

SANÇÕES TRIBUTÁRIAS: FUNDAMENTOS E APLICABILIDADE À LUZ DOS  
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

*TAX SANCTIONS: FUNDAMENTALS AND APPLICABILITY IN LIGHT OF  
CONSTITUTIONAL PRINCIPLES*

Nilson Roberto da Silva Gimenes<sup>1</sup>

**Resumo:** Este artigo examina os fundamentos das sanções tributárias, cuja razão de existência tem relação necessária com a disciplina legal das obrigações tributárias, e também analisa os princípios constitucionais que auxiliam o intérprete do Direito (em especial o princípio da proporcionalidade), para, finalmente, através do estudo de casos práticos, evidenciar como se pode fazer uma correta aplicação das normas jurídicas nesse campo para que sejam evitados abusos contra os direitos fundamentais dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

**Palavras-chave:** Sanções Tributárias. Fundamentos. Princípios. Aplicação.

**Abstract:** This article examines the fundamentals of tax penalties, whose rationale has a necessary relation to the legal discipline of tax obligations, and also examines the constitutional principles that assist the interpreter of law (in particular the principle of proportionality), and finally, through of the study of practical cases, to show how a correct application of the legal norms in this field can be done so that abuses against the fundamental rights of the taxable persons are avoided.

**Keywords:** Tax Sanctions. Fundamentals. Principles. Application.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata dos fundamentos e da aplicação das sanções tributárias conforme o ordenamento constitucional vigente. Inicialmente, brevíssimas palavras são dedicadas à temática das obrigações tributárias, com relevo para as obrigações acessórias, pelo fato de que o descumprimento das mesmas ocasiona muitos dos casos de aplicação de penalidades contra os sujeitos obrigados.

Após esta etapa, o artigo discorre sobre algumas classificações e as características

---

<sup>1</sup> Doutor em Direito pela Universidade Federal da Bahia. Professor de Direito Internacional e Direito Tributário da Universidade do Estado da Bahia. Membro do Conselho Editorial da Universidade do Estado da Bahia.

das sanções tributárias, bem como os princípios constitucionais atinentes à disciplina das mesmas. Também analisará como o sujeito passivo pode tentar evitar ser penalizado (inclusive por examinar o instituto da denúncia espontânea), além de como o Poder Judiciário pode atuar na aplicação do princípio da proporcionalidade para afastar a aplicação de sanções abusivas.

O trabalho avançará na discussão de casos práticos, incluindo alguns julgados do Supremo Tribunal Federal (STF), em que se discutiu sobre a temáticas das sanções tributárias. O estudo de tais fontes primárias de pesquisa, junto com os comentários teóricos referentes a outros casos práticos, permitirá um estudo que apontará como diversas situações jurídicas de relevância atual têm sido trabalhadas e interpretadas.

O trabalho se serviu de fontes bibliográficas (livros e artigos de revistas especializadas), e de casos selecionados do STF. Assim, foi utilizado o método indutivo para a discussão de casos práticos de aplicação das sanções tributárias; porém, não se deixou de adotar uma abordagem sistemática na análise teórica do tema, que se faz necessária. Por fim, o trabalho se justifica pela importância prática da temática na sociedade brasileira, por se ter em vista que, quanto mais alto o índice de exigência legal de obrigações fiscais, a tendência é que se torne mais frequente a aplicação de penalidades tributárias.

## 2 BREVÍSSIMAS PALAVRAS SOBRE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Para que exista obrigação tributária, é necessário que aconteça o que se convencionou chamar de “fato gerador”, que é a ocorrência, no plano fático, da situação prevista em lei como “hipótese de incidência” tributária. E tal obrigação, conforme o artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), pode ser Principal ou Acessória. A primeira envolve o pagamento de tributos como condição sem a qual não poderia se caracterizar como tal. Já a segunda engloba obrigações de fazer ou de não fazer por parte do sujeito passivo da relação jurídica tributária (deveres instrumentais), no interesse da Fazenda Pública (seja ela no âmbito federal, estadual ou municipal), sujeito ativo que, através da lei, requer o cumprimento delas.

O significado de “obrigação tributária” também pode ser derivado da definição que o artigo 3º do CTN dá ao tributo como “toda prestação pecuniária compulsória”, o que faz entender que tanto o tributo como a obrigação podem ser classificados como “prestação”. E vale ainda pontuar que, por causa das obrigações acessórias, não se pode dizer que toda

obrigação tributária é de caráter patrimonial, diferente do que ocorre no Direito Civil (BECHO, 2014, p. 150).

Se uma obrigação tributária acessória for violada, há previsão de penalidades, independente de se o sujeito passivo desta obrigação é ou não contribuinte na obrigação principal. Caso assim não o fosse, faltaria eficácia às normas que instituem deveres instrumentais perante à fiscalização. Portanto, até mesmo as entidades imunes ou isentas à tributação precisam apresentar ao Fisco as Declarações e outras obrigações exigidas, bem como não podem embaraçar o trabalho fiscal.

Não há contradição em se exigir multas de tais entes, pois, no Direito Tributário, a obrigação acessória tem existência independente da principal. Afinal, a exigência de obrigações acessórias, nesses casos, tem a finalidade de apurar o correto cumprimento das normas imunizantes ou de isenção, pois a Fazenda Pública precisa saber se as atividades praticadas por tais entes estão realmente protegidas pelas normas que retiram a incidência de tributo, bem como pelo fato de que tais entes se relacionam com terceiros que não usufruem desses mesmos direitos. Recomenda-se, porém, sistematização na coleta de informações para que não se exija do sujeito passivo coisas desarrazoadas e sem relação verdadeira com a obrigação principal, para que isso não gere protestos das pessoas obrigadas por conta do excesso de deveres instrumentais a cumprir (REIS, 2014).

É oportuno que, na Teoria Geral do Direito, existe proposta de se aplicar às situações em que alguém pode sofrer uma pena o termo *dever*. Isso por se achar que tal termo deve ficar livre de significados ambíguos, embora tal definição não seja compatível com o que se chama de uso ideológico do termo. Alimentado pela esperança de influenciar o uso linguístico, seria preciso restringir o emprego do termo aos casos em que a reação é experimentada como reprovação social, e a sentença seria um estímulo para o cumprimento do dever. A palavra *dever* pode ser substituída por *prescrição* ou por *proibição*, de acordo se há obrigação de realizar algo ou de não fazer algo (ROSS, 2003, p. 193, 194). Esta lição pode ajudar a compreender porque alguns preferem usar a expressão “deveres instrumentais” ao se referir às obrigações acessórias. Este artigo, contudo, utilizará ambas as expressões, encarando-as como semelhantes, apesar de existirem divergências doutrinárias a favor de um ou outro termo.

A obrigação acessória é convertida em principal através das penalidades pecuniárias, conforme o artigo 113, § 3º, do CTN. Essa transformação é semelhante ao que ocorre no

Direito Civil, onde ocorre a conversão das obrigações de fazer alguma coisa em obrigações de dar, isto é, o pagamento de multas como punição por não se fazer o que deveria ser feito (KFOURI JR, 2010, p. 159).

Se alguma obrigação acessória for descumprida, o sujeito passivo da relação tributária tem a oportunidade de se servir do instituto da *denúncia espontânea*, estabelecido no artigo 138 do CTN, pois tal denúncia pode ser feita mesmo que não exista obrigação principal (as duas obrigações são independentes e uma não segue a outra, conforme o artigo 113 do CTN), e, assim, o sujeito passivo pode se antecipar a qualquer procedimento de fiscalização e evitar o sofrimento de uma sanção tributária, qualquer que seja o tipo de multa (SALOMÃO, 2004, p. 305-306).

No tocante à autodenúncia, não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue ou reduzir o alcance da norma ou condicionar a aplicação da mesma a critérios que o legislador não condicionou. Não há sentido lógico ou finalístico em querer restringi-la para as obrigações acessórias (até porque, em geral, mais grave é descumprir a obrigação principal do que a acessória), e a redação do artigo 138, ao dizer que tal denúncia é “acompanhada, *se for o caso*, do pagamento de tributo”, deixa subjacente que a denúncia pode ser feita a respeito de algo que *não é* pagamento de tributo, o que abrange as obrigações acessórias (OLIVEIRA, 2004, p. 411-412).

A denúncia espontânea deve ser feita antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização *relacionada com a infração em relação à qual se busca excluir a responsabilidade*. Não é qualquer procedimento de fiscalização que descaracterizará a autodenúncia, pois é preciso interpretar razoavelmente o artigo 138 do CTN. Além do mais, tal procedimento deve ser formalizado mediante a expedição de um documento escrito, um ato de ofício (mandado de procedimento fiscal ou termo de início de fiscalização), o que é um critério objetivo e não subjetivo, e o sujeito passivo deve ser notificado ou intimado por edital nos casos previstos em lei (MELLO, 2004, p. 146-148).

Além do mais, o sujeito passivo deve proceder ao pagamento do tributo ou ao seu depósito, de acordo com o artigo 138 do CTN, embora não pareça isso ser justo, porque o instituto deveria ter por finalidade estimular o contribuinte a informar a respeito de seus débitos, reconhecê-los em troca do perdão de uma possível infração. Também é importante registrar que não se admite a adoção do parcelamento de uma dívida tributária com o intuito de se obter o benefício legal da denúncia espontânea, apesar de se verificar o interesse do

contribuinte em quitar suas obrigações perante o Fisco, e ainda mais que, para obter o parcelamento, o sujeito passivo é obrigado a fazer a confissão da dívida (KFOURI JR, 2010, p. 199-200).

Também não deve ser considerado procedente o argumento a favor da aplicação da multa de mora para o contribuinte que realiza denúncia espontânea quando se encontra em atraso no pagamento de suas obrigações tributárias. Já existe a previsão legal dos juros de mora para o devido ressarcimento da Fazenda Pública pelo prejuízo provocado pelo atraso no pagamento. Não se deve presumir que o contribuinte inadimpliu de forma proposital o pagamento para depois fazer uso do instituto da autodenúncia para fins de imposição de multa moratória (CINTRA, 2004, p. 98).

A denúncia espontânea é considerada por alguns uma modalidade de sanção premial porque a norma do artigo 138 do CTN induz à prática voluntária de uma conduta que propicia um benefício, e é um dispositivo por si mesmo executável, não necessitando ter a sua aplicação disciplinada por lei ordinária, posto ser o CTN, que tem *status* de lei complementar, suficiente, e assim, caso alguma lei ordinária futura limite o alcance da norma do CTN, o sujeito passivo pode manejar o remédio constitucional do mandado de segurança (ABRÃO, 2004, p. 99, 105-106).

É importante observar que há setores da doutrina que negam o caráter de sanção ao prêmio, embora reconheça a importância deste (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 196-197), e há quem diga que tal sanção pode existir em outros ramos do Direito, mas não no Direito Tributário (ICHIHARA, 2004, p. 479). Vale lembrar também que o prêmio não integra a estrutura elementar da norma jurídica, mas reside em outra norma, na qual aparece como prestação. Assim, dado um fato temporal pretendido pelo Estado, deve ocorrer a prestação em forma de prêmio para a conduta estimulada pela lei (MACHADO, 2004, p. 161-162).

Para além dessa controvérsia doutrinária, é indiscutível a enorme importância do instituto da denúncia espontânea da infração para que se evite a imposição de sanções tributárias injustas, pois em diversas situações os sujeitos passivos erram de boa-fé no cumprimento dos seus deveres instrumentais por causa da alta complexidade das próprias normas jurídicas de natureza fiscal, e também da enorme quantidade de obrigações acessórias estabelecidas pelo legislador.

### 3 SOBRE AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO TEMA

Em relação às normas tributárias, inclusive as procedimentais, é comum a utilização de conceitos indeterminados ou cláusulas gerais. O princípio da proporcionalidade determina a congruência da lei com os fins visados na situação concreta. Já o princípio da razoabilidade significa que se deve evitar o excesso de medida que vá inutilmente restringir direitos sem aumento da eficácia administrativa; o meio empregado deve ser o estritamente necessário para garantir o interesse público (NEDER; LÓPEZ, 2004, p. 64). Assim, será feita uma análise sobre as penalidades fiscais sem prescindir do diálogo com o princípio constitucional e tributário da proporcionalidade.

Para que seja aplicada uma sanção é necessário que ocorra uma *infração*, que é a conduta, comissiva ou omissiva, contrária ao direito, transgredindo uma prescrição legal ou contratual preexistente. Tanto a inadimplência em relação ao pagamento de tributos (obrigação principal) como deixar de cumprir as obrigações instrumentais levam à responsabilização do infrator, seja ele o contribuinte ou o sujeito passivo indireto (FURLAN; SAVARIS, 2004, p. 19).

As sanções administrativas tributárias se diferenciam das sanções penais tributárias. As primeiras não dependem de prévia manifestação judicial. A competência legislativa para a definição das mesmas é outorgada ao ente que possui a titularidade da exação tributária (que pode ser de caráter federal, estadual ou municipal). Tais sanções se submetem ao regime jurídico do Direito administrativo e tributário. A modalidade predominante é a das sanções pecuniárias, podendo atingir pessoas naturais e jurídicas. Não se exige a presença do elemento subjetivo (dolo) para a aplicação dessas sanções, salvo exceção que venha a existir expressamente em lei (CINTRA; COÊLHO, 2005, p. 157-158).

Já quanto às sanções penais tributárias, elas só podem ser aplicadas pelo Poder Judiciário, em respeito ao devido processo legal, e a competência legislativa, neste campo, só pode ser estabelecida pela União, pois somente esta, segundo a Constituição Federal, pode legislar sobre Direito Penal, área específica do ordenamento jurídico que regulará os princípios e regras aplicáveis a esses tipos de penalidades. Tais sanções estabelecem a previsão de restrição da liberdade pessoal de locomoção através de prisão, e, por isso, só são aplicáveis às pessoas naturais. O dolo é requisito essencial para a configuração do crime

tributário, e não apenas a culpa, por força da disciplina da Lei nº 8.137/1990 (CINTRA; COELHO, 2005, p. 158-159).

O legislador deve evitar a criação demasiada de ilícitos criminais tributários com suas acompanhantes sanções penais. Se é saudável combater a sonegação fiscal, por outro lado, os excessos punitivos podem levar várias pessoas a não repudiarem tanto assim o descumprimento das obrigações fiscais, mas a enxergar o Estado como arbitrário no uso da coerção pela via legislativa. Deve ser evitado o que é chamado de “terrorismo tributário”. O melhor a se fazer é aperfeiçoar cada vez mais o aparelhamento dos órgãos fiscalizadores dos tributos, o que necessariamente passa pela valorização dos servidores fazendários (CINTRA, 2004, p. 60).

Também há que se diferenciar entre multas indenizatórias e multas punitivas. As primeiras são de caráter civil e visam o ressarcimento de prejuízos sofridos pela Fazenda Pública. É o caso da multa de mora, devida quando o sujeito passivo não cumpre a obrigação tributária no prazo estipulado pela lei. Tal ato não é punível na esfera penal. Já com relação às multas de caráter punitivo, diz-se que elas podem ter caráter tanto administrativo como penal, e são decorrentes do descumprimento dos deveres instrumentais por parte do sujeito passivo da relação jurídica tributária que não colabora com a Administração Tributária. Neste caso, há o pressuposto de dolo, fraude ou simulação (HARET, 2014, p. 61).

Quanto às sanções, há que se considerar também a ideia do “risco permitido” como limite ao direito de punir. O legislador não deve eleger situações puníveis que não representem uma lesão razoável para configurar a necessidade de estabelecer punições; o perigo aqui justificador da previsão normativa sancionadora deve ser para a sociedade, não apenas para o Fisco. O risco também dependerá das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, que fornecerá os elementos para que se meça a aplicação da norma sancionadora. A presença do ilícito é condição indispensável para a aplicação da sanção; assim, não se deve desconsiderar a possibilidade de alguém ter agido de boa-fé (que é o contrário da conduta maliciosa) para os fins de tornar flexível o exercício do direito de punir, pois a realidade é que há uma complexidade tal da ordem jurídica tributária que pode acabar levando o contribuinte a equivocadamente agir em dissonância com a norma jurídica sem ter tido intenção de se beneficiar indevidamente desta ação (ANDRADE FILHO, 2003, p. 37- 38, 71).

Na área do Direito Tributário, as normas estabelecedoras de sanções dão consistência ética ao princípio da legalidade e têm como função dar eficácia normativa aos princípios da

isonomia e da capacidade contributiva, além de cumprirem a tarefa de sustentar a integridade dos bens jurídicos tutelados e até mesmo dos infratores, pois a estes é dada a chance de previamente avaliar as consequências de seus atos, visto que as sanções necessitam estar previstas em lei, desfrutando assim da segurança jurídica (ANDRADE FILHO, 2003, p. 52).

Além disso, o legislador deve observar o princípio constitucional da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco ao prever e impor sanções tributárias. A aplicação deste princípio, entretanto, só soluciona questões relativas às penalidades exageradas de caráter pecuniário, deixando de fora as sanções que limitam outros direitos fundamentais (PONTES, 2000, p. 133).

Para que se tenha um limite objetivo a fim de se verificar a observância do princípio do não confisco nos casos concretos das multas, há que se levar em consideração o critério do valor da obrigação tributária principal, teto ou valor máximo a ser admitido para a penalidade de natureza pecuniária. A multa leva em conta um percentual sobre o que já se definiu para o valor de um tributo, assim, a multa tem seu valor proporcional à capacidade contributiva do tributo anterior. Portanto, uma multa cujo valor ultrapasse o estipulado para o próprio tributo é de caráter abusivo (HARET, 2014, p. 67- 68).

A aplicação da proporcionalidade implica em bloqueio na imposição de sanções porque obriga à avaliação do grau de limites impostos às atividades do infrator e do próprio objetivo almejado com a aplicação da penalidade, que inclusive deve ser analisada partindo do ângulo de quem comete a infração. As condições peculiares do infrator da norma jurídica devem ser observadas, e a autoridade que representa a Fazenda deve impor a menor restrição possível à esfera do sujeito passivo da relação jurídica tributária (PONTES, 2000, p. 138).

Na aplicação da proporcionalidade na seara das sanções tributárias, no quesito *adequação*, é exigido que a sanção seja coerente com o fim buscado com a sua previsão e aplicação, ou seja, deve haver uma correta relação entre a medida e a finalidade, ou entre a sanção e o objetivo que a fundamenta. No requisito da *necessidade*, é preciso que se verifique o atendimento à regra da menor limitação possível ou do meio menos prejudicial em favor do sujeito passivo. É importante observar que grande parte das chamadas sanções políticas não atendem este requisito. Por fim, no aspecto da *conformidade (proporcionalidade em sentido estrito)*, o intérprete e aplicador devem analisar se o fim buscado pela regra que estabelece sanção supera o grau de limitação jurídica decorrente da imposição concreta da sanção, o que se descobre com a verificação sobre a violação ou não de outros direitos



individuais que devem ser igualmente assegurados pela ordem constitucional. Os princípios devem ser sopesados para a correta aplicação da sanção ou até para se definir pela não aplicação dela (PONTES, 2000, p. 140, 142,144).

Assim, no que toca à obrigação acessória fiscal exigida para a finalidade a que se destina, ainda que seja menos gravosa, é ainda preciso verificar se ela passa pelo critério da proporcionalidade em seu sentido estrito (ou conformidade), o que significa que a aplicação da penalidade pelo não cumprimento de uma obrigação acessória não deve chegar ao ponto de diminuir excessivamente a força de outros princípios constitucionais.

Por exemplo, as instituições beneficiadas pela imunidade também estão sujeitas à fiscalização e precisam cumprir as obrigações acessórias tributárias, ou então, podem ser sancionadas. As sanções administrativas tributárias se caracterizam por serem impostas através de ato administrativo independente de anterior manifestação judicial; a atividade administrativa referente à aplicação de tais sanções pertence ao ente competente em sentido fiscal; tal aplicação é condicionada pelo regime jurídico próprio Administrativo e Tributário; e quanto ao conteúdo, geralmente, as sanções alcançam o patrimônio do infrator (CINTRA, 2004, p. 68-69).

É que a obrigação acessória, no Direito Tributário, não segue necessariamente à obrigação principal (diferentemente do Direito Civil). E não só em casos de imunidades tributárias, mas em outras situações em que o contribuinte seja dispensado de cumprir a obrigação tributária principal, ainda poderá remanescer obrigações de caráter acessório. Por isso que parte da doutrina faz a crítica à expressão “obrigação acessória”, considerando melhor falar em “deveres instrumentais”, ainda que a primeira expressão seja a utilizada pelo legislador para aquelas obrigações que não constituem no dever de pagar tributos ou multas fiscais (KFOURI JR, 2010, p. 159-160).

As limitações ao poder de tributar são espécies do gênero limitações do Poder Público. As imunidades do artigo 150, VI, da Constituição, precisam ser interpretadas de acordo com os direitos fundamentais que lhe dão suporte valorativo. As regras negativas de competência se prestam a vincular e obrigar as pessoas políticas a adotar comportamentos omissivos que proíbem a tributação em relação a certas pessoas, bens ou situações protegidas. Inclusive vale observar que as imunidades das alíneas “a”, “b” e “d”, do dispositivo já mencionado, são incondicionadas, ou seja, não podem ser restringidas por norma infraconstitucional (NOVAES, 2011, p. 20, 28, 34, 38).

É importante ainda destacar que as sanções administrativas tributárias são informadas pelos princípios da legalidade (o que quer dizer que norma infralegal não pode estabelecer sanção tributária), do devido processo legal, do *in dubio pro reo*, da retroatividade benigna que leva à redução da pena (ROLIM; SOUTO, 2004, p. 231-232) e da proibição de sanção com efeito de confisco (MELO, 2004, p. 262).

Portanto, será adequada a sanção quando a finalidade buscada estiver coerente com o previsto na lei e aplicada concretamente. Será necessária apenas quando propugnar pela menor limitação possível, na medida estritamente necessária ao resguardo do interesse público. E será conforme à Constituição quando a sanção tributária não inviabilizar o exercício de outros direitos e garantias individuais protegidos pela mesma Constituição (PONTES, 2000, p. 140-142).

As normas constitucionais devem ser interpretadas levando em consideração o princípio da máxima efetividade dos direitos fundamentais, que implica na regra da menor restrição possível aos mesmos direitos, pois a restrição é excepcional. E quando houver a aplicação de uma sanção tributária, devem ser garantidos o devido processo legal e o contraditório, com ampla defesa, o que inclui o processo administrativo, que não foi diferenciado do judicial para os fins das garantias postas no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal (ANDRADE FILHO, 2003, p. 28, 31-32). Enfim, a interpretação jurídica não é das normas, mas por meio delas. A tarefa do hermeneuta é axiológica, logo, os princípios constitucionais não devem ser logicamente interpretados. É preciso ter uma compreensão empírico-dialética (NOGUEIRA, 2003, p. 132-133).

Ainda há que se considerar sobre as chamadas sanções indiretas ou políticas, que ocorrem nos casos em que o Estado usa meios oblíquos para forçar os contribuintes a pagar tributos, como a interdição de estabelecimento, a apreensão de mercadorias, a negativa para a impressão de notas fiscais, a cassação do cadastro de contribuintes, a exigência do pagamento de certos tributos para expedição de licenças ou alvarás, dentre outros exemplos. A nota comum é o uso de meios diversos que restrinjam direitos e dificultem as atividades do devedor do tributo para garantir o adimplemento fiscal. Assim, não é o caso de aplicação de sanção pelo descumprimento de deveres instrumentais. Tais sanções podem estar previstas na constituição, na lei ou em atos infralegais. Quando previstas constitucionalmente, não se falará em inconstitucionalidade (BIM, 2004, p. 67-69). Já quanto às previsões

infraconstitucionais, é preciso avaliar se algum princípio constitucional não é violado por uma norma legal que imponha uma sanção política.

Como o sistema jurídico brasileiro previu que o credor tributário deve manejar o processo administrativo ou judicial para a cobrança do tributo, o emprego de uma sanção política com o objetivo de evitar o caminho processual, ainda que sob o argumento da satisfação de um direito subjetivo, constitui violação do princípio do devido processo legal e representa um indevido instrumento de coação contra o sujeito passivo da relação jurídica tributária (CINTRA, 2004, p. 74).

Por fim, é possível ao poder judiciário reduzir multas que atentem contra os princípios constitucionais. O que lhe é vedado é fixar o valor com independência à sua prefixação pelo órgão administrativo. Com este critério, porém, ele pode reduzir o valor original de uma multa desarrazoada ou desproporcional (BORGES, 2004, p. 221).

#### 4 ANÁLISE DE SITUAÇÕES PRÁTICAS

Uma penalidade só deve ser imposta para dar maior eficácia às obrigações tributárias (principais ou acessórias), e não para angariar recursos financeiros para o Fisco. A penalidade pecuniária também deve ser proporcional à gravidade da infração. Por exemplo, se o contribuinte vende mercadoria sem nota fiscal e a penalidade pela infração é o pagamento de multa no montante de 40% (quarenta por cento) do valor da operação, não haverá, em princípio, desproporcionalidade, pois quanto maior o valor da operação maior terá sido o prejuízo para o Fisco. Mas se for o caso de o contribuinte ter escriturado e pagado o imposto, ainda que tenha deixado de emitir a nota, aí a penalidade pecuniária com base em percentual sobre a operação já será desproporcional, pois punir uma infração meramente formal com penalidade calculada através de percentual, neste caso, terá natureza de um verdadeiro imposto. Viola-se, assim, o aspecto *necessidade* do princípio, pois a multa por valor fixo seria adequada e menos gravosa para o contribuinte que se mostra adimplente em relação à obrigação principal, apesar de ter descumprido com um dever instrumental. O mesmo raciocínio vale, e ainda mais, para infrações praticadas no âmbito de operações isentas, imunes, não tributadas ou já tributadas através de substituição tributária “para frente” (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 186-188).

Será desproporcional exigir do contribuinte do imposto predial e territorial urbano (IPTU), que apresente ao Município declaração de seus rendimentos, ou informe o valor de seus veículos, visto que tais exigências não têm relação com o pagamento do imposto e, portanto, não são adequadas. Não são poucos os municípios que, no caso dos contribuintes do imposto sobre serviços (ISS), exijam declarações até de pessoas que não são sujeitos passivos deste tributo. É inadequado também exigir que sociedades de profissionais liberais, que pagam o ISS em montante fixo, declarem ao município o valor de sua receita, visto que tal valor não tem relação com o valor que é pago do tributo. O que elas devem informar é o seu quadro societário, a quantidade de empregados e de profissionais legalmente habilitados (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 192-193).

Mas há exemplos em que, apesar da obrigação de caráter acessório exigida pelo Fisco ser apta para o fim a que se destina e ao mesmo tempo menos gravosa, a mesma pode não passar pelo critério do aspecto da proporcionalidade em seu sentido estrito, ou seja, quando diminuir excessivamente a força de outros princípios constitucionais fundamentais. Por exemplo, obrigações impostas por “regimes especiais de fiscalização” em que os Estados impõem a sujeitos passivos da obrigação do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), que tolerem a intolerância fiscal de colocar fiscais diariamente dentro de seus estabelecimentos, realizando recolhimento diário (ao invés de mensal) deste tributo. Ou a sanção política de que o contribuinte apresente fiador para o caso de não pagamento de tributos estaduais para fins de obtenção de inscrição como tal na Secretaria da Fazenda, pois gravemente compromete a proteção do princípio constitucional da livre iniciativa (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 194).

Um exemplo de dever instrumental é o de que a nota fiscal aponte corretamente que o papel adquirido terá a finalidade de impressão de livros, jornais ou periódicos, já que existe papel não imune à tributação. O descumprimento desta obrigação não ensejará a perda da imunidade, mas haverá uma penalidade pecuniária por conta da potencialidade de dano no caso de eventual irregularidade do documento fiscal. Como, porém, tal potencial é baixo, a penalidade deve ter valor fixo e razoável, para não se violar o direito da entidade imune (SOUZA, 2004, p. 387).

Outro exemplo de multa por violação de obrigação acessória é aquela imposta com base no valor do tributo declarado e que pode se tornar abusiva, como a que ocorre quando uma empresa optante do Simples Nacional não apresenta Declaração Simplificada de Pessoa

Jurídica. Mesmo que tenha havido o correto recolhimento do tributo nos vencimentos, a não entrega do documento fiscal no prazo leva à multa de 2% ao mês-calendário incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na Declaração, podendo chegar até 20% (!), conforme os artigos 25 e 38 da Lei Complementar nº 123/2006 (JANCZESKI, 2012, p. 35). Tal penalidade é nitidamente desproporcional.

A Receita Federal instrumentalizou o controle para utilização do papel imune, o “Registro Especial” para operar com o mesmo, instituído pela Lei nº 11.945/2009. O Estado de São Paulo instituiu o credenciamento no “RECOPI”, regulado pela Portaria CAT nº 14/2010 de sua Secretaria da Fazenda. Apesar da boa intenção de combate à evasão fiscal, tais requisitos acabam por restringir uma imunidade derivada de norma constitucional autoaplicável, e, portanto, são inconstitucionais (MORETI, 2012, p. 64-65).

Há, assim, vários casos em que as sanções políticas são consideradas inconstitucionais. Por exemplo, a apreensão de mercadorias como tática para forçar o sujeito passivo a pagar o tributo é uma medida inconstitucional porque viola o devido processo legal e a ampla defesa (que pode ser exercida na ação de execução fiscal). Não atende também à proporcionalidade quanto ao aspecto da adequação ou da idoneidade dos meios. O mesmo ocorre na exigência de adimplemento fiscal para a expedição de “habite-se” ou para registrar alteração societária na Junta Comercial. O meio empregado é desproporcional, pois não serve para promover segurança numa obra e nem a publicidade dos registros (MORETI, 2012, p. 80).

A Jurisprudência também fornece casos práticos para análise. O Supremo Tribunal Federal (STF), através do Recurso Extraordinário (RE) nº 565.048-RS, entendeu que o Estado do Rio Grande do Sul não poderia condicionar a expedição de notas fiscais à fiança, garantia real ou fidejussória, por parte do contribuinte. Tal forma de caução abusiva foi considerada sanção política caracterizada pela inconstitucionalidade, porque visava forçar o recolhimento do tributo, visto que a Fazenda Pública só autorizava a impressão do talonário de notas fiscais caso o sujeito passivo em mora prestasse a tal “caução”, o que na prática foi uma forma de inviabilizar sua atividade econômica caso assim não o fizesse<sup>2</sup>.

Já no acórdão do RE nº 550.769-RJ, por maioria de votos, não se considerou como sanção política a cassação do Registro Especial de Funcionamento de indústria de cigarros para que os mesmos possam ser fabricados segundo certo código da Tabela de Incidência do

---

<sup>2</sup> BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 565.048/RS*. Relator: Min. Marco Aurélio de Melo. Julgamento: 29/05/2014. Publicado DJ 09/10/14. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911989>. Acesso em: 29 jun. 2019.

Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). A Secretaria da Receita Federal havia concedido o prazo de 10 dias para que a empresa procedesse à regularização fiscal, com o recolhimento de todos os débitos existentes, mesmo os que tinham exigibilidade suspensa. A legislação referente a essa exigência, o Decreto-lei nº 1.593/1977, foi considerado pela maioria como recepcionado pela Constituição de 1988, em vista das características peculiares da indústria de tabaco, que causa significativo impacto na saúde pública. O rigor da arrecadação tributária neste setor específico é justificado pelo enorme custo público com o tratamento de doenças, além de ter havido referência à alta sonegação fiscal que ocorre no setor, o que também foi utilizado como argumento para a decisão<sup>3</sup>.

Em outro caso, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 838.302-MG, o STF confirmou o entendimento de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limite para a norma que estabelece sanção, e, assim, uma multa que ultrapasse 100% do valor do tributo foi considerada abusiva. Só que a parte agravante havia sido multada em percentual de 50%, portanto, não logrou êxito em sua argumentação de que a sanção teria tido caráter confiscatório<sup>4</sup>.

Finalmente, no julgamento do Agravo Regimental ao RE nº 702.604-AM, foi confirmado o entendimento de que o tomador de serviços que deixa de exigir a apresentação de nota fiscal incorre em infração fiscal, ainda que ele usufrua da imunidade tributária, porque ele deve obedecer às obrigações acessórias (deveres instrumentais), que são estabelecidos por lei, e que, no caso concreto, foram considerados razoáveis e proporcionais<sup>5</sup>.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para que exista obrigação tributária, seja esta principal ou acessória, é necessária a ocorrência, no plano fático, da situação prevista em lei como hipótese de incidência tributária.

---

<sup>3</sup> BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 550.769/RJ*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 22/05/2013. Publicado DJ 03/04/14. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em: 09 jul. 2019.

<sup>4</sup> BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 838.302-MG/SP*. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgamento: 25/02/14. Publicado DJ 31/03/14. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3688046>. Acesso em: 10 jul. 2019.

<sup>5</sup> BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 702.604/AM*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 25/09/2012. Publicado DJ 25/10/2012. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3013966>. Acesso em: 11 jul. 2019.

Se uma obrigação acessória for violada, há previsão de penalidades, independente de se o sujeito passivo é ou não contribuinte na obrigação principal.

Se algum dever instrumental for descumprido, o sujeito passivo tem a oportunidade de usufruir do instituto da *denúncia espontânea*, que pode ser feita mesmo que não exista obrigação principal, já que os dois tipos de obrigações tributárias são independentes e uma não segue a outra. Portanto, o sujeito passivo pode se antecipar a qualquer procedimento de fiscalização e evitar o sofrimento de uma sanção tributária.

No que tange à aplicação das sanções tributárias, são importantíssimos os princípios hermenêuticos da proporcionalidade e da razoabilidade. O princípio da proporcionalidade determina, no quesito da adequação, que a sanção tenha coerência com a finalidade buscada pelo legislador (relação proporcional entre a medida e o fim), ou entre a sanção e o objetivo que a fundamenta; quanto ao aspecto da necessidade, que o atendimento à regra implique na menor limitação possível ao sujeito passivo; e quanto à conformidade, é preciso analisar se a finalidade buscada pela regra sancionadora supera o grau de limitação jurídica decorrente da imposição concreta da sanção, o que se verifica com o sopesamento dos princípios constitucionais. Já o princípio da razoabilidade significa que se deve evitar o excesso de medida que vá inutilmente restringir direitos sem aumento da eficácia administrativa.

As normas jurídicas sancionadoras dão eficácia normativa aos princípios da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva, além de sustentarem a integridade dos bens jurídicos tutelados e até mesmo dos infratores, pois estes recebem a chance de avaliar previamente as consequências de seus atos. Além disso, o legislador deve observar o princípio da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco ao prever sanções tributárias, bem como o respeito ao devido processo legal e à ampla defesa.

Sobre as chamadas sanções indiretas ou políticas, é verificada a nota comum do uso de vários meios que restringem direitos e dificultam as atividades do devedor do tributo para garantir o adimplemento fiscal, ao invés de se aplicar uma sanção pelo descumprimento de deveres instrumentais. Tal constatação recomenda muita cautela do intérprete do Direito, e há diversos casos de sanções políticas contaminadas pelo vício da inconstitucionalidade, embora nem todas elas incorram nesta situação.

O poder judiciário pode realizar a redução de multas que atentem contra os princípios constitucionais, desde que o faça levando em consideração o valor originalmente fixado órgão administrativo, avaliando se tal valor foi desarrazoado ou desproporcional, e não

meramente se é um valor alto para o sujeito passivo pagar. A penalidade pecuniária deve ser proporcional à gravidade da infração. O valor da obrigação principal deve funcionar como limite para a norma que estabelece sanção, e, portanto, uma multa que venha a ultrapassar o percentual de 100% do valor do tributo é abusiva.

Também não se deve usar o valor da obrigação principal como critério para o cálculo de uma prestação pecuniária quando o sujeito passivo recolhe o tributo devido, mas comete infração fiscal por conta do descumprimento de alguma obrigação acessória. Neste caso, o valor da multa deve ser fixo, estipulado por lei, dentro do estritamente necessário para não configurar um verdadeiro adicional de tributo.

A Jurisprudência analisada neste artigo deixou evidente que não se deve usar sanções políticas com o mero intuito de forçar o recolhimento do tributo, como são os exemplos de tentar condicionar a expedição de notas fiscais à prestação de fiança, garantia real ou fidejussória, por parte do contribuinte, bem como a apreensão de mercadorias, sem que realmente tenha havido irregularidade com as mesmas (como seria no caso de entrarem no estabelecimento comercial sem nota fiscal), porque tal tipo de sanção cerceia o direito de defesa do contribuinte contra um procedimento fiscal, já que ele pode se ver obrigado a pagar o tributo por ter sua atividade arbitrariamente inviabilizada. Por outro lado, a jurisprudência do STF não considerou como sanção política a cassação de Registro Especial de Funcionamento quando há um legítimo exercício do poder de polícia ligado a questões como a de Saúde Pública, nem considerou inconstitucional que se exija do tomador de serviços a apresentação de nota fiscal sob pena de infração fiscal, ainda que ele usufrua de imunidade tributária, porque ele deve obediência às obrigações acessórias estabelecidas em lei.

## REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Denúncia Espontânea da Infração. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.

BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a Obrigação Tributária Principal e Acessória. In Valdir de Oliveira Rocha Coordenador. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 230*. São Paulo: Dialética, 2014.



BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias no Estado de Direito: violação ao *substantive due process of law* (princípios da razoabilidade e da proporcionalidade). In Valdir de Oliveira Rocha Coordenador. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. V. 8. São Paulo: Dialética, 2004.

BORGES, José Souto Maior. Relação entre tributos e direitos fundamentais. In Octavio Campos Fischer Coordenador. *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 838.302-MG/SP*. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgamento: 25/02/2014. Publicado DJ 31/03/2014. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3688046>. Acesso em: 10 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. *Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 702.604/AM*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 25/09/2012. Publicado DJ 25/10/2012. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3013966>. Acesso em: 11 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 550.769/RJ*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 22/05/2013. Publicado DJ 03/04/2014. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em: 09 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 565.048/RS*. Relator: Min. Marco Aurélio de Melo. Julgamento: 29/05/2014. Publicado DJ 09/10/2014. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911989>. Acesso em: 29 jun. 2019.

CINTRA, Carlos César Sousa. Reflexões em torno das Sanções Administrativas Tributárias. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

CINTRA, Carlos César Sousa; COÊLHO, Ivson. Ponderações sobre as Sanções Penais Tributárias. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções penais tributárias*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2005.

FURLAN, Anderson; SAVARIS, José Antonio. A Denúncia Espontânea da Infração no Direito Tributário Brasileiro. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

HARET, Florence. Multa Tributária de Ofício, Isolada, Qualificada e Agravada – Considerações sobre Cumulação de Multas e sobre o Entendimento Jurisprudencial dos Princípios da Proporcionalidade e do Não Confisco Aplicados às Multas Tributárias. In

Valdir de Oliveira Rocha Coordenador. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 225*. São Paulo: Dialética, 2014

ICHIHARA, Yoshiaki. Sanções Tributárias - Questões Sugeridas. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

JANCZESKI, Célio Armando. Multas por Descumprimento de Obrigação Acessória e sua Interpretação e Aplicação segundo Princípios Constitucionais. In Valdir de Oliveira Rocha Coordenador. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 198*. São Paulo: Dialética, 2012.

KFOURI JR, Anis. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das Sanções Tributárias. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O Razoável e o Proporcional em Matéria Tributária. In Valdir de Oliveira Rocha Coordenador. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. V. 8. São Paulo: Dialética, 2004.

MELLO, Gustavo Miguez de. A Denúncia Espontânea da Infração. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. Sanções Tributárias. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

MORETI, Daniel. A autoaplicabilidade da imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. In Elizabeth Nazar Carraza Coordenadora & Daniel Moreti Organizador. *Imunidades Tributárias*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. A imunidade tributária do livro eletrônico. In Hugo de Brito Machado Coordenador *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NOVAES, Diogo Macedo de. *A imunidade recíproca e o fenômeno da repercussão tributária*. Brasília: Senado Federal, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções Tributárias e Denúncia Espontânea. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade no direito tributário*. São Paulo: Dialética: 2000.

REIS, Hélcio Lafeté. A autonomia relativa da obrigação acessória em relação à obrigação tributária principal. In Valdir de Oliveira Rocha Coordenador. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 224*. São Paulo: Dialética, 2014.

ROLIM, João Dácio; SOUTO, Daniela Silva de Guimarães. Sanções Administrativas Tributárias. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. [Trad. Edson Bini] Bauru, SP: EDIPRO, 2003.

SALOMÃO, Marcelo Viana. Denúncia Espontânea da Infração. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

SOUZA, Ricardo Conceição. Sanções Administrativas Tributárias. In Hugo de Brito Machado Coordenador. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.