

## Multas Tributárias, Proporcionalidade e Confisco

Hugo de Brito Machado Segundo

*Mestre e Doutor em Direito. Membro do Icet - Instituto Cearense de Estudos Tributários.*

*Professor Adjunto da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará - UFC.*

### *Resumo*

Em face de uma maior preocupação com questões substanciais, decorrentes do reconhecimento da positividade de certas disposições constitucionais, discute-se a existência de limites a serem observados pelo legislador infraconstitucional na definição de ilícitos tributários e na cominação e graduação das respectivas penalidades. Como tais penalidades são um meio para que se atinjam fins constitucionalmente protegidos, não é possível definir como ilícita uma conduta quando isso não for adequado à consecução dos tais fins. Tampouco será necessária a penalidade, quando existirem outros meios igualmente hábeis a que se atinjam os referidos fins. Finalmente, a penalidade, para ser válida, deverá ainda ser proporcional em sentido estrito, representando o prestígio aos valores constitucionalmente protegidos que justificam a sua aplicação sem incorrer, porém, em gravame excessivo aos demais valores igualmente caros ao texto constitucional. São exemplos de penalidades que não preenchem tais requisitos a prevista nos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, as sanções repelidas pelas Súmulas 70, 323 e 574 do STF, bem como as multas aplicadas em caso de descumprimento de deveres meramente formais, em situações não tributadas, ou cujo tributo é devido e foi recolhido regularmente, mas que não obstante são calculadas de forma proporcional ao valor da operação realizada.

*Palavras-chave:* multas tributárias, confisco, proporcionalidade.

### *Abstract*

Considering the existence of a greater concern about substantive issues, due to the recognition of the normativity of certain constitutional principles, this paper discusses the existence of limits to be observed by the legislator in defining tax offenses and grading the correspondent penalties. As such penalties are a means to achieve constitutionally protected purposes, it is not possible to legally define a conduct as unlawful when it is not appropriate for the achievement of these purposes. Nor it will be valid when there are other means equally adept to the achievement of those objectives. Finally, the penalty, to be valid, must be proportional in the narrower sense, so the prestige constitutionally protected values that justify its application does not imply excessive encumbrance of other values equally protected by the constitution. Examples of penalties that do not meet such requirements are the one provided in article 74, §§ 15 and 17 of Art. 74 of Law 9.430/1996, the penalties repelled by Precedents 70, 323 and 574 of the Brazilian Supreme Court, and fines imposed in case of violation of formal duties, in situations in which the tax is not due, or whose tax is due and collected

regularly, but nevertheless the penalty is calculated in proportion to the value of the operation.

*Keywords:* tax penalties, confiscation, proportionality.

## Introdução

Questão de grande relevo diz respeito aos limites impostos à atividade do legislador infraconstitucional na definição dos ilícitos tributários e no dimensionamento das penalidades aplicáveis aos que os praticam. Dentro de uma mudança de paradigma no estudo do Direito, na qual os que dele se ocupam têm crescentes preocupações, também, com problemas de cunho *substantial*, de fato parece oportuno tratar das multas tributárias e de possível relação entre estas e os princípios consagrados pela Constituição Federal de 1988, postos sob a luz do princípio (ou postulado) da proporcionalidade. O tema é relevante, tem sido maltratado pelo legislador, e teve sua repercussão geral reconhecida pelo STF (RE 640.452). Acredito que isso justifica sua abordagem neste artigo.

## 1. Fundamento Constitucional para a Imposição de uma Penalidade Pecuniária

Já faz algum tempo, o estudo e a aplicação do Direito passaram por uma importante mudança de paradigma, por meio da qual a Constituição assumiu posição de destaque e primazia.

Diz-se, de forma um tanto imprópria, que a partir de algum momento do século XX, momento que no Brasil seria representado pela promulgação da Constituição Federal de 1988, os princípios jurídicos teriam sido expressamente positivados, passando a ter força normativa e a vincular juízes e legisladores. Em verdade, essa mudança de paradigma realmente aconteceu; a alteração, contudo, não se deu, propriamente, nos textos constitucionais,<sup>1</sup> mas na forma de interpretá-los e aplicá-los. O que antes era visto como mera recomendação passou a ser tratado como enunciado normativo, dotado de força cogente, desenvolvendo-se toda uma metodologia para interpretar e aplicar tais normas.

Seja como for, é inegável que, a partir das últimas décadas do século XX, observa-se sensível mudança na forma como os problemas jurídicos são tratados pelos que se ocupam do estudo e da aplicação das normas jurídicas. Questões que antes eram tratadas à luz da *lei*, cujo conteúdo era eventualmente aceito, por ser o direito positivo, ou criticado, à luz de um direito natural, passaram a ser examinadas à luz da Constituição, notadamente dos princípios que, nela contidos, dariam *fundamento* para o texto legal correspondente. A crítica à lei, em vez de fundar-se no direito natural, passou a apoiar-se na Constituição, o que lhe confere maior objetividade, ou, pelo menos, melhores possibilidades de controle intersubjetivo.

<sup>1</sup> Leitura do art. 179 da Constituição de 1824, por exemplo, revela que seu conteúdo não era assim tão diferente do que hoje se acha contido no art. 5º da Constituição de 1988. Não obstante, embora nele se achasse prevista a necessidade de igualdade entre os homens, os que combatiam a escravidão, que existia sob a sua vigência, o faziam invocando o Direito natural, e não o texto constitucional. Isso mostra que, como se está afirmando aqui, a mudança foi muito mais na maneira de ver os textos do que propriamente na redação destes.

Por essa razão, muitos autores intitularam essa nova fase da teoria jurídica de “pós-positivismo”,<sup>2</sup> fruto de uma síntese dialética entre as correntes juspositivistas e jusnaturalistas.<sup>3</sup>

Não parece que tenha havido, de fato, superação do positivismo, ou do jusnaturalismo, tampouco do debate entre os partidários de tais correntes. A rigor, apenas subiu-se um degrau na hierarquia normativa, mas se continuou no âmbito do direito positivo. Tanto que os princípios, para serem aplicados, tiveram de ser reconhecidos como normas positivadas nas Constituições. Isso suscita a questão de saber como seria possível a dita superação, do antagonismo entre jusnaturalismo e positivismo, no caso de Constituições que expressamente consagrem princípios injustos, ou nas hipóteses de condutas que parecem adequadas para os membros de uma sociedade e absurdas para os de outra, exemplos aqui citados apenas para indicar a subsistência, só que em outro plano, das mencionadas correntes jusfilosóficas e do antagonismo entre seus partidários.<sup>4</sup>

De uma forma ou de outra, o que importa é que, atualmente, se reconhece estarem positivados na Constituição princípios, assim entendidas as normas que apenas indicam a necessidade de se perseguirem objetivos, metas, fins ou propósitos, sem indicar os meios que deveriam ser empregados para tanto.<sup>5</sup> São essas disposições, antes tidas como “meramente programáticas”, que hoje são vistas como dotadas de eficácia normativa, a vincular todos os poderes constituídos, notadamente juízes e legisladores.

Nessa ordem de ideias, por exemplo, se a Constituição impõe, como objetivo a ser perseguido pelos que estão sujeitos às suas disposições, por norma com estrutura de princípio, a proteção ao meio ambiente (CF/1988, art. 170, VI), não se tem aí apenas uma indicação de intenções sem valor normativo, como se consideravam, à época, as constantes do art. 179 da Constituição de 1824. De rigor, com a disposição constante do art. 170, VI, da CF/1988, entende-se hoje que a Constituição está, indiretamente e *a priori*: (i) proibindo todas as condutas que agridem o meio ambiente; (ii) tornando obrigatórias todas as condutas que promovem, prestigiam ou protegem o meio ambiente; (iii) considerando lícitas todas as demais condutas, indiferentes à proteção ao meio ambiente. Assim, nesse exemplo, a imposição de multas pecuniárias, por meio de lei, encontraria fundamento na necessidade de se proibirem as condutas agressivas ao meio ambiente, servindo de sanção punitiva àqueles que assim se conduzissem.

<sup>2</sup> Cf., *v.g.*, BARROSO, Luís Roberto. “Fundamentos teóricos e filosóficos do novo Direito Constitucional brasileiro - Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo”. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 2-47.

<sup>3</sup> É o caso, por exemplo, de GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria processual da Constituição*. São Paulo: Celso Bastos Editor/Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p. 169, que associa essa “superação” ao fato de se admitir atualmente a positividade de normas com estrutura de princípio, pois com isso se estaria conferindo validade objetiva, ou positividade, aos valores.

<sup>4</sup> Nesse sentido: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Fundamentos do Direito*. São Paulo: Atlas, 2010, *passim*.

<sup>5</sup> Para os vários sentidos em que a palavra “princípio” é empregada pela doutrina brasileira, e uma explicação de seu uso em termos semelhantes ao adotado no presente texto, confira-se: SILVA, Virgílio Afonso da. “Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção”. *Revista Latino-americana de estudos constitucionais* n. 1, janeiro/junho de 2003, p. 607.

A questão é que o texto constitucional não se resume ao art. 170, VI. Em seus demais dispositivos, a Constituição veicula muitas outras normas, algumas com estrutura de regra, outras com estrutura de princípio, as quais servem de limites ao alcance daquela que impõe a proteção ao meio ambiente. Dessa forma, não é possível proibir, literalmente, todas as condutas que de algum modo prejudicam o meio ambiente, punindo-as com severas sanções; tampouco seria juridicamente admissível tornar obrigatórias todas aquelas que de alguma maneira beneficiam o meio ambiente: com isso não seria possível atender à proteção à livre iniciativa, ou ao pleno emprego, à propriedade privada ou à própria liberdade individual. Daí a necessidade de tais mandamentos serem conciliados, o que só se obtém por meio do princípio, ou postulado,<sup>6</sup> da proporcionalidade.

O conteúdo do postulado da proporcionalidade e de suas subdivisões já foi examinado em muitos livros e artigos, o que, em princípio, tornaria prescindível seu trato aqui. Entretanto, como o que se pretende é demonstrar sua aplicabilidade à definição de ilícitos tributários e à graduação das penalidades correspondentes, pede-se licença ao leitor para, em poucas linhas, relembrem-se algumas ideias básicas em torno do tema.

Sempre que a Constituição, por meio de normas com estrutura de princípio,<sup>7</sup> determina a promoção de um objetivo (ou de um “estado ideal de coisas”), entende-se que ela está a determinar a adoção de meios que sejam *adequados, necessários e proporcionais em sentido estrito* a essa promoção. O meio será adequado quando, de fato e efetivamente, conduzir ao objetivo perseguido. Será necessário quando, dentre os meios existentes e adequados, não existir outro que seja menos gravoso à promoção dos demais princípios igualmente prestigiados pela Constituição. Finalmente, será proporcional em sentido estrito quando, além de adequado e necessário, o emprego do meio em questão causar aos outros princípios, igualmente prestigiados constitucionalmente, impactos mínimos, justificáveis em face do maior benefício obtido com a sua adoção (os bônus justificam os ônus). É nesse último momento, da proporcionalidade em sentido estrito, que se realiza verdadeiramente a *ponderação*, aferindo-se se os prejuízos advindos da adoção do meio escolhido se justificam à luz dos benefícios por ele trazidos, ou por outras palavras, dando-se primazia à solução que implicar o menor sacrifício possível aos princípios envolvidos.

Note-se que esse juízo de proporcionalidade é feito por toda criatura racional, a cada instante, em maior ou menor intensidade, sempre que se avaliam alternativas a serem escolhidas à luz das metas ou objetivos que se pretendem atingir. Ao decidir sobre ir ou não a um compromisso social, sobre assumir ou não um encargo profissional, sobre faltar ou não à academia de ginástica, o sujeito avalia

<sup>6</sup> Humberto Ávila prefere o termo “postulado” para designar o que a maior parte da doutrina nomina como “princípio” da proporcionalidade, pois, a rigor, por meio dele não se prescreve um objetivo a ser perseguido na medida do possível, ou a promoção de um “estado ideal de coisas”, mas antes se estabelecem critérios para a aplicação de outras normas jurídicas (*Teoria dos princípios*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, *passim*).

<sup>7</sup> Assim entendidas aquelas “imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção” (ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 70).

até que ponto isso seria adequado, necessário e proporcional em sentido estrito, em face das metas que eleger para orientar sua vida e do peso que atribui a cada uma delas.

Um bom exemplo disso pode ser colhido na prescrição de um tratamento de saúde por um médico. Suponha-se que o paciente tem dores no joelho, e o ortopedista lhe pretende receitar um medicamento. Inicialmente, será o caso de verificar se o medicamento realmente produzirá efeitos sobre o joelho dolorido. Caso nenhum efeito produza sobre ele, não será atendido o quesito da *adequação*. Em seguida, o médico examinará se não existe outra droga ou tratamento (acupuntura, ginástica, fisioterapia...) igualmente eficaz para o tratamento do problema, mas que seja menos gravoso a outros valores a serem por ele igualmente respeitados (economia, conforto, saúde de outras partes do corpo etc.). Se há marca mais barata, não há motivo para receitar a mais cara. Se o paciente é uma criança, o tratamento será demorado e há xarope com agradável sabor de frutas, não há razão para receitar doloridas injeções. Se há versão sem efeitos colaterais, não há justificativa para receitar aquela que os têm. Trata-se, aí, do requisito da *necessidade*. E, finalmente, se apenas existe um remédio que cura o problema, caro e com severos efeitos colaterais (sendo, portanto, adequado e necessário receitá-lo, se se pretende curar o problema), será o caso de verificar se esses efeitos colaterais não serão mais graves e danosos que a própria doença a ser combatida, sendo, portanto, preferível não remediá-la (proporcionalidade em sentido estrito). Se a única droga capaz de realmente curar as dores no joelho causará danos irreversíveis ao fígado, pode ser o caso de não a prescrever em absoluto, sendo preferíveis as dores eventuais no joelho a um problema hepático que pode conduzir à morte do paciente.

Na aplicação da proporcionalidade, para que se proceda ao controle da relação entre meios e fins na realização de princípios constitucionais não é diferente. Relativamente às multas tributárias, portanto, é preciso encontrar, na Constituição, o fundamento para a sua instituição e aplicação, vale dizer, a finalidade ou o objetivo a ser com elas alcançado. Esse fundamento parece contido em várias disposições esparsas, mas, de forma mais específica, é possível identificá-lo no art. 145, parágrafo 1º, e no art. 150, II, dispositivos que consagram os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.<sup>8</sup> Todos devem contribuir para o financiamento do Estado na medida de suas possibilidades econômicas, finalidade que evidentemente deve ser conciliada com outras normas constitucionais,<sup>9</sup> mas que deve ser perseguida na medida do que for factual e juridicamente possível.

<sup>8</sup> Não se está dizendo, aqui, que isonomia e capacidade contributiva sejam equivalentes ou que se confundam. Não. A rigor, à luz do art. 150, II, da CF/1988, os contribuintes em situação igual devem ser tratados igualmente, e aqueles em situação desigual devem ser tratados desigualmente, na medida de suas desigualdades. O problema, como se sabe, é saber qual *medida* deve ser tomada em consideração, quando da atribuição de tratamento desigual aos desiguais. Afinal, igual ou desigual segundo qual critério? A capacidade contributiva, nessa ordem de ideias, é *um* critério. Certamente o principal, mas não o único, eis que contribuintes podem ser tratados de forma desigual, não obstante tenham capacidade contributiva equivalente, à luz de considerações extrafiscais (*v.g.*, ambientais).

<sup>9</sup> Exemplificando, as pessoas devem contribuir conforme sua capacidade contributiva, mas os tributos devem ser instituídos em lei (art. 150, I), essa lei deve ser anterior aos fatos tributáveis (art. 150, III, "a"), ou mesmo anterior ao exercício em que esses fatos venham a acontecer (art. 150, III, "b"), e assim por diante.

Nesse contexto, o contribuinte que oculta seus bens, adultera declarações, omite operações tributáveis etc., está realizando condutas contrárias ao mencionado objetivo. Trata-se, pois, de conduta reprovável, contrária a um valor objetivamente consagrado no texto constitucional, passível, portanto, de punição por parte do legislador ordinário.

O primeiro limite a ser observado, na perseguição desses objetivos - igualdade tributária e capacidade contributiva - por meio do estabelecimento de sanções aos contribuintes que os contrariam é representado pela regra da legalidade. As infrações, e as sanções cominadas aos que as praticam, devem ser definidas em lei em sentido estrito. Trata-se, todavia, de limite meramente formal, que nada diz sobre quais condutas poderiam ser definidas como infração, nem de como as respectivas sanções podem ser estabelecidas e graduadas. É nesse controle, substancial, que assume importância o postulado da proporcionalidade.

Como a definição da infração e a cominação da penalidade são *meio* para se atingir o fim (tributação isonômica e conforme a capacidade contributiva), é preciso que o meio seja, de início, *adequado* a essa finalidade. Para tanto, será o caso de indagar: a conduta realmente pode ser considerada ilícita, por contrariar o objetivo buscado? Caso a conduta seja *inócua* relativamente ao objetivo buscado (bem como a quaisquer outros, igualmente perseguidos pela Constituição), não poderá ser considerada ilícita, nem ter à sua prática associada uma penalidade, pois isso não será adequado à consecução do objetivo que a justifica e lhe dá fundamento. Seria o caso, por exemplo, de lei que resolvesse punir contribuintes por terem os cabelos grandes ou por usarem óculos. Mesmo amparada em lei em sentido estrito, uma penalidade assim não seria válida.<sup>10</sup> Condutas irrelevantes, que em nada atrapalham a realização dos princípios a serem protegidos por meio da definição de infrações e da cominação de penalidades, não podem ser consideradas ilícitas, por evidente inadequação.

Podem ser citadas como exemplo de infrações inconstitucionais por inadequação as constantes dos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, os quais consideram “ilícita” a apresentação de pedido de restituição ou de compensação que venha a ser indeferido, cominando ao contribuinte a penalidade de 50% do valor solicitado.<sup>11</sup> Veja-se: 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.<sup>12</sup> 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 in-*

<sup>10</sup> Tal lei, além de inadequada, seria também inválida por agressão à liberdade individual, vício até mais evidente, mas se mantém o exemplo, aqui, apenas para mostrar que a higidez da ordem tributária e o correto pagamento dos tributos devidos não poderiam ser invocados para justificá-la.

<sup>11</sup> “§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. § 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. § 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Dispositivos incluídos pela Lei nº 12.249, de 2010)”

<sup>12</sup> Afinal, nesse caso, o contribuinte procura se locupletar às custas do Fisco, fazendo com que este *acredite* estar deferindo um pedido que considera procedente.

*deferido*. 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. 5º, XXXIV, “a”, da CF/1988), o qual não é assegurado apenas àqueles que formulem petições consideradas procedentes pela própria Administração Pública.

Mas não basta que a sanção seja adequada, por ser a conduta que justifica sua aplicação realmente contrária à efetivação de um valor constitucionalmente protegido. É preciso, ainda, que a sanção seja *necessária*, à luz da inexistência de outros meios, igualmente adequados à proteção do princípio e menos gravosos aos demais princípios envolvidos na questão. Suponha-se, por exemplo, que a forma de cumprimento de uma obrigação tributária seja modificada, tornando-a até mais fácil e menos onerosa ao contribuinte. Em tal situação, para levar os contribuintes a cumprirem a tal obrigação, seria mais adequado informá-los da nova sistemática, de forma educativa, não sendo necessário estabelecer e aplicar desde logo uma multa se, pelo esclarecimento, resultado tão ou mais eficaz poderia ser alcançado.

Finalmente, deve-se verificar se a sanção imposta a uma conduta, além de adequada, por conduzir ao prestígio de valores constitucionalmente protegidos, e necessária, em face da inexistência de outros meios igualmente adequados e menos gravosos para se chegar a esse fim, é também *proporcional em sentido estrito*, vale dizer, se o gravame por ela representado (inclusive à efetivação de outros princípios constitucionais, como a proteção à propriedade) justifica-se à luz dos benefícios ou das vantagens por ela trazidas. Nessa ordem de ideias, uma multa pesadíssima representa gravame ao direito de propriedade, sendo de se observar se o dano causado pela conduta infratora é de tal gravidade que justifique, para ser reprimido, a imposição de tamanho gravame. Uma multa assim tão alta até pode ser adequada e necessária, mas, pelo exagero (à luz da pequena gravidade da conduta faltosa) incorrer em inconstitucionalidade, por não ser proporcional em sentido estrito. Em exemplo caricaturesco, uma lei que impusesse multa de um milhão de reais aos contribuintes que atrasassem o pagamento do imposto no valor de mil reais seria inconstitucional, por desproporcionalidade. Para reprimir essa falta, que realmente é contrária aos princípios que justificam a imposição de multas tributárias, não seria *necessário* aplicar multa tão elevada. E ainda que se considere necessário, pois assim elevada a multa nenhum contribuinte se atreveria a praticar a infração, ela não seria proporcional em sentido estrito, pois a compressão por ela causada no direito de propriedade seria incomparavelmente maior que o diminuto incremento no prestígio aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva: o ônus não seria justificado pelo bônus.<sup>13</sup>

<sup>13</sup> Nesse sentido, Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça observa que “a máxima da proporcionalidade em sentido estrito exige que a ablação do patrimônio do infrator que decorrerá do pagamento da multa tributária seja proporcional ao ganho que terá o Fisco com o cumprimento da obrigação tributária principal ou da obrigação tributária acessória pelo obrigado...” (“Multas tributárias - Efeito confiscatório e desproporcionalidade - Tratamento jusfundamental”. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 253)

Podem ser citadas como exemplo real de sanções desproporcionais, por causarem lesões excessivamente gravosas a outros princípios constitucionais, as chamadas “sanções políticas”, repelidas pelas Súmulas 70,<sup>14</sup> 323<sup>15</sup> e 547<sup>16</sup> do STF. Trata-se de meio indireto de cobrança que, a pretexto de punir o contribuinte inadimplente (o que, em princípio, seria legítimo, sendo a sanção um meio adequado e, às vezes, talvez até necessário), promovem desmedidas violações aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório e da proteção à liberdade econômica, incorrendo em desproporcionalidade em sentido estrito.<sup>17</sup>

## 2. Infrações mais Graves, Multas mais Pesadas

As ideias explicadas no item anterior são a justificativa pela qual as penalidades, em geral, devem ser proporcionais à gravidade do ilícito que visam punir. Afinal, se a restrição à liberdade ou ao patrimônio só se justifica porque o seu titular provocou gravame a outros bens juridicamente protegidos (liberdade ou propriedade de outras pessoas, boa-fé, meio ambiente etc.), então, por imposição lógica, a restrição à liberdade ou ao patrimônio deve ser proporcional a esse gravame. Trata-se de princípio geral de direito punitivo, conhecido e defendido há muitos séculos, e que orienta, ou deve orientar, a aplicação de sanções em geral, penais ou administrativas.

Em relação às multas aplicadas no âmbito administrativo, aos que descumprem obrigações tributárias principais ou acessórias, os seus montantes são, não raro, proporcionais ao valor do tributo devido, ou da operação realizada. Parte-se da premissa de que não pagar tributo de valor mais expressivo é mais grave que não pagar tributo de valor reduzido, pelo que as sanções devem ser proporcionais ao valor não recolhido, o que, em princípio, é correto. Destaque-se, apenas, a circunstância de que o valor do tributo não recolhido é apenas um dos elementos a ser tomado em consideração, não sendo lícito deixar de lado aspectos como, por exemplo, o emprego de meios fraudulentos, a adulteração de documentos, o recurso a interpostas pessoas etc.

Nessa ordem de ideias, se um contribuinte atrasa o pagamento de um tributo, mas a operação correspondente foi contabilizada, e o débito foi declarado, a gravidade de sua conduta não é a mesma daquele que contabiliza a operação mas não declara a dívida, que tampouco pode ser equiparado àquele que sequer contabiliza a operação, fazendo, para tanto, uso de documentos fraudulentos. E, em sendo diversos os graus de gravidade dos ilícitos (que impactam, como se vê, de maneira diversa os princípios constitucionais pertinentes), diversas deverão, por igual, ser as penalidades aplicáveis.

<sup>14</sup> Súmula 70/STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

<sup>15</sup> Súmula 323/STF: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

<sup>16</sup> Súmula 547/STF: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

<sup>17</sup> Embora antigas, as tais súmulas tiveram seu teor confirmado pelo STF em momento mais recente, em julgamento no qual o tema das sanções políticas foi “revisitado” pela Corte Maior à luz da proporcionalidade: STF, Pleno, RE 413.782-8/SC, DJU de 3.6.2005, p. 4 e *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 120. São Paulo: Dialética, 2005, p. 222.

O Supremo Tribunal Federal tem precedentes nos quais aplica às penalidades pecuniárias em matéria tributária essa exigência de proporcionalidade entre a pena e o ilícito praticado, eventualmente empregando a expressão “confiscatória” para designar a penalidade que não a observa, por incorrer em excesso. Inobstante, não se trata, a rigor, de aplicação da vedação ao confisco, contida no art. 150, VI, da CF/1988, não só porque a disposição se reporta apenas a tributos, como porque estes, os tributos, não podem ser confiscatórios porque oneram situações que, em tese, são lícitas, tendo os contribuintes o direito de as continuar praticando, direito que seria malferido por um tributo excessivo. Tanto que a vedação ao confisco, mesmo se não positivada, poderia ser considerada uma decorrência da proteção à propriedade e à livre iniciativa, as quais seriam obstaculizadas se aqueles que licitamente a elas fizessem jus fossem a tanto impedidos por um oneroso tributo. Não é o caso das multas, que têm como pressuposto não o exercício de um direito mas a prática de um ilícito, sendo o seu propósito precisamente o de desestimular a sua prática.

O importante é que, embora possam (e devam) ser onerosas, para desestimular a prática dos fatos que ensejam a sua aplicação, as multas não podem ser desproporcionais, vale dizer, desmedidas em relação à gravidade desses mesmos fatos, ou ao dano que causam aos bens ou valores constitucionalmente tidos por relevantes.

Embora não seja fácil determinar quando essa “desproporção” começa a acontecer, estabelecendo uma linha de fronteira, isso não significa que não seja possível identificar casos nos quais essa linha foi evidentemente transgredida. Como em toda situação na qual há uma zona de penumbra ou de transição, pode ser difícil estabelecer o ponto exato em que a transição acontece, mas isso não impõe dificuldade a que se identifiquem casos situados claramente além dela. Por mais complicado que seja determinar quando termina o dia e começa a noite, durante o crepúsculo, não há dificuldade em afirmar que às 23h00min já é noite.<sup>18</sup> Do mesmo modo, marcar o fim da adolescência e o início da idade adulta não é simples, mas o é a identificação de um adulto (pelo menos no plano fisiológico) em um indivíduo de 35 anos.

É o caso de lembrar, aqui, o exemplo, usado na crítica às teorias da justiça de cunho idealista,<sup>19</sup> da sauna que começa a ficar muito quente, mas que tem o controle de sua temperatura situado do lado de fora. De uma pequena janela de vidro, as pessoas que estão dentro da sauna, já sufocadas pelo calor, pedem a outra, fora dela, que ajuste a potência, diminuindo-a. A pessoa do lado de fora, porém, recusa-se a atender ao pedido, afirmando que só reduzirá a temperatura no momento em que aqueles situados dentro da sauna definirem qual seria a temperatura *ideal*. O exemplo é bastante ilustrativo, e ajusta-se com perfeição ao estudo da (des)proporcionalidade das multas: não é preciso saber com absoluta precisão a

<sup>18</sup> Com exceção, naturalmente, das regiões do globo de elevada latitude (extremos norte e sul), durante o verão. Isso, contudo, não inviabiliza o uso do exemplo, se seu parâmetro for o anoitecer nas cidades brasileiras.

<sup>19</sup> Ver SEN, Amartya. *The idea of justice*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2009, pp. 104 *et seq.*

partir de quando uma multa passa a ser desproporcional para que se identifiquem casos situados claramente além dele.<sup>20</sup>

### 3. Multa Proporcional ao Valor do Tributo, quando este não é Devido

Relevante, nessa ordem de ideias, é saber se são válidas as multas proporcionais ao valor do tributo, ou da operação, nas hipóteses em que o tributo tiver sido recolhido, ou, por qualquer razão (imunidade, isenção, não incidência etc.) não for devido. Na legislação não são raras multas assim, que são conhecidas como “isoladas”, geralmente aplicadas a contribuintes que descumprem obrigações acessórias, mesmo quando as principais são integralmente respeitadas.

No âmbito dos Estados-membros, a legislação do ICMS geralmente estabelece multas assim, punindo, por exemplo, o contribuinte que realiza operações com documentação “irregular”, às quais se aplicam penalidades proporcionais ao valor do tributo (mesmo que recolhido), ou da operação (mesmo que não tributada), o que leva contribuintes que pagam seus tributos e contabilizam suas operações (e as declaram ao Fisco) a serem severamente punidos por terem usado o formulário errado, ou terem praticado equívocos no preenchimento da declaração (*v.g.*, erro na digitação do CNPJ).

Parece claro, à luz do que foi explicado nos itens anteriores, que tais multas são desproporcionais. Em situações assim, a ofensa aos valores consagrados constitucionalmente, e que autorizam a imposição de multas aos contribuintes que descumprem obrigações tributárias, principais ou acessórias, *se existente*, não guarda nenhuma relação ou proporção com o valor do tributo ou da operação, tampouco podendo ser equiparada à lesão que se verifica quando o tributo não é recolhido. Quando muito, se realmente importante e relevante o deslize formal cometido, seria admissível a aplicação de multa por valor fixo, de pequena expressão,<sup>21</sup> pois se o erro consiste na não colocação de um selo, ou no uso de formulário diverso do previsto, mas o tributo foi quitado, ou não é devido, a sua gravidade será a mesma em uma operação de R\$ 1.000,00 e em uma de R\$ 1.000.000.000,00.

É preciso ter atenção à causa, ou ao fundamento da multa. Se ela é devida porque praticada uma infração, assim entendida a conduta contrária a um valor constitucionalmente protegido, o gravame por ela representado deverá ser proporcional à ofensa causada ao mencionado valor constitucionalmente protegido. O que passar disso não encontrará justificativa na ofensa, carecendo a exigência correspondente de amparo jurídico-constitucional.

<sup>20</sup> Argumentando nessa mesma ordem de ideias, o Ministro Pertence, no voto proferido no julgamento da ADI 551/RJ (Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 24.10.2002, v. u., DJ de 14.2.2003, p. 58), esclareceu que essa dificuldade o recordaria “no caso, o célebre acórdão do Ministro Aliomar Baleeiro, o primeiro no qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de um decreto-lei, por não se compreender no âmbito da segurança nacional. Dizia o notável Juiz desta Corte que ele não sabia o que era segurança nacional; certamente sabia o que não era: assim, batom de mulher ou, o que era o caso, locação comercial. Também 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, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.”

<sup>21</sup> Cf., *v.g.*, MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 227.

Aliás, pode-se mesmo dizer que uma multa proporcional ao valor da operação, em hipóteses nas quais o tributo, em sendo devido, foi recolhido, não apenas não encontra fundamento nos princípios constitucionais que justificam o estabelecimento de obrigações acessórias e a imposição de multas aos que as descumprem. Além de não encontrar fundamento, a exigência de uma multa assim é *contrária* aos tais princípios, pois estimula o contribuinte inseguro quanto ao correto cumprimento de obrigações acessórias a tampouco pagar seus tributos, eis que, em sendo descoberto, a punição será a mesma.<sup>22</sup>

Pode-se chegar a resultado equivalente à luz do princípio da igualdade, o mesmo que, por outro ângulo, justifica a penalização de contribuintes que não cumprem suas obrigações tributárias. É que, como se sabe, o princípio da igualdade não impõe tratamento idêntico a todos, mas tratamento igual àqueles em situação igual, e desigual àqueles em situação desigual, na medida de suas desigualdades. E, no caso de infratores, a medida de sua desigualdade, tanto em relação aos que nenhuma infração praticaram, como àqueles que praticaram outras infrações, é a gravidade do ilícito correspondente. Se o contribuinte “A” declarou o tributo e não pagou, o contribuinte “B” adulterou notas fiscais e não pagou todo o tributo devido, e o contribuinte “C” pagou todo o tributo devido mas se equivocou no uso de um formulário, no cumprimento de uma obrigação acessória, é, além de tudo, contrário à igualdade, tendo em conta a gravidade dos ilícitos como critério de descrímen, tratá-los todos da mesma forma, ou tratá-los de qualquer outra maneira que não lhes aplicando penas proporcionais à gravidade dos ilícitos praticados.

### Conclusões

Diante do que foi explicado ao longo dos itens anteriores, pode-se concluir, em síntese, que:

- a) as penalidades pecuniárias aplicadas pela Administração Tributária são um *meio* para concretizar *fins* constitucionalmente protegidos, a exemplo daqueles consagrados pelos princípios da capacidade contributiva e da isonomia;
- b) como todo meio empregado na consecução de um fim, a penalidade pecuniária, em matéria tributária, há de ser adequada, necessária e proporcional em sentido estrito para a concretização dos princípios que lhe servem de fundamento;
- c) a penalidade é adequada quando, por meio dela, efetivamente se coíbem ou reprimem condutas agressivas aos tais princípios. Padece de inconstitucionalidade por inadequação, nessa ordem de ideias, a penalidade que tem

<sup>22</sup> Cesare Beccaria, a propósito, no século XVIII já dizia que “(...) se dois crimes que afetam de modo desigual a sociedade recebem idêntico castigo, o homem votado ao crime, não tendo a recear uma pena maior para o crime mais hediondo, resolver-se-á com mais facilidade pelo crime que traga mais vantagens; (...) se for estabelecido um mesmo castigo, a pena de morte por exemplo, para aquele que mata um faisão e para o homicida ou aquele que falsifica um documento importante, logo não se procederá mais a nenhuma diferença entre esses crimes” (*Dos delitos e das penas*. 11ª ed. Tradução de Torrieri Guimarães. São Paulo: Hemus, pp. 61-62). É o caso: o contribuinte, sendo punido igualmente pelo descumprimento de mero dever formal, tendo recolhido ou não o tributo, logo não verá diferença entre essas condutas, restando estimulado a tampouco pagar seus tributos.

por pressuposto a prática de ato que não agride nenhum bem juridicamente protegido, como é o caso da multa aplicável nos casos de legítimo exercício do direito de petição (Lei 9.430, art. 74, parágrafos 15 a 17);

d) a penalidade é necessária quando, além de adequada, não há outro meio, igualmente adequado, que atinja a mesma finalidade de modo menos gravoso aos demais fins igualmente prestigiados pela ordem jurídica que, com aquele a ser alcançado com a multa, devem ser compatibilizados. Uma multa aplicada àqueles que se conduzam de forma realmente contrária a um objetivo constitucionalmente determinado é necessária quando não existem outras formas mais adequadas e menos gravosas de se atingir esse mesmo objetivo (*v.g.*, o esclarecimento dos cidadãos, nas hipóteses em que se sabe que estes estão a infringir a lei por mero desconhecimento);

e) além de adequada e necessária, a pena, para ser considerada proporcional, há de atender ainda o requisito da proporcionalidade em sentido estrito, representando o prestígio aos valores constitucionalmente protegidos que justificam a sua aplicação sem incorrer, porém, em gravame excessivo aos demais valores igualmente caros ao texto constitucional. É contrária a esse quesito, por exemplo, multa de valor exagerado aplicada a contribuinte que praticou infração de pequena gravidade (*v.g.*, deixou de recolher tributo declarado ao Fisco, conforme restou decidido na ADI 551/RJ), bem como sanção que, a pretexto de punir o inadimplemento do contribuinte (o que poderia ser feito por outros meios), implica a paralisação de suas atividades e o afastamento dos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, sendo essa a justificativa do teor das Súmulas 70, 323 e 547 do STF;

f) nas operações não tributadas, isentas, imunes ou já tributadas por substituição “para frente”, bem como naquelas que, conquanto tributáveis, tiveram o tributo sobre elas incidente devidamente recolhido, não é possível exigir do contribuinte que descumpra obrigação meramente acessória multa proporcional ao valor da operação, ou do tributo (se devido fosse), pois não há relação entre o valor da operação e a gravidade do ilícito correspondente, que, se passível de punição, deve dar ensejo à aplicação de multa em valor fixo e reduzido.