por fim, há mais um ato que pode gerar multa para o sujeito passivo, como também uma pena de reclusão, qual seja a sonegação.

Ainda conforme a lei nº. 4502/64 entende-se por:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou

parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. (BRASIL, 1964).

A sonegação ocorre quando o contribuinte oculta informações ou documentos que comprovam o fato gerador de tributos. De acordo com a lei dos crimes contra a ordem tributária, fraude consiste na omissão de declaração, a falsificação ideológica ou material ou na utilização de documentos falsos como instrumento para sonegar ao fisco as informações necessárias para o conhecimento do nascimento da obrigação tributária, bem como do montante devido (BRASIL, 1990).

Assim sendo, os atos supracitados podem acarretar não apenas multas, mas também podem ensejar em detenção conforme a lei nº. 8.137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou devesse saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para

eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 1990).

Desse modo, ver-se que a aplicação de multas tributária constitui em ato legal, previsto em lei como também sumulado pelo STF. Ocorre que, diversas vezes há aplicações exorbitantes dessas multas para o contribuinte, de modo que torna-se algo excessivamente oneroso para o sujeito passivo como ver-se no julgado a seguir.

3 SENTENÇA DO PROCESSO Nº. 1019028-45.2018.8.26.0053

O referido processo aborda um litígio entre a Fazenda Pública Do Estado de São Paulo, e a CPHI Equipamentos e Manutenção Ltda - ME e José Domingos Franceschinelli, esta por sua vez, é incumbida de arcar com o ônus de uma multa derivada de ICMS (valor principal), que por sua vez, através de investigação pericial, constava uma média de 781,54% e 746,54% (PIRES, TJ - SP, 2019).

Isto posto, o magistrado Pires, prolator da sentença afirmou que:

Neste contexto, entendo ser o princípio da proporcionalidade, norma- constitucional implícita no sistema jurídico-constitucional pois nenhuma

ordem jurídico-democrática pretende ser desproporcional, orientação adequada em busca da definição de limites à prescrição de multas tributárias. As medidas elaboradas pelo fisco em especial, as multas tributárias devem atender à proporcionalidade, é dizer, precisam ser adequadas e necessárias. Existe adequação quando há um nexo de pertinência lógico entre o motivo, o meio e a finalidade da norma. A necessidade é atendida se é imposta uma medida compatível à situação ao se considerar que não há outro recurso válido ao mesmo efeito almejado. No caso em particular entendo haver violação à adequação subpostulado do princípio da proporcionalidade. (TJ - SP, 29/05/2019).

Após a referida decisão, multa aplicada pelo sujeito ativo, que era absurdamente onerosa para o contribuinte, teve o seu valor reduzido para 20%, pois, segundo entendimento do magistrado, a multa tributária não deve exceder essa porcentagem, afim de preservar o princípio da proporcionalidade (PIRES, TJ - SP, 2019).

Em análise ao julgado supracitado, ver-se que, em diversos casos o fisco não se atém aos direitos que visam à proteção do contribuinte, aplicando-lhe multas exorbitantes, abusando do seu poder de penalizar.

Ocorre que, como já mencionado, a multa tributária deve obedecer aos mesmos princípios que assistem os tributos, assim, deve ser aplicada moderadamente, não podendo chegar a ser um ato confiscatório. Desse modo, a falha do sujeito ativo em relação a fiscalização dos seu contribuintes no geral, não deve ser compensada naquele que foi flagrado cometendo ato infracional.

No mesmo sentido segue o magistrado, quando em sua decisão afirma que o que talvez seja mais essencial diante desses casos, seja o melhoramento na eficiência da fiscalização, afim de apurar um percentual maior e mais satisfatórios dos que

comentem ilícitos tributário ao invés de elevar o valor da multa de forma abusiva.

Desta forma, subtende-se através do referido julgado que, as multas devem obedecer aos mesmos limites que os tributos, limites estes que são garantidos por meio de princípios previstos no ordenamento jurídico, tais como o do não confisco, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, afim de evitar que o ente tributante possa abusar dos seus poderes de penalizar e garantir segurança ao contribuinte.

4 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

No presente tópico, apresentar-se-á um breve conceito sobre princípios, bem como abordar alguns deles que são inerentes do direito tributário, e que tem por objetivo vetar as altas multas tributárias aplicadas pelo fisco de maneira equivocada em face do contribuinte.

Segundo Melo (2000, p. 747-748), em sua definição de princípios, diz que:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, dispositivo fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Dessa forma, subtende-se que, os princípios são indispensáveis para a interpretação da lei e a aplicação da mesma em todas as esferas, sendo base para todo o Direito.

4.1 Princípio da capacidade contributiva

Esse princípio tem por base o artigo 145, §1º, da Constituição Federal, onde diz que, os impostos terão caráter pessoal e serão estipulados conforme a capacidade econômica do sujeito passivo.

Art. 145, §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a 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. (BRASIL, 1988).

Sustentado por esse texto legal, entende-se que, esse princípio tem por objetivo não onerar excessivamente o contribuinte, garantindo-lhe segurança de que não terá sua renda confiscada pela fazenda pública. Dessa forma, observando as suas condições de contribuir com o estado, afim de não prejudica-lo, tão pouco impor um tributo que tenha caráter confiscatório.

Em seu livro, Manual de Direito Tributário, Hugo de Brito diz que, o princípio da capacidade contributiva, na perspectiva da constituição, sempre que for possível, os impostos terão caráter pessoal, dessa forma, tentarão ao máximo, se adequar a capacidade econômica do sujeito passivo, respeitando a lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (SEGUNDO, 2019).

Assim, resta clara a plausibilidade da adequação desse princípio dirigido aos tributos cujas multas seguem a mesma linha de interpretação, visto que há uma preocupação principal do Constituinte em estipular os limites das alíquotas afim de preservar a vedação ao confisco.

Sendo assim, as multas também devem ser vistas na mesma perspectiva, afim de que as mesmas

não venham ser aplicadas das formas que convém ao fisco, usando-as para arrecadar um montante que não conseguiriam apenas com os tributos.

Faz-se necessário que as multas olhem para o contribuinte da mesma forma que os tributos e dessa forma busque a máxima adequação a capacidade econômica do contribuinte afim de que ele possa continuar sustentando-se e desenvolvendo suas atividades.

Visto isto, o princípio da capacidade contributiva exerce uma função fundamental com relação aos tributos, pois, se o mesmo e as eventuais multas não se adequarem aos contribuintes da maneira mais viável possível, pode acarretar uma impossibilidade de continuar garantindo o seu sustento e acabar gerando uma quebra no seu desenvolvimento, fazendo com que o sujeito passivo deixe de ter condições para produzir, visto que boa parte do seu patrimônio estará comprometido com arrecadações para os cofres públicos.

Por fim, as multas em si devem buscar caráter punitivo, visando assegurar que o contribuinte não deixe de cumprir com suas obrigações tributárias, assim, se a mesma desrespeita a capacidade contributiva deixando de buscar a melhor adequação, podem facilmente perder o seu caráter pedagógico e passar a ser um instrumento de confisco.

4.2 Princípio do não confisco

O princípio do não confisco ou vedação ao confisco, tem base legal na constituição federal, em seu artigo 150; IV, onde diz que: “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” (BRASIL, 1988).

Diante disso, é cristalino que os tributos não tem finalidade confiscatória, dessa forma, as multas devem equiparar-se com os tributos e seguir o mesmo viés, afim de respeitar o não confisco.

Segundo (2019), afirma que, em se tratando do princípio do não confisco nas multas tributárias, existe duas correntes doutrinárias a esse respeito. O mesmo aduz que parte dos estudiosos dessa área se manifestam pró aplicação do aludido princípio apenas aos tributos, dessa forma, não poderia alcançar suas penalidades pecuniárias (multas). Em ainda expõe que, para os adeptos dessa corrente, o princípio que deve ser aplicado as multas é o da proporcionalidade.

O supracitado autor ainda expõe que há uma segunda corrente na qual, estudiosos do direito tributário, onde relata que para outros autores as multas também são abraçadas pelo princípio, e que dessa forma não poderia ter caráter confiscatório (SEGUNDO, 2019).

Ocorre que, a Suprema Corte Federal posicionou-se de forma favorável ao princípio ter sua aplicação nas multas, dessas formas, tomou esse posicionamento ao julgar o art. 57, §§ 2º e 3º da ADCT da constituição fluminense na ADI 551/RJ.

Ao analisarmos a referida ação direta de inconstitucionalidade, ver-se que o STF afirmou claramente que as multas não podem ter caráter confiscatório, como pode-se ver a seguir no voto proferido pelo ministro Ilmar Galvão, que afirma:

O senhor Ministro Ilmar Galvão – (relator) : O eminente ministro, Marco Aurélio, ao deferir

monocraticamente a medida cautelar, posteriormente referendada pelo plenário, destacou a plausibilidade jurídica de dois argumentos esgrimidos pelo requerente, quais sejam, o caráter confiscatório das multas e a falha no processo legislativo, que teria afastado a participação do governador do estado na elaboração das normas impugnadas. O Art. 150, IV, da carta da república veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação. Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo. Nesse sentido o RE 91.707, o rel. min. Moreira Alves, [...] Ante o exposto, meu voto julga procedente a presente ação direta, para declarar a inconstitucionalidade dos §§2º e 3º do art. 57 do ato das disposições constitucionais transitórias da Constituição do estado do Rio de Janeiro. (GALVÃO, 2002).

Ainda sobre a referida ADI, ver-se que, ao tratarem sobre a norma em questão, o STF foi unanime em sua decisão acerca da inconstitucionalidade da lei que onerava excessivamente os devedores dos impostos e taxas do referido estado.

Votação: unânime. Resultado: procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais do Estado do Rio de Janeiro. Acórdão citado: RE-91707 .N.PP.: Análise:(MML). Revisão: (VAS/RCO). Inclusão: 12/12/03, (MLR). Alteração: 09/02/04, (SVF). (GALVÃO, 2002).

Em consonância, o doutrinador Sabbag aduz que é indubitável que uma multa que extrapola os limites da razoabilidade, mesmo tendo o objetivo de desestimular o ilícito, mostra-se como um meio de burlar o dispositivo constitucional que prevê a vedação ao confisco (SABBAG, 2017).

É justo afirmar que, as multas tributárias devem ser alcançadas pelo referido princípio, tornando equivocada a prática do fisco em onerar

excessivamente os contribuintes que estão inadimplentes com seus tributos. Assim, em observância ao princípio não confisco, aplicar-se-á a referida multa em um valor proporcional.

4.3 Princípio da proporcionalidade e razoabilidade

Vale ressaltar, também, o princípio da proporcionalidade e o da razoabilidade, que são fundamentais no âmbito tributário com relação às multas, e servem de alicerce para os outros princípios supracitados, tendo em vista que os mesmos visam o caráter pessoal, bem como graduar os tributos para seus contribuintes de acordo com a sua capacidade econômica.

Em atendimento ao princípio da razoabilidade, faz-se necessário obedecer à proporcionalidade visando-se com isto a criação de uma linha que limita do poder de multar que o fisco muitas vezes excede.

Em seu livro, "Processo Tributário", Segundo (2019) ao falar sobre o princípio da proporcionalidade, aduz que, o mesmo possui um vínculo com o princípio da Razoabilidade, ambos com a finalidade de controlar as relações entre meios e fins, como também a sua essencialidade em servirem para orientar as condutas de quem vai interpretar e aplicar as normas jurídicas e auxiliarem na difícil tarefa de controlar os abusos do poder público.

Dessa forma, não há dúvidas de que o ente tributante, ao multar seus contribuintes, devem sempre atentar-se aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, afim de respeitar o contribuinte que por sua vez não deve ser

submetido a uma multa exorbitante que fere seus direitos.

Em sua sentença, o juiz de Direito Luis Manuel Fonseca Pires (TJ - SP, 2019) reitera que, sendo o princípio da proporcionalidade uma norma constitucional, as medidas tomadas pelo fisco, em se tratando de multa tributária, devem continência a proporcionalidade, pois devem ser adequadas e necessárias.

Destarte, é fundamental que a medida sancionatória a ser tomada pelo sujeito ativo da relação tributária, deva ser razoável e proporcional, sem a necessidade onerar excessivamente o contribuinte pela falha na sua obrigação, seja ela principal ou acessória e aplicar a multa não como caráter confiscatório, mas como meio preventivo, afim de que o contribuinte cumpra com suas obrigações e não reincida.

Assim, ao analisar os princípios supracitados, entende-se que, o que torna uma multa confiscatória é a inobservância da capacidade contributiva do sujeito passivo, onde parte-se para a aplicação de uma penalidade pecuniária com caráter confiscatório pala sua exorbitância e desrespeito ao proporcional e ao razoável, não fazendo da multa uma punição para evitar a reincidência, mas um meio de arrear mais valores dos contribuintes além dos parâmetros estipulados pelas alíquotas dos tributos pré-estabelecidas legalmente.

Todavia, diversas vezes, o contribuinte não suporta o encargo que lhe foi exigido e o estado busca formas de auxiliar o mesmo a adimplir com o seu débito fiscal, concedendo descontos para as multas, parcelando ou até criando leis de incentivo fiscal. Entre essas formas um exemplo é a anistia.

5 BENEFÍCIOS CONCEDIDOS PARA AUXILIAR NA ADIMPLÊNCIA DAS MULTAS

5.1 Anistia

De acordo com Sacha Calmon, em seu livro curso de direito tributário brasileiro, o mesmo descreve a anistia como sendo uma desobrigação do pagamento de multas que foram aplicadas pelo descumprimento das obrigações tributárias, sendo, portanto, uma modalidade de extinção do crédito tributário decorrente de multas (COÊLHO, 2020).

O código tributário nacional, em seu artigo 180, diz que será concedida a mesma apenas para os créditos anteriores a sua vigência, ou seja, se determinado ente cria a lei de anistia, a multas que serão anistiadas só poderão se referentes às infrações cometidas anteriormente a data da sua vigência, dessa forma, as posteriores, não poderão ser alcançadas (BRASIL, 1966).

Em exemplo prático de anistia, tem-se a lei nº. 13.496, de 24 de outubro de 2017, sancionada pelo presidente da república a época, Michel Temer. Estima-se que foi concedida a maior anistia dos últimos dez anos. O grande refis conseguiu perdoar 47,4 bilhões em dívidas de 131 mil contribuintes, sendo também concedido um parcelamento de 175 prestações do valor de 59,5 bilhões.²

A lei prevê em seu texto a seguinte proposta para os contribuintes:

Art. 2º - I - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e a liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro

Líquido (CSLL) ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a possibilidade de pagamento em espécie de eventual saldo remanescente em até sessenta prestações adicionais, vencíveis a partir do mês seguinte ao do pagamento à vista; III - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante: a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora e 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora e 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; ou c) parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas, e cada parcela será calculada com base no valor correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, e não poderá ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada; ou. (BRASIL, 2017).

Apesar de o benefício facilitar a quitação dos débitos para os contribuintes, resta claro que se o fisco aplicasse as multas sempre em valores razoáveis, como ficou após a lei citada, esses devedores que aproveitaram o momento já haveriam saldado os seus débitos sem a necessidade da concessão do perdão para parte das suas dívidas tributárias.

5.2 Lei nº. 13.988, de 14 de abril de 2020

Outra proposta feita pela união, encontra-se na lei nº. 13.988, criada com o objetivo de fornecer aos contribuintes um incentivo para adimplir com seus débitos perante o fisco.

Dessa forma, por meio de descontos, a norma busca ajudar os contribuintes incluindo os que possuem débitos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, tais como pessoas jurídicas em processo de recuperação judicial ou falência.

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios: I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do caput do art. 14 desta Lei; §2º É vedada a transação que: II - implique redução superior a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados; §3º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o inciso II do §2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no §11 do art. 195 da Constituição Federal. (BRASIL, 2020).

Ante o exposto, resta claro que, a abusividade das multas que o fisco impõe, tem gerado inadimplências por parte do contribuinte, acarretando em consequências prejudiciais para o mesmo quando tem sua empresa ou seu nome inscrito em dívida ativa. Em diversas situações, o encargo da multa torna-se tão oneroso que tanto o sujeito ativo como o passivo se veem prejudicados, pois o contribuinte precisa quitar seus débitos e o fisco recolher o valor.

Todavia, a multa, quando abusiva, ao invés beneficiar o ente tributante, muitas vezes acabam criando barreiras que impedem de ambos atingirem seus objetivos (pagar e receber). Diante desta situação que o fisco cria, ele mesmo acaba na maioria das vezes tendo que desfazer-la, como vimos nos exemplos das leis mencionada, onde diversos contribuintes obtêm a oportunidade de quitar seu

débito tendo as multas reduzidas em metade ou mais do seu valor.

Visto isto, fica nítido que é inviável a abusividade das multas, pois, a grande maioria dos devedores só pagarão através dos benefícios que o auxiliam, baixando de forma considerável o valor das multas. Assim, o fisco ao impor a multa abusiva ao sujeito passivo e após criar leis que baixa o valor da multa elevada que ele mesmo impôs, revela por si só a ineficácia da sua medida.

Por fim, para evitar tal situação, seria mais atrativo para ambos a cobrança da multa que respeitasse a capacidade contributiva, o não confisco e a proporcionalidade, utilizando-se da mesma não com a finalidade de enriquecer os cofres públicos, mas sim, de educar o contribuinte a pagar os tributos devidos. Pois quando a multa perde esse caráter, ela tem uma grande probabilidade de prolongar o pagamento que na maioria das vezes não serão pagos com o valor integral e sim reduzidos por anistia ou leis de incentivos fiscais que buscam auxiliar o contribuinte.

6 ENTENDIMENTO DA SUPREMA CORTE ACERCA DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Com relação as multas tributárias, por muitos anos o entendimento do Supremo Tribunal Federal segue a mesma tendência, sempre preservando os princípios do não confisco e razoabilidade e buscando o valor mais proporcional da multa. Assim, o egrégio tribunal em suas decisões veda as multas que chegam ou ultrapassam 100% do valor do tributo, considerando o ideal das multas uma porcentagem bastante inferior ao valor principal.

6.1 Recurso extraordinário número 91.707

Em 1979, a Suprema Corte posicionava-se com relação a porcentagem das multas e a necessidade de prevenir o caráter confiscatório. Diante disto, os ministros há época julgaram o recurso extraordinário número 91.707, que discutia-se multa moratória em 100% do valor do imposto (ALVES, STF, 1979).

Continuando, foi observado no julgado que, a aplicação da multa teria perdido o seu caráter pedagógico e não estaria sendo aplicada apenas com a finalidade de corrigir a transgressão e sim de compensar a iniciativa da fazenda em ajuizar ação fiscal em face do contribuinte. Dessa maneira, a sanção aplicada pelo fisco perde a sua finalidade principal e viola o não confisco.

Os votos em maioria prezaram pela redução da multa tendo em vista o seu caráter confiscatório. Assim sendo, a multa que fora cobrada teve sua redução em 70%, entendendo assim que 30% seria o valor adequado e não feriria o princípio do não confisco (ALVES, STF, 1979).

6.2 Ação direta de inconstitucionalidade número 551

No ano de 2002, o Supremo Tribunal Federal, mais uma vez manifestou-se com relação às multas exorbitantes através da Ação Direta de Inconstitucionalidade 551, que visava declarar a inconstitucional dos parágrafos 2 e 3 do artigo 57 da constituição Fluminense.

Em seu texto, a mesma informava que as multas consequentes do não recolhimento dos impostos e das taxas de competência estadual, não poderiam ser inferiores a duas vezes o seu valor e que as multas consequentes da sonegação não poderiam ser inferiores a cinco vezes o seu valor (BRASIL, 2002).

Mesmo com a legitimidade que cada um dos estados detém para reger-se por sua própria Constituição, conforme previsão na Magna Carta, onde expõe que os mesmos se organizam pela sua própria lei e constituição que adotaram. Ainda assim, faz-se obrigatório que todas as normas estaduais sigam os padrões da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Isso ocorre em virtude do poder constituinte derivado decorrente, que segundo Rodrigo Padilha, em seu livro Direito Constitucional, afirma que trata-se de um poder concedido ao ente federado para melhor organizar-se, com relação a sua área territorial, tendo em vista que adaptará melhor a sua realidade com as normas impostas pela Constituição (PADILHA, 2020).

Assim, cada estado possui a sua própria Constituição que tem como base a lei maior. Contudo, a norma em foco fere claramente o artigo 150, inciso IV da Carta Magna, a qual aduz que é vedado a união e seus entes federativos utilizar-se dos tributos para produzir efeito de confisco (BRASIL, 1988).

À vista disso, o então governador do estado que ajuizou a ação direta, baseou-se no referido texto constitucional, enquanto a assembleia legislativa do estado do Rio de Janeiro defendeu que o texto havia sido editado dentro dos limites do poder

constituente decorrente, fixado pela Constituição Federal (BRASIL, 2002).

Ocorre que, a suprema corte entendeu que mesmo não sendo tributo, as multas tributárias devem seguir o texto constitucional no que tange ao não confisco, ou seja, as multas não podem ser confiscatórias e deve ter uma limitação tal como os tributos, não podendo ser onerosa ao ponto de afetar a propriedade do contribuinte confiscando-a por meio de tributação (BRASIL, 2002).

Dessa forma, a Suprema Corte decidiu que os referidos parágrafos tinham o efeito de confisco e que o caráter confiscatório de tais multas não poderiam ser desassociada da proporcionalidade que deve haver entre a violação da norma tributária e a sua consequência e que estas normas estavam apresentando essa desproporcionalidade ao exigir que as multas não poderiam ser inferiores a duas vezes o valor do tributo, quando não recolhido (BRASIL, 2002).

O entendimento do Supremo Tribunal Federal, presente na citada ação direta de inconstitucionalidade é o que tem prevalecido. Dessa forma, ao aplicar a multa ao contribuinte, o fisco deve se ater a essa decisão e buscar a proporcionalidade no momento em que for multar o contribuinte, afim de não aplicar de forma exorbitante e multa-lo de modo proporcional conforme a sua capacidade.

6.3 Recurso Extraordinário 606.010

Em recente decisão proferida no ano de 2020, a Corte Superior, em face do recurso extraordinário, manifesta-se sobre a porcentagem mais adequada

para a aplicação das multas tributárias. No caso em questão, prevaleceu o voto do relator no qual foi considerado que o percentual de 20% do valor da multa aplicada não estaria ferindo os princípios da razoabilidade e do não confisco (AURÉLIO, STF, 2020).

A lei que teve por base a aplicação da referida multa aduz que:

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3o deste artigo. (BRASIL, 2002).

Dessa forma, negou-se o provimento do recuso pela maioria dos ministros sendo considerada no entendimento dos mesmos a multa de 20% não-confiscatória e razoável (AURÉLIO, STF, 2020).

Por fim, resta claro que o posicionamento da Suprema Corte é consideravelmente contrário a aplicação da multa excessivamente onerosa, deixando claro em seus julgados, que a multa deve obedecer ao princípio constitucional do não confisco e a razoabilidade.

Assim sendo, ao aplicar-se uma multa ao contribuinte, o ente tributante deve ater-se a normas

legais e a forma como a jurisprudência posiciona-se diante dos casos em que as multas extrapolam seus limites, afim de respirar o contribuinte e evitar transtornos para o mesmo.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo desse estudo, foi possível observar de forma ampla a maneira como o fisco, algumas vezes tem multado os contribuintes. Com base nos julgados apresentados, vê-se que, a multa em valor exorbitante tem sido algo bastante recorrente no Brasil.

Assim, mesmo tendo o poder para aplicar sanções aos contribuintes que não pagam devidamente os seus tributos de forma proposital, buscando meios para eximir-se do pagamento, ainda deve-se obedecer a limites normativos, não podendo o sujeito ativo multar o passivo em valores abusivos que entenda ser o mais adequado.

Deve-se sempre guiar-se pelo princípio do não confisco, afim de respeitar o patrimônio do contribuinte como prevê a Constituição Federal e buscar sempre a razoabilidade da multa, algo que é bastante mencionado nos julgados abordados, tendo em vista que atualmente o Supremo já possui um entendimento consolidado que segue há anos.

Dessa maneira, torna-se mais viável que o fisco busque melhoras com relação a eficiências no que tange a fiscalização dos contribuintes. O que observa-se com as multas exorbitantes, é que tem sido uma espécie de compensação, onde o infrator que foi apanhado com a prática de sonegação ou omissão do pagamento dos tributos, é multado demasiadamente, compensando-se outros que não

foram, ficando nítido esse objetivo ao analisar as multas que chagam a 100% ou mais do valor principal.

Vê-se a ineficiência desse ato ao observar-se que em diversos momentos são criados meios de auxílio aos contribuintes devedores para quitarem seus débitos, como visto na lei de incentivos fiscais e na lei de anistia do ano de 2017, e o que se entende com isso é que muitas vezes as multas são aplicadas em valores absurdos e tem-se que criar normas para ajudar os contribuintes que se negam a pagarem suas dívidas com o fisco.

Tendo em vista essa prática, torna-se de extrema importância o posicionamento da Suprema Corte ao entender que até 20% do valor principal sendo aplicado como multa, é o mais próximo da obediência do princípio do não confisco e do princípio da proporcionalidade. Assim, a multa que ultrapassa essa porcentagem pode-se ser considerar inapropriada.

Quando há inobservância por parte do fisco com relação aos princípios e as jurisprudências, e aplica-se multas excessivamente onerosas ao contribuinte, gera para o mesmo todo um transtorno para reaver o valor pago indevidamente que poderia evitar-se com a simples aplicação da multa moldada com as normas. Entende-se com isso que, ao violar esses direitos inerentes ao contribuinte, o sujeito ativo mostra-se ineficiente.

REFERÊNCIAS

ALVES, Rel. Min. Moreira. **RE 91707** - MG. Brasília: STF – 2 T, j. 11/12/1979. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/697499/recurso-extraordinario-re-91707-mg/inteiro-teor-100416039>. Acesso em 10 fev. 2021.

AURÉLIO, Rel. Min. Marco. **RE 606010** - PR AgR. Brasília: STF, j. 25/08/2020. Disponível em: (<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3797543>). Acesso em 10 fev. 2021.

BARBOSA, Rel. Min. Joaquim. Súmula nº. 565 – **RE 278.710** AgR. Brasília: STF, 2ª T, j. 20/04/2010, DJ de 28/05/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2033>. Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. **Lei nº. 13.988**, de 14 de abril de 2020. Brasília: Senado, 2020.

BRASIL. **Lei nº. 13.496**, de 24 de outubro de 2017. Brasília: Senado, 2017.

BRASIL. **Lei nº. 10.426**, de 24 de abril de 2002. Brasília: Casa Civil, 2002.

BRASIL. **Lei no. 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Brasília: Casa Civil, 1990.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional, lei nº. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília: Senado, 1966.

BRASIL. **Lei nº. 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Brasília: Senado, 1964.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2020.

GALVÃO, Rel. Ilmar. **Ação direta de inconstitucionalidade - ADI nº. 551**. Brasília: STF, Data de Julgamento: 24/10/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14- 02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039, 2003. Disponível em:

<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772507/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-551-rj/inteiro-teor-100488660>. Acesso em 10 fev. 2021.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2000.

PADILHA, Rodrigo. **Direito constitucional**. 6 ed., Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11 ed., São Paulo: Saraiva, 2020.

PIRES, Rel. Dr. Luis Manuel Fonseca. **Processo nº: 1019028-45.2018.8.26.0053** – SP. São Paulo, TJ - SP - 3ª Vara de Fazenda Pública, Julg. 29/05/2019. Disponível em:

https://www.jusbrasil.com.br/processos/187966171/processo-n-1019028-4520188260053-do-tjsp?utm_source=searchbox_sitelink. Acesso em 04 fev. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

SEGUNDO. Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário**. 11 ed., São Paulo: Atlas, 2019.

SEGUNDO. Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 11 ed., São Paulo: Atlas, 2019.

Recebido em: 02 de outubro de 2021

Avaliado em: 10 de outubro de 2021

Aceito em: 15 de outubro de 2021

1 Advogado. Pós-graduando em Direito Tributário e Processo Tributário Pela Universidade Regional do Cariri E-mail: jvictoralves33@gmail.com