

O POTENCIAL EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NAS HIPÓTESES DE NÃO INADIMPLENTO DO TRIBUTO

Alessandro Nunes da Silva

Graduado pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. Pós-Graduado em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho pela Universidade Gama Filho.

Resumo – a obtenção de recursos pelo Estado para a execução das funções que constitucionalmente deve desempenhar depende, primordialmente, da tributação de fontes externas ao seu próprio patrimônio, denominadas pela doutrina de “receitas públicas derivadas”. A relação tributária que se estabelece entre o Ente Público e o particular pode se caracterizar pela existência de uma obrigação tributária dita principal e outra acessória, não sendo regra o surgimento concomitante de ambas. Assim como no exercício da atividade tributante a Constituição impõe ao Estado limites ao seu poder de tributar, com merecido destaque à vedação ao confisco, há relevante interesse em se perscrutar se tais limites são aplicáveis também às multas decorrentes da violação de uma obrigação tributária, sobretudo às obrigações acessórias, que não possuem uma relação direta com o valor do tributo. Pretende o presente trabalho, partindo da imposição legal prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional que assevera que tributo não é sanção de ato ilícito, verificar se os limites impostos ao legítimo exercício do poder de tributar do Estado se estendem às multas por violação de obrigação tributária, em especial das acessórias.

Palavras-chave – Direito Tributário. Obrigação tributária acessória. Multa. Confisco. Limite. Razoabilidade. Proporcionalidade.

Sumário – Introdução. 1. As obrigações decorrentes da relação tributária e os limites impostos à atuação estatal. 2. O caráter não tributante da multa no âmbito do Direito Tributário e suas finalidades. 3. A possibilidade de aplicação dos limites ao poder de tributar às multas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória quando não há inadimplemento. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de pesquisa propõe-se a discutir questão referente à existência de potencial caráter confiscatório de multa decorrente do descumprimento de obrigação tributária, quando não há inadimplemento do tributo. O tema aqui abordado é objeto de grande oscilação no entendimento dos Tribunais pátrios, não sendo destinatário de fonte normativa a disciplinar sua aplicação. A relevância atual se destaca por ser assunto submetido à análise do Supremo Tribunal Federal.

Não se questiona que os entes estatais, frente à necessidade de atender aos seus fins, notadamente na promoção de políticas sociais, como forma de garantir o bem-estar dos seus cidadãos, necessitam de recursos que os financiem. A própria máquina estatal necessita de



recursos financeiros para manter em atividade todas as estruturas indispensáveis a um Estado moderno. E tais recursos, fruto do pacto social que vincula Estado e cidadãos, são oriundos do patrimônio destes últimos.

Esse apoderamento, por parte do Estado, de parcela do patrimônio de seus cidadãos, fruto da relação tributária, não é realizada de forma ilimitada e injustificada. Os contribuintes são resguardados por normas insculpidas na Constituição da República de 1988, que busca equacionar as necessidades dos entes federados, e os direitos garantidos aos contribuintes, tal como a defesa à propriedade privada. É nesta seara que se destacam, dentre outros, princípios relevantes como o do não-confisco, presente no artigo 150, V da Constituição, que serve como verdadeiro anteparo às crescentes necessidades do ente tributante por recursos.

É certo que a relação tributária vigente entre Estado e seus cidadãos, aqui denominados “contribuintes”, não é um vínculo igualitário, havendo plena manifestação da força estatal, necessária para o fiel cumprimento das normas que disciplinam essa relação. Aplicam-se aqui diversos poderes administrativos, como o regulatório, o fiscalizatório, o de polícia, que se corporificam, dentre outras formas, pela aplicação de multas quando há uma violação dos deveres decorrentes da obrigação tributária.

A questão relevante é que essa multa decorrente de uma violação da obrigação tributária não é devida apenas quando há descumprimento da obrigação principal, qual seja, a de pagar tributo. A legislação tributária é abundante em impor uma série de atos aos contribuintes, cuja inobservância pode desencadear a aplicação de multa. Esse conjunto de encargos é conhecido como obrigação acessória, tendo por característica o fato de não estar necessariamente vinculada à obrigação principal, contando, portanto, como existência própria.

Chega-se assim ao ponto central que se busca aqui evidenciar. Assim como a atividade tributante, indispensável para a manutenção do Estado, encontra limites bem definidos na Constituição, como forma de proteger o contribuinte, também as multas decorrentes desta obrigação devem ser limitadas, muito embora não possuam natureza tributária. Entretanto, tais limites são menos claros, notadamente quando decorrem de atividade em que a obrigação tributária principal não impôs ao contribuinte o dever de pagamento.

A jurisprudência referente ao tema é díspare quanto aos parâmetros a serem observados para evitar o efeito confiscatório, que, como já observado, é vedado pela Constituição.

Como forma de desenvolver o presente artigo, o primeiro capítulo apresenta uma análise acerca das obrigações decorrentes da relação tributária e os limites impostos à atuação



estatal, com destaque para a relevância da previsão constitucional de mecanismos destinados a coibir eventuais condutas abusivas contrárias ao contribuinte, que formam os limites ao poder de tributar.

Segue-se para o segundo capítulo, no qual se aborda a natureza não tributária das multas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, e o tratamento dado em virtude da sua natureza.

Por fim, o terceiro capítulo apresenta discussão quanto à possibilidade de aplicação dos limites ao poder de tributar também às multas por violação de obrigação tributária, especificamente de obrigação tributária acessória isolada, que carece de um valor de referência, por não haver um tributo devido.

A pesquisa é desenvolvida pelo método qualitativo, sobretudo no aspecto explicativo, recorrendo à pesquisa bibliográfica pertinente ao tema objeto de análise, bem como à jurisprudência dos tribunais, em especial do Supremo Tribunal Federal, como forma de analisar os diferentes entendimentos em torno da questão, como forma de defender a tese apresentada.

1. AS OBRIGAÇÕES DECORRENTES DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS LIMITES IMPOSTOS À ATUAÇÃO ESTATAL

A formação do Estado foi, na sua gênese, fruto da necessidade humana de estabelecer balizas mínimas que permitissem o convívio e a interação no primórdio das organizações sociais. Buscou-se substituir o comando errático do mais forte por um conjunto de regras minimamente estabelecidas e de conhecimento prévio, destinadas a estabelecer parâmetros que garantissem a existência tanto do grupo social como dos indivíduos que os formavam.

O Estado como estrutura social organizada tem sua evolução atrelada à história humana, sempre se adaptando às necessidades oriundas de cada era. Se em um momento inicial a ideia primitiva de Estado servia ao propósito de garantir a coexistência do grupo, ainda que estritamente familiar, logo passou a ser elemento que propulsionava a conquista de novos territórios, incentivando uma séria de desenvolvimentos tecnológicos, culturais, ideológicos, dentre outros. Nessa linha, oportuna a lição do professor Jorge Miranda¹, que assim sintetiza o desenvolvimento do Estado:

¹ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.23.



Quer como ideia ou concepção jurídica ou política quer como sistema institucional, o Estado não se cristaliza nunca numa fórmula acabada; está em contínua mutação, através de várias fases de desenvolvimento progressivo (às vezes regressivo); os fins que se propõe impelem-no para novos modos de estruturação e eles próprios vão-se modificando e, o mais das vezes ampliando.

É neste evoluir que, em suas lições, o professor Jorge Miranda² destaca os variados tipos de Estado, segundo a classificação de Jellinek, iniciando no Estado Oriental, o Grego, o Romano, o Medieval até a formação do Estado Moderno. Como mencionado, cada um deles se adequava a um momento histórico, visando a atender necessidades pontuais. Eis que nasce o Estado Moderno, resultante da alteração das forças sociais e da necessidade de resguardar, na implantação do capitalismo, direitos fundamentais de primeira geração, como o direito à propriedade privada.

Nas palavras de Raymundo Faoro³:

Na transição de uma estrutura a outra, a nota tônica se desviou – o indivíduo, de súdito, passa a cidadão, com a correspondente mudança de converter-se o Estado de senhor a servidor, guarda da autonomia do homem livre. A liberdade pessoal, que compreende o poder de dispor da propriedade, de comerciar e produzir, de contratar e contestar, assume o primeiro papel, dogma de direito natural ou da soberania popular, reduzindo o aparelhamento estatal a um mecanismo de garantia do indivíduo. Somente a lei, como expressão da vontade geral institucionalizada, limitando o Estado a interferências estritamente previstas e mensuráveis na esfera individual, legitima as relações entre os dois setores, agora ríspidamente separados, controláveis pelas leis e pelos juízes.

Forçoso mencionar que a criação e manutenção do Estado, como expressão concreta do pacto social, não se dá sem que haja a necessidade, por parte daqueles que o integram, de contribuírem com o fruto de suas riquezas. A atuação estatal, direcionada no atendimento dos anseios da sociedade, demanda recursos que são, comumente, obtidos diretamente no patrimônio dos cidadãos. Nesse ponto, a atividade financeira⁴ da máquina pública, objeto de estudo do Direito Financeiro, se interliga ao Direito Tributário, já que a tributação é um dos principais meios de obtenção de recursos pelo Estado.

A obtenção de recursos pelo Estado por meio da tributação decorre da sua soberania, fonte da legitimidade da criação de um vínculo obrigacional entre o ente tributante e o cidadão, denominada de obrigação tributária. Esclarece a doutrina que “o Estado acha-se investido do poder de soberania para obter das pessoas juridicamente a ele subordinadas as

² Ibid., p. 25-33.

³ FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 3. ed. rev. São Paulo: Globo, 2001, p. 820.

⁴ De acordo com os ensinamentos do professor Ricardo Lobo Torres: “Atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas”. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 3.



contribuições pecuniárias necessárias à consecução de seus fins”⁵. Entendo tal exercício de soberania como sendo a manifestação direta do poder de tributar.

Constitui a obrigação tributária o vínculo jurídico que estabelece direitos e deveres entres os obrigados. Possui como característica imutável, o fato de ter no polo ativo um ente político, detentor de soberania. Há ainda a possibilidade de delegação da capacidade ativa para arrecadação, quando então ocupará o polo ativo pessoa jurídica de direito público. De outro lado, encontra-se o contribuinte, que suportará a retirada de parcela de seu patrimônio para permitir o atendimento das necessidades públicas pelo Estado.

A legislação divide a obrigação tributária em duas, conforme se depreende do art. 113 do CTN⁶, possuindo cada qual naturezas distintas. Há a obrigação principal, que decorre de uma obrigação de dar. Trata-se da obrigação fim, já que é por meio desta que o ente tributante irá obter de forma concreta os recursos para a consecução de suas atividades.

Aliada à obrigação tributária principal, há a obrigação tributária acessória, que se caracteriza por ser uma obrigação de fazer ou não fazer. Conforme ensina Ricardo Alexandre⁷, “a relação de acessoriedade, em Direito Tributário, consiste no fato de que as obrigações acessórias existem no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos, ou seja, são criadas com o objetivo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária principal”.

Denota-se que ambas as obrigações que decorrem do vínculo obrigacional tributário possuem existência autônoma, visando a atender interesses distintos. De um lado, a obrigação tributária, como já mencionado, fornecerá de modo efetivo os recursos necessários a implementação das políticas públicas e manutenção do Estado. Por sua vez, as obrigações acessórias importam em meio de facilitar o controle por parte do Estado, não sendo raras as hipóteses em que se constitui como única obrigação unindo contribuinte e Estado.

O poder de tributar, embora tire seu fundamento de validade diretamente da soberania do Estado, não é por si só um poder ilimitado. Assim como ele se confunde com o próprio Estado, por ser desde o princípio uma das facetas mais concretas de atuação do ente estatal, sofreu também modificações e limitações. Deve-se ter claro que o Estado moderno visa a resguardar, sobretudo por meio da realização de políticas pública, os direitos fundamentais, sobretudo com a mudança de identificação de súditos para cidadãos.

⁵ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 219.

⁶BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 17 set. 2021.

⁷ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 15. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 357.



Inquestionável que um dos direitos a serem resguardados pelo Estado é o direito de propriedade, que engloba todo o conjunto de riquezas de titularidade do cidadão. E é visando a compatibilizar a existência de duas atividades inicialmente antagônicas, que decorre a relevância desse conjunto de regras e princípios denominado “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

O Estado como ente garantidor dos anseios da sociedade, deve assegurar aos seus cidadãos a proteção dos seus direitos, como o direito à vida, à liberdade e à propriedade. De outro lado, para alcançar tal finalidade, o Estado requer recursos que são obtidos, essencialmente, no patrimônio dos cidadãos. Observa-se assim que a Constituição, ao estabelecer as diretrizes para o Estado realizar sua função primordial, concedeu o poder para esse exercício e a obtenção dos meios necessários, simultaneamente, fixou limites intransponíveis ao exercício da sua própria soberania, restringindo o exercício do poder de tributar.

Segundo Luiz Emygdio⁸:

O poder de tributar decorre diretamente da Constituição, e, por isso, o seu art. 145 reza que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, e os arts. 148 e 149 permitem à União instituir empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais. Entretanto, a própria Constituição encarrega-se de limitar o exercício do poder de tributar pelo Estado visando a estabelecer um equilíbrio entre poder impositivo e cidadania. A existência do Direito tributário depende de estar o Estado, no desempenho de sua atividade tributária, submetido à lei, pelo que o poder de tributar não pode ser exercido através da força. Se o for, não há que se falar em Direito Tributário nem em Estado de Direito.

Desse conjunto de regras e princípios, presentes no texto constitucional nos art. 150 a 152⁹, apresenta relevância para o presente trabalho o princípio do não-confisco, conforme denominação usualmente empregada pela doutrina, cujo fundamento legal de existência é o art. 150, V da CRFB 88¹⁰. Conforme leciona Ricardo Alexandre¹¹, tal princípio se confunde com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, cuja observância deve estar presente no exercício do poder de tributar pelo Estado.

Contudo, questão que sempre atormentou a doutrina e é fruto de profunda divergência doutrinária, se refere à ausência de critérios claros destinados a estabelecer o que se entende por efeito confiscatório. Tal discussão é de relevante importância, já que a fixação de tributação em patamar elevado pode inviabilizar a expansão ou mesmo o desenvolvimento

⁸ ROSA JUNIOR, op. cit., p. 221.

⁹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 set. 2021.

¹⁰ Ibid.

¹¹ ALEXANDRE, op. cit., p. 186.



de uma atividade econômica, ou configurar o desrespeito a direitos fundamentais de um indivíduo.

Acrescente-se a isso que muito embora os tributos estejam submetidos à limitação dos princípios, tal como o princípio do não confisco, questão que demanda detida análise refere-se as multas decorrentes dos descumprimento de obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. De acordo com o art. 3º do CTN¹², tributo não pode ser sanção de ato ilícito. Assim, o descumprimento de uma obrigação tributária, em flagrante desrespeito ao poder de tributar, caracteriza um ato ilícito, a ser sancionado pela aplicação de multa.

O ponto primordial, e que é objeto de apreciação na repercussão geral tema 487 pelo Supremo Tribunal Federal¹³, passa por se determinar se, especialmente quando há apenas a obrigação tributária acessória, em ocorrendo violação desta, a multa dela decorrente se submete às limitações ao poder de tributar, com destaque para o princípio do não-confisco, e como se daria a caracterização de eventual efeito confiscatório.

2. O CARÁTER NÃO TRIBUTANTE DA MULTA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO E SUAS FINALIDADES

Na classificação das receitas públicas, as multas aplicadas pelo ente público, fruto do exercício de seu poder de império¹⁴, são classificadas como receitas públicas derivadas, que de acordo com os ensinamentos de Ricardo Alexandre, são aquelas que decorrem da atuação do Estado que, “agindo como tal, utiliza-se das suas prerrogativas de Direito Público, edita uma lei obrigando o particular que pratique determinados atos ou se ponha em certas situações a entregar valores aos cofres públicos, independente de sua vontade”¹⁵.

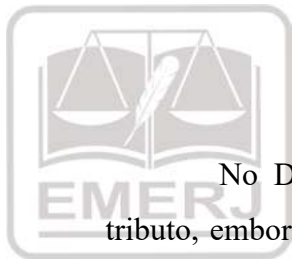
Tem-se, assim, que o descumprimento de um dever imposto pelo Estado, em regra, acarretará ao particular uma penalidade, que muitas vezes poderá redundar na observância de adimplir uma obrigação pecuniária, denominada “multa”, que nada mais é que a pena imposta em dinheiro.

¹² BRASIL, op. cit., nota 6.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 487: Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4071634&numeroProcesso=640452&classeProcesso=RE&numeroTema=487#>>. Acesso em: 17 set. 2021.

¹⁴ O professor Ricardo Lobo Torres menciona o Poder Financeiro: “A atividade financeira emana do poder ou da soberania financeira do Estado. O poder financeiro por seu turno, é a parcela ou emanção do poder estatal (ou da soberania), ao lado do poder de polícia, do poder penal, do poder de domínio eminente.” TORRES, op. cit., p. 4.

¹⁵ ALEXANDRE, op. cit., p. 38.



No Direito Tributário, oportuno destacar que a multa não integra o conceito de tributo, embora compartilhe com este a mesma origem, sendo certo que ambos decorrem de uma obrigação tributária. Enquanto o tributo deriva de uma postura ativa no sentido de realizar a conduta descrita como fato gerador, a multa se evidencia pelo descumprimento de um dever imposto pela obrigação a ser adimplida.

O festejado tributarista Ricardo Lobo Torres¹⁶, no intuito de traçar uma clara distinção entre o poder de tributar e o de punir, assim asseverava:

Inconfundíveis o poder de punir e o poder de tributar. Estremam-se pela natureza e objetivo. O poder de punir, atribuído ao Estado no pacto constitucional, destina-se a garantir a validade da ordem jurídica. O poder de tributar, restringindo a propriedade privada, procura garantir ao Estado o dinheiro suficiente para atender às necessidades públicas. Aproximam-se, entretanto, por terem sede constitucional e por se constituírem no espaço aberto pela liberdade.

O art. 3º do CTN¹⁷ define tributo como sendo “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”. E é especificamente quanto à impossibilidade de se poder considerar o tributo como uma sanção de ato ilícito, que se localiza o ponto de distinção entre tributo e multa para fins tributários.

De acordo com a clássica lição de Hugo de Brito Machado¹⁸:

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas penalidade. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo irrelevantes do ponto de vista tributário.

Por sua vez, a multa em matéria tributária insere-se no gênero “sanções tributárias”, sendo uma espécie de penalidade pecuniária, que de acordo com a melhor doutrina, se divide em “multas fixas”, “multas proporcionais” e “acréscimos moratórios”.

As multas fixas representam na maioria dos casos a sanção pecuniária aplicada ao descumprimento de uma obrigação acessória. Conforme mencionado rapidamente no capítulo 1, o art. 113 do CTN¹⁹ divide a obrigação tributária em principal e acessória, devendo-se entender por acessória àquela que “decorre da legislação tributária e tem por objeto as

¹⁶ TORRES, op. cit., p. 323.

¹⁷ BRASIL, op. cit., nota 6.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 73.

¹⁹ BRASIL, op. cit., nota 6.

prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Em suma, as obrigações acessórias visam, via de regra, a assegurar meios para tornar mais eficaz a fiscalização, por parte do ente tributante, do cumprimento da obrigação principal, muito embora seja possível a existência autônoma da obrigação acessória.

Por sua vez, as multas proporcionais derivam do não adimplemento de uma obrigação principal, ou seja, do não pagamento do tributo em si. São proporcionais em virtude de decorrerem do descumprimento de uma obrigação mensurável, razão pela qual representam um percentual do valor devido na obrigação principal.

Nesse ponto reside relevante distinção com as multas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, já que nesta não há um parâmetro valorativo objetivo decorrente de um fato gerador, como na multa decorrente da violação da obrigação principal. Deste modo, cabe a lei que determina a penalidade, estabelecer os parâmetros a serem utilizados para valorar a penalidade a ser aplicada, parâmetros estes cujo dever de observar os limites ao poder de tributar, como a vedação ao não confisco, constitui ponto controversa e nebulosa determinação.

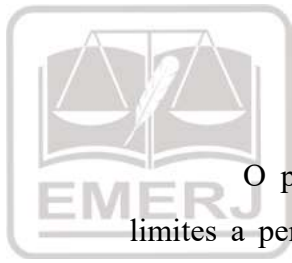
Por fim há os acréscimos moratórios, presentes nos casos em que se verifica a ocorrência da denúncia espontânea que, nos termos do art. 138 CTN²⁰, exclui a responsabilidade pela infração. Neste caso, a denúncia deverá ser acompanhada do tributo devido, sendo acrescida de juros, o que caracteriza os chamados acréscimos moratórios, que “possuem caráter meramente indenizatório do prejuízo sofrido pelo Fisco por não receber o pagamento do tributo no prazo”²¹.

A distinção das espécies de multa pecuniárias permite uma melhor compreensão quanto à aplicação dos limites ao poder de tributar no que concerne às penalidades tributárias. Enquanto as multas moratórias, por decorrerem do direito do Estado à indenização decorrente da impontualidade no pagamento pelo sujeito passivo, refletirá a atualização devida do tributo devido, as multas punitivas receberão tratamento distinto.

Por decorrerem do descumprimento de um dever imposto pelo ordenamento jurídico, o sujeito passivo que não observou a obrigação tributária originada a partir do fato gerador, seja a obrigação de natureza principal ou acessória, quedará devedor não apenas do valor do tributo, no caso da obrigação tributária, como também da penalidade prevista na legislação para a infração cometida.

²⁰ Ibid.

²¹ ROSA JUNIOR, op. cit., p. 605.



O ponto nefrágico que merece detida análise refere-se à existência de eventuais limites a penalidade a ser imposta pelo descumprimento de obrigação tributária. Como já analisado, a multa não pode ser entidade como tributo, embora coexista ao lado deste sempre que se encontre caracterizada a violação de uma obrigação de natureza tributária.

Os limites ao poder de tributar, ou seja, os limites a serem observados pelo Estado ao estabelecer normas que o autorizem a adentrar no patrimônio do particular para destes retirar os recursos necessários para garantir as suas necessidades vitais e o bem social, encontram-se bem discriminados, tendo sido merecedores de tratamento constitucional, notadamente nos arts. 150, 151 e 152 da CRFB88²².

Porém, não compartilhando as multas tributárias a mesma gênese que o tributo, sendo excluídas do conceito deste por força de lei, a sua não inclusão no rol dos limites ao poder de tributar do Estado constituiria uma forma de burla a limitação de poderes do Estado, que, em última *ratio*, poderia ter na multa pela violação de uma obrigação tributária, e não no próprio tributo, a sua fonte de receita principal. Tal controvérsia se torna ainda mais premente ao se analisar a multa nos casos de obrigação tributária acessória que não geram crédito, ou seja, que se consubstanciam na violação de um fazer ou não fazer imposto pelo Estado para facilitar sua atividade tributante. Nesta, a falta de um valor de referência pelo fato de não haver tributo a ser pago, demanda ainda mais cautela no estabelecimento de parâmetros claros que não venham a constituir verdadeira afronta aos limites que devem ser observados pelos tributos.

3. A POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR ÀS MULTAS DECORRENTES DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA QUANDO NÃO HÁ INADIMPLEMENTO

Conforme já exposto, o Direito Tributário guarda papel de destaque no que concerne à realização, pelo Estado, de suas finalidades, sendo certo que os recursos necessários para o implemento das políticas públicas decorre das receitas públicas derivadas, objeto de estudo desta disciplina.

O poder de tributar é uma das manifestações do exercício da soberania estatal, e se destina a prover os meios necessários à consecução dos objetivos fundantes do Estado, já que “o Estado não existe em si ou por si; existe para resolver problemas da sociedade

²² BRASIL, op. cit., nota 9.



quotidianamente; existe para garantir segurança, fazer justiça, promover a comunicação entre os homens, dar-lhes paz e bem-estar e progresso”²³.

A correlação entre os conceitos de soberania e do poder de tributar fica clara nas palavras do doutrinador Hugo de Brito Machado²⁴, que assim leciona:

Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior. No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

A manifestação do poder de tributar, no entanto, assim como os demais poderes titularizados por um Estado que se submete a uma ordem constitucional democrática, encontra-se limitado, como forma de resguardar os direitos individuais, remontando-se aos termos iniciais de proteção dos direitos que justificaram a celebração do Contrato Social de acordo com os ideais de Rousseau²⁵.

Adquirem relevo nessa relação, por vezes de difícil equilíbrio, os limites ao poder de tributar, expressamente previstos na Constituição da República, com especial referência ao princípio do não confisco, disposto no art. 150, IV da Carta Constitucional²⁶.

Deve-se perquirir, contudo, a quem cabe a vigília quando do respeito aos limites ao poder de tributar e a correta aplicação dos seus institutos e princípios, como o da vedação ao confisco, ou apenas, não confisco. Não se desconhece que a atividade arrecadatória é dirigida pelo Executivo, seguindo para tal os atos que emanados da sua legítima atribuição regulamentar, mas também pelo Poder Legislativo, de onde se origina o arcabouço legal que regula toda a norma tributária que embasa a obtenção de recursos.

Mesmo fora da relação eminentemente tributária, não sobram dúvidas de que cabe ao Poder Judiciário o papel de pacificador, com o objetivo de adequar as atuações dos demais Poderes da República com os preceitos insculpidos na Constituição. O desempenho de tal função não é desconhecido, sendo segundo Humberto Ávila mesmo essencial, já que “sem o controle do Poder Judiciário não há sequer como comprovar a justificabilidade da medida adotada por outro Poder”²⁷.

No campo concernente ao Direito Tributário, o desempenho de tal papel pelo Poder Judiciário torna-se ainda mais premente, cabendo-lhe a tarefa de decidir quando não apenas

²³ MIRANDA, op. cit., p. 214.

²⁴ MACHADO, op. cit., p. 49.

²⁵ WEFORT, Francisco C. *Os Clássicos da Política*. 13. ed. São Paulo: Ática, 2000, p.194.

²⁶ BRASIL, op. cit., nota 9.

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 187.



um tributo, mas uma multa decorrente da violação das obrigações originadas de uma relação tributária encerra em si o condão confiscatório, em flagrante desrespeito não só ao princípio do não confisco, mas como forma de dar plena efetividade ao direito de propriedade previsto no art. 5º, XXII da CRFB88²⁸.

De acordo com as palavras de Hugo de Brito Machado²⁹:

Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.

Oportuno asseverar que tal controle não deve ser ater unicamente ao tributo. Muito embora o art. 3º do CTN³⁰ afirme que tributo é toda a prestação pecuniária que não constitua sanção de ato ilícito, não estendendo tal assertiva para as multas tributárias, não há dúvidas de que ao se negar a aplicação das limitações ao poder de tributar, sobretudo o princípio do não confisco em conjunto com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, estar-se-ia admitindo a ocorrência de verdadeira burla à proteção constitucional, podendo-se admitir multa com valor em muito superior à do tributo devido.

O Supremo Tribunal Federal não se mantém alheio a essa questão, evoluindo no tratamento da análise da limitação das multas tributárias nas suas diferentes vertentes, ou seja, multas que possuem como fundamento a prática de um ilícito tributário, multas que resultem de mora do contribuinte, e multas que sejam decorrentes da inobservância de uma obrigação tributária acessória.

Em relação às multas decorrentes da prática de ilícito tributário ou mesmo de mora, que guardam intrínseca relação com as obrigações tributárias principais, o Supremo Tribunal Federal já entende ser possível a sua redução, como forma de garantir a justiça na solução do litígio. Apesar disso, as soluções apresentadas têm sido casuísticas, pautando-se na análise do caso concreto.

Corroborar para isso as palavras do Ministro Roberto Barroso³¹, que no julgamento do AgR AI nº 727872 RS, afirmou que “é possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto”.

Mostra-se ainda mais premente a aplicação das limitações ao poder de tributar nas situações que decorrem da aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária

²⁸ BRASIL, op. cit., nota 9.

²⁹ MACHADO, op. cit., p. 60.

³⁰ BRASIL, op. cit., nota 6.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *AI nº 727872 AgR / RS*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur304805/false>>. Acesso em: 17 set. 2021.



acessória, que conforme explicadas pelo doutrinador Ricardo Alexandre³², ao contrário da obrigação principal, que pressupõem uma obrigação de dar, configuram-se como uma obrigação de fazer ou de não fazer, cuja existência não depende de uma obrigação tributária principal, e que não configuram ilícito nem mesmo inadimplemento, tendo por função auxiliar o fisco na fiscalização da arrecadação.

A necessidade de definição de limites claros pauta-se no fato de que, sobretudo nas multas aplicadas quando da inobservância de obrigações tributárias acessórias em que não há inadimplemento, ou seja, aquelas em que não há tributo a ser pago, sendo a obrigação acessória o único elemento a caracterizar a relação tributária, a falta de um *quantum* devido dificulta sobremaneira o estabelecimento de um padrão valorativo, como forma de se verificar se, no caso concreto, a multa aplicada, denominada multa isolada, viola os princípios do não confisco, bem como da razoabilidade e da proporcionalidade.

Frente à possibilidade de o Ente Público, ao exercer seu legítimo direito de impor as sanções previstas, exorbitar das garantias previstas na Carta Constitucional, é que ganha, destacado papel o Poder Judiciário, como garantidor da correta aplicação dos limites que devem pautar a atuação da atividade tributária na sociedade, visando o estabelecimento de regras claras na apreciação dos abusos no exercício do poder de tributar, buscando fixar parâmetros objetivos que permitam a efetividade na aplicação justa das garantias.

CONCLUSÃO

A atuação do Estado no exercício das atividades indispensáveis à manutenção do aparato estatal e à implantação das políticas públicas destinadas à conquista do bem social é permeada por limites estabelecidos na Constituição da República e que se irradiam para a legislação infraconstitucional, cuja finalidade precípua é a preservação dos direitos fundamentais, ante a diferença na correlação de forças entre o ente público e o particular.

Desde os seus primórdios o Estado recorreu a fontes de riquezas de terceiros para auferir os recursos indispensáveis à sua manutenção e ao desempenho de suas atividades, já que as receitas oriundas de seu patrimônio, denominadas de receitas originárias, nem sempre se mostraram suficientes para o cumprimento do dever estatal.

Origina-se dessa necessidade mais uma relação entre Estado e particulares, ao se submeterem à soberania daquele, inserem-se em uma relação tributária com o Estado,

³² ALEXANDRE, op. cit., p. 356.



tornando-se sujeitos numa obrigação tributária que tem por finalidade a captação de recurso pelo Estado, constituindo assim a chamada receita pública derivada. Essa relação obrigacional tributária reparte-se em obrigação tributária principal, que se relaciona diretamente com a obtenção de recurso em si, e a obrigação acessória, que são deveres anexos destinados ao exercício da atividade tributária.

O grande desafio que se buscou enfrentar com o presente trabalho é verificar se as sanções impostas pelo descumprimento de uma obrigação tributária, que se traduz em um ilícito, e assim sendo, por definição legal não se confunde com o tributo, estariam amparadas pelo mesmo arcabouço principiológico que limita a atuação do Estado no seu poder de tributar.

A relevância dessa análise ganha destaque especial quando se observa a questão das multas impostas ao descumprimento de uma obrigação acessória isolada, na qual houve a inobservância de um dever acessório, porém sem que se verificasse a existência de uma obrigação tributária principal, que pudesse servir de baliza para a aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, contribuindo para o respeito ao princípio do não confisco.

Nesse sentido, observou-se que os limites ao poder de tributar pelo Estado tem aplicação reconhecida pelo Poder Judiciário, não só em relação aos tributos, como também nas multas decorrentes da violação de uma obrigação tributária, muito embora sem que se verifique a existência de parâmetros objetivos, essencial para que se respeite a segurança jurídica, indispensável no relacionamento entre Estado e particulares e se assegure a efetiva proteção aos direitos e garantias fundamentais.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 15. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2021.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 17 set. 2021.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 set. 2021.



_____. Supremo Tribunal Federal. *AI n° 727872 AgR/RS*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur304805/false>>. Acesso em: 17 set. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Tema 487*: caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4071634&numeroProcesso=640452&classeProcesso=RE&numeroTema=487#>>. Acesso em: 17 set. 2021.

FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 3. ed. rev. São Paulo: Globo, 2001, p. 820.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

WEFFORT, Francisco C. *Os Clássicos da Política*. V.1. 13. ed. São Paulo: Ática, 2000.