

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA PELA NÃO HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DO ARTIGO 74, §17, DA LEI 9.430/1996

CONFISCATION CHARACTER OF THE FINE FOR NON APPROVAL OF TAX COMPENSATION: ANALYSIS OF LAW 9.430/1996, ARTICLE 74, §17,

Joel de Lima e Silva¹
Flawbert Farias Guedes Pinheiro²

RESUMO: Este trabalho apresenta um estudo a respeito de possível ofensa ao princípio constitucional da vedação ao confisco de um dispositivo normativo, qual seja o artigo 74, §17, da Lei 9.430/96. Esta lei dispõe sobre legislação tributária no âmbito federal e o parágrafo em análise, especificamente, trata de uma multa isolada, nos casos em que a compensação de créditos tributários não seja homologada. Há discussão nos tribunais superiores – ousa-se dizer: histórica – a respeito da constitucionalidade desta e de outras disposições dessa lei, de modo que este estudo se faz ainda mais pertinente. De sorte que será exposta uma análise dos conceitos legais e doutrinários objeto desse estudo, para que se possa compreender se há ocorrência de ofensa ao mencionado princípio constitucional.

Palavras-chave: Tributário. Confisco. Multa tributária. Compensação tributária..

ABSTRACT: This work presents a study about a possible offense to the constitutional principle of the prohibition of confiscation of a normative provision, article 74, §17, of Act 9430/96. This Act is part of the tax legislation at the federal level and the paragraph under analysis specifically deals with an isolated fine, in cases where the offset of tax credits is not approved. There is discussion in the higher courts – dare we say: historical – about the constitutionality of this and other provisions of this Act, so that this study becomes even more pertinent. Then, an analysis of the legal and doctrinal concepts object of this study will be exposed, so that it is possible to understand if there is an offense against the mentioned constitutional principle.

Keywords: Tax. Confiscation. Tax fine. Tax compensation..

1 INTRODUÇÃO

O caráter confiscatório se verifica quando há um excesso na atuação do Estado quanto à cobrança de tributos. O presente trabalho inova, trazendo uma situação prática, pois, apesar de ser assente na doutrina nacional, a extensão do efeito de confisco às multas tributárias colocará em xeque a previsão de uma multa em específico, qual seja a prevista no artigo 74, §17 da Lei 9.430/1996.

As multas tributárias são plurais e, como de praxe no âmbito do Direito Tributário, existem muitas especificações. Sem adentrar, por hora, em entendimentos doutrinários, a legislação tributária vigente divide-as em três espécies de multa: moratória, de ofício, e isolada. A multa pela não homologação da compensação tributária se enquadra como isolada, como dispõe em sua redação.

Nesse contexto, a compensação que se trata aqui, apesar de guardar relação com o conhecido conceito de compensação da seara privada – disposto no Código Civil Brasileiro –, carrega consigo peculiaridades que os divergem. Desta feita, será apresentado um paralelo entre estes tipos de compensação com o fito de melhor compreender a exposição desse tema.

Feitas essas considerações, é imperativo salientar o imbróglio que se pode gerar com a incompleta compreensão de cada instituto jurídico aqui apresentado. Como já mencionado, o Direito Tributário carrega inúmeras peculiaridades que lhe são substanciais e que não podem ser ignoradas. Assim, nesse trabalho serão expostos todos os conceitos, mesmo os considerados familiares de outros ramos do direito.

Dessa forma, considerando a possibilidade de o contribuinte requerer a compensação tributária, e na hipótese de não ser homologado o seu pedido, é possível a incidência da multa tributária prevista no artigo 74, §17, da Lei 9.430/1996. Nesse caso, o Estado teria legitimidade para impor multa tributária desconsiderando a possibilidade de o contribuinte possuir direito à compensação? Não teria caráter confiscatório, uma multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da obrigação principal, sabendo que essa não homologação pode ter se dado mesmo com o contribuinte agindo de boa-fé?

Diante da necessidade de observância ao Princípio da Vedação ao Confisco na instituição de tributos, é importante que se analise o caráter confiscatório da multa tributária do artigo 74, §17, da Lei 9.430/1996, ainda que, em apressada análise da previsão constitucional, tal princípio não se aplique às multas tributárias.

Faz-se necessário, portanto, um estudo mais aprofundado quanto à legitimidade do Estado para impor tamanho gravame, podendo, em alguns casos, o contribuinte estar de boa-fé no pedido de compensação tributária. Assim, a imposição dessa penalidade, em específico, se apresenta como uma afronta ao Princípio da Vedação ao Confisco.

Nesta senda, aponta-se para a contemporaneidade desse tema, figurando atualmente como objeto de discussão com repercussão geral reconhecida na Suprema Corte, visto que a compensação tributária faz parte do cotidiano dos profissionais atuantes no Direito Tributário. Fica, portanto, evidente a necessidade dessa pesquisa acadêmica.

Para tanto, o presente trabalho traz consigo o encargo de demonstrar a necessidade de observância ao Princípio da Vedação ao Confisco na aplicação da multa tributária aqui analisada, explicitando o seu caráter confiscatório. Então, serão apresentados os conceitos dos institutos jurídicos contidos no tema e, ainda, será desenvolvido um cotejo entre a hipótese de multa objeto desse trabalho e as demais multas tributárias.

Com isso, é elencada, como objetivo final, a análise da ocorrência de ofensa ao Princípio da Vedação ao Confisco, caso se mostre possível a aplicação de tal princípio à hipótese de multa tributária do artigo 74, §17, da Lei 9.430/1996.

Por fim, a metodologia aplicada neste trabalho foi a dialética e a explicativa, considerando-se basilar a busca pelas definições legais. Sendo substanciais as fontes oriundas de doutrinas ou mesmo de dados coletados em sítios eletrônicos e, concomitantemente, o acompanhamento dos entendimentos jurisprudenciais.

2 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Preliminarmente, é necessário destacar a importância do Princípio da Vedação ao Confisco, sendo um limitador para o Estado na cobrança de tributos e um protetor ao contribuinte. Assim, a proibição do confisco, encontrada na previsão na Constituição Federal (CRFB/88), e aniquilada pelo Código Tributário Nacional (CTN) é, ainda, dissecada pelos doutrinadores e Tribunais Superiores, dada a sua subjetividade, tal qual a seguir se expõe.

Usa-se o termo “limitador”, pois o mencionado princípio objetiva que a máquina Estatal não seja usada como meio para cobrança indiscriminada de tributos. Constitui, junto ao Princípio da Capacidade Contributiva, um limitador da ação estatal. Desta feita, se de um lado o Estado deve instituir tributos levando em consideração as possibilidades de cada um, de outro lado, deve se policiar para não gerar o efeito de confisco. (PAUSEN, 2017, p. 69).

Nessa esteira, dando ênfase à evolução histórica e à importância desse princípio, o professor Luiz Emygdio F. da Rosa Junior leciona com maestria em sua obra, tal que pela importância e didática acurada, transcreve, *ipsis litteris*:

Outro princípio expresso que deve ser destacado está consagrado no art. 150, IV, da CF de 1988, que veda às entidades federadas ‘utilizar tributo com efeito confisco’. Tal princípio era entendido como implícito na Constituição anterior face aos §§ 11 e 12 do art. 153: o primeiro proibia o confisco e o segundo assegurava o direito de propriedade. Tributo com efeito confiscatório é aquele que pela sua taxação extorsiva correspondente a uma verdadeira absorção, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem o pagamento da correspondente indenização ao contribuinte. A vedação do tributo confiscatório decorre de um outro princípio: o poder tributário deve ser compatível com o de tributar e não o de destruir. Assim, tem efeito confiscatório o tributo que não apresenta as características de razoabilidade de justiça, sendo, assim, igualmente atentatório ao princípio da capacidade contributiva. O art. 150, IV, da CF de 1988 limita-se a enunciar o princípio sem precisar o que se deve entender por tributo confiscatório. Daí o referido princípio deve ser entendido em termos relativos e não absolutos, examinando-se, em cada caso concreto, se a taxação estabelecida pelo tributo atenta ou não contra o direito de propriedade. (ROSA JÚNIOR, 1995, p. 320).

De certo, não há, na Carta Maior, uma precisão exata para definição desse efeito confiscatório, mas sim o cuidado de apenas prever a observância ao princípio, então, o professor mencionado no fragmento acima faz, para tanto, uma análise sistemática da Constituição Federal.

Ainda nesta baila, a subjetividade que carrega este princípio constitucional não pode ser ignorada. É certo que o efeito confiscatório a que se refere a nossa Carta Maior constitui conceito indeterminado, assim, deve ser interpretado de uma ótica político-filosófica. Devendo, para tanto, ser necessariamente observada a razoabilidade, a fim de que se evite exações demasiadas que aparentem ao sujeito passivo, uma punição. (ALEXANDRE, 2020, p. 181).

Não obstante, como descrito acima e segundo instrui o professor Alexandre (2020, p. 181), o Princípio da Vedação ao Confisco possui caráter subjetivo, devendo ser avaliado caso a caso, a fim de se aferir a ocorrência ou não do efeito de confisco. Assim, não há parâmetros objetivos para que se obtenha uma definição exata.

Entrementes, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 551/RJ), com relatoria do Ministro Ilmar Galvão, a Suprema Corte firmou entendimento, declarando inconstitucionais as multas tributárias impostas em montante dobrado do débito, no caso de mora, ou mesmo o quántuplo, no caso de sonegação. Logo, para que se esclareça de maneira mais completa, a seguir expõe, in verbis, trecho do emblemático voto do Ministro Sepúlveda Pertence:

[...] não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, no caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional. (STF, Tribunal Pleno, ADI 551/RJ, Relator Ministro Ilmar Galvão, j. 24/10/2002, DJ 14/02/2003, p. 46).

Em seu voto, fazendo referência ao acórdão já consolidado na Corte, no qual o Ministro Aliomar Baleeiro confessa não saber ao certo o que era segurança nacional, mas sabia o que não o era, o Ministro Sepúlveda Pertence, explicita a falta de parâmetros objetivos para definição de multa confiscatória. Entendendo, porém, que no caso em concreto, tal multa tributária carregava o efeito confiscatório.

2.1 Vedação ao efeito de confisco na Constituição Federal

Dispõe a Constituição Federal em seu artigo 150, IV, que é vedado aos Entes da Federação a instituição de tributos “com efeito de confisco”. Diante disso, é possível observar o desejo do constituinte de proteger o contribuinte, estabelecendo para tanto, essa vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. (BRASIL, 1998, s.p.).

Nesta linha, a disposição da Carta Maior acima mencionada, faz parte de um rol de princípios tributários explícitos na Constituição. E é imperativo salientar que, o que se veda é o efeito de confisco, ou seja, um tributo de incidência descomedida, produzindo assim, tanto no contribuinte quanto na sociedade como um todo, o sentimento de que se está sendo punido. (ALEXANDRE, 2020, p. 180).

2.2 Princípio da Vedação ao confisco no Código Tributário Nacional

No Código Tributário Nacional há, igualmente, previsão a respeito do confisco, sendo que neste dispositivo, a vedação ao confisco reside no próprio conceito de tributo, estampado no artigo 3º do CTN, a seguir transcrito:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Grifou-se) (BRASIL, 1966, s.p.).

Portanto, é possível afirmar que, assim como a Constituição Federal veda o efeito de confisco, para o CTN também não é considerado tributo aquele que constitua sanção de ato ilícito. Desta feita, fica claro que no Brasil, o tributo não pode ter caráter confiscatório, pois o ordenamento jurídico não deixa brechas para que de outra forma se entenda.

Dessa maneira, fica claro que tanto o confisco - reprimido pela própria definição legal de tributo, trazida na redação do artigo 3º, do CTN – quanto o efeito de confisco, que a Constituição Federal veda de forma expressa no artigo 150, IV, estão evidentemente proibidos pelo ordenamento jurídico brasileiro. (ALEXANDRE, 2020, p. 180).

2.3 Extensão do princípio da Vedação ao Confisco às multas tributárias

Em verdade, os dispositivos normativos acima apresentados impedem o caráter confiscatório dos tributos.

Assim, em que pese a omissão normativa, o Supremo Tribunal Federal já consolidou o entendimento, no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade 551/RJ (acima mencionada) em votação unânime, que a vedação ao efeito de confisco, prevista constitucionalmente, se estende às multas tributárias, fazendo, para tanto, uma interpretação extensiva do artigo 150, IV, da Carta Magna.

Com isso, o Princípio da Vedação ao Confisco é perfeitamente aplicável às multas tributárias. Sendo necessária, assim, a observância da razoabilidade por parte do Estado, também na aplicação de multas tributárias, sob pena de ofensa ao referido princípio. (ALEXANDRE, 2020, p. 180).

Nesse ínterim, o objeto de estudo desse trabalho é voltado às multas tributárias, especificamente, à multa isolada pela não homologação da compensação de créditos tributários.

3 COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

De modo geral, a compensação no âmbito do Direito Tributário é uma forma de extinção do crédito tributário e encontra-se prevista no artigo 170 do Código Tributário Nacional que traz em sua redação, *ipsis litteris*:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento. (BRASIL, 1966, s.p.).

Dessa forma, o CTN apresenta a possibilidade de compensação de créditos tributários, no entanto, atribui à lei específica a função de autorizar, de modo que o direito não decorre diretamente do CTN,

sendo necessária a edição de lei específica autorizando a compensação entre o sujeito passivo e Fazenda Pública, por certo, nos casos em que este primeiro tenha créditos contra o segundo. (PAUSEN, 2017, p. 281)

Essa compensação pode se proceder de ofício ou a requerimento do contribuinte que, para tanto, deverá ter, obviamente, créditos contra a Fazenda Pública e possuir débito em aberto, é imprescindível ainda, como pelo fragmento acima se aduz, a previsão em lei específica autorizadora.

3.1 Compensação no âmbito do Direito Civil e no âmbito da Legislação Tributária

Em análise do Código Civil brasileiro, é possível encontrar o instituto da compensação como uma forma de extinção de obrigação, na medida em que se compensarem, tendo em vista a satisfação das partes. Assim prevendo o mencionado código, *ipsis litteris*: “Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.” (BRASIL, 2002, s.p.).

Ainda nesta baila, Figueiredo (2020, p. 348) disciplina que “A compensação é o meio de extinção de obrigações recíprocas entre sujeitos que são, simultaneamente, credor e devedor um do outro”. Nesse sentido, o instituto da compensação, no âmbito do Direito Civil, exige uma relação jurídica preexistente para que se possa realizar a compensação. No caso, uma relação em que as partes acumulem o status de credor e devedor um do outro, concomitantemente.

Em se tratando de Direito Tributário, similarmente, o Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 170, a possibilidade de compensação de créditos entre contribuinte e a Fazenda Pública. Por óbvio, nesta situação, há uma relação desigual, uma vez que se trata de um particular em face do Estado, de modo que não seria viável a aplicação de uma compensação nos mesmos moldes da Lei Civil. (ALEXANDRE, 2020, p. 547)

Assim, nem mesmo o próprio CTN autoriza a compensação, apenas prevê tal possibilidade, e encarrega à lei específica o poder de autorizar compensações tributárias, de acordo com as peculiaridades de cada espécie de tributo, podendo cada Ente Federativo dispor sobre compensação, impondo em suas leis próprias os limites e condições que devem ser observados. (PAUSEN, 2017, p. 281)

Diante disso, compreende-se que, assim como no Direito Civil, na Legislação Tributária há a necessidade da existência de reciprocidade de dívidas. Contudo, é imperativo salientar que a mera existência dessa reciprocidade não é suficiente para que se realize, de maneira automática, a compensação de créditos tributários. Exige-se, todavia, que a lei estabeleça as condições e garantias ou mesmo que tal incumbência seja delegada à autoridade administrativa. Ora, é nítido que a compensação tributária estatuída no artigo 170 do CTN diverge, em alguns pontos, da compensação prevista no artigo 368 do Código Civil, sendo peculiar no âmbito do Direito Tributário a possibilidade de se compensar

crédito vincendo (ainda não vencido), o que no âmbito do Direito Civil não é possível. (ALEXANDRE, 2020, p. 547).

Por considerar esclarecedora, adiante, transcreve-se lição do professor Alexandre (2020, p. 548), a respeito dessa distinção:

Em Direito Civil, a compensação depende de que as dívidas recíprocas sejam líquidas (quanto ao valor), certas (quanto à existência), vencidas (quanto à exigibilidade) e fungíveis (quanto ao objeto).

(...)

Em Direito Tributário, o valor do crédito que o particular quer compensar com o crédito tributário deve ser líquido, certo e em dinheiro (o que garante a fungibilidade). Todavia, [...] é possível a compensação de crédito ainda não vencido (vincendo). (ALEXANDRE, 2020, p. 548).

Desta feita, fica clara a possibilidade de se compensar créditos tributários vencidos, o que não se permite no âmbito do Direito Civil.

Ademais, ratificando essa diferenciação que aqui se expôs, o Superior Tribunal de Justiça já consolidou entendimento no bojo da Súmula 464, nos seguintes termos: “A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária”. (STJ, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, DJe 08/09/2010).

Nesse ponto, passa-se agora a analisar a aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco às multas tributárias.

5 MULTAS TRIBUTÁRIAS

Inicialmente, faz-se necessário apresentar o que se entende atualmente por multa tributária, seu conceito e cabimento. A doutrina majoritária divide as multas tributárias em multas moratórias, aplicadas quando da ocorrência de atraso injustificado; e multas punitivas, aplicadas quando o contribuinte descumprir as normas tributárias (ALEXANDRE, 2020, p. 187). Fazendo contraponto a isto, o ilustre Leandro Paulsen apresenta classificação ainda mais didática, que é, inclusive, adotada também pela legislação tributária, dividindo as multas tributárias em três tipos (moratória, de ofício e isolada), como segue:

As multas moratórias constituem penalidades aplicadas em razão do simples atraso no pagamento de tributo. As multas de ofício são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar tributo, mediante omissão ou fraude. As multas isoladas, por sua vez, são aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não devido determinado tributo. (PAULSEN, 2017, s.p.).

Nesta senda, como se depreende do trecho acima transcrito, Paulsen divide especificamente as multas punitivas em duas: de ofício e isoladas. A multa pela não homologação da compensação tributária, prevista no artigo 74, §17 da Lei 9.430/96, encontra-se classificada como uma multa isolada, segundo a classificação acima apresentada, como também sua própria redação estabelece:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento,

poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Grifou-se) (BRASIL, 1996, s.p.).

Portanto, a multa que se aplica em decorrência da não homologação da compensação tributária é uma multa punitiva e, segundo entendimento da doutrina, notadamente de Leandro Paulsen (classificação adotada pela legislação tributária), pertence à classe das multas isoladas.

É notória, nesse sentido, a peculiaridade da multa tributária objeto desse estudo, sabendo que ela incide simplesmente na hipótese de não homologação da compensação tributária requerida. Essa é uma crítica encabeçada por Hugo de Brito Machado Segundo (2012, p. 69), que expressa tal problemática, apontando para a possibilidade de estar o contribuinte de boa-fé no requerimento de compensação. A seguir, transcreve-se trecho desta obra por sua relevância:

[...] não é tida por ilícita, apenas, a apresentação de pedido de restituição eivado de “falsidade”, hipótese em que a multa é de 100% e que realmente deve ser considerada ilícita. Na verdade, o problema é que mesmo o pedido formulado na mais inteira boa-fé, sem qualquer dolo, falsidade ou fraude, será punido com a multa de 50% pelo simples fato de ser considerado indevido, ou de ser indeferido. Trata-se de autêntica punição pela prática de uma conduta que nenhuma lesão traz às disposições constitucionais protegidas pelo estabelecimento de multas tributárias, pois se o fisco considera que o contribuinte não tem razão, nada o impede de indeferir o pedido. Aliás, a conduta tida por “ilícita”, no caso, configura o autêntico exercício de um direito constitucional por parte do cidadão contribuinte (art. 5.º, XXXIV, “a”, da CF/88), o qual não é assegurado apenas àqueles que formulem petições consideradas procedentes pela própria Administração Pública. (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 69).

Tal posicionamento do autor direciona para a reflexão a respeito dos limites que o constituinte quis estabelecer, fazendo uma análise sistemática do texto constitucional, para assim demonstrar a situação objeto desse estudo do ponto de vista do contribuinte que, como se extrai da transcrição acima, pode perfeitamente sofrer encargo mesmo estando de boa-fé em seu requerimento de compensação tributária.

5.1 Aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco às multas tributárias

Conforme dantes analisado, o Princípio da Vedação ao Confisco, em primeira análise, da leitura da Constituição Federal, é aplicável aos tributos: “utilizar tributo com efeito de confisco;” (grifou-se). Assim, é vedado ao Estado produzir o efeito de confisco na instituição de tributos. (BRASIL, 1998, s.p.).

Entretanto, já se consolidou no âmbito do Judiciário o entendimento de que tal princípio deve ser estendido às multas tributárias. Então, apesar de possuir caráter subjetivo (especificamente falando de tributos), deve ser observado pelos Entes instituidores de tributos, de acordo, inclusive, com uma concepção político-filosófica.

Ocorre que, no caso das multas tributárias, não há esse limbo para a definição da ocorrência do efeito confiscatório. Isso se justifica porque a Suprema Corte vem firmando entendimento reiterado

nesse sentido, estabelecendo as percentagens consideradas ofensivas ao Princípio da Vedação ao Confisco.

Nesta senda, unicamente por fins didáticos, será aderida a classificação de Alexandre, (2020, p. 187), que divide as multas tributárias em dois tipos: as moratórias e as punitivas. No caso das multas moratórias, a Suprema Corte entendeu confiscatória, em análise de caso concreto, uma multa desse tipo, no percentual de 30% (trinta por cento), como pode se comprovar a seguir:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%. (STF, Primeira Turma, AI 727872 AgR / RS, Relator Ministro Roberto Barroso, j. 28/04/2015, DJ 18/05/2015).

Na oportunidade, a multa foi reduzida para 20% (vinte por cento) do valor da obrigação principal. Ainda não é entendimento consolidado, entretanto, constitui posicionamento de referência para que se defina se a multa possui efeito confiscatório, especificamente no caso das multas moratórias.

De outra banda, as multas punitivas, também segundo a classificação de Alexandre (2020, p. 187), abarcam a multa isolada, que é o tipo de multa objeto desse estudo. Pois bem, nesse caso, o Supremo Tribunal Federal, igualmente, estipulou percentagens, como se observa na transcrição a seguir:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA TRIBUTÁRIA. CONFISCO. OCORRÊNCIA. PRECEDENTES. PROVIMENTO. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011. 2. Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais. (STF, Primeira Turma, RE 833106/GO, Relator Ministro Marco Aurélio, j. 25/11/2014, DJ 12/12/2014).

No caso acima apresentado, havia decisão do Tribunal de origem mantendo cobrança de multa tributária punitiva, prevista em lei estadual, na porcentagem de 120% (cento e vinte por cento) sobre o valor da obrigação principal. No entanto, como se pode observar no trecho acima transcrito, tal porcentagem é considerada pela Suprema Corte como confiscatória. Entendendo, por fim, que o máximo a ser arbitrado sem que se ofenda o Princípio da Vedação ao Confisco é o próprio valor da obrigação tributária principal.

Em síntese, atualmente, o Supremo Tribunal Federal entende que no caso das multas moratórias o máximo percentual que pode ser aplicado é de 20% (vinte por cento) sobre o valor da obrigação principal. Já no caso de multas punitivas – e aqui se enquadra a multa isolada, objeto desse estudo – o percentual máximo aceito é de 100% (cem por cento) sobre o valor da obrigação principal.

Importante ressaltar que ambos entendimentos imediatamente acima sintetizados ainda não figuram como posicionamentos consolidados da Suprema Corte, porém carregam indícios de que podem

vir a se consolidar, haja vista os juízos reiterados nesse mesmo sentido. Especificamente, em se tratando da discussão no STF a respeito das multas punitivas, o professor Alexandre (2020, p. 187) posiciona-se da seguinte forma, in verbis:

[...] desde o emblemático julgamento do RE 833.106/GO, em 2014, o STF tem reiteradamente afirmado – o que permite concluir tratar-se de entendimento pacífico – que possui caráter confiscatório a sanção que ultrapassar o valor da obrigação tributária principal. (ALEXANDRE, 2020, p. 187).

Com isso, é possível estabelecer que o Princípio da Vedação ao Confisco, previsto constitucionalmente, é aplicável não só aos tributos, mas também às multas tributárias. E, além disso, apesar de, no caso dos tributos, esse princípio ainda carregar grande subjetividade, tratando-se das multas, já há um pouco mais de clareza no âmbito do Judiciário quanto às percentagens consideradas confiscatórias.

Enfim, a despeito dos precedentes da Suprema Corte estabelecendo percentagens para que as multas tributárias sejam consideradas confiscatórias, foi proferida pela Justiça Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, recentemente, decisão liminar suspendendo a exigibilidade de crédito lançado pela não homologação de compensação tributária requerida. A seguir, transcreve excerto da decisão liminar:

Com efeito, deve-se reconhecer que a disposição contida no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, se aplicada ao contribuinte de boa-fé, representa ofensa ao direito fundamental de petição previsto no art. 5º, XXXIV, "a" da CF/88, na medida em que admitiria a imposição da penalidade em virtude do mero indeferimento do pedido de compensação.

(...)

Logo, sob tal perspectiva, não havendo nenhuma evidência nos autos de que a autora tenha atuado com má-fé no sentido de fraudar a Fazenda Nacional, prima facie, é de rigor afastar a aplicação da multa estabelecida nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, com as alterações seguintes, eis que no presente caso, a princípio, está a incidir sobre o mero indeferimento da declaração de compensação.

(...)

Pelo exposto, defiro o pedido de tutela provisória de urgência para suspender a exigibilidade do crédito discutido (...) conforme a interpretação ora conferida ao caso concreto.

(TRT 1ª Região. Procedimento comum cível, processo nº 1039761-74.2019.4.01.3400. Juiz: Marcelo Rabello Pinheiro. 05/02/2020, DJ 13/02/2020).

Assim sendo, é reconhecida, no âmbito do judiciário, a inconsistência da multa isolada de 50% (cinquenta por cento) pela não homologação de compensação tributária. Na decisão acima, o magistrado entendeu não ser cabível tal multa diante da falta de evidência de má-fé por parte da requerente, deferindo seu pedido de suspensão do crédito tributário.

Diante de todo exposto, fica claro que o dispositivo analisado afronta alguns direitos constitucionais, como é o caso do direito de petição – argumento levantado, por exemplo, na obra de Hugo de Brito e na recente decisão liminar do TRF da 1ª Região, acima analisados. Contudo, o que se pretende demonstrar com esse estudo é o caráter confiscatório da multa isolada prevista no artigo 74, § 17, da Lei 9.430/96, o que somente é possível em análise sistemática dos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

CONCLUSÃO

No decorrer desse estudo, foi possível compreender de forma mais profunda a problemática levantada inicialmente. É fato que o Direito Tributário é ramo do Direito que apresenta inúmeras peculiaridades, que o faz ser considerado um ramo complexo. Entretanto, é mais que certo que é fundamental para a sociedade, tendo em vista o equilíbrio e a própria subsistência da sociedade, mediante ações do Estado.

Por possuir esse caráter tão basilar, é necessária a definição de limites para que o Estado exerça seu poder de tributar. Assim, o objeto desse estudo constitui, justamente, disposições acerca de um desses limites, que é a vedação constitucional do efeito confiscatório dos tributos.

Em relação ao Princípio da Vedação ao Confisco, em que pese sua subjetividade quando se trata de tributos, no caso da aplicação desse princípio às multas tributárias – o que se tornou possível mediante interpretação extensiva dada pela Suprema Corte em ADI – existem percentagens bem consolidadas que, se extrapoladas pelos Entes, são consideradas confiscatórias.

No caso específico da multa pela não homologação de compensação tributária, disposta no artigo 74, §17 da Lei 9.430/96, em primeira análise, não haveria ofensa ao Princípio da Vedação ao Confisco. Todavia, não é prudente analisar uma disposição normativa atentando apenas ao número que traz em sua redação “multa isolada de 50%”, visto que é necessária uma interpretação sistemática.

Nessa baila, a percentagem estatuída no dispositivo acima mencionado não corresponde, se analisada segundo o entendimento do STF, à multa tributária confiscatória. Porém, se for considerada a hipótese de aplicação desta multa, é possível entender que há ocorrência do efeito de confisco, tendo em vista que este ocorre quando há atuação descomedida do Estado. Desse modo, a incidência de uma multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da requerido para compensação, simplesmente por não ter sido homologado o pedido de compensação do crédito tributário, certamente pode ser considerada como ofensiva ao Princípio da Vedação ao Confisco.

Diante disso, é salutar que fique esclarecido o caráter confiscatório da multa pela não homologação da compensação de créditos tributários. Afinal, os princípios devem ser encarados como limitadores da ação estatal, e o Estado, por sua vez, tem a obrigação de observá-los, sob pena de não só estar em desacordo com o ordenamento jurídico, mas também de estar usando seu poder de tributar como verdadeiro poder de destruir.

Feitas essas considerações, é evidente que este estudo possui suas limitações, inclusive dada a situação pandêmica que suporta o mundo. Isso, por certo, dificulta o acesso a bibliografias e impõe limites à comunicação, que poderia produzir um melhor intercâmbio de informações. Entretanto, superadas tais dificuldades, mediante esse estudo foi possível explorar conhecimentos legais, doutrinários e jurisprudenciais, de modo que se alcançasse considerável rol de posicionamentos.

Por conseguinte, em que pese o arcabouço jurídico apresentado, o tema discutido é ainda carente de maiores aprofundamentos, sendo possível a adoção de vieses dentro do tema levantado, o que desponta seu relevo e possível contribuição para a sociedade.

Enfim, é imperativo ao cidadão o conhecimento de seus direitos e, a partir desse estudo, conhecer uma limitação imposta ao Estado, para que este não extrapole na relação com o seu povo. Dessa forma, conhecer os princípios – que constituem limites – torna-se essencial, pois se não forem respeitados, a parte prejudicada será a mais fraca: o contribuinte. Elenca-se, assim, o conhecimento como aniquilador não somente da ignorância, mas também dos possíveis excessos cometidos em seu poder de tributar.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 14 ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Planalto, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 de outubro de 2020

BRASIL. **Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em 01 de outubro de 2020.

BRASIL. **Lei Federal nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm> Acesso em 01 de outubro de 2020.

BRASIL. **Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm> Acesso em 01 de novembro de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região). **Procedimento comum cível, processo nº 1039761-74.2019.4.01.3400**. Autor: OSX Telecomunicações SA. Réu: União Federal (Fazenda Nacional). Juiz: Marcelo Rabello Pinheiro. Brasília, 5 de fevereiro de 2020. DJe 13/02/20.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 464**. In: _____. Súmulas. j. 25 de agosto de 2010. DJe 08/09/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 551/RJ**. Requerente: Governador do estado do Rio de Janeiro. Requerido: Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Rio de Janeiro, 24 de outubro de 2002. Rio de Janeiro, p. 39 - 48, fev. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 727.872 AgR/RS**. Agravante: Monicar chapeação e pintura de veículos LTDA. Agravado: União. Relator: Ministro Roberto Barroso. Rio Grande do Sul, 28 de abril de 2015. Rio Grande do Sul, p. 01 - 15, maio. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 833106/GO**. Requerente: AKAEMBU Transportes e comercio LTDA. Requerido: Estado de Goiás. Relator: Ministro Marco Aurélio. Goiás, 25 de novembro de 2014. Goiás, dez. 2014.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Súmula 464 – STJ**. Buscador dizer o direito, Manaus. Disponível em <<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/980a875ff6ef9c2d75e74307cbf5d205>>. Acesso em 01 de fevereiro de 2021.

FIGUEIREDO, Fábio Vieira. **Manual de Direito Civil**. 2 ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Multas tributárias, proporcionalidade e confisco. **NOMOS, Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**, v. 32 n. 1 (2012): jan./jun. 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 320.

VALENTE, Fernanda. **Juiz suspende multa isolada de 50% em compensação não homologada**, 2020.

Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-fev-16/juiz-suspende-multa-50-emcompensacao-tributaria-nao-homologada#:~:text=Juiz%20suspende%20multa%20isolada%20de%2050%25%20em%20compensa%C3%A7%C3%A3o%20n%C3%A3o%20homologada&text=%C3%89%20inaplic%C3%A1vel%20a%20multa%20de.a%20boa%20Df%C3%A9%20do%20contribuinte.&text=Prevista%20no%20artigo%2074%2C%20da.de%20compensa%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20n%C3%A3o%20homologado>>. Acesso em 10 de outubro de 2020

Recebido em: 28 de junho de 2021

Avaliado em: 16 de outubro de 2022

Aceito em: 18 de dezembro de 2022

1 Acadêmico de Direito na Faculdade de Ciências Humanas e Exatas do Sertão do São Francisco (FACESF)

E-mail: joellimashonorio@gmail.com

2 Mestre em Ciências das Religiões pela UFPB (Universidade Federal da Paraíba); Especialista em Direito Público, com ênfase em Direito Tributário, Administrativo e Constitucional pela FAISA (Faculdade Santo Augusto - RS); Especialista em Gestão Pública pela UEPB (Universidade Estadual da Paraíba); Pós-graduado no Curso Preparatório ao Ingresso nas Carreiras Jurídicas pela FESMIP (Fundação Escola Superior do Ministério Público) e Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela UFPB (Universidade Federal da Paraíba)

E-mail: flawbert.farias@gmail.com