

CENTRO UNIVERSITÁRIO DO ESTADO DO PARÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – CESUPA
MESTRADO EM DIREITO, POLÍTICAS PÚBLICAS E DESENVOLVIMENTO
REGIONAL.

SIMONE CRUZ NOBRE

**A DOSIMETRIA DA MULTA FISCAL NO ICMS À LUZ DO PRINCÍPIO DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – Um Modelo ao Estado do Pará**

Belém – Pará
2015

CENTRO UNIVERSITÁRIO DO ESTADO DO PARÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – CESUPA
MESTRADO EM DIREITO, POLÍTICAS PÚBLICAS E DESENVOLVIMENTO
REGIONAL.

SIMONE CRUZ NOBRE

**A DOSIMETRIA DA MULTA FISCAL NO ICMS À LUZ DO PRINCÍPIO DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – Um Modelo ao Estado do Pará**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Centro Universitário do Estado do Pará – CESUPA.

Área de concentração: Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional.

Linha de Pesquisa: Direito, Políticas Públicas e Direitos Humanos.

Orientadora: Prof. Dra. Lise Tupiassú-Merlin.

Belém – Pará
2015

NOBRE, Simone Cruz.

A DOSIMETRIA DA MULTA FISCAL NO ICMS À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – um modelo ao Estado do Pará. Belém, CESUPA, 2015, 191p.

Dissertação de Mestrado em Direito.

SIMONE CRUZ NOBRE

**A DOSIMETRIA DA MULTA FISCAL NO ICMS À LUZ DO PRINCÍPIO DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – Um Modelo ao Estado do Pará**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-
Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Centro
Universitário do Estado do Pará – CESUPA.

_____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Profa. Orientadora. Dra. Lise Tupiassú-Merlin

CESUPA

Assinatura: _____

Prof. Dr.

CESUPA

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Universidade

Assinatura: _____

Aos meus filhos, Arthur e Manuella.

Que com compreensão e carinho me
incentivam, a cada dia, a acreditar e lutar
por meus sonhos.

AGRADECIMENTOS

Ao ingressar em um projeto acadêmico em que o tempo, a dedicação e a perseverança são alguns dos pré-requisitos fundamentais, algumas pessoas acabam convivendo e dividindo momentos de muita ansiedade, de angústia e de renúncia. São momentos em que precisamos de muito apoio, compreensão e, principalmente, do carinho e amizade dos que estão em nossa volta.

É um período de desconstrução e reconstrução de conhecimentos, onde necessitamos de muita luz e sabedoria para nos guiar nessa densa caminhada.

Neste sentido, devo agradecer, inicialmente, à Deus, sem o qual a minha escuridão seria eterna.

À minha orientadora, Lise Vieira Tupiassu-Merlin, pelo carinho, pela atenção e pelo constante incentivo. Se antes a sua dedicação ao mundo acadêmico e a sua vontade de descobrir novos olhares às complexas relações jurídicas, fez-me admirar por seu inegável saber jurídico, hoje, o seu jeito simples, doce e sincero me fez descobrir que, além de todas as suas notórias qualidades profissionais, é uma pessoa especial. Ter convivido com você durante esse mestrado foi enriquecedor, pois aprendi muito além dos livros, muito mais do que uma simples troca formal entre orientadora e orientanda. Descobri uma verdadeira amizade. Lise, há pessoas que passam a fazer parte de nossa vida e nos marcam profundamente. Você certamente é uma delas.

Aos meus filhos, irmãos e familiares pela estrutura sólida de amor tão necessária em tudo que realizamos na vida.

À amiga, Roseli de Assunção Naves, o meu agradecimento pela compreensão e amizade durante essa árdua jornada. Seu apoio foi fundamental para a realização desse sonho.

Aos meus professores, Jean Carlos Dias, Ana Darwich, Elizabeth Reymão, Juliana Freitas, Elísio Bastos, Vitor Pinheiro, agradeço pelos valiosos conhecimentos transmitidos e, especialmente, à professora Suzy Kourya quem agradeço não apenas pelos conhecimentos acadêmicos, mas pela solidariedade em um dos momentos mais difíceis de minha vida.

Aos meus amigos e companheiros de mestrado, pelo grande carinho, pelo encorajamento e pelos intensos debates que foram essenciais para que essa trajetória se tornasse tão enriquecedora e prazerosa.

À minha amiga Hedylamar Beckmann e ao meu amigo Rivail Araújo Filho, pela valorosa ajuda na compilação e organização dos dados práticos.

Aos meus amigos de Secretaria de Estado da Fazenda do Pará, especialmente, aos da Diretoria de tributação que estiveram sempre ao meu lado, fortalecendo-me quando o cansaço rondava a minha porta.

À Coordenação do mestrado do CESUPA por ter acreditado na minha capacidade para desenvolvereste tão íngreme tema.

À todos vocês deixo aqui registrado a minha eterna gratidão.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades; lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível”.

Charles Chaplin

RESUMO

O tributo é a principal receita que dispõe o Estado para garantir os direitos previstos no texto constitucional. No entanto, a forma de sua imposição, muitas vezes, parece violar os mesmos direitos que este visa promover. Daí resulta a grande rejeição em seu recolhimento, levando com que os Estados se valham da multa fiscal como um instrumento de reforço à sua compulsoriedade. Ocorre que, as multas fiscais do ICMS, nem sempre apresentam uma dosimetria que atenda aos preceitos constitucionais, acarretando dúvidas quanto à sua legitimidade e ao padrão de justiça em sua aplicação. Este fato tem propiciado muitas demandas ao Judiciário, que já não se limita a declarar a inconstitucionalidade, mas vem reduzindo os seus valores, em uma clara intervenção do subjetivismo judicial na política punitivo-fiscal do Estado. Esse quadro se mostra extremamente danoso ao ente público, não apenas pela desconstituição de créditos tributários e aos custos envolvidos, mas, também, pela judicialização da competência tributária e o enfraquecimento da autoridade do Poder Executivo. Propõe-se, a partir do estudo de algumas multas estabelecidas pela lei nº 5.530/89, que regulamenta o ICMS no Estado do Pará, um modelo de dosimetria às multas fiscais do ICMS deste Estado, com esteio no postulado da proporcionalidade e da igualdade, de forma a observar o elemento constitucional de graduação da multa fiscal: o princípio da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Multa fiscal. Princípio da capacidade contributiva. Poder sancionado tributário.

ABSTRACT

The tax is the main revenue available to the State to guarantee the rights provided in the Constitution. However, the form of its imposition, often seems to violate the same rights as this seeks to promote. Hence the great rejection in your gathering, leading to the States to pay off the tax penalty as a means of enhancing your compulsoriedade. It is that, tax fines ICMS does not always have a dosimetry that meets the constitutional precepts, causing doubts as to its legitimacy and the standard of righteousness in your application. This fact has allowed many demands on the judiciary, which is no longer limited to declare unconstitutional, but has been reducing its values in a clear intervention of the judicial subjectivism in punitive and fiscal policy of the state. This picture shows extremely harmful to the public one, not only for deconstitution of tax credits and the costs involved, but also pelajudicialização the taxing power and the weakening of the authority of the executive branch. It is proposed from the study of some fines established by Law No. 5,530 / 89, which regulates the ICMS in the State of Pará, a model of dosimetry the ICMS tax fines thereof, with mainstay in principle of proportionality and equality, in order to observe the constitutional element of graduation tax fine: the principle of ability to pay.

Keywords: fiscal Fine. Principle of ability to pay. Tax sanctioning power.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1. A SANÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	17
1.1 A IDEIA DE SANÇÃO.....	18
1.2 A IMPORTÂNCIA DA SANÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	27
1.3 AS FUNÇÕES DAS SANÇÕES	30
1.4 A NATUREZA JURÍDICA DA SANÇÃO	34
1.5 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS VS. SANÇÕES PENAIS	40
1.6 AS ESPÉCIES DE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	45
1.7 AS MULTAS FISCAIS	48
2. A AUSÊNCIA DE DOSIMETRIA NAS MULTAS FISCAIS	56
2.1 O COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL POR MEIO DO INCREMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	57
2.2 A AUSÊNCIA DE DOSIMETRIA NAS MULTAS FISCAIS DO ICMS.....	61
2.2.1 A Multa Fiscal devido à Falta de Recolhimento do ICMS	62
2.2.2 A Multa Fiscal devido à Inobservância de Deveres Instrumentais, relativo às Informações Econômico-fiscais	68
2.3 A INTERPRETAÇÃO NOS TRIBUNAIS DA AUSÊNCIA DE DOSIMETRIA NAS MULTAS FISCAIS.....	75
3. ELEMENTOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DO PODER SANCIONADOR FISCAL	86
3.1. A NECESSIDADE DE LEGITIMAÇÃO DA SANÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	87
3.2 PARÂMETROS INERENTES AO PODER SANCIONADOR	88
3.2.1. Postulado da Proporcionalidade	96
3.2.2. Postulado da Igualdade	98
3.3. LIMITES AO PODER SANCIONADOR FISCAL	107
3.3.1 Limite Qualitativo	108
3.3.2 Limite Quantitativo	108
3.3.2.1 Vedação ao Confisco	113
3.4 ELEMENTO CONSTITUCIONAL DE GRADUAÇÃO DA MULTA FISCAL: O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	117
4. UMA PROPOSTA DEGRADUAÇÃO DAS MULTAS FISCAIS PARA O ESTADO DO PARÁ	127
4.1 A APLICAÇÃO DO POSTULADO DA PROPORCIONALIDADE	130
4.2 A APLICAÇÃO DO POSTULADO DA IGUALDADE.....	137
4.3 CASOS PRÁTICOS.....	147
4.3.1 A capacidade contributiva e a sua relação com a receita operacional bruta	148

4.3.2 A capacidade contributiva e a exigência da progressividade na sua calibração.....	151
4.3.3 A capacidade contributiva não se confunde com capacidade econômica.....	153
4.3.4 A aplicação atual das Multas fiscais do ICMS no Estado do Pará e a nova proposta de graduação.....	155
CONCLUSÃO	159
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	164
APÊNDICES.....	170

INTRODUÇÃO

A história nos relata que, desde as antigas civilizações, a relação entre o Estado e o contribuinte sempre foi nebulosa. É possível identificar, vários episódios, em que as questões tributárias figuraram entre os pontos de discórdia.

Isso porque, a excessividade, a desproporcionalidade e a falta de isonomia na cobrança dos tributos desenvolveu certa desconfiança nos contribuintes, inclusive, quanto a sua legitimidade.

O fato é que sendo o tributo a principal fonte de receita que dispõe o Estado para a implementação de direitos fundamentais, a sua prestação é compulsória. Logo, uma vez ocorrida a hipótese de incidência tributária, acontece o fato gerador do tributo e a obrigação do seu pagamento, independentemente da validade jurídica do ato ou de seus efeitos.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação (ICMS) é um imposto de competência estadual e o tributo de maior arrecadação nacional¹. No entanto, por ser um imposto sobre o consumo, a sua elevada carga tributária onera a cadeia produtiva, afetando diretamente o mercado.

É fácil perceber que quando a carga tributária é alta, há uma certa tendência do contribuinte em permanecer no anonimato, postergando a formalização de estabelecimentos comerciais ou mesmo, de buscar meios alternativos, nem sempre lícitos, de evitar a imposição tributária.

Diante desse quadro, como reforço ao cumprimento de suas disposições normativas, o Estado se vale das sanções.

As sanções podem representar tanto uma consequência negativa àqueles que não observam a norma prescrita, como, também, uma consequência positiva, quando, a fim de estimular determinados procedimentos, o Estado confere prêmios aos que implementam os comandos normativos.

No entanto, é muito comum compreender a expressão sanção apenas como um mal, uma desvantagem.

Analisada sob este prisma, quando ocorre um determinado fato, previsto na norma jurídica, como apto a ensejar determinada consequência jurídica, a não

¹RECEITA FEDERAL. Carga Tributária no Brasil 2010 – análise por tributos e bases de incidência, 2011. p13.

ocorrência desta consequência enseja a aplicação da sanção, que nada mais é do que uma reprovação por determinado comportamento que não observou a norma jurídica válida. Este entendimento é pertinente a qualquer ramo do Direito.

No Direito Tributário não é diferente. Há várias espécies de sanções, mas a multa fiscal, por ser uma penalidade pecuniária, é a mais utilizada pelo Estado. Além de representar uma fonte de receitas aos cofres públicos, a multa possui uma grande força intimidatória, tendo em vista a sua aptidão para provocar considerável encargo ao contribuinte, uma vez que incide sobre a principal fonte de receita da sua atividade econômica: o seu capital.

O problema é que a multa fiscal limita os direitos de que goza o sujeito sancionado, levando muitos a questionar a sua legitimidade e a justiça que envolve a sua cobrança.

O fato é que a ausência de uma dosimetria nas multas fiscais do ICMS tem proporcionado o enfraquecimento da sua legitimidade, dificultando, ainda mais, o diálogo entre Fisco e contribuinte.

Essa prática não é privilégio apenas do Estado do Pará. É uma prática recorrente em todos os entes da federação e gera desestímulo e insegurança, impactando, negativamente, o desenvolvimento do setor produtivo.

Ademais, quando sanções fiscais são imputadas e traduzidas em um crédito tributário desprovido de parâmetros que possam refletir uma isonomia entre os contribuintes, tais créditos geram litígios que não apenas abarrotam nossos Tribunais, seja na instância administrativa tributária, seja no Judiciário, mas acarretam custos em função da máquina pública deslocada, tendo em vista o grande número de atores envolvidos na contenda, o que acaba por onerar os cofres públicos.

Não obstante esses custos, muitas vezes esses créditos são reduzidos pela sua desproporcionalidade, por sua excessividade, desmoronando com receitas públicas já levadas em consideração e que fazem parte das estimativas de receitas para o orçamento anual do Estado, as quais serão financiadoras das políticas públicas à população.

Portanto, a ausência de uma dosimetria nas multas fiscais acaba por gerar ineficácia nos meios de repressão, fragilizando o Estado de Direito e conduzindo demandas ao judiciário que, em muitos casos, já tem se pronunciado pela redução

nos percentuais de multas lançadas nos autos de infração, propiciando, assim, a judicialização da competência legislativa tributária.

Neste sentido, como realizar uma dosimetria nas multas fiscais do ICMS de forma que atenda aos preceitos constitucionais é o que buscaremos encontrar ao final deste estudo.

Com base nesta problemática e como escopo de sugerir um novo modelo para graduar as multas fiscais no Estado do Pará, o estudo será realizado pelo método dedutivo, tendo em vista que será realizada uma observação, a partir da análise da lei que institui o ICMS neste Estado, a Lei nº 5.530/89, dentro de uma concepção abstrata e genérica e a sua materialização concreta no sujeito passivo do imposto.

Para tanto serão utilizadas técnicas de pesquisa bibliográfica (por meio da leitura de obras e da jurisprudência sobre o tema) e comparativa (pelo levantamento das leis que instituem o ICMS em outras unidades da federação).

O presente estudo irá centrar-se nas penalidades pecuniárias, notadamente nas multas fiscais do ICMS. Logo, não constituem objeto desta pesquisa os crimes tributários propriamente ditos.

A fim de melhor sistematizar o estudo, optou-se por dividi-lo em quatro capítulos.

No primeiro capítulo, busca-se, inicialmente, encontrar a ideia de sanção. Para tanto, utilizou-se a Teoria de Hans Kelsen, cuja preocupação voltou-se mais para a estrutura do ordenamento jurídico do que, propriamente, com a sua função. Em sua teoria as sanções eram entendidas, essencialmente, como atos de coação, nos quais as normas são utilizadas como controle social.

Em contraponto a essa visão, utilizou-se o jus filósofo italiano Norberto Bobbio, com sua análise sobre a função do Direito. Na doutrina de Bobbio, o Direito passa a ser entendido não apenas sob uma postura protetora de interesses e repressora de condutas desviantes, mas um ordenamento jurídico com função diretiva. Daí a necessidade, ao lado das sanções negativas, do uso de sanções positivas, estimulando comportamentos.

Ocorre que, tendo em vista o grau de rejeição que o tributo carrega, as sanções, no Direito Tributário, assumem uma elevada importância.

Por outro lado, sabe-se que uma determinada conduta do contribuinte pode tanto resultar em uma consequência no âmbito administrativo, como ser tipificada como crime, respondendo o contribuinte, também, na esfera penal.

Essa característica das infrações administrativas representa, de uma forma clara, a possibilidade de repartição do dever jurídico em substratos menores, muito embora, o dever jurídico seja único.

Assim, as várias funções que a sanção pode assumir será o ponto de partida para verificar a natureza jurídica da sanção e traçar diferenciações entre a sanção fiscal e a sanção penal.

Serão apresentadas as espécies de sanções utilizadas no Direito Tributário, para enfim, focar na multa fiscal, distinguindo as multas moratórias e as punitivas e a interpretação dada a elas, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

No segundo capítulo será apresentado o problema da ausência de dosimetria nas multas fiscais do ICMS. Para tanto, parte-se da utilização pelo Estado de uma grande quantidade de obrigações tributárias, como forma de combater a sonegação fiscal. Será destacada a ausência de dosimetria nas multas adotadas face ao descumprimento destas obrigações e o seu impacto no setor produtivo.

Tendo em vista o objetivo do estudo, será realizada uma análise mais acurada em duas das infringências mais utilizadas no Estado do Pará, sendo uma obrigação principal, imposta pela falta de recolhimento do ICMS e a outra, uma obrigação acessória devido à inobservância de deveres instrumentais, relativos às informações econômico-fiscais. Nestas duas infringências será realizada uma análise, apontando seus pontos frágeis, de forma a ser possível construir um modelo que corrija tais distorções, proporcionando uma maior isonomia e proporcionalidade em sua aplicação.

Encerrando este segundo capítulo, será realizada uma abordagem de como vem sendo construído o entendimento dos Tribunais, ante à ausência de dosimetria nas multas fiscais, demonstrando a latente necessidade de mudança na lei do Estado do Pará.

No terceiro capítulo serão verificados os elementos constitucionais norteadores do poder sancionador fiscal. Ao demonstrar a necessidade de legitimação das sanções no Direito tributário, será evidenciado que existem princípios que estruturam e legitimam qualquer poder sancionador: o postulado da

proporcionalidade e da igualdade, seguindo a denominação atribuída por Humberto Ávila.

Traçada a estrutura legitimadora do poder sancionador tributário, será possível melhor entender e estabelecer os limites constitucionais ao poder sancionador fiscal e encontrar o elemento constitucional concretizador de graduação da multa fiscal do ICMS: o princípio da capacidade contributiva.

Assim, conhecer o seu conceito, a sua aplicação, a forma de interpretação e os atributos do princípio da capacidade contributiva ajuda a melhor compreender o que deve ser considerado para a sua perfeita aplicação.

No quarto capítulo será apresentado um modelo de dosimetria às obrigações principal e acessória como sugestão ao Estado do Pará.

Partindo da estrutura do poder sancionador, será proposto uma forma de aplicação do postulado da proporcionalidade e da igualdade, de forma a graduar a multa fiscal de forma mais justa e dentro do que estabelece o texto constitucional.

Visando orientar e avaliar se o modelo proposto consegue ser aplicado com as informações disponibilizadas ao fisco pelos contribuintes, sem que sejam necessárias grandes alterações nas atuais obrigações tributárias acessórias, serão realizados estudos hipotéticos com três casos práticos, simulando e comparando, de forma bem próxima à realidade, contribuintes que atuam no comércio varejista, no comércio atacadista e no setor industrial.

Buscar-se-á, assim, verificar a possibilidade de parametrização do sistema da Administração tributária, a fim verificar como devem ser tratados os dados declarados pelo contribuinte, de forma a estruturar essa nova dosimetria.

1. A SANÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A tributação sempre sofreu grande resistência dos indivíduos, mesmo sendo instrumento necessário à garantia dos direitos fundamentais. Este fato decorre da maneira excessiva e desigual a que foram submetidos os que estavam sujeitos à sua incidência, levando muitos a enxergar a tributação como uma interferência do Estado na propriedade do indivíduo.

Contudo, essa resistência no cumprimento de obrigações tributárias permite ao Estado se valer da sanção como instrumento de reforço ao cumprimento de suas disposições normativas, face à importância da tributação para a satisfação dos direitos protegidos no texto constitucional.

Ocorre que, muitas vezes, a intensidade e a forma como são disciplinadas e aplicadas - as sanções fiscais - acabam por não observar os mesmos preceitos que estas visam garantir, dando origem a críticas e dissensões doutrinárias e jurisprudenciais. Problemas surgem em relação à natureza jurídica das penalidades tributárias. Problemas surgem a respeito dos princípios jurídicos passíveis de guiar tanto a formulação quanto a imposição de tais sanções. Problemas surgem também, e quotidianamente, no mundo prático de cada contribuinte, nas espécies de sanções aplicadas, que, em diversas oportunidades, se vê refém das discussões teóricas a respeito das sanções tributárias e as sente no desenvolvimento de sua vida/atividade, bem como em relação às limitações impostas a seus direitos fundamentais. Tudo isso enfraquece sobremaneira a legitimidade das sanções e, por conseguinte, do próprio Estado que as impõe.

Assim, a configuração das sanções tributárias deve fazer face a vários desafios: atender a uma função repressiva sem deslegitimar o tributo; buscar uma função pedagógica sem afrontar a livre iniciativa; zelar pela função social da propriedade sem falsear a livre concorrência, individualizar punições sem incorrer em discricionariedade, atender aos princípios tributários sem olvidar as garantias penais².

²TUPIASSÚ-MERLIN, Lise; NOBRE, Simone. Elementos para a (Re) fundação das Multas Fiscais. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALHAZAR, Ubaldo César; FEITOSA, Raymundo Juliano Rêgo (coord.). *Direito Tributário [recurso eletrônico on-line]*. Florianópolis: CONPEDI, 2014. pág. 341-360. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/publicacao/ufsc/livro.php?qt=71>>.

Para isso, mister compreender o que se entende por sanção. Hans Kelsen e Norberto Bobbio oferecem importantes considerações acerca da sanção e sua relevância para o ordenamento jurídico.

O Direito Tributário, também, utiliza de tais expedientes para fazer valer as suas obrigações. No entanto, será que mesmo em face da importância dos tributos para a sociedade, não seria possível se valer apenas da boa-fé do contribuinte?

O fato é que buscar compreender as várias funções que uma sanção pode desempenhar, bem como, delinear a sua natureza jurídica irá propiciar uma maior compreensão dos princípios afetos ao ramo do direito que se busca proteger, facilitando, assim, a observação das impropriedades no uso de algumas espécies de sanções tributárias utilizadas pelo Poder Público.

1.1 A IDEIA DE SANÇÃO

O Direito é um sistema de normas que orientam as condutas sociais, impondo ou restringindo certos atos humanos.

Ao qualificar o ato, passando a defini-lo como jurídico, a norma prescreve como este deve ser ou acontecer no mundo dos fatos. A conduta, então, passa a ser exigida, proibida, consentida, permitida ou facultada, produzindo efeitos no mundo jurídico.

No entanto, afirmar que uma norma é válida não significa dizê-la eficaz. Ou seja, uma norma pode ser válida, ter força de, ao menos, ser observada quando da elaboração de outras normas, mas, pode, por outro lado, não ser de fato obedecida ou aplicada, conforme estabelecido pelo legislador.

Nesse momento, como instrumento hábil a garantir eficácia da norma jurídica, muitas vezes, o legislador se vale da sanção.

Segundo Kelsen³, o conceito de sanção compreende tanto o castigo como o prêmio. O castigo é entendido como uma consequência negativa de uma conduta humana contrária à ordem jurídica. Já o prêmio é uma recompensa conferida ao indivíduo, quando este atende aos preceitos estabelecidos por esta mesma ordem.

³ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução João Baptista Machado. 8 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p.26.

A pena é uma consequência negativa de uma conduta que não atendeu ao que era ordenado. A pena é uma resposta a uma ação má, sendo, portanto, uma sanção negativa.

Logo, as sanções negativas são consequências desagradáveis previstas no ordenamento jurídico para situações de inobservância ou inexecução das normas.

Por sua vez, a sanção positiva não deseja realizar o controle social, mas estimular determinado comportamento social. São, desta forma, consequências agradáveis conferidas aos que observam as normas jurídicas.

No entanto, este filósofo explica que, usualmente, apenas o castigo é entendido como sinônimo de sanção, pois nas modernas ordens jurídicas as recompensas têm papel subalterno dentro de um sistema que funciona como ordens de coação⁴.

Enfatiza este autor que apenas podem ser consideradas prescritas as condutas que prevejam como devida uma desvantagem em caso de sua inobservância. Logo, a sanção (em sentido estrito) passa a ser o pressuposto específico que caracteriza a conduta contrária como prescrita ou proibida, conduzindo o intérprete a entender que toda conduta que não gere como consequência uma desvantagem é simplesmente autorizada, mas não prescrita.

Assim, de prêmio, é nos dado a compreender as sanções como sendo “atos de coação que são estatuídos contra uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica”⁵.

Isso porque as sanções, sendo necessárias para a manutenção de uma ordem jurídica válida, são aplicadas aos destinatários, mesmo contra a sua vontade e, por vezes, por meio do uso da força física⁶. Trata-se, pois, no mais das vezes, de um instrumento de normalização de comportamentos, posto que realiza um controle social, direcionando, impedindo condutas contrárias ao estatuído pelo legislador.

Desta forma, as sanções são, em termos gerais, reações contra situações, socialmente perniciosas, consideradas indesejáveis.

Esta concepção do Direito como uma “ordem de coação”⁷, não admite que existam normas sem sanção. O dever jurídico estaria diretamente ligado à sanção.

Pontua Kelsen:

⁴ Ibid., p.37

⁵ Ibid., p.121.

⁶ Ibid., p.35-36

⁷ Ibid., p.121.

Se o Direito é concebido como uma ordem coercitiva, uma conduta apenas pode ser considerada como objetivamente prescrita pelo Direito e, portanto, como conteúdo de um dever jurídico, se uma norma jurídica liga à conduta oposta um ato coercitivo como sanção⁸.

Nesta linha de entendimento, no momento em que uma ordem jurídica prescreve determinada conduta como algo que deve ser ou acontecer no mundo dos fatos, a conduta que não atende a esse comando deve receber um juízo de valor negativo. Por sua vez, uma conduta real que se ajusta ao que deve ser possui um juízo de valor positivo.

Assim, “Apenas um fato da ordem do ser pode, quando comparado com uma norma, ser julgado valioso ou desvalioso, ter um valor positivo ou negativo”⁹.

Logo, a conduta possui um valor positivo ou negativo não por ser desejada ou querida, mas por ser conforme ou não à norma estatuída.

Mas, haveria algum valor na conduta ou no conteúdo do ato em si que provoca a necessidade da previsão da sanção como reforço ao dever jurídico estatuído pela norma?

Isso porque sabe-se que obedecer ou não uma norma jurídica requer juízos valorativos não apenas de conteúdo objetivo, mas subjetivos ou particulares, que possibilitam ponderações morais acerca do dever jurídico nela envolvido. Contudo, o positivismo Kelseniano entende que o dever jurídico não é um impulso do homem para realizar uma conduta que ele sinta como prescrita. Isto porque, independentemente de a norma desencadear neste qualquer espécie de representação ou impulso para a conduta, esta já o obriga¹⁰.

Estabelecendo uma ligação entre a norma prescrita e a conduta oposta a um ato de coerção e, afastando qualquer representação, impulso ou juízo valorativo quanto ao dever jurídico, Kelsen difere a ordem jurídica da ordem moral.

Repelindo os impulsos ou os juízos valorativos ao dever jurídico, este jusfilósofo fundamenta o princípio jurídico-positivo de que não se pode alegar desconhecimento da lei para eximir-se da sanção. Este princípio tem enorme força impositiva, pois a ignorância da norma passa a não retirar a responsabilidade por sua observância, nem passa a importar, também, se a norma vai ao encontro do que

⁸ Ibid., p.129

⁹ Ibid., p.19.

¹⁰ Ibid., p.130.

o homem entende como adequado ou justo. O indivíduo é tratado como mero destinatário da norma.

Ocorre que, superada a valoração subjetiva quanto ao dever jurídico, poder-se-ia questionar se a sanção estaria atrelada em função da conduta em si. Fato que, mais uma vez, reaproximaria a ordem jurídica de ponderações morais.

No entanto, ao pontuar que a sanção pode ser dirigida ou imputada não apenas contra o transgressor, mas pode, também, responsabilizar terceiro que tenha determinada relação com o descumpridor da norma, não será a conduta, ou seja, a ação ou omissão, um pressuposto que a ordem jurídica liga à sanção.

Por sua vez, este jusfilósofo acrescenta que não é, também, o conteúdo do ato que o torna ilícito, pois “não há *mala in se*, mas *mala prohibita*”¹¹. Daí ser conhecido no direito penal o princípio segundo o qual “*nullum crime sine lege, nulla poena sine lege*”. Este princípio vale não apenas para a apenação dos crimes em si, mas, para a aplicação de todo o tipo de sanção.

Portanto, não seriam o valor, o conteúdo ou o ato em si os preceitos aptos a revelar a ilicitude de uma conduta. Somente pelo fato da ação ou omissão ser considerada como pressuposto para um ato de coação, determinado pela ordem jurídica, é que passa esta a ser qualificada como ilícita ou delituosa.

Logo, passa a ser irrelevante que a ação ou omissão seja considerada pelo destinatário, ou pela autoridade jurídica como indesejável, prejudicial, ou, por outro lado, até mesmo, útil.

Isso porque, a simples definição uma conduta como contrária ao ordenamento jurídico passa a qualificá-la como ilegal.

Desta forma, a sanção não deve ser avaliada pelo juiz. Este deve apenas observar se a conduta é contrária ou não ao estatuído em lei.

Nesta esteira de raciocínio, Kelsen substitui a valoração da norma por sua legalidade. A valoração da conduta caberia tão somente ao legislador, no momento da elaboração da norma.

Com sua atenção voltada à concepção estrutural do Direito, inicialmente, Norberto Bobbio, também, entende as sanções como “expedientes através do qual se busca, em um sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações

¹¹ Ibid., p. 125

contrárias”¹². A sanção seria entendida como uma resposta à violação do sistema normativo¹³.

Contudo, observa que nem todas as sanções, como resposta a essa violação, são iguais. Existem as sanções morais, as sanções sociais que possuem uma estrutura diferente da sanção jurídica.

A sanção moral impõe o sentimento de culpa e de angústia, gerando arrependimento no seu transgressor quando este comete uma violação. Contudo, a sanção moral por ser interna, mostra-se pouco eficaz, uma vez que o sentimento desagradável que provoca no transgressor atua de forma, nitidamente, preventiva, buscando inibir a insatisfação íntima sem maiores repercussões frente aos outros indivíduos.

A sanção social, diferentemente da sanção moral, atua de forma externa, seja por meio de uma simples reprovação ou, até mesmo, pela repugnância da conduta praticada no seio social que, muitas vezes, leva à exclusão ou isolamento do indivíduo do grupo a que pertence¹⁴. A sanção social, no entanto, à medida que suscita reprovação da conduta praticada, por meio de reações nem sempre uniforme dos indivíduos que compõem o grupo social, acaba por gerar consequências incertas e desproporcionais à violação praticada.

Por sua vez, a sanção jurídica, embora externa como a sanção social, possui uma “eficácia reforçada”¹⁵ por ser institucionalizada. Isto significa que esta passa a refletir segurança na sua aplicação, proporcionalidade em sua quantificação e imparcialidade na sua execução.

Logo, o que passa a caracterizar a ordem jurídica é a sanção. Assim, a função da sanção para a ordem jurídica é, efetivamente, provocar uma privação coercitiva de bens jurídicos do indivíduo a fim de que as disposições normativas sejam observadas. A sanção, portanto, teria uma função essencialmente repressiva, muito embora fosse possível atuar sob a forma de coação psicológica. Esta, contudo, não seria a função essencial da sanção jurídica.

Afirma Kelsen:

¹² BOBBIO, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. Tradução de Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. São Paulo: EDIPRO, 5 ed. 2014. P. 153.

¹³ Ibid., p. 153.

¹⁴ Ibid., p.157.

¹⁵ Ibid., p.161.

Se pretende significar que o Direito, pela instituição de sanções, motiva os indivíduos a realizarem a conduta prescrita, na medida em que o desejo de evitar a sanção intervém como motivo na produção desta conduta, deve responder-se que esta motivação constitui apenas uma função possível e não uma função necessária do Direito¹⁶.

Ademais, uma norma jurídica que prescreve uma determinada conduta humana sem ligar à conduta oposta uma sanção em muito se assemelharia a uma norma moral.

Contudo, Bobbio ao aprofundar seus estudos sobre as funções das sanções jurídicas, passa, posteriormente, a conceituar a sanção como sendo uma forma de repressão ao descumprimento por meio da ameaça. Ele observa que é por meio do receio de que o Estado utilize o seu poder, que o indivíduo busca respeitar o ordenamento jurídico e não, efetivamente, por meio da sanção.

Percebendo a necessidade de uma maior aproximação das ciências jurídicas com as ciências sociais, em razão de duas tendências que reduzem a função específica do direito como meio de controle social, Bobbio rompe com a tradição do positivismo jurídico Kelseniano¹⁷, que conferia ao Direito uma função essencialmente coativa.

A primeira tendência é o uso de meios de comunicação em massa que passa a reduzir a força coativa do direito, em face ao novo movimento social de cunho persuasivo que começa a surgir, onde a eficácia não se dá mais apenas pelo uso da força física, mas, também, pelo condicionamento psicológico¹⁸.

Isso porque, o condicionamento psicológico pode se tornar tão eficaz a ponto de conseguir com que, espontaneamente, os cidadãos atendam aos comandos normativos, dispensando a utilização da força coativa da sanção.

A segunda, nas sociedades tecnologicamente avançadas, surge o fenômeno que ele denomina de “controle antecipado”, no qual, utilizando-se de conhecimentos das ciências sociais, o Direito passa a ter de intervir de forma preventiva sobre as condutas sociais desviantes, preferencialmente, ao invés de atuar de forma repressiva.

Questiona este jusfilósofo italiano:

¹⁶ Ibid., p.38.

¹⁷ A teoria pura do direito de Hans Kelsen se concentra mais na análise da estrutura do ordenamento jurídico do que na análise de sua função.

¹⁸ BOBBIO, Norberto. *Da Estrutura à Função: novos estudos da teoria do Direito*. Tradução Daniela BeccacciaVersiani. Barueri: Manole, 2007. p. 35.

[...] por que disponibilizar um gigantesco aparato para antes individualizar, depois julgar e, finalmente, punir um comportamento desviante, quando se pode modificar as condições sociais de modo a influir nas próprias causas que o determinam?¹⁹

Assim, estas tendências tendem a afetar o Direito, que não pode ficar imune ao movimento social, fazendo com que se passe a enxergar o sistema jurídico como um corpo sistemático de regras abertas, que surge dentro de uma sociedade em transformação. Desta forma, o Direito passa a ser visto não como autônomo, mas como um subsistema de um sistema global.

O reflexo dessas mudanças sociais sobre o ordenamento jurídico coincide com a passagem do Estado liberal clássico para o Estado assistencial, onde o Direito, na sociedade contemporânea, deixa de estabelecer apenas regras de conduta e passa à elaboração de normas de organização.

Com efeito, no Estado liberal clássico a ideologia de um Estado guardião da ordem pública, levou o Direito a ser reduzido a um conjunto de normas elaboradas para atingir sua função protetora de direitos e repressora das condutas desviantes. A partir da nova ideologia que surge com o Estado assistencial, a função de garantir, divide espaço com a função de promover.

Logo, ao lado das normas de conduta, que visavam o controle social por meio do desencorajamento produzido pela sanção, surgem as normas de organização onde são mais frequentemente utilizadas as técnicas de encorajamento.

O encorajamento abrange dois tipos de técnicas: o incentivo e o prêmio. A primeira é utilizada para favorecer o exercício de uma determinada atividade econômica. Esta técnica, portanto, precede à ação; já a segunda é uma recompensa posterior à ação, que consiste na sanção positiva.

Embora ambas sejam técnicas de encorajamento, apenas o prêmio se insere na categoria de sanção positiva, uma vez que este é resultado de uma ação boa.

Assim, o prêmio, de um papel subalterno na teoria kelseniana, reaparece como um importante instrumento de direcionamento social.

Esta alteração produz uma nova imagem do Direito, que deixa de ser entendido como ordenamento protetor-repressor, passando o ordenamento jurídico

¹⁹ Ibid., p.36.

à postura promocional, onde, lentamente, as técnicas de sanções positivas assumem um importante papel.

Destaca Bobbio:

Com efeito, o papel do Direito na sociedade é comumente considerado do ponto de vista da sua função predominante, que sempre foi aquela, mais passiva que ativa, de proteger determinados interesses mediante a repressão dos atos desviantes. Não há dúvidas de que a técnica das sanções negativas é a mais adequada para desenvolver esta função, a qual é, ao mesmo tempo, protetora em relação aos atos conformes e repressiva em relação aos atos desviantes. Contudo, a partir do momento em que, devido às exigências do estado assistencial contemporâneo, o direito não mais se limita a tutelar atos conformes às próprias normas, mas tende a estimular atos inovadores – e, portanto, a sua função não é mais apenas protetora, mas também promocional -, surge, paralelamente ao emprego quase exclusivo das sanções negativas, as quais constituem a técnica específica da repressão, um emprego, não importa se ainda limitado, de sanções positivas, que dão estímulo e propulsão a atos considerados socialmente úteis, em lugar da repressão de atos considerados socialmente nocivos²⁰.

Seu entusiasmo pelo uso de sanção positiva deve-se ao fato deste tipo de sanção, também, ser positiva no aspecto da liberdade, uma vez que não restringe o comportamento por meio de coação. Pelo contrário, o incentiva, deixando a critério do indivíduo segui-lo ou não.

O emprego deste tipo de sanção conduz a compreender o cidadão não apenas como o destinatário da norma, mas o seu autor, pois este passa a participar, efetivamente, de sua validade e cumprimento. Nesse sentido, o Estado passa a repensar quem é, de fato, o sujeito de direito.

Com efeito, a partir do emprego de sanções positivas a relação jurídica entre o sujeito ativo (titular do direito) e sujeito passivo (titular da obrigação) passa a ser invertida, pois, agora, a relação direito-obrigação parte daquele que é sancionado para o que sanciona²¹.

No entanto, embora seja perceptível a transformação na sociedade contemporânea, ainda, hoje, os Estados se valem, quase que com exclusividade, da sanção negativa como se esta fosse a única ferramenta disponível. Essa postura necessita ser alterada, como bem pontua Bobbio:

A função de um ordenamento jurídico não é somente controlar os comportamentos dos indivíduos, o que pode ser obtido por meio de técnica

²⁰ Ibid., p. 23-24

²¹ Ibid., p. 19

das sanções negativas, mas também direcionar os comportamentos para certos objetivos preestabelecidos. Isso pode ser obtido, preferivelmente, por meio da técnica das sanções positivas e dos incentivos²².

Fomentar o cumprimento das normas jurídicas por meio de técnicas de encorajamento, também propicia, do ponto de vista funcional, uma mudança social. Isto porque, enquanto as medidas de desencorajamento, por meio de sanções negativas levam à conservação social, as medidas de encorajamento conduzem à mudança social.

Assim, Bobbio idealiza uma nova sociedade. Esta não deve, necessariamente, ser controlada por sanções negativas. No seu entender, as penas não são os únicos meios de se obter o comportamento desejado e, neste sentido, não apenas com uso de coação direta se obtém a observância da norma. A ideia de sanção como meio coercitivo requer um novo olhar.

É nos apresentado um novo conceito de Estado. Um Estado que não abandona aos indivíduos a condução das atividades econômicas, nem assume totalmente a condução das atividades produtivas, mas sim, um Estado que oriente e encoraje, por meio do direito, as condutas dos indivíduos.

Este jusfilósofo italiano propõe que o Estado não se atenha apenas em um controle estabelecido por normas de conduta por meio de sanção negativas, mas para um controle fundado em normas técnicas, no qual o Estado passa a estabelecer um direito, também, preocupado com o equilíbrio das relações econômicas, encorajando e direcionando a sociedade. Logo, o Direito abandonaria a imagem de apenas ser um instrumento de proteção e repressão.

Portanto, enquanto na concepção tradicional, “o direito como ordenamento coativo funda-se sobre o pressuposto do homem mau, cujas tendências antissociais devem, exatamente, ser controladas”. A teoria da sanção em Bobbio parte da “consideração do Direito como um ordenamento diretivo, do pressuposto de um homem inerte, passivo, indiferente, o qual deve ser estimulado, provocado, solicitado”²³. Daí a necessidade de estímulo ao homem inerte, por meio de sanções positivas que o direciona.

Desta forma, a ideia de sanção envolve não apenas a utilização de um instrumento coercitivo que busca punir o transgressor, mas, também, a possibilidade

²² Ibid., P,79

²³ Ibid., p.79

de uso de técnicas de encorajamento, que buscam assegurar o cumprimento do ordenamento jurídico de forma mais participativa.

1.2 A IMPORTÂNCIA DA SANÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O conceito de sanção refere-se, entre outras coisas, a medidas que um ordenamento normativo dispõe no intuito de reforçar o respeito às suas prescrições. Trata-se de uma providência destinada a lidar contra o natural (ou proposital) descumprimento, por parte de alguns membros, de normas convencionadas. Assim, considera-se que, tendo uma norma o caráter prescritivo imperativo, importante a previsão de sanções a fim de garantir sua observância.

As normas que estabelecem obrigações tributárias, a priori, seguem a mesma lógica. Entretanto, ainda que os tributos, por sua própria natureza, constituam obrigações de caráter compulsório, é possível localizar na história episódios em que a norma tributária não se fez acompanhar de sanções em caso de inobservância. Em verdade, dada a importância do tributo para a manutenção das funções estatais, esperava-se, nesses casos, contar com o civismo e patriotismo dos indivíduos, de modo a prescindir de qualquer ação repressiva a garantir o cumprimento da obrigação tributária.

Na França, por exemplo, diante da crise fiscal tomada como estopim da famosa Revolução de 1789, um tributo patriótico foi “exigido” dos cidadãos, que deveriam contribuir voluntariamente com cerca $\frac{1}{4}$ de sua renda, a fim de sanar o gigantesco *déficit* orçamentário que assombrava o país. Necker, entusiasta da ideia, considerava que os cidadãos contribuiriam felizes para o bem estar e interesse geral da nação²⁴. Seguindo a mesma lógica, face à grande crise financeira de 1926, novamente recorreu-se à “generosidade” dos contribuintes, imaginando-se que a legitimidade do Estado e da cobrança dos tributos, somada ao patriotismo dos cidadãos, seriam suficientes para instigá-los a colaborar para a redução das dívidas estatais²⁵.

Nas duas ocasiões históricas citadas, foram instituídas obrigações tributárias desprovidas de sanções. Infelizmente, porém, tais experiências foram frustradas. Em

²⁴ HUGES, Pierre. La contribution patriotique. Tese (Doutorado em Direito). Université de Montpellier, 1919. p.15.

²⁵ DELALANDE, Nicolas. Quand l'Etat mendie : la contribution volontaire de 1926, in *Genèses*, 2010/3, n°80.

ambos os casos, as receitas oriundas dos “tributos” ali criados foram ínfimas, obrigando o Estado, em um curto período de tempo, a estabelecer um sistema de fiscalização e de sanção, antes julgado desnecessário, a fim de constranger os contribuintes a cumprir as obrigações fiscais.

Assim, pautado no binômio detecção e punição, acreditou-se, a partir de então, que a melhor maneira de se elevar a arrecadação seria a administração investir e aprimorar o seu *enforcement*. Isso porque, entendia-se que, na medida em que a Administração Tributária elevasse a multa ou se fizesse mais presente por meio de auditorias, o *taxcompliance* ou cumprimento voluntário das obrigações tributárias, também, aumentaria²⁶.

No entanto, penalidades severas nem sempre elevam o cumprimento voluntário, haja vista a possibilidade de criação de um *modus vivendi*, em que se desenvolve um *habitat* adequado à corrupção e ao suborno, que, ao invés de elevar, acaba por reduzir a arrecadação do governo, prejudicando a confiança e o respeito nas instituições públicas²⁷.

Desta forma, a antiga teoria do *economic of crime*²⁸, sustentada no “*paradigma etimológico do crime*”²⁹, vem cedendo lugar ao “*paradigma do serviço*”, no qual a administração tributária passa a compreender a importância das instituições e da política fiscal para motivar o *taxcompliance*.

Isso porque, partindo-se da compreensão de que a tributação é uma relação que vincula tanto o cidadão com a sociedade, como o cidadão com o seu governo, percebe-se que ações fiscais transparentes, cujo intuito não seja o de apenas penalizar duramente quem descumpriu obrigações tributárias, mas, de perceber omissões ou complexidades normativas que necessitam ser revisadas, ajudam a

²⁶ BASTOS, Frederico S.. Administração Tributária Eficiente, Democracia e Desenvolvimento - contornos de um novo modelo na relação entre fisco e contribuinte. In: Vladimir Oliveira da Silveira; Aires José Rover. (Org.). Direito Tributário. 1ed. Florianópolis: FUNJAB, 2012, p. 175.

²⁷ Ibid., p. 175-176.

²⁸ A teoria econômica do crime foi estabelecida por Gary Becker no seu estudo *Crime and punishment: na economic approach* e parte do entendimento de que as pessoas fazem escolhas pautadas nos custos e benefícios ao cometerem um crime. (BORGES, Lucas Dornelles Krás. Análise Econômica do Direito Penal: a aplicação da teoria econômica como método de diminuição da prática de preços predatórios disponível em www.ppge.ufrgs.br; acessado em: 15.12.2014.

²⁹ Segundo este paradigma, a causa do crime estaria identificada no próprio criminoso, uma vez que o gênero humano estaria predestinado a cometer crimes, sendo, portanto, identificado, como sugeriu Ferri, um “criminoso nato” (ANDRADE, Vera Regina Pereira de. Do paradigma etiológico ao paradigma da reação social: mudança e permanência de paradigmas criminológicos na ciência e no senso comum. Sequência (Florianópolis) , Florianópolis, v. 30, 1995, p. 25.)

criar um ambiente de segurança, uma vez que o contribuinte passa a ser visto, pelo Estado, não como um potencial descumpridor da lei, mas sim, como um cliente.

O Estado, então, começa a perceber a importância de um poder punitivo adequado para com a conduta desviante. Um poder punitivo não apenas necessário a inibir condutas contrárias ao seu ordenamento, mas, também, proporcional à obrigação, pois, mostra-se interessante, ao próprio Estado, que o cumprimento das obrigações tributárias se dê, cada vez mais, de forma voluntária, reduzindo os custos advindos da necessidade de cobrança coercitiva dos tributos.

Ressalta-se, de imediato, que para se elevar o cumprimento voluntário de obrigações tributárias, necessário, inicialmente, despertar uma conscientização fiscal por parte da sociedade acerca da importância da tributação. É importante estimular a cidadania fiscal, conscientizando a sociedade da importância dos tributos como veículo de concretização de políticas públicas necessárias à promoção e socialização das oportunidades.

Ocorre que disseminar uma consciência fiscal é um processo lento e nem sempre com resultados garantidos ou de fácil mensuração. Isto porque, quantificar até que ponto as obrigações fiscais são cumpridas de forma voluntária ou foram influenciadas pela intimidação presente na sanção, não é algo simples, o que acaba por provocar certa descrença no sucesso de qualquer programa de cidadania fiscal.

Ademais, conforme constatado nos exemplos relatados, mister admitir que apenas a crença na boa fé generalizada dos cidadãos não é suficiente para a manutenção de um sistema tributário, tampouco da figura estatal. Isso porque, o tributo, ainda que tenha sua relevância reconhecida, é, na maioria das vezes, visto como uma privação, e pior, uma privação mal suportada por muitos indivíduos.

Portanto, as sanções se fazem necessárias para a manutenção de tal sistema, ainda que representem limitações à liberdade e à propriedade dos contribuintes, pois as regras tributárias são, em grande medida, normas de rejeição social.

Delimitada a importância da sanção para o cumprimento das obrigações tributárias, faz-se necessário ressaltar que nem sempre a sanção é utilizada apenas para reprimir um comportamento desviante.

Assim, conhecer as várias funções que uma sanção pode exercer, mostra-se interessante para melhor traçar a sua dosimetria.

1.3 AS FUNÇÕES DAS SANÇÕES

Se por um lado, as sanções são prescrições abstratas de que se vale o legislador para garantir a observância do ordenamento jurídico, tais exações apenas se mostram válidas quando, de fato, venham a cumprir a função para a qual foram estatuídas.

Desta forma, as sanções no Direito pressupõem uma função, seja esta preventiva, indenizatória, repressiva, pedagógica e assecuratória, pois as sanções devem estar relacionadas com o direito que visam proteger.

Alguns autores, seguindo a orientação Kelseniana, acrescentam a função incentivadora a este rol, uma vez que a ideia de sanção envolve tanto a pena como o prêmio³⁰.

Costa assinala como exemplos de sanções premiaias as imunidades, as isenções, as reduções de base de cálculo³¹.

As imunidades recíprocas, por exemplo, ao estabelecerem a não incidência qualificada de impostos visam promover o adequado funcionamento e equilíbrio entre as esferas de governo. Ademais, as isenções e reduções de base de cálculo, fundadas no interesse público, podem ser utilizadas como instrumento de modulação do comportamento do sujeito passivo.

No entanto, para outros doutrinadores este entendimento não se mostra o mais acertado³², pois embora a sanção, à semelhança do prêmio, vise estimular a observância do ordenamento jurídico, somente aquela pode ser imposta contra a vontade do infrator, fato que não ocorre com o prêmio.

³⁰ Paulo Roberto Coimbra Silva explica que a tendência é ser adotada uma concepção mais ampla de sanção, uma vez que esta serve não apenas para desestimular condutas, mas, também, para estimular as condutas desejadas pelo Direito. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p.70). Geraldo Ataliba aduz que “A sanção não é sempre e necessariamente um castigo, [...]. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. Nem toda sanção é castigo, embora todo castigo (espécie) seja sanção” (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p.44).

³¹ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.302.

³² Carlos César Sousa Cintra mesmo reconhecendo que no direito positivo há casos de retribuições meritórias, afirma que em relação às sanções tributárias de natureza administrativa estas surgem como consequência de um fato infracional. (CINTRA, Carlos César Sousa. Reflexões em Torno das Sanções Administrativas Tributárias. In Sanções Administrativas Tributárias. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2005.p. 56). Luiz Dias Martins Filho enfatiza que o “prêmio não é sanção, é na verdade uma espécie de conduta lícita prevista na endonorma” (FILHO, Luiz Dias Martins. Infrações e Sanções Tributárias. In Sanções Administrativas Tributárias. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2005. p.292)

Esses entendimentos partem da análise da estrutura normativa da sanção que prevê o ilícito na sua hipótese de incidência. Carvalho pontua bem essa estrutura:

As normas sancionatórias são regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra matriz de incidência: um antecedente, descritor de classe de fatos do mundo real, e uma consequência prescritora de vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos de direito. [...] A diferença entre essa espécie normativa e as demais regras de comportamento está no antecedente, tendo em vista que a regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de dever estipulado no consequente da regra matriz de incidência.³³

Machado, um dos contestadores da função premial das sanções fiscais, sintetiza o ponto que entende frágil nesta visão:

Talvez por considerarem que a sanção caracteriza-se pela finalidade de atribuir eficácia à norma jurídica, alguns juristas respeitáveis afirmam a existência de uma sanção que não teria o ilícito na hipótese de incidência da norma que a institui, vale dizer, a sanção premial³⁴.

Não obstante estes entendimentos divergentes, o fato é que, como a sanção premial busca promover ou incentivar mudanças no comportamento dos indivíduos, a função da sanção premial é estimular condutas consideradas econômica, social ou politicamente úteis.

Logo, a função incentivadora, presente em uma sanção premial, busca compensar esforços ou retribuir um comportamento vantajoso do sujeito passivo.

Nas sanções do tipo pena, a função preventiva, como o próprio nome diz, visa prevenir ou desestimular o descumprimento da lei por meio do temor da implacável punição.

A pena ou castigo funciona como uma forma de intimidação àquele que vislumbra a possibilidade de descumprir a norma jurídica.

Silva, comentando a função preventiva aduz:

Atuando preventivamente, a sanção tem a virtude de desestimular o rompimento da ordem jurídica, mediante a intimidação de seus possíveis infratores a se sujeitarem aos seus indesejáveis efeitos. Nesse sentido,

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª Ed. São Paulo: 2009, p.546.

³⁴ MACHADO, *Teoria das Sanções Tributárias*. In Sanções Administrativas Tributárias. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários-ICET, 2005.p.161.

deve gerar na consciência dos destinatários das normas a convicção da inconveniência de sua infração³⁵.

Diferentemente das sanções preventivas, a pena na função indenizatória pressupõe um dano. Desta forma, têm caráter compensatório. As sanções indenizatórias devem ser ponderadas segundo critérios objetivos.

Assim, segundo Neves e Campos, se as infrações tributárias visam, de modo direto ou indireto, favorecer o patrimônio do infrator em detrimento do patrimônio do Estado, deverá a multa indenizar os prejuízos sofridos e a sanção ser estabelecida sobre o mesmo patrimônio que lhe favoreceu a infração³⁶.

Villegas destaca que a função de reparação demonstra uma importante diferença entre a multa fiscal e a sanção aplicada no direito penal comum, uma vez que esta última busca impor ao delinquente um castigo, enquanto a primeira visa não apenas aplicar um mal ao infrator, como, também, ressarcir os prejuízos causados ao fisco³⁷.

A função repressiva atua como uma resposta à infrigência praticada.

Krepsky pontua que o objetivo principal da multa fiscal é repreender o não cumprimento de uma obrigação tributária e, neste caso, esta deve ser exemplar:

A administração pública necessita das receitas tributárias para custear suas despesas, todas de interesse da coletividade, e uma das maneiras – se não a única, ao menos principal – de atingir esse objetivo é punir com rigor quem descumpra suas obrigações tributárias³⁸.

Contudo, Pontes lembra a necessidade de proporcionalidade entre a sanção e as condições individuais do infrator:

O princípio da proporcionalidade é regra cogente não apenas para o legislador, no desempenho da tarefa institucional de prever abstratamente as sanções tributárias, mas também para a autoridade administrativa encarregada de concretamente aplicá-las. Desta, aliás, é exigida maior prudência para, considerando as condições individuais do infrator, *dentro da*

³⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p.61.

³⁶ NEVES, José Carlos de Souza; CAMPOS, Dejalma. *Sanções Tributárias*. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p.16.

³⁷ VILLEGAS, Hector. *Direito Penal Tributário*. Tradutores: Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Ed. Resenha Tributária. EDUC, 1974.p.334, 335.

³⁸ KREPSKY. Júlio César. *Limite das Multas por Infrações Tributárias*. Leme: J.H. Mizuno, 2006. p.106.

moldura traçada legalmente, definir concretamente a sanção a ser imposta.³⁹

Assim, a gravidade do ilícito deverá graduar a pena atribuída, de forma que os ilícitos mais graves recebam maior punição⁴⁰.

Em verdade, aos ilícitos penais, por gerarem instabilidade social, face à indignação do mal praticado, o legislador utiliza as sanções em suas funções preventivas e repressivas. Nos ilícitos fiscais, o mesmo sentimento social não se faz presente, daí assumirem funções preventivas, repressivas e, às vezes, ressarcitórias.

A função pedagógica/preventiva visa a correção dos desvios praticados pelo contribuinte, seja em função de uma má interpretação dos dispositivos da legislação tributária, seja por dificuldades presentes nas complexas disposições normativas que requerem um constante controle pelo contribuinte da observância de várias obrigações tributárias.

Silva defende a utilização de sanções pedagógicas nas infrações formais, amenizando os efeitos punitivos da pena, após alterações normativas que tragam novas obrigações ou substanciais modificações nas existentes, por um período suficiente para um adequado esclarecimento do seu conteúdo pelos seus destinatários⁴¹.

Na seara tributária, a denúncia espontânea representa um bom exemplo de função pedagógica, na qual o Estado, prestigiando a boa-fé do contribuinte em reconhecer a sua falta, retira a multa de ofício estabelecida pela infringência à legislação.

Na função assecuratória adotam-se mediadas a fim de garantir a satisfação de direitos.

As medidas assecuratórias poderão ser encontradas, por exemplo, na eleição por lei do substituto tributário, na responsabilidade solidária dos pais pelos tributos devidos por seus filhos, do inventariante, dentre outras.

³⁹ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 2000. p.137.

⁴⁰ Afirma Beccaria que o sábio legislador não aplica os menores castigos a crimes mais graves. (BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. Tradução Paulo M. Oliveira. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011. p.82)

⁴¹ SILVA, op.cit., p.120.

Como é possível observar, as sanções desempenham várias funções e uma mesma sanção pode exercer diferentes funções ao mesmo tempo.

Ademais, uma determinada função não é privativa de uma natureza específica de sanção. Por exemplo, a função repressiva não é exclusiva da sanção penal. Isso porque, tanto uma sanção tributária, como uma sanção ambiental podem ter finalidade repressiva para imputar ao transgressor uma pena mais rigorosa, visando que este não volte mais a praticar idêntica conduta.

Desta forma, mostra-se importante definir a natureza jurídica de uma sanção, a fim de ser possível extrair os princípios jurídicos que devem ser observados para a sua correta graduação.

1.4 A NATUREZA JURÍDICA DA SANÇÃO

O ordenamento jurídico entendido, na visão Kelseniana, como “ordem de coação” possui sua estrutura estabelecida em normas impositivas e normas sancionantes.

A norma impositiva dada pela ordem jurídica prevê um fato em abstrato que, uma vez acontecido *in concreto*, faz nascer a obrigatoriedade de um determinado comportamento, dando origem a uma relação jurídica obrigacional que impõe direitos e deveres. É em função da não observância deste comportamento prescrito que surge a norma sancionante⁴², que prevê, como consequência, a sanção. A sanção é, portanto, consequência de um ato violador a um dever legal.

Neste sentido, é pela existência de uma norma, impondo ou restringindo o agir do indivíduo, pelo fato desta ação ou omissão ser considerada relevante ao interesse público, que a conduta passa a ser entendida como um dever legal.

Em princípio, o descumprimento de um dever jurídico é sempre uma conduta ilícita, independentemente de o dever jurídico ser tributário, civil, penal, dentre outros.

Isso porque, como bem resume Hungria: “A ilicitude jurídica é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o dever jurídico”⁴³.

⁴² Kelsen entende as normas sancionantes como primárias e autônomas, enquanto as normas impositivas são secundárias e não autônomas, pois estabelece uma classificação baseada na importância da norma dentro do sistema jurídico. (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução João Baptista Machado. 8 ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p.61)

⁴³ HUNGRIA, Nelson. Ilícito administrativo e ilícito penal. *Revista de Direito Administrativo*. Seleção Histórica. Renovar, 1991, p. 15.

Com efeito, ontologicamente não há diferença entre as sanções tributárias, civis ou penais, pois todas derivam da mesma causa: a inobservância de um determinado dever jurídico.

Contudo, mesmo reconhecendo a unicidade do dever jurídico, é inegável que este pode e deve ser dividido em substratos menores para uma melhor compreensão e orientação.

Assim o faz a Carta Magna brasileira ao separar os ilícitos tributários dos ilícitos penais, uma vez que estabelece competências diferenciadas⁴⁴, levando em consideração não apenas a matéria, mas, também, o bem jurídico tutelado.

Pode-se observar que diferentemente do ilícito penal cuja competência legislativa cabe à União, o ilícito tributário deve ser fixado pelo ente competente à instituição legal do referido tributo.

Isso porque o ilícito tributário surge de um ato violador contrário ao prescrito em normas tributárias. Pagar tributos, fazer ou não fazer determinado ato, no interesse da arrecadação ou fiscalização, surge de um dever jurídico estabelecido em lei pelo ente federativo competente para sua instituição.

Por sua vez, o ilícito penal surge de uma ação ou omissão voluntária que lesa ou expõe a perigo o bem jurídico penalmente protegido⁴⁵.

O Direito utiliza a expressão “infração” para designar um descumprimento ou violação de uma norma prevista no ordenamento jurídico ou celebrada dentro de um acordo de vontades. Abrangendo, deste modo, matérias de natureza pública ou privada.

À conduta ilícita na seara penal utiliza-se a expressão crime ou contravenção.

Não obstante, pode ocorrer de uma determinada infringência tributária também estar tipificada como ilícito penal. Logo, sujeitando-se tanto à configuração de um ilícito fiscal, como penal.

Cita-se, como exemplo, a alínea “c”, do inciso VIII da lei nº 5.530/89⁴⁶ que preceitua ser infração à legislação tributária a omissão ou a indicação de forma incorreta de informações econômicas fiscais. Em igual sentido, o inciso I, do art. 1º da Lei nº 8.137/90, aduz constituir crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir

⁴⁴Na ADI nº1.654/ AP.Rel.Min. Maurício Corrêa, decisão 03.03.2004, o STF entendeu que o ente competente para instituir é o mesmo para impor a sanção administrativa.

⁴⁵TELES, Ney Moura. Direito Penal: parte geral. Volume I. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p.211.

⁴⁶ Lei que institui o ICMS no Estado do Pará.

tributo, mediante declaração falsa às autoridades fazendárias. Isso significa que uma vez provado na instância administrativo-fiscal a supressão do valor devido ou que o valor recolhido pelo contribuinte foi realizado a menor, o sujeito passivo, ainda, poderá ser responsabilizado criminalmente por lesão à ordem tributária⁴⁷.

Mister observar que o que é criminalizado na conduta prevista na Lei 8.137/90 não é o descumprimento de um dever previsto na legislação tributária, mas a fraude, contida na conduta consciente e voluntária de enganar e lesar o Fisco.

Portanto, é comum, no direito administrativo-tributário, a separação das sanções penais, utilizando a expressão “direito penal tributário”, das infrações e penalidades de natureza administrativa como “direito tributário penal”, para os ilícitos não criminais⁴⁸.

Desta forma, o ponto de partida para a definição de uma conduta como ilícita e, portanto, contrária ao direito positivado, deverá levar em consideração a sua natureza.

A natureza da ilicitude irá definir o campo do direito a que está vinculado, podendo esta pertencer ao direito penal ou ao direito tributário.

Neste sentido, a natureza da sanção será definida pelo bem jurídico que o legislador visa proteger e pela ilicitude da conduta que necessita desestimular, estabelecendo, assim, um elo com as consequências a ela atribuídas, ou seja, definirá o tipo de cumprimento, a responsabilidade, o ente competente para legislar e imputar seu cumprimento.

Este entendimento se faz importante, uma vez que a sanção decorre de uma relação jurídica que se forma entre a Administração Pública e o particular devido à transgressão de uma norma. Assim, a definição de uma sanção de natureza tributária passa a sujeitar o legislador ao *jus tributandi* estatal, o qual delimitará seus limites e princípios norteadores.

⁴⁷ Uma vez tratando-se de crime material, há necessidade de prévio exaurimento da via administrativa antes de intentar a ação penal, pois a consumação é essencial para que seja efetivada a supressão ou a redução do tributo. Neste sentido, a Súmula Vinculante nº 24 estabelece: “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. (BRASIL, Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro. 14. Ed. VadeMecum. São Paulo: Saraiva, 2012.)

⁴⁸ Luciano Amaro ensina que essa classificação é utilizada didaticamente para permitir uma melhor compreensão dos fenômenos jurídicos. (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva. 2003, p.424). Sacha Calmon Coelho não concorda com esta distinção. Este autor afirma: “As questões de competência legislativa e de política criminal, ao nosso ver, não servem para fecundar distinções e devem ser arredadas [...]” (COELHO, Sacha Calmon. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense. 1995, p.47).

Portanto, a definição da natureza jurídica da sanção é importante, pois ela influenciará nos princípios a ela aplicados.

A doutrina, contudo, apresenta divergentes concepções a respeito da natureza jurídica, e, portanto, dos princípios jurídicos a serem aplicados na fixação das multas tributárias.

Machado, por exemplo, entende que:

O direito de punir, próprio do Estado, é que justifica a imposição de sanções tributárias, do mesmo modo que justifica a imposição de sanções penais. Admitindo-se que o direito de impor sanções administrativas encarta-se no campo do direito de punir, inerente ao Estado, tem-se de admitir que o exercício desse direito submete-se aos mesmos princípios a que se submete o direito de punir do Direito Penal⁴⁹.

Silva, porém, aduz serem de natureza penal apenas as sanções fiscais delituosas e, de natureza tributária, às sanções fiscais não delituosas:

Não se olvide, entretanto, que o ilícito fiscal, em sua acepção lata, comporta duas subespécies, a saber, o ilícito tributário não delituoso (emancipado do ilícito administrativo) e o delituoso (esse, jungido ao Direito Penal). A norma sancionadora do ilícito tributário pode ter natureza meramente tributária ou criminal, porquanto as sanções não são exclusividade do Direito Penal, que, por sua vez, pode tutelar a necessidade arrecadatária do Estado, desde que tipifique infrações dolosas.

Portanto, muito embora seja perfeitamente sustentável e coerente a natureza tributária das sanções aplicadas ao ilícito fiscal, ela haverá de ser reconhecida desde que não seja delituoso, hipótese na qual terão suas sanções indubitosa natureza penal. Com efeito, coexistem no ordenamento jurídico brasileiro duas diferentes espécies de sanção à infração fiscal: aquelas estritamente tributárias; e aquelas penais⁵⁰.

Fundamentando a concepção por ele defendida, Silva é enfático quanto a não aplicação do *jus puniendi* às sanções tributárias:

Insista-se, não obstante sujeitarem-se aos instituídos princípios comuns de repressão, na feliz expressão de G. DELLIS, as sanções estritamente fiscais, diferentemente das sanções penais, são derivativas do *ius tributandi* do Estado, e, portanto, não consistem em manifestações de seu *ius puniendi*.

Por esse motivo, as normas tributárias sancionadoras, inseridas no abrangente conceito de legislação tributária, como há muito reconhecido pela doutrina e melhor jurisprudência pátria, sujeitam-se aos diversos princípios e normas que limitam o poder de tributar do Estado [...].⁵¹

⁴⁹ MACHADO, 2005, p.186.

⁵⁰ SILVA, 2007, p.150.

⁵¹ Ibid., p.228.

O fato é que a sanção visa desestimular o descumprimento de um comando normativo e, neste sentido, alguns doutrinadores entendem que caberia ao legislador a qualificação deste como um ilícito penal, civil ou tributário.

Logo, não estaria na conduta em si a base distintiva do ilícito, mas no grau de reprovação que a sociedade atribui à ação ou omissão, em função dos objetivos traçados ao corpo social.

Este entendimento é defendido por Eduardo Dias e Natercia Siqueira quando afirmam que a definição de um ilícito como penal ou administrativo cinge-se às razões de política legislativa:

A qualificação de um dado ilícito como penal ou administrativo, por outro lado, decorre mais de razões de política legislativa do que por qualquer fundamento ontológico. Isso porque em termos apriorísticos não é possível determinar-se quais condutas serão ilícitos criminais e quais serão ilícitos administrativos, nem quais situações antijurídicas lesam mais gravemente a coesão do corpo social. Observa-se, no entanto, uma tendência de buscar uma certa subsidiariedade na punição penal, evitando-se sua banalização e somente recorrendo a ela quando não houver meios menos gravosos mais eficazes para evitar a conduta indesejada.⁵²

Furlan também corrobora com esse mesmo entendimento:

As principais sanções previstas para o descumprimento da obrigação de pagar tributo têm o traço da prestação pecuniária, embora possam consubstanciar-se em outras formas, como a apreensão de bens, perda de mercadorias e restrição de direitos. São as sanções administrativas. Ocorre que o Estado-legislador pode optar em descrever determinadas condutas contrárias ao direito e a elas imputar uma consequência de natureza penal (restrição de liberdade), qualificando-as, assim, como crimes ou contravenções. São os crimes tributários.⁵³

Como é possível perceber, algumas infrações tributárias recebem uma atenção especial do legislador que as tipifica como delitos penais, “agregando-lhe um *plus*”⁵⁴.

O fato é que, de uma forma geral, a doutrina divide a natureza das penalidades pecuniárias, conforme as características da sanção, em civil, tributária ou penal⁵⁵.

⁵² DIAS, Eduardo Rocha; SIQUEIRA, Natercia Sampaio. Sanções Administrativas Tributárias: uma Tentativa de Enquadramento Constitucional. in Sanções Administrativas Tributárias Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2005. p. 125.

⁵³ FURLAN, in *Sanções Administrativas tributárias*. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2005. p.16-17.

⁵⁴ COELHO. Sacha Calmon. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense. 1995, p.25.

Os defensores da natureza civil às penalidades pecuniárias defendem que estas, diferentemente das sanções de natureza penal, são definidas e aplicadas por autoridades administrativas; visam ressarcir e não garantir a ordem jurídica; não se convertem em pena privativa de liberdade, em caso de inadimplemento; a culpabilidade do agente não é requisito para sua imputação; prescinde da individualidade e da pessoalidade, uma vez que são as únicas transmitidas *causa mortis* ou *inter vivos*⁵⁶.

Por outro lado, uma segunda corrente entende que, independentemente das características punitivas ou de ressarcimento, as sanções possuem natureza tributária.

Estacorrente, defendida por Ives Gandra Martins, parte do entendimento que o tributo não deixa de ser uma penalidade imposta ao contribuinte. Neste sentido, a sanção, quando visa garantir o recolhimento do crédito tributário e não a preservação da ordem ou tranquilidade de uma sociedade, teria natureza tributária, pois as penalidades pecuniárias são impostas em função da competência tributária⁵⁷.

Esta corrente entende que “a sanção é a penalidade maior que torna desinteressante deixar de atender a penalidade menor que é o tributo”⁵⁸.

Silva defende uma tese intermediária, pontuando que no Direito pátrio coexistem as infrações tributárias e as penais, de índole fiscal⁵⁹.

No entanto, uma terceira corrente doutrinária defende possuírem as multas fiscais a natureza jurídica penal.

A corrente que entende a natureza penal às penalidades pecuniárias cinge seu entendimento ao conceito de tributo, definido no art. 3º da Lei nº5.172/66 - Código Tributário Nacional – CTN que assim dispõe:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito,

⁵⁵ Existem autores que ainda incluem nesse rol as sanções trabalhistas, comerciais, processual, ambiental, eleitoral, urbanística. É o caso de Paulo Roberto Coimbra Silva que aduz que a natureza jurídica da sanção é determinada pelo ato ilícito que a antecede sua imputação. (SILVA, Paulo Roberto. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p.88)

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Constituição financeira, sistema tributário e estado Fiscal. 3.ed. Volume I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p.297.

⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Da Sanção Tributária. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.57.

⁵⁸ Ibid., p.57

⁵⁹ SILVA, 2007, p.115.

instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Defendem estes que a multa, sendo uma espécie de sanção imputada ao sujeito passivo de uma obrigação tributária como consequência de um ato ilícito, não pode ser confundida com tributo que, conforme conceito definido pelo art. 3º do CTN, não se constitui em sanção de ato ilícito.

Ademais, a finalidade da multa não é arrecadatória, como o é, em regra, a dos tributos⁶⁰.

Em verdade, embora muitos doutrinadores relutem em distinguir a natureza jurídica tributária às sanções cominadas aos ilícitos não delituosos, das sanções de natureza jurídica penal aos ilícitos delituosos, muitas diferenças surgem em relação às consequências jurídicas nessas duas espécies de sanções.

O fato é que, a depender do campo do Direito que está vinculado o dever jurídico, as consequências impostas pelo seu descumprimento, também, sofrem alterações.

Neste sentido, mostra-se importante pontuar algumas diferenças nas consequências jurídicas geradas ao contribuinte quando temos uma sanção tributária ou uma sanção penal.

1.5 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS VS. SANÇÕES PENAIS

Como destacado anteriormente, mesmo com a existência de um ordenamento judicial único, não há como negar que existam diferenças entre a consequência jurídica ao se estabelecer uma sanção de natureza penal ou uma sanção de natureza tributária.

O fato é que as multas fiscais são instituídas pelo Estado por meio do emprego do *jus tributandi* e incidem sobre uma base de cálculo própria de tributo, pois são aplicadas quando não adimplidas obrigações de dar, fazer e não fazer previstas na legislação tributária. Portanto, a própria “autonomia” do Direito

⁶⁰ Os tributos podem assumir a finalidade fiscal, extrafiscal e parafiscal. Assumem a função fiscal quando o seu principal objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio dos serviços públicos e programas de governo; extrafiscal quando a tributação é utilizada como forma de ordenar as relações econômica e social, passando o tributo a funcionar como meio de intervenção do domínio econômico; parafiscal quando tem por finalidade a arrecadação para o custeio de atividades de entidades específicas, em razão da atividade pública por estas exercidas.

Tributário faz distinção deste ao *jus puniendi*, afeto ao Direito Penal e, assim, as abriga sobre o manto dos princípios norteadores do Direito Tributário.

Desta forma, algumas condutas, ao receber a tipificação como delitos, novas orientações surgem. Perquirir o dolo passa a ser um requisito essencial, uma vez que, excepcionalmente, no Direito penal há figuras delituais objetivas⁶¹.

Este requisito, no entanto, não assume tal relevância no ilícito tributário, uma vez que, em princípio, não há necessidade de se verificar o dolo. Ou melhor, o legislador não estabeleceu esta obrigatoriedade, deixando que cada ente, se assim o desejar, regule este procedimento.

Portanto, o enunciado do art. 136 do CTN é claro ao preceituar que “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária, independe da intenção do agente, ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos fatos”.

Isso significa, que uma vez ocorrida a hipótese de incidência tributária, surge o fato gerador do imposto e a necessidade de cumprimentos de obrigações principal e acessória.

Em termos práticos, ao efetuar a comercialização de uma mercadoria sujeita à incidência do ICMS, no momento em que o estabelecimento efetua a saída desta mercadoria, deverá destacar o valor do ICMS no documento fiscal que acobertará o seu trânsito até a sua entrega a seu novo proprietário, e recolher o imposto, na data prevista na legislação tributária do seu Estado.

Suponha, como exemplo, que este estabelecimento comercial venda esta mercadoria a um contribuinte localizado em outra unidade da federação e, este produto necessite de pagamento antecipado na saída do território do Estado. Caso esta mercadoria sofra uma ação fiscal em seu trânsito, sem que a mesma esteja com o imposto recolhido e/ou sem o documento fiscal necessário, não cabe alegação de desconhecimento da legislação. Não prospera alegações de que não era conhecedor da necessidade de pagamento antecipado ou que esta mercadoria seria, apenas, para presentear um grande amigo, de forma a não representar, assim, uma efetiva comercialização.

⁶¹ O art. 19 do Código Penal Brasileiro estabelece que “Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”.

No caso em tela, a autoridade fiscal não pode deixar de lançar o crédito tributário no auto de infração. Isso porque, possibilitar que a fiscalização avalie, subjetivamente, a intenção do contribuinte pode fragilizar a isonomia no tratamento entre contribuintes, facilitando a corrupção e o tráfico de influência, além de propiciar flexibilizações em torno das situações de compulsoriedade que envolvem a obrigação tributária.

Desta forma, visando inibir tais práticas, o legislador retira o subjetivismo na análise do lançamento do crédito tributário, impondo à autoridade fiscal a obrigatoriedade de sua constituição, disciplinando o lançamento como um ato vinculado, sob pena de a própria autoridade fiscal vir a responder pelo valor do imposto devido⁶².

Portanto, o art. 136 do CTN permite inferir que na infração tributária não é possível, como regra, levar em consideração o erro de fato essencial⁶³, requisito que na infração penal, isenta de pena o autor.

Nas sábias palavras de Coêlho:

Em princípio, a intensão do agente (melhor seria dizer do sujeito passivo) é irrelevante na tipificação do ilícito fiscal. E deve assim ser. O *error juris* infracional ou extra-infracional não deve ter cabida no Direito Tributário sancionatório. Se fosse permitido alegar a ignorância da lei fiscal, no caso a *lei extra-infracional*, estaria seriamente embaraçada a ação do Estado contra os sonegadores de tributos e aberto o *periculum in mora*. Seria um pretexto elástico a favorecer os *experts* antes que um imperativo de justiça em favor de supostos homens de *bonafide*⁶⁴.

Logo, o dispositivo supracitado começa a demonstrar uma nítida diferenciação em um dos requisitos que envolvem a sanção administrativa tributária e a sanção penal.

Isso não significa, contudo, que a autoridade fiscal, ao realizar a auditoria, deva realizar procedimento por meio de presunções. É seu dever comprovar a materialidade dos fatos que fundamentam o lançamento tributário, constituído no auto de infração.

⁶²O Parágrafo único, do art. 142 do CTN preceitua: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

⁶³ O Art. 21 do Código Penal Brasileiro preceitua que “O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço”.

⁶⁴COÊLHO, op. cit., p.29.

Outra característica peculiar à infração tributária é a possibilidade de imputar a responsabilidade pela infração à legislação tributária à pessoa jurídica.

Enquanto a responsabilidade quanto à prática de um delito penal por pessoa jurídica, hoje, é possível, excepcionalmente, aos crimes ambientais, nos termos do § 3º do art. 223 e do § 5º no art. 173 da Constituição Federal, nas infringências tributárias, e de uma forma geral no ICMS, os sujeitos passivos são pessoas jurídicas, devendo a responsabilidade ser verificada, eventualmente, de forma pessoal, nos casos listados no art. 137 do CTN. Nestas situações, a infringência, por envolver uma infração penal, deverá ser levado em consideração o dolo específico do agente.

Bitencourt resume bem a impossibilidade da responsabilidade penal das pessoas jurídicas:

A culpabilidade jurídico-penal constitui-se dos seguintes elementos: imputabilidade, consciência da ilicitude e exigibilidade de conduta diversa. A *imputabilidade* é a *capacidade de culpa*, de cujos pressupostos biopsicológicos somente a pessoa humana pode ser portadora. A *consciência da ilicitude*, ainda que *potencial*, não é suscetível de ser possuída por um *ente moral*, como a pessoa jurídica, que não tem como motivar-se pela norma. Seria paradoxal formar-se um *juízo de censura moral* em razão do “*comportamento*” de uma empresa comercial, por exemplo. Ou, então, como exigir-se *conduta diversa* ou mesmo a *liberdade de vontade* de uma entidade que é dirigida por terceiros?⁶⁵

Ressalta-se, ainda, a possibilidade de transmissibilidade da penalidade. Nas infrações tributárias, em alguns casos, é possível serem transmitidas as penalidades aos sucessores, como no caso de sucessão empresarial (incorporação, cisão e fusão) e aquisição de fundo de comércio.

Em apertada síntese pontua Coêlho:

Na hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e principalmente nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g) entendemos que não há de cogitar do assunto. Nas hipóteses ora versadas, em verdade, inexistente sucessão real mas apenas legal. O sujeito passivo é pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra “roupagem institucional”. Por tanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente

⁶⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. Manual de direito penal: parte geral, volume 1. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p.168.

continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada.⁶⁶

E arremata: “Se as multas não fossem “transferíveis” em casos que tais, seria muito fácil apagar multas pelo simples subterfúgio da alteração do tipo societário”⁶⁷.

Por sua vez, as sanções penais são incomunicáveis. No Direito Penal vigora o princípio da responsabilidade pessoal das penas ou intranscendência da pena, o qual determina que somente o condenado deve submeter-se à sanção estatal, muito embora a obrigação de reparar os danos e a decretação de perdimento dos bens poderem ser estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido⁶⁸.

Ademais, a solidariedade passiva, prevista no inciso I, do art. 125 do CTN, representa outro ponto de diferença entre a sanção fiscal e sanção penal ao estabelecer o preceito legal de que o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais. Desta forma, pontua claramente que é suficiente apenas um dos sujeitos passivos resolver a obrigação, para que todos tenham sua obrigação extinta⁶⁹. Nas sanções penais isso não ocorre.

Outra consequência diz respeito à competência legislativa que também passa a ser modificada quando se está diante de uma infração de índole tributária ou de uma infração penal.

As infrações penais são de competência privativa do legislador federal⁷⁰, enquanto as infrações tributárias cingem-se na competência do ente público de cada espécie tributária, de acordo com a repartição estabelecida no texto Constitucional⁷¹.

Esta repartição irá influenciar, inclusive, na competência para a aplicação das penas, que, no caso de crimes contra a ordem tributária, somente compete ao Poder judiciário a sua formalização e, ao Ministério Público a legitimidade ativa em sendo delitos sujeitos à ação penal pública.

Em contrapartida, nas infrações não delituosas de natureza tributárias as sanções são aplicadas administrativamente, ficando acionamento do Poder

⁶⁶ COELHO, op. cit., p.90-91.

⁶⁷ Ibid., p.91

⁶⁸ Art. 5º, XLV da Constituição Federal de 1988.

⁶⁹ Art. 125 Salvo disposição em lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; [...]

⁷⁰ Art. 22, I da Constituição Federal de 1988.

⁷¹ Art. 153, 154, I, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988.

Judiciário, pelo sujeito ativo nos casos de cobrança de título extrajudicial por meio de Certidão de Dívida Ativa, ou, no caso do sujeito passivo, pelo inconformismo de decisão proferida na esfera administrativa ou de desistência da instância administrativa, no qual este faz valer o preceito estabelecido no art. 5, XXXV da Constituição Federal de 1988.

Por fim, ressalta-se outra diferença quanto à espécie de sanção adotada. Enquanto nas sanções penais podem ser adotadas penas privativas de liberdade, nas sanções não delituosas tributárias, por não comportarem condutas criminalizadas, uma vez consideradas lesões de menor potencial ofensivo à ordem político-institucional, não podem prever pena privativa de liberdade.

Delimitadas algumas diferenças nas consequências jurídicas de quando o legislador comina uma sanção de natureza tributária ou penal, faz-se importante observar quais as espécies de sanções tributárias são comumente adotadas pelos entes públicos competentes.

1.6 AS ESPÉCIES DE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

As sanções tributárias decorrem de uma relação jurídica que se forma entre a Administração Pública e o particular devido à transgressão de uma norma.

A sanção tributária possui caráter instrumental, pois é instituída com a finalidade de compelir, intimidar o contribuinte ao cumprimento de sua cidadania fiscal. Ela, portanto, visa proteger o cumprimento do ordenamento jurídico tributário.

O CTN é silente quanto às espécies de sanções ou aos tipos infracionais, atribuindo ao legislador de cada ente federativo a sua delimitação.

No sistema jurídico tributário, de uma forma geral, podemos verificar a existência das seguintes espécies de sanções:

I – sanções de natureza pecuniária;

II – sanções restritivas de direito, no sentido de fazer ou não fazer, nas

quais encontramos:

a) apreensões de mercadoria e documentos;

b) interdição;

c) pena de perdimento;

d) sujeição à regime especial de tributação.

As sanções de natureza pecuniária são as mais utilizadas pelas Administrações Tributárias para reprovar uma conduta contrária ao ordenamento jurídico.

Os juros moratórios e as multas fiscais são espécies de sanção de natureza pecuniária aplicados ao contribuinte faltoso.

A multa fiscal surge no lançamento *ex officio*, realizado pela autoridade administrativa competente para constituir o crédito tributário e tem como pressuposto o não cumprimento de obrigações tributárias.

Os juros moratórios, juntamente com a atualização monetária são espécies de acréscimos moratórios que visam, respectivamente, compensar o Estado pela não possibilidade do dinheiro no prazo legal e atualizar o poder de compra da moeda, recompondo, assim, o patrimônio do Estado.

Destaca-se que a atualização monetária não é sanção, mas, como o nome já diz, uma atualização da dívida que permite recompor o poder de compra da moeda.

Os juros são indenizatórios da impontualidade no cumprimento de uma obrigação principal, face ao prejuízo decorrente da intempestividade do contribuinte, que leva o Estado a arcar com despesas orçamentárias sem o devido aporte financeiro necessário à sua satisfação.

As sanções restritivas de direito, como qualquer sanção tributária, deveriam ser utilizadas para salvaguardar os deveres tributários e o ordenamento jurídico. No entanto, em muitas situações, acabam sendo utilizados como meio indireto, não de proteção à norma tributária, mas de saneamento de condutas contrárias ao interesse da administração tributária, notadamente o pagamento do tributo.

A doutrina costuma chamar estas restrições de direito como sanções políticas, pois tomam a forma de verdadeiros meios coercitivos para o pagamento de tributos.

Isso porque, valendo-se do auxílio deste tipo de sanção, a administração tributária busca compelir ao contribuinte o cumprimento de determinadas condutas, de forma mais célere, que de outra forma só alcançaria após um longo tramitar processual.

Ademais, as apreensões de mercadorias e documentos são, em sua natureza, atos administrativos e não sanções. Em verdade, a apreensão pode levar ao perdimento de bens, mas esta não é a finalidade do ato em si.

O fato é que tais apreensões acabam por constranger o contribuinte a cumprir com as obrigações tributárias, de forma a regularizar a falta cometida. O mesmo se dá com a Interdição de estabelecimento, que é outro tipo de sanção que impossibilita as atividades normais do contribuinte, até a regularização das pendências detectadas.

Estes tipos de atos administrativos podem ser encontrados em muitas legislações tributárias, muito embora, quando utilizados de forma distorcida, acabem por gerar muitos custos ao próprio Poder Público, face ao acionamento tanto do Poder Judiciário, por meio da expedição de mandados de segurança, como da Procuradoria Geral de Estado na defesa do *Writ*. Isso porque, sabe-se que é vedado ao Fisco utilizar as sanções como meio de coagir o pagamento do tributo, mas, na prática, ainda se costuma insistir em sua adoção.

Portanto, é vedada a utilização de sanções políticas, cujo objetivo é obter o recolhimento forçado do tributo ou o saneamento de alguma pendência junto ao órgão, sem possibilitar ao contribuinte o direito de defesa.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal vem, reiteradamente, afastando esse tipo de sanção, inclusive, por já ter fixado o seu entendimento por meio dos enunciados das Súmulas de nº 70 “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo” e da Súmula nº 323 “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

Com essas decisões, busca-se garantir ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa, além de se fazer respeitar o direito à propriedade e ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, os quais estão expressamente assegurados no texto constitucional.

A pena de perdimento é outra sanção restritiva de direito aplicada, normalmente, em decorrência de irregularidades formais e materiais, fraudes ou falsificação na importação de mercadorias.

O texto constitucional, em seu art. 5º, XLVI, prevê a possibilidade de ser decretada pena de perdimento, o que possibilita a administração pública utilizá-la

como um tipo de sanção. No entanto, há de ser observado, pelo ente competente, o devido processo legal e as garantias dispostas na Constituição Federal⁷².

O regime especial de tributação é um sistema de controle temporário de fiscalização e pagamento de tributo que é aplicado ao sujeito passivo quando este pratica irregularidades, tais como: embargos ou impedimentos a ação fiscal, emissão irregular de documentos fiscais que resultem em redução ou omissão do imposto devido, utilização irregular de sistema eletrônico, entre outras hipóteses.

Neste tipo de sistema o contribuinte fica sujeito ao pagamento do tributo, por antecipação, na entrada de quaisquer mercadorias provenientes de outra unidade da Federação; nas operações de saída ou prestação de serviço, inclusive nas sujeitas por substituição tributária, além de ficar obrigado ao recolhimento do imposto apurado sob o método de arbitramento⁷³.

Em função das restrições impostas aos contribuintes nestas modalidades de sanção, muitos doutrinadores advogam a inconstitucionalidade na aplicação das sanções restritivas de direitos, uma vez que violam garantias constitucionais.

Coelho entende que as sanções fiscais só podem ser pecuniárias, pois “aos povos civilizados repugna possa cassar direito (*capitis diminutio*), confiscar bens ou afetar a liberdade do contribuinte ou responsável, pelo só fato de terem descumprido deveres fiscais”⁷⁴.

Tendo em vista que a finalidade desta pesquisa é definir a dosimetria das multas fiscais do ICMS, mostra-se importante uma análise mais acurada dessa espécie de penalidade pecuniária.

1.7 AS MULTAS FISCAIS

As sanções de natureza pecuniária, como a multa, são as que afetam diretamente o patrimônio do sujeito passivo, pois, normalmente, são satisfeitas em dinheiro.

Ocorre que a multa fiscal, em sendo uma espécie de sanção, é consequência jurídica prevista em função da inobservância de obrigações tributárias

⁷² TRF da 3ª Região, MAS 91.03.030026-9/MS, 5ª Turma, Juiz André Nekatschalow, DJU de 21.08.2001, p.867.

⁷³ No Estado do Pará, o Decreto nº 3.594, de 06 de agosto de 1999, regulamenta o Regime Especial de Fiscalização e Pagamento do ICMS.

⁷⁴ COELHO, op. cit., p.51

e, embora acabem recebendo a mesma destinação, nem todas as obrigações tributárias têm por objetivo constituir receitas aos cofres públicos.

Ressalta-se que o crédito tributário é constituído, em sua essência, por uma obrigação que deriva do dever de recolher tributos. Isso porque, a lei, ao definir a hipótese de incidência tributária, impõe o dever de recolher aos cofres públicos o montante devido, sempre que ocorrida de forma concreta a situação prevista *in abstracto* como fato gerador do tributo.

Assim, estabelecendo a alíquota aplicável, a sua base de cálculo, o prazo para recolhimento e os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, a lei define todos os elementos necessários e suficientes para o pagamento voluntário do tributo, quando o tributo é sujeito ao lançamento por homologação⁷⁵, como no caso do ICMS.

No entanto, quando essa obrigação não é satisfeita, o crédito tributário, por decorrer de uma infringência à legislação, é constituído pelo lançamento *ex officio*, cuja competência é privativa da autoridade fazendária. Este lançamento se concretiza por meio de um documento denominado de Auto de Infração e Notificação Fiscal- AINF⁷⁶.

Assim, quando o contribuinte deixa de cumprir uma obrigação principal, o AINF é composto pelo imposto devido na operação ou prestação, juros de mora⁷⁷, atualização monetária⁷⁸ e multa. Por sua vez, no descumprimento de uma obrigação acessória, a única parcela a compor o AINF é a multa.

No primeiro caso, alguns doutrinadores entendem estar-se diante de uma multa de cunho indenizatório⁷⁹.

Este entendimento é defendido por Villegas, quando afirma:

⁷⁵ O lançamento por homologação é aquele em que o sujeito passivo, antecipadamente, calcula e recolhe o tributo devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, ficando o crédito tributário extinto sob condição resolutória de ulterior homologação pela autoridade administrativa.

⁷⁶ O mesmo documento recebe outra denominação, dependendo do ente público e da unidade da federação competente para a sua constituição. Adotamos nesta pesquisa o nome que recebe no fisco do Estado do Pará.

⁷⁷ Estabelecido a 1% ao mês, ou fração, desde a data em que deveria ser pago até a do efetivo pagamento. Inciso II do Art. 6º da Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998.

⁷⁸ No Estado do Pará, como o crédito tributário é estabelecido com base na Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará –UPF-PA, estabelecida de forma anual, a correção monetária somente incide na mudança de exercício financeiro.

⁷⁹ Muito embora na doutrina seja utilizado o termo indenizatório, este não se mostra o mais adequado. A expressão indenizatória cabe melhor ao inadimplemento absoluto de uma obrigação, quando serve de pré-fixação de perdas e danos.

A noção de 'reparação, que caracteriza as sanções indenizatórias, demonstra serem elas adequadas apenas aos casos de não cumprimento da obrigação tributária substancial. Nessas situações encontramos-nos diante de obrigações de dar somas de dinheiro, que não são cumpridas na forma e nos prazos estipulados. Por diversas razões pode o Estado, nesses casos, deixar de castigar o inadimplemento – com ofensas ao patrimônio do contribuinte para provocar-lhe uma efetiva diminuição que sirva à retribuição do dano causado -, para, em vez disso, exigir-lhe apenas a indenização do prejuízo sofrido⁸⁰.

Por sua vez, a multa aplicada em função do descumprimento de uma obrigação acessória, por ser pena administrativa, possui natureza punitiva⁸¹. Ou seja, o contribuinte que descumpra uma obrigação de fazer ou não fazer, estabelecida para facilitar a fiscalização e arrecadação do imposto, está passível de sofrer uma multa punitiva pela não observância de uma obrigação acessória.

Esse entendimento, contudo, recebe novos contornos na jurisprudência, a depender da conduta praticada. O simples atraso no recolhimento do tributo ou a sua falta influem na multa aplicada, uma vez que modifica-se a função por ela exercida.

Machado adverte que a multa aplicada pela falta de recolhimento do imposto tem por objetivo punir o infrator, enquanto que a multa pelo atraso no recolhimento do tributo, quando o contribuinte leva ao conhecimento do Fisco a prática de uma conduta desviante, tem natureza indenizatória, pois seu objetivo é simplesmente reparar os prejuízos sofridos em função da não disposição daquela quantia no momento esperado⁸².

Ou seja, se o contribuinte, estando em mora com o recolhimento do tributo, espontaneamente, resolve recolher o crédito tributário, antecipando-se a qualquer procedimento do Fisco, deverá pagá-lo acrescido de juros, atualização monetária e de uma multa, que, neste caso, recebe a denominação de multa moratória, pois visa compensar os prejuízos sofridos pela impontualidade do devedor.

Em realidade, neste tipo de situação, inclusive para os servidores do fisco, tais multas têm natureza civil, uma vez que não foram impostas por um procedimento efetivo da autoridade administrativa.

⁸⁰ VILLEGAS, op. cit., p. 320.

⁸¹ MACHADO Hugo de Brito. Sanções tributárias. Coordenação Ives Gandra Martins. Caderno de Pesquisa nº 4. São Paulo: Editora Resenha Tributária. 1979. p. 254.

⁸² Ibid., p. 251

Ademais, esta multa é estabelecida de maneira fixa a 0,10% do valor do tributo por dia de atraso, limitada a 36%⁸³.

Como pode ser observado, é comum, no Direito Tributário, diferenciar a multa por descumprimento de uma obrigação principal, de outra imposta por descumprimento de uma obrigação acessória⁸⁴. Isso porque, diz-se material ou substancial a infração que resulte em não recolhimento do imposto, ou seja, do inadimplemento de uma obrigação de dar. Por outro lado, denomina-se formal, quando independa de atos lesivos aos cofres públicos, consequência da não satisfação de uma obrigação de fazer ou não fazer.

No entanto, o que leva tais multas a receberem diferentes denominações no Direito Tributário? A multa que compõe o AINF por descumprimento de uma obrigação principal apresenta uma estrutura ou função díspar da multa por descumprimento de uma obrigação acessória?

Essas diferentes denominações são reflexo da conduta obrigacional que envolve a relação jurídica. Por envolver obrigações, o Direito Tributário acaba seguindo a mesma linha de raciocínio adotada no Código Civil⁸⁵, em homenagem ao princípio da unidade do Direito.

No Direito Privado, o inadimplemento absoluto de uma obrigação contratual gera ao devedor a responsabilidade de responder por perdas e danos, mais juros e atualização monetária e honorários de advogado⁸⁶.

Isso porque, o inadimplemento absoluto ocorre quando não é mais possível ao devedor cumprir com sua obrigação. Neste caso, resta o dever de compensar o prejuízo advindo⁸⁷.

Quando o inadimplemento é relativo, ou seja, quando ainda é possível ou desejável o cumprimento da obrigação, reputa-se que o devedor encontra-se em mora.

No Direito Civil, a mora pode gerar responsabilidade civil pelos prejuízos causados, quando há um descumprimento culposo da obrigação convencional. São as chamadas multas convencionais ou pena convencional.

⁸³ Inciso I, art. 6º da Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998.

⁸⁴ Incisos I, II do Art. 1º da Lei nº 6.182/89.

⁸⁵ Art. 110 do Código Tributário Nacional.

⁸⁶ Art.389 do Código Civil Brasileiro.

⁸⁷ Art. 395 do Código Civil Brasileiro.

Ressalta-se que as multas convencionais, embora assumindo função ressarcitória, são estabelecidas previamente pelos contraentes, não sendo necessária a comprovação do prejuízo causado à parte, para o seu recebimento.

Em suma, no direito civil existem multas compensatórias ou indenizatórias e as multas convencionais penais ou moratórias.

A multa indenizatória surge quando há o inadimplemento absoluto. Logo, quando este ocorre, a multa estabelecida substitui a obrigação principal acordada. Esta multa compensatória funciona como uma prefixação das perdas e danos.

Por sua vez, as multas moratórias aparecem nos casos de inadimplemento relativo. Ou seja, quando ainda é desejável o adimplemento da obrigação, mas há a cominação de uma multa para o caso de retardamento no seu cumprimento. Significa dizer que ainda haverá a necessidade do cumprimento da obrigação pactuada, além da cominação da multa.

Logo, as multas indenizatórias partem da ideia de reparação, diferentemente das multas punitivas que visam reprimir ou desestimular as condutas desviantes.

Mister ressaltar que ao Fisco sempre se mostra interessante, por mais que tardio, os cumprimentos das obrigações tributárias. Isso porque, a correta escrituração e lançamento tributário, importa não apenas segurança para o próprio contribuinte, evitando futuras penalidades sobre o mesmo fato, como serve de meio probante ao descumprimento do recolhimento do imposto realizado por outros contribuintes envolvidos na operação comercial. Logo, raras seriam as situações em que as multas receberiam a feição, estritamente, indenizatórias.

Contudo, estas posições, doutrinariamente, não se mostram unânimes. A depender da linha defendida pela natureza jurídica das sanções, a concepção das multas é alterada.

Neves e Campos, por defenderem uma natureza puramente fiscal às sanções tributárias, entendem que as multas tanto pela falta ou atraso no recolhimento do tributo, como pelo descumprimento de uma obrigação acessória, têm função indenizatórias.

Para esses doutrinadores, caso essas multas fossem consideradas penais, haveriam de ser estabelecidas pela União, em face ao disposto no texto Constitucional.

Ademais, entendem que, por obstacular a fiscalização e arrecadação tributária, a não observância de deveres instrumentais “causa dano ao Erário

Público, motivo pelo qual a sanção correspectiva reveste-se do mesmo caráter de indenização por dano presumido”⁸⁸.

Villegas, defendendo que as sanções pecuniárias desempenham função não apenas compensatórias, mas repressivas, atribui a estas a denominação de “sanções mistas”⁸⁹. Para este tributarista, a multa fiscal, em sendo retributiva, assume, também, o caráter de pena, pois sua função não se resume em apenas ressarcir os cofres públicos. Se assim o fosse, “a cada burla tributária descoberta, fosse imposta ao infrator uma simples sanção indenizatória, em verdade se estaria convalidando à generalização de procedimentos evasivos, e à negligência no pagamento pontual dos tributos”⁹⁰. Isso porque, defende que há não apenas um dano patrimonial, mas, também, um dano moral irremediável, uma vez que:

Mesmo desconsideradas as consequências inevitáveis de desamparo do patrimônio público, resulta evidente que tal situação constituiria uma afronta ao contribuinte responsável, cumpridor pontual de suas obrigações fiscais. Acabaria este convencido, não só que a sua fidelidade não lhe proporciona nenhuma vantagem, como também que seu encargo estaria, forçosamente, sendo acrescido para compensar o “déficit” causado pelas evasões.

Contudo, mesmo reconhecendo a distinção doutrinária acerca das duas categorias de multas fiscais, Braga defende que “a função elementar da multa fiscal, seja ela moratória ou punitiva, a rigor é uma só: punir o contribuinte faltoso”⁹¹.

Por sua vez, Coêlho, ao criticar aqueles que insistem no caráter indenizatório das multas moratórias fiscais, destaca a falta de proporcionalidade entre o dano, pressuposto necessário à indenização, e o valor do ressarcimento no estabelecimento desta multa:

No caso das chamadas “multas moratórias” dita relação inexistente. Elas são impostas *ex lege*; previamente, a critério do legislador, via de regra em bases fixas dilargadas, como por exemplo; 100% do tributo não pago. Ainda quando impostas segundo modelo proporcional em que o *quantum* cresce à medida que o tempo passa, ainda aí, não se vislumbra nenhuma proporcionalidade entre o “dano” e a sua “composição”. Está presente, isto sim, o interesse estatal de desestimular a mora (*periculum in mora*) e de

⁸⁸ NEVES, José Carlos de Souza; CAMPOS, Dejalma. Sanções Tributárias. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979. p.22.

⁸⁹ VILLEGAS, Op. cit., p.136

⁹⁰ Ibid., p. 231

⁹¹ BRAGA, Paulo César. Sanções Fiscais: compêndio sobre infrações e penalidades tributárias. Ribeirão Preto: Editora Arroba Ltda, 2013. p. 229.

estimular o pagamento, ainda que a destempo, graduando a penalidade (política fiscal)⁹².

Estes entendimentos díspares, também encontrados em vários julgados, levou o Supremo Tribunal Federal a editar dois enunciados de súmula nº 191 e 192 que prescreviam respectivamente: “Inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória” e “não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa”.

Naquele momento, a questão central girava em torno da definição se as multas por infração tributária teriam caráter indenizador ou repressivo. Isto porque, a depender da tese vencedora, a parcela da multa estaria protegida pelos privilégios que envolviam os créditos da Fazenda Pública, além de possibilitar a definição, clara, acerca da responsabilidade por seu ônus.

O fato é que o legislador estabeleceu, no § 3º do art. 113 do CTN que “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Este enunciado, ao buscar conferir às penalidades pecuniárias as mesmas garantias e privilégios do crédito tributário, acabou por gerar contradição ao próprio conceito de tributo, levando o dispositivo a receber muitas críticas da doutrina pátria especializada.

Isso porque, converter uma obrigação instrumental de fazer ou não fazer, pelo simples fato de seu inadimplemento, em uma obrigação principal de dar, implica transformar multa em tributo.

Por outro lado, este mesmo dispositivo, atribuindo-lhe a natureza de “penalidade”, acrescido ao fato de o art. 112 do CTN trazer, também, dispositivo em consonância com princípios específicos de Direito Penal, levou o Supremo a rever sua posição e revogar, em 14 de agosto de 1975, a Súmula nº 191, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 79.625⁹³.

Em seu voto, o Ministro Leitão de Abreu, citando a doutrina de Zanonini, pontua:

O escopo direto das multas e penas pecuniárias [por descumprimento de dever tributário] não está em produzir para o erário um lucro que o indenize do prejuízo que sofreu, mas o de impor ao transgressor um mal, uma pena,

⁹² COELHO, op. cit., p.75.

⁹³ KREPSKY, op. cit., p.139.

um dano, que seja o correspectivo jurídico de sua conduta ilícita. Se assim não fosse, a lei se limitaria a obrigar o inadimplente a pagar o tributo que não pagou, cujo montante máximo, poderia ser aumentado dos juros⁹⁴.

Desta forma, restou superada, ao menos jurisprudencialmente, a dúvida quanto a “natureza” jurídica da multa nos autos de infração.

Isso porque, como bem pontua Silva, “o *nomen iuris* equivocadamente atribuído pelo legislador jamais poderá alterar a função, feição ou caráter das multas tributárias, que, insista-se, é primordialmente punitivo”⁹⁵.

Em verdade, quando no crédito tributário já consta a previsão de juros e atualização monetária, a multa fiscal aplicada não tem como se dizer de cunho indenizatório, pois esta função, inevitavelmente, já está sendo exercida pelos acréscimos moratórios. Ademais, a infração não é pressuposto para uma multa indenizatória, mas sim o dano⁹⁶.

Por outro lado, como já ressaltado anteriormente, dizer que a multa possui função punitiva ou repressiva não significa afirmar que sua natureza jurídica é penal. As multas tributárias, muitas vezes, envolvem, ao mesmo tempo, tanto a função preventiva como a repressiva. Contudo, não se pode confundir a função com a sua natureza jurídica.

A natureza jurídica tem relação com sua essência. Com a sua parte mais singular, sem a qual o objeto em análise poderá ser confundido com outros de espécie correlata.

Realizadas algumas considerações acerca da importância, das funções, da natureza jurídica e das espécies das sanções no Direito tributário, com uma análise mais destacada às multas fiscais, faz-se necessário entender a grande problemática que envolve este estudo.

⁹⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Acórdão em Recurso Extraordinário nº 79.625. Disponível em: www.stf.jusbrasil.com.br, Acessado em: 01/11/2014.

⁹⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p.126.

⁹⁶ *Ibid.*, p.127.

2. A AUSÊNCIA DE DOSIOMETRIA NAS MULTAS FISCAIS

A principal categoria de sanção utilizada no âmbito tributário é a multa. Trata-se de típica sanção pecuniária, representada por redução definitiva do patrimônio do apenado.

As multas são comumente aplicadas, seja em caso de inobservância de obrigações acessórias, seja em relação ao não cumprimento de obrigações principais. Tais exações representam, ao mesmo tempo, considerável receita para os cofres públicos e fator de extremo impacto para o mercado e para os contribuintes em geral.

A multa fiscal, no entanto, ganha importância pela repercussão patrimonial na atividade produtiva do contribuinte, principalmente, porque nesta nem sempre é possível encontrar uma dosimetria capaz de refletir a observância dos princípios constitucionais.

A tendência natural ante o sentimento de injustiça gerado por tal fragilidade é o recurso ao Estado-juiz, último (ou único) expediente legítimo dos cidadãos na busca da efetividade do pacto civilizatório dentro do qual todos se encontram inseridos.

Porém, a resposta fornecida pelo judiciário, ainda que necessária, não é a que melhor convém à estrutura estatal e ao interesse geral, tendo em vista os ônus públicos e privados que advêm da solução jurisdicional.

O ideal seria que os poderes competentes para a definição e aplicação das sanções fiscais tomassem as rédeas da política que se encontra sob sua responsabilidade, operando sua adequação ao enquadramento formal, substancial e funcional que lhe é imposto pelo ordenamento jurídico.

Ante a importância que o tema remete, faz-se necessário avaliar as causas que levam o Estado a proceder desta maneira e o impacto gerado ao setor produtivo.

Embora a ausência de uma dosimetria nas multas fiscais do ICMS seja uma prática recorrente em grande parte das unidades da federação, uma análise mais acurada será realizada sobre as multas impostas pelo descumprimento de uma obrigação principal e de uma obrigação acessória, na lei que rege o ICMS no Estado do Pará, apontando eventuais ajustes necessários em sua graduação para, em seguida, analisar-se como o Poder Judiciário vem lidando com essa questão.

2.1 O COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL POR MEIO DO INCREMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O poder sancionatório tributário, ao mesmo tempo em que parece violar direitos fundamentais garantidos aos indivíduos – imiscuindo-se no direito de propriedade e na própria liberdade dos cidadãos –, serve à garantia das ações do Estado e manutenção do sistema jurídico, que assegura a existência desses mesmos direitos fundamentais.

Em verdade, conforme explica Steichen, “o sistema fiscal faz parte de um sistema político em que aparece como o instrumento que permite trazer respostas às demandas formuladas pela sociedade como um todo”⁹⁷. Nas palavras de Gutmann, “o tributo limita a liberdade (é o sacrifício) para aumentar essa mesma liberdade (é uma aposta filosófica)”⁹⁸.

O fato é que o Estado, a fim de combater a desigualdade social, visando a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, passa a necessitar de recursos para oferecer bens e serviços à população.

O grande dilema tributário reside no fato que, se por um lado o tributo representa a mais importante fonte de receita que dispõe o Estado para o financiamento de suas políticas públicas necessárias à promoção do desenvolvimento social, no caso do ICMS, o imposto também carrega uma regressividade elevada, afetando principalmente a camada menos favorecida da população, onerando a produção e afetando a competitividade das empresas.

O fato é que o ICMS, por ser um imposto presente nas operações comerciais, inclusive nas operações com energia elétrica, combustíveis e seus derivados, bem como nos serviços onerosos de comunicação e transporte interestadual, incide em toda a cadeia produtiva, reduzindo as disponibilidades financeiras das empresas, desestimulando investimentos e, muitas vezes, vindo a afetar a própria eficiência dos meios de produção.

Assim, se hoje a globalização e a tecnologia chegam para facilitar e expandir o volume de negócios e transações econômicas, simplificando e reduzindo

⁹⁷STEICHEN, A., “La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive”, Archives de Philosophie du Droit, n. 46, 2002, p.266.

⁹⁸GUTMANN, D., “Du droit à la philosophie de l’impôt”, Archives de Philosophie du Droit, n. 46, 2002, p.9.

custos, a tributação do ICMS permanece envolta em uma densa legislação, onde vários fatores contribuem para o insucesso de inúmeras atividades comerciais.

Ponto crucial é a excessiva quantidade de obrigações acessórias⁹⁹ a que estão sujeitas as empresas, onerando consideravelmente os custos com equipamentos, sistemas e equipes de profissionais destinados exclusivamente para esses controles contábeis, além das despesas com consultas tributárias especializadas.

Ademais, a ausência de proporcionalidade na dosimetria das multas fiscais, impõe inúmeras demandas administrativas e judiciais onde nem sempre se consegue prever o seu desfecho.

Este último fator, muitas vezes já entrelaçado com a excessiva quantidade de obrigações acessórias, merece uma atenção destacada, pois repercute de forma incisiva sobre a economia, afetando, inclusive investimentos externos, uma vez que não oferece confiabilidade e segurança para o desenvolvimento da atividade empresarial.

Com efeito, uma mera ação judicial, sem definição de como será interpretada pelos tribunais, já provoca dano à instituição. Logo, a depender do tipo de sociedade, o dano pode ser muito maior do que a autuação¹⁰⁰.

Importante destacar que, hodiernamente, quanto maior a segurança jurídica, a previsibilidade nos resultados do investimento, sem surpresa nas lides administrativas e judiciais na seara fiscal, maior será a inclinação das empresas para investir.

Portanto, a complexidade, a excessiva quantidade de obrigações acessórias e a ausência de uma graduação no poder sancionador estatal são fatores decisivos que impactam não apenas na concorrência, mas na atração de novos investimentos que hoje, no mundo globalizado, deixaram de estar vinculados à noção de localização.

⁹⁹ Segundo Daniela Carrera, representante do BID no Brasil, o tempo gasto com o cumprimento das obrigações acessórias no Brasil está em 2.600 horas ao ano. (palestra proferida no Seminário de Consolidação dos Cenários, Tendências e Desafios da Gestão Fiscal Subnacional Brasileira. Brasília, 29/09/2014).

¹⁰⁰ A título de exemplificação, recentemente, autuações realizadas pelo Fisco Federal no Banco Itaú, na monta de R\$ 18, 7 bilhões entre imposto de renda e contribuição social por desconsideração de fusão realizada em 2008, levaram as ações da instituição bancária a uma queda de 2, 05%. (UMPIERES, Rodrigo Tolotti. Efeito Dólar: Fibria e CSN sobem mais de 7%, enquanto empresas de consumo caem. Disponível em: www.infomoney.com.br/mercado/ações, Acessado em 15/12/13).

Estes pontos merecem uma maior reflexão por parte do Estado, pois sem que o contribuinte consiga perceber a importância no recolhimento do ICMS e, conseqüentemente, na melhoria que sua arrecadação proporciona para o desenvolvimento da sociedade e ao crescimento de sua atividade econômica, a tendência é adotar medidas para se evadir de sua tributação.

O fato é que o Estado, buscando amenizar a carência de seu povo, muitas vezes, acaba por elevar a carga tributária, por não dispor de receitas suficientes para as atribuições que a constituição lhe impõe.

No entanto, ao proceder desta forma, o Estado interfere na economia, onerando produtos e serviços ou, até mesmo, acarretando à redução das margens de lucro de atividades econômicas, gerando, ao setor produtivo, dificuldades para o recolhimento do tributo.

Com receitas menores, a atividade econômica não consegue recolher o tributo em dia, acarretando sanções que, se não devidamente graduada, podem implicar, até mesmo, no encerramento da atividade comercial.

O processo então vira cíclico e, acreditando que impor uma penalidade maior inibe o descumprimento, o Estado passa a esquecer de alguns direitos, prejudicando a sua própria arrecadação.

Isto porque, a escassez de recursos públicos acaba levando o Estado a enxergar no descumprimento de obrigações tributárias uma fonte de receita¹⁰¹. Contudo, diferentemente do tributo que tem caráter eminentemente fiscal, a sanção não visa à arrecadação do Estado, mas sim, garantir o cumprimento do ordenamento jurídico.

O fato é que as sanções sempre foram utilizadas como meio de controle social, pois, geralmente, visam garantir o cumprimento de determinada orientação normativa. Contudo, a partir do momento em que o Estado impõe uma grande quantidade de obrigações acessórias a cumprir, sem uma graduação na sanção devida pelo seu descumprimento, ou mesmo, quando impõe elevadas multas pela falta de recolhimento do imposto, sem mensurar seu impacto na atividade

¹⁰¹Forçoso reconhecer que na história, já houve momentos, conforme pontuou Beccaria, nos quais as ilicitudes praticadas pelos súditos contra a ordem eram consideradas patrimônio do príncipe. Na ocasião, os delitos passavam a ser tipificados de acordo com os interesses do soberano, como um negócio civil, contencioso, no qual os juízes, embora devendo agir com imparcialidade, mostravam-se mais como advogados do fisco, transformando o julgamento em um processo arrecadatário em função do lucro apurado. (BECCARIA, Cesare. *Dos Delitos e das Penas*. Trad. Paulo M.Oliveira. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011.p.113)

econômica, soa por evidente que estas posturas representam certa intervenção do Estado no Direito de liberdade do contribuinte.

É fácil observar que quando se subtrai do contribuinte tanto os meios de pagamento, como a liberdade de plena autonomia para conduzir sua atividade econômica, a liberdade e a propriedade são diretamente atingidas.

A livre iniciativa pressupõe o direito de gerir seu próprio negócio, por meio de uma atividade lícita, com liberdade na forma de constituição, sem que o Estado restrinja a possibilidade de o indivíduo participar do progresso social, e, assim, de viver dignamente.

O direito à livre iniciativa, embora não seja absoluto, possui um núcleo essencial que não pode ser restringido pelo ente público, mesmo em face de seu poder sancionador.

Ademais, é perceptível a falta de uma análise mais profunda pelos governos acerca do tratamento que irá conferir às diferenças entre contribuintes. Isso porque, muitas vezes, as diferenças são sanadas de forma reflexa, pois não há uma preocupação efetiva com as características dos diversos contribuintes, cingindo-se tais análises apenas aos impactos que modificações legislativas podem causar aos cofres públicos.

Assim, muito embora se mostre interessante para o governo o incremento na arrecadação, tendo em conta que poderá favorecer a execução de políticas públicas, uma tributação e, por conseguinte, um poder sancionador fiscal elevado, pode ser danoso à sociedade.

Isto porque, a ausência de uma pesquisa mais acurada acerca do aniquilamento que pode ser gerado em longo prazo, no crescimento de determinadas atividades produtivas, faz com que o Governo não perceba o prejuízo advindo à concorrência, bem como, o problema que pode ser gerado devido à redução do estímulo à oferta de produtos e serviços, os quais, sem dúvida, dificultam o acesso dos cidadãos a bens necessários a sua satisfação e acabam por fragilizar a própria existência do Estado.

Uma tributação justa, portanto, não deve apenas transferir riquezas dos mais afortunados para os que têm menos, mas, também, observar as causas dessas riquezas ou da falta de riqueza. Perceber de onde germinaram tais diferenças é fundamental para o gestor público.

2.2 A AUSÊNCIA DE DOSIMETRIA NAS MULTAS FISCAIS DO ICMS

Nas multas fiscais nem sempre se encontram uma dosimetria que possa refletir a observância dos princípios constitucionais. Este fato fragiliza o Estado Democrático de Direito.

Em uma breve ilustração representativa em cinco Estados que compõem a República Federativa do Brasil, podemos constatar inexistir uma padronização quanto ao percentual da multa fiscal do ICMS por descumprimento de uma obrigação de ordem material.

Por exemplo, a falta de recolhimento do imposto devido recebe diferentes penalidades, a depender do Estado da Federação do domicílio do contribuinte, como podemos observar na tabela nº 1.

TABELA 1- Comparativo da Multa Fiscal aplicada pelos Estados Brasileiros devido à falta de recolhimento do ICMS.

Unidade da Federação	Percentual da multa	Base Legal
São Paulo	Varia de 50 a 300% do valor do imposto.	Art. 85, I da Lei nº 13.918/09
Pará	24 a 210 % do valor do imposto.	Art. 78, I da Lei nº 5.530/89
Ceará	50 a 400% do valor do imposto.	Art. 117, I, "c" da Lei nº 11.530/89
Rio Grande do Sul	40 a 120% do valor do imposto.	Art. 9, I, III da Lei nº 6.537/73
Mato Grosso	60 a 200% do valor do imposto	Art. 45, I da Lei nº 7.098/98

Fonte: Da autora.

A situação parece não mudar quando passamos a observar as penalidades impostas ao descumprimento de obrigação acessória. Veja-se na Tabela 2.

TABELA 2 - Comparativo da Multa Fiscal aplicada pelos Estados Brasileiros devido à inobservância de deveres instrumentais relativos ao envio de informações econômico-fiscais.

(continua)

Unidade da Federação	Valor da multa	Base Legal
São Paulo	Não inferior a 80, nem superior a 5.000 UFE/SPs.	Art. 85, VII da Lei nº 13.918/09

(conclusão)

Unidade da Federação	Valor da multa	Base Legal
Pará	De 100 UPF/PA + 0,5% do valor da operação de saída ou prestação de serviço, até o limite de 10.000 UPFPA.	Art. 78, VIII da Lei nº 5.530/89
Ceará	Mínimo de 1 a 5 UFE/CE por documento, a critério da autoridade competente.	Art. 117, VII, "c" da Lei nº 11.530/89
Rio Grande do Sul	Não inferior a 60 UPF/RS, sem limite superior.	Art. 11, IV, "e" da Lei nº 6.537/73
Mato Grosso	5 UPF/MT, nunca inferior a 1% das operações, até o limite de 200 UPF/MT.	Art. 45, VII da Lei nº 7.098/98

Fonte: Da autora

A fim de pontuarmos a ausência de dosimetria nas multas fiscais do ICMS, passaremos a analisar de forma mais detalhada o tratamento dispensado às duas infringências acima citadas na legislação do ICMS no Estado do Pará.

2.2.1 A Multa Fiscal devido à Falta de Recolhimento do ICMS

De acordo com a Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, que institui o ICMS no Estado do Pará, temos as seguintes ocorrências que configuram a falta de recolhimento de ICMS:

TABELA 3 – Ocorrências que geram AINF pela falta de recolhimento do ICMS (art.78, I da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989).

(continua)			
Item	Ocorrência	Multa	Base de cálculo
1	Deixar de recolher o imposto, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, tendo emitido os documentos fiscais e lançado nos livros próprios as operações ou as prestações realizadas.	24%	sobre o imposto
2	Deixar de recolher o imposto, no todo ou em parte, no prazo legal, quando desobrigado da escrita fiscal e da emissão de documento.	24%	sobre o imposto
3	Deixar de recolher o imposto resultante da operação e prestação não escriturada em livros fiscais.	40%	sobre o imposto

			(conclusão)
Item	Ocorrência	Multa	Base de cálculo
4	Deixar de recolher o imposto relativo à entrada de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação, destinadas ao uso, consumo ou à integração ao ativo permanente do estabelecimento.	40%	sobre o imposto
5	Deixar de recolher o imposto relativo às prestações de serviços oriundas de outra unidade da Federação e que não estejam vinculadas à operação ou prestação subsequente.	40%	sobre o imposto
6	Deixar de recolher o imposto proveniente de saídas de mercadorias ou prestação de serviço dissimuladas por suprimento indevido de caixa ou passivo fictício.	80%	sobre o imposto
7	Omitir saídas de mercadorias, apuradas através de levantamento específico - multa equivalente a 80% (oitenta por cento) do valor do imposto.	80%	sobre o imposto
8	Simular saída, para outra unidade federada, de mercadoria efetivamente internada no território paraense.	210%	sobre o imposto
9	Internar, em território paraense, mercadoria oriunda de outra unidade federada e destinada a outro Estado.	210%	sobre o imposto
10	Emitir documento fiscal após o pedido de baixa ou suspensão da inscrição do emitente no cadastro fiscal do Estado.	210%	sobre o imposto
11	Deixar de recolher, no todo ou em parte, o imposto de responsabilidade do contribuinte substituto, cobrado ou não do substituído.	210%	/base de cálculo
12	Deixar de recolher o imposto, no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas nas alíneas anteriores.	40%	sobre o imposto
13	Deixar de recolher o imposto, na qualidade de optante do Simples Nacional	75%	sobre o imposto

Fonte: Sistema Integrado da Administração Tributária-SIAT

De uma forma geral, a interpretação extraída das penalidades aplicáveis à falta de recolhimento do ICMS no Pará conduzirá o leitor a observar que o legislador entende que a conduta *in abstracto*, relativa à falta de recolhimento do ICMS, deve ser sancionada com uma multa fiscal de 40%. Caso deixe o contribuinte de recolher o imposto da operação, mas tenha escriturado os documentos fiscais relativos às operações e prestações realizadas, será apenado com uma multa mais branda de 24%.

Desta forma, pode-se observar que o legislador prestigia o cumprimento das obrigações acessórias conexas com a infringência praticada, em uma clara demonstração de que consegue perceber que a intenção do contribuinte não era a

de omitir suas operações ou prestações do Estado, tendo em vista que sua escrituração espelha a realidade dos fatos.

Nesta esteira de raciocínio, condutas mais graves, envolvendo dissimulação e omissão de saídas de mercadorias com escopo de não recolher o imposto devido, passam ser apenadas em dobro, caso comparadas à conduta daquele contribuinte que, embora deixe de recolher o ICMS devido, o faz sem o auxílio de tais expedientes. Neste sentido, essas condutas são apenadas com uma multa de 80% sobre o valor do imposto devido.

No entanto, os institutos utilizados como critério para majoração da multa base aplicada requerem uma análise mais acurada.

Simular é declarar, de forma consciente e deliberada, algo que de fato não ocorreu ou que, embora ocorrido, não o foi da forma como confessado. A simulação é realizada com a finalidade de enganar terceiros e, neste sentido, a simulação pode ser tanto absoluta como relativa¹⁰².

A simulação absoluta gera nulidade do negócio jurídico¹⁰³. Por sua vez a dissimulação é revestida pelo fingimento ou com a manipulação dos fatos praticados¹⁰⁴. A dissimulação equivale à simulação relativa, pois, diferentemente da simulação absoluta, na qual não se deseja o negócio jurídico que se finge celebrar; na relativa, o negócio jurídico é desejado, mas de forma diferente do pactuado.

Já a omissão, praticada com intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo, tem por finalidade o não recolhimento do imposto aos cofres públicos. É conduta que caracteriza a evasão ilícita de tributos.

Villegas entende que ocorre fraude fiscal genérica quando:

se promove, intencionalmente, qualquer manobra artificiosa com a finalidade de produzir ou facilitar a evasão total ou parcial dos tributos. Essas manobras podem corporificar-se em falsas alegações, omissões de informações ou providências, simulação ou mesmo ocultação de qualquer ordem¹⁰⁵.

Desta forma, tanto a omissão como a simulação ou dissimulação são consideradas fraude fiscal quando praticadas por meio de meios artificiosos como forma a evadir-se do recolhimento do tributo.

¹⁰² O Código Civil Brasileiro somente adotou a simulação relativa (§ 1º do art. 167 do CC).

¹⁰³ Art. 167 do Código Civil Brasileiro de 2002.

¹⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal, 2013, p.123.

¹⁰⁵ VILLEGAS, op. cit., p.151.

Isso porque, a omissão, tipificada como fraude, há de conter, como bem destacou Villegas, uma manobra artificiosa que envolve a vontade deliberada de evasão fiscal, pois requer configurar tanto, subjetivamente, a intenção deliberada de lesar o Fisco, como, objetivamente, por meio de expedientes enganosos, a finalidade de induzir ao erro¹⁰⁶. Daí receber maior reprovação, pois, sem dúvida, deve ser sancionada mais pesadamente a conduta do contribuinte que, visando não recolher o tributo, sonega o imposto por meio de fraude, induzindo ao erro a autoridade fiscal.

O fato é que, se a omissão praticada não assume tal forma deve ser apenada com a mesma multa estabelecida para a falta de recolhimento do imposto, que, na legislação do Estado do Pará, é de 40%.

Em síntese, o descumprimento material de uma obrigação tributária tanto pode se dar em função de omissão de fatos, como pela utilização de meios fraudulentos.

Nota-se porém, que assimulação foi apenada, na lei do Estado do Pará, com uma multa de 210%, diferentemente de condutas omissivas ou dissimuladas, apenadas com multa de 80%.

Ademais, a condição de substituto tributário, conferida por lei, também, impõe um ônus maior ao contribuinte, penalizando-o com uma multa de 210%, em configurada a falta de recolhimento do imposto, cobradas ou não do substituído.

Ocorre que ser substituto tributário é assumir a sujeição passiva tributária em função da lei. É receber o ônus do recolhimento do imposto da operação própria e da operação subsequente ou antecedente, pelo simples fato daquelas mercadorias comercializadas propiciarem certa dificuldade de fiscalização e controle à administração tributária. Logo, envolvem operações de grande comercialização na sociedade, como bebidas, cigarros, combustíveis, medicamentos, dentre outras.

No entanto, embora a lei possa atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao substituto tributário, não deveria este ser penalizado em percentual maior, apenas pelo tipo de mercadoria comercializada. Isso porque, a conduta é a mesma e, acrescenta-se, a responsabilidade assumida não foi por sua deliberação, mas por imposição legal.

¹⁰⁶Ibid.p.151.

Ademais, alguns poderiam ponderar que o recolhimento do ICMS sob o regime de substituição tributária já teria sido cobrado do contribuinte de fato no momento da negociação, restando caracterizada uma apropriação indébita. Ficaria, assim, justificada uma maior sanção.

Porém, além do alto percentual desta multa, se comparada com a estabelecida para os demais contribuintes descumpridores da mesma infringência, a referida normativa, ainda, atribui a estes sujeitos passivos igual penalidade de atos praticados com simulação.

Neste sentido, importante ressaltar que o descumprimento de uma obrigação tributária principal, como a falta de recolhimento do imposto, pelo simples fato de ser uma operação sujeita à substituição tributária em nada a difere de um descumprimento de ICMS realizado em uma operação sujeita a qualquer outro tipo de recolhimento. Principalmente, quando o legislador prevê que a multa terá como base de cálculo um percentual sobre o valor do imposto devido.

Assim, a conduta não deveria ser agravada em função da mercadoria comercializada. E sim em função dos meios utilizados para descumprir o ordenamento jurídico.

O ideal seria, portanto, que o legislador graduasse a multa de acordo com a gravidade da conduta, de forma que ela cumpra uma função preventiva, repressiva e pedagógica.

Fato curioso que apenas corrobora com o entendimento da necessidade de uma dosimetria nas multas fiscais, não apenas no Estado do Pará, mas em todos os entes da federação, surge em relação à penalidade atribuída aos optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Conforme disposto na tabela acima, um contribuinte optante do Simples Nacional, caso desenvolva uma atividade econômica no Estado do Pará, e não realize o recolhimento do imposto devido, será mais duramente apenado, dentro deste território, em comparação com outro contribuinte de regime de pagamento normal.

Este fato ocorre devido ao poder legislativo sancionador, em relação aos contribuintes optantes do Simples Nacional, ser de competência do ente federal,

que, no caso, atribuiu os mesmos valores adotados pela Receita Federal do Brasil¹⁰⁷.

Em síntese, como podemos verificar, há 05 valores de multa que levam em consideração, como regra, um percentual sobre o valor do imposto devido.

Logo, contribuintes com maior volume de vendas irão pagar um valor em moeda maior, comparado aos que efetuarem um menor volume de venda e não cumprem com preceituado em lei. No entanto, para ambos, o ônus possui igual peso em relação ao imposto devido. Observa-se, assim, o que a doutrina chama de proporcionalidade.

Muitos podem entender que este tipo de penalidade atende à isonomia na tributação. No entanto, que tipo de igualdade estes enxergam: igualdade de renda? De oportunidade? De escolha? Igualdade em que sentido?

Ocorre que podemos ter contribuintes que tenham a mesma receita bruta no mês, mas atuem em atividades econômicas diferentes, onde uma propicie uma lucratividade maior. Neste sentido, falha será a igualdade de renda defendida, uma vez que o ônus poderá representar diferentes sacrifícios.

Podemos, igualmente, ter atividades muito incentivadas, mas que devido à necessidade de investimentos mais expressivos, não esteja ao acesso de muitos empresários. Aqui, a igualdade de oportunidade ficou prejudicada.

Ainda, podemos ter contribuintes que desempenham a mesma atividade econômica, mas, apenas um receba um incentivo fiscal, concedido por meio de ato discricionário da Administração Pública¹⁰⁸. Aqui a igualdade de escolha não ficou evidenciada.

Será que todos eles merecem receber a mesma penalidade? Será que o recebimento de incentivos não deve imputar uma obrigação maior no descumprimento, tendo em vista a renúncia de receita gerada e o ônus a ser suportado por toda uma sociedade?

Com efeito, sabe-se que Incentivos fiscais são importantes instrumentos de regulação e adequação da carga tributária, pois possibilitam adequar o setor produtivo às conjunturas econômicas eventuais, mantendo níveis tributários

¹⁰⁷ Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Resolução CGSN nº 30, de 07 de fevereiro de 2008.

¹⁰⁸ Muito embora benefícios fiscais do ICMS devam ser concedidos por deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, nos termos do art. 1º da Lei Complementar n. 24/75 c.c alínea "g", do inciso XII do art. 155 da Constituição Federal de 1988, muitos Estados, ainda, concedem benefícios à revelia deste Conselho, alimentando à tão combatida guerra fiscal.

adequados e, possibilitando, na dicção de Casalta Nabais um 'Estado Fiscal Sustentável', pois permitem a renovação de riquezas tributáveis e com isso garantem a sobrevivência e a manutenção do Estado"¹⁰⁹.

No entanto, os incentivos fiscais, normalmente, são concedidos em função dos resultados que possam ser obtidos, como a elevação de número de empregos e movimentação da economia, e, por conseguinte, da tributação, mas sem uma análise mais acurada do reflexo efetivo desses resultados na sociedade e no mercado local. Especialmente, sem que seja atentado para o fato de que, mesmo recebendo uma tributação privilegiada, ao descumprirem com obrigações tributárias, são tratados como sujeitos passivos comuns. Logo, a penalidade acaba sendo suavizada pela tributação favorecida já recebida.

O fato é que ponderações deste tipo não vêm sendo prestigiadas na legislação tributária.

2.2.2 A Multa Fiscal devido à Inobservância de Deveres Instrumentais, relativos às Informações Económico-fiscais

A lei nº 5.530/89 estabelece, no art. 78, as penalidades aplicadas ao descumprimento de obrigações tributárias:

Art. 78. Na hipótese de descumprimento da obrigação principal e/ou acessória prevista na legislação tributária, apurado mediante procedimento fiscal cabível, serão aplicadas as seguintes multas, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando devido:

[...]

VIII - com relação à apresentação, em qualquer meio, de informações económicas e fiscais:

a) **não entregar informações económicas e fiscais** - multa equivalente:

1 - ao valor de 100 (cem) UPF-PA, a partir do dia seguinte à data prevista na legislação tributária para entrega da informação até o último dia do mês da referida data;

2 - a 0,5% (cinco décimos por cento) do valor das operações de saídas e/ou das prestações de serviço do período em referência, aplicada cumulativamente com a multa prevista no item 1 desta alínea, até o limite de 7.000 (sete mil) UPF-PA, no mês subsequente ao mês da data prevista na legislação tributária para entrega da informação, incluído o primeiro até o último dia daquele mês;

3 - a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e/ou das prestações de serviço do período em referência, aplicada cumulativamente com a multa prevista no item 1 desta alínea, até o limite de 10.000 (dez mil)

¹⁰⁹ GRUPENMACHER, BetinaTreiger. Das Exonerações Tributárias, Incentivos e Benefícios Fiscais. In GRUPENMACHER, Betina; CAVALCANTE, Denise; Ribeiro, Maria de Fátima; Queiroz, Mary. Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012.p.12

UPF-PA, nos meses seguintes ao mês subsequente referido no item 2 desta alínea;

4 - ao valor de 100 (cem) UPF-PA, não existindo operações de saída e/ou prestações de serviços no período em referência, aplicada cumulativamente com a multa prevista no item 1 desta alínea, até o limite de 200 (duzentas) UPF-PA, nos meses seguintes ao mês da data prevista na legislação tributária para entrega da informação;

b) entregar informações econômicas e fiscais fora do prazo previsto na legislação tributária - multa equivalente:

1 - ao valor de 100 (cem) UPF-PA, a partir do dia seguinte à data prevista na legislação tributária para entrega da informação até o último dia do mês da referida data;

2 - a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) do valor das operações de saídas e/ou das prestações de serviço do período em referência, aplicada cumulativamente com a multa prevista no item 1 desta alínea, até o limite de 7.000 (sete mil) UPF-PA, no mês subsequente ao mês da data prevista na legislação tributária para entrega da informação, incluído o primeiro até o último dia daquele mês;

3 - a 0,5% (cinco décimos por cento) do valor das operações de saídas e/ou das prestações de serviço do período em referência, aplicada cumulativamente com a multa prevista no item 1 desta alínea, até o limite de 10.000 (dez mil) UPF-PA, nos meses seguintes ao mês subsequente referido no item 2 desta alínea;

4 - ao valor de 100 (cem) UPF-PA, não existindo operações de saída e/ou prestações de serviços no período em referência, aplicada cumulativamente com a multa prevista no item 1 desta alínea, até o limite de 200 (duzentas) UPF-PA, nos meses seguintes ao mês da data prevista na legislação tributária para entrega da informação;

c) omitir ou indicar, de forma incorreta, dado ou informações econômicas e fiscais - multa equivalente:

1 - ao valor de 100 (cem) UPF-PA, a partir do dia seguinte à data prevista na legislação tributária para entrega da informação até o último dia do mês da referida data;

2 - a 1% (um por cento) do valor da diferença do dado omitido ou incorreto, aplicada cumulativamente com a multa prevista no item 1 desta alínea, até o limite de 10.000 (dez mil) UPF-PA, nos meses seguintes ao mês da data prevista na legislação tributária para entrega da informação;

d) fornecer informação em meio magnético, em padrão ou forma que não atenda às especificações estabelecidas pela legislação tributária ou que impossibilite sua leitura e tratamento, na hipótese de apresentação mediante o sistema integrado de informações sobre operações com mercadorias e prestações de serviços - multa equivalente a 1% (um por cento) das operações de saídas e/ou das prestações de serviço do período em referência, não inferior a 500 (quinhentas) UPF-PA nem superior a 10.000 (dez mil) UPF-PA;

e) deixar de entregar informação correspondente ao controle de estoque e/ou registro de inventário em meio magnético, ou a entrega em condições que impossibilitem a sua leitura e tratamento ou com dados incompletos, relativamente ao sistema integrado de informações sobre operações com mercadorias e prestações de serviços - multa equivalente a 1% (um por cento) do valor do estoque no final do período, não inferior a 500 (quinhentas) UPF-PA nem superior a 10.000 (dez mil) UPF-PA; (grifo nosso)

A alínea “a” do inciso VIII, do art. 78 da Lei nº 5.530/89 do Estado do Pará aduz as penalidades pela **falta de entrega** da Declaração de Informações Econômico-Fiscais- DIEF. Assim, disciplina o item 1 que caso o contribuinte não entregue a DIEF, a partir do dia seguinte ao prazo legal e, até o último dia do mês do

referido prazo, estará sujeito à multa de 100 UPFPA (Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará).

Esta penalidade de 100 UPFPA sofrerá um acréscimo de 0,5% do valor das operações de saída ou prestação de serviço, limitada até 7.000 UPFPA, se ocorrida até o último dia do mês seguinte ao mês da data que a lei estabelece para a entrega daquela informação.

Caso verificada esta obrigação somente após o último dia do mês seguinte ao mês da data de entrega das informações, será acrescida multa de 1% do valor das operações de saída ou prestação de serviço, limitada até 10.000 UPFPA.

Contudo, caso o contribuinte não tenha efetuado operações de saída ou prestação de serviço e não envie as informações fiscais no prazo legal, estando dentro do mês de referência, estará sujeito à multa de 100 UPF-PA. Esta multa passará a ser de 200 UPF-PA se verificada nos meses seguintes ao prazo estipulado em lei.

Na leitura do referido dispositivo, podemos observar que a multa aumenta de valor com o decurso do tempo. No entanto, o contribuinte passa a ser mais apenado não por sua conduta, mas pela demora da Fazenda Pública em aplicar a multa fiscal em função de seu descumprimento. Isso porque, se a Fazenda o faz, ainda dentro do mês previsto para a entrega da declaração, o contribuinte só é apenado com 100 UPF-PA. No entanto, caso o faça somente após o último dia do mês seguinte ao mês da entrega, esta multa pode chegar a 10.000 UPF-PA.

Destaca-se, na infringência em comento, que a conduta do contribuinte não se alterou, nem pode ser alterada com o decurso do prazo. Ora, se o contribuinte é apenado pela falta de entrega da DIEF, este não poderia tê-la entregue em data posterior. Caso assim fosse, a infringência incorrida seria “entrega de declaração fora do prazo” e não mais a “falta de entrega”.

Portanto, a conduta deve estar consumada e, neste sentido, a valoração da penalidade está sendo reflexo não da conduta do infrator, mas da Fazenda que demorou para autuá-lo.

Isso gera o seguinte questionamento: se a informação é, de fato, importante para a Fazenda Pública, por que não penaliza o contribuinte imediatamente?

A alínea “b”, do referido inciso, dispõe acerca das penalidades para o caso em que o contribuinte envia a DIEF, mas esta entrega ocorre **fora do prazo legal**.

Preliminarmente, é importante verificar que o contribuinte que enviou a DIEF até o último dia do mês de referência recebe a mesma penalidade de 100 UPF-PA daquele que não enviou (alínea “a” do inciso VIII, do art. 78 da Lei nº 5.530/89), desestimulando o cumprimento da obrigação acessória. Isso porque, tanto faz o contribuinte ter enviado ou o fazê-lo fora do prazo, desde que o Fisco venha a aplicar a multa dentro do mesmo mês da data estabelecida para a entrega, o sujeito passivo receberá a mesma penalidade, levantando ponderações acerca da necessidade de preocupação, por parte do contribuinte, com o seu envio. Este fato se repete para o caso de o contribuinte não possuir operações de saída e/ou prestações de serviços no período em referência.

No caso de envio fora do prazo da DIEF, mas com as informações corretas e o cumprimento da obrigação for efetivado dentro do mês seguinte, o contribuinte passa a ser menos apenado, uma vez que o percentual de acréscimo reduz de 0,5% para 0,25% do valor das operações de saídas e/ou das prestações de serviço do período em referência. O percentual de acréscimo sobe para 0,5%, no caso de envio da DIEF pelo contribuinte, a partir do segundo mês subsequente ao mês da data prevista na legislação tributária para entrega da informação, mas ainda será inferior ao 1% estabelecido, em caso de não envio.

Pode-se observar, portanto, que acertadamente, o legislador reduz a penalidade em função do cumprimento voluntário, ainda que extemporâneo da obrigação tributária.

A alínea “c”, do mesmo dispositivo, dispõe acerca das penalidades no caso em que o contribuinte enviou a declaração, mas o fez com **omissão de informações ou com informações em desacordo** com sua escrituração.

Neste caso, enviando a Declaração na situação da alínea “c” e não procedendo à retificação até o último dia do mês da data de entrega da informação, deverá o contribuinte ser apenado com uma multa de 100 UPF-PA.

Esta multa deverá ser acrescida de 1% da diferença do dado omitido ou enviado de forma incorreta, até o limite de 10.000 UPF-PA, caso o dado informado não tenha sido retificado após o mês seguinte da data prevista para entrega da DIEF.

Caso o padrão de envio não atenda a forma ou ao padrão das especificações estabelecidas em lei, ou que impossibilite sua leitura, o contribuinte será apenado com 1% das operações de saídas e/ou das prestações de serviço do período em referência. Sendo que neste caso há um limite mínimo de 500 e máximo de 10.000 UPF-PA.

A mesma penalidade receberá o contribuinte no caso de omissão de informações sobre o controle de estoque ou registro de inventário.

O fato é que, de uma forma geral, a depender do valor das operações de saída, se não enviar a DIEF ou enviar com erro, o contribuinte poderá receber a mesma multa. Ou seja, a multa máxima de 10.000 UPF-PA. Neste sentido, cabe-nos indagar: Qual a função que esta penalidade visou prevenir ou repreender? Ela consegue ter uma função pedagógica?

Importante ressaltar que obrigação de envio de DIEF é uma obrigação acessória e, como tal, visa ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. Neste sentido, sua finalidade é informar à Administração Tributária as operações e prestações realizadas e, assim, facilitar o controle das operações sujeitas ao ICMS. Logo, não tem como escopo a arrecadação de tributos.

Contudo, podemos observar que em caso de descumprimento deste dever instrumental, a Administração Tributária do Estado do Pará adota como base de cálculo para a multa tributária, o valor das operações de saída. Este procedimento nos parece desproporcional ao interesse jurídico que visa proteger.

A propósito, isto é o que defende Pontes, ao analisar as multas tributárias a que estão submetidos os contribuintes, em caso de descumprimento dos deveres instrumentais do uso de sistema de processamento eletrônico de dados, instituída pela Receita Federal do Brasil, pontua:

Porque a relação entre o dever jurídico acessório se estabelece com a conduta e não com o fato jurídico tributário dotado de expressão econômica, é que a sanção pelo descumprimento daquele dever jamais pode tomar por base este fato econômico. Constitui manifesta ofensa ao princípio da proporcionalidade, norma de controle do juízo relacional dever x sanção, a previsão de sanções por infringência a deveres acessórios calculadas sobre fatos ou situações já captadas pelo legislador como geradores do dever tributário principal¹¹⁰.

¹¹⁰ PONTES, Helenilson. Ensaio de Direito Tributário, volume II. São Paulo: MP, 2008. p. 25.

De fato, o dever de envio de declarações econômico-fiscais é obrigação acessória e não está ligado ao dever de recolher o tributo. Com efeito, o contribuinte pode não ter enviado a declaração, mas recolhido o imposto.

Desta forma, esta obrigação tem como escopo facilitar o controle e fiscalização das operações e prestações realizadas, a fim de verificar se o imposto foi devidamente recolhido. É, portanto, uma conduta que não deve levar em consideração o valor das operações ou prestações, posto que o ato de enviar ou não a DIEF independe do conteúdo das informações. A conduta em si é única para todos os contribuintes, independentemente, do valor das operações declaradas.

Contudo, não se deve, com isso, inferir entendimentos equivocados de que, em sendo a mesma conduta praticada por um grande ou um pequeno contribuinte, o efeito produzido seria o mesmo, conduzindo, por consequência, a ambos receber a mesma sanção.

Mister não esquecer que se por um lado não parece proporcional o descumprimento de uma obrigação acessória tomar como base de cálculo um fato econômico de uma obrigação principal, também, não se mostra razoável, que contribuintes com capacidade econômicas diferentes sofram a mesma penalidade. De certo, a função repressiva que acoberta a pena restaria inutilizada.

Em verdade, como a sanção, independentemente do ilícito ser fiscal ou penal, ser aplicada em função do descumprimento de um dever jurídico, pode-se associar à graduação de uma sanção fiscal o mesmo raciocínio que envolve ilícitos penais, sem que sejam esquecidas as especificidades que envolvem cada um dos bens jurídicos tutelados.

Assim, em um ilícito penal, matar alguém gera como consequência uma penalidade que independe de o sujeito que vier a óbito ser rico ou pobre, ser branco ou preto. A vida humana tem o mesmo valor para todos e, neste sentido, o acusado deverá sofrer a mesma sanção que será graduada segundo as circunstâncias e os meios utilizados na ação ou omissão praticada.

Posto que a liberdade é um dos bens jurídicos mais preciosos ao indivíduo, a sanção penal, em muitos casos, adota a restrição à liberdade ao condenado, como penalidade imposta, assumindo a sanção uma função repressiva geral e especial.

Na infringência fiscal o raciocínio não deve ser diferente. No entanto, ao invés de restrição à liberdade, como a sanção fiscal é aplicada sobre uma pessoa

jurídica, a pena busca atingir o seu maior bem, o oxigênio de sua atividade e veículo de sua atuação, ou seja, o seu capital.

Desta forma, como a capacidade econômica entre os diversos estabelecimentos não é igual, os sujeitos passivos não podem receber uma penalidade fixa.

Esta ponderação se mostra pertinente em função da diferença do sacrifício imposto com a penalidade, também, passar a ser diferente, a depender da capacidade econômica do sujeito passivo.

Parece evidente que um valor de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) não gera o mesmo sacrifício para empresas com faturamento díspares. Logo, a depender do valor da pena a ser aplicada, esta pode acarretar um esvaziamento da função preventiva e repressiva, em face do valor irrisório adquirido perante determinados contribuintes.

Ademais, nas penalidades aplicadas pela lei em comento do Estado do Pará, é possível verificar que na calibração da multa imposta, em nenhum momento é ponderado se o contribuinte recolheu o imposto devido nas operações ou prestações de serviço informadas. Isso porque, caso o contribuinte tenha recolhido o imposto devido, estas informações fiscais perdem sua função primordial. Do contrário, tais informações merecem uma importância destacada, seja pela avaliação da mera procrastinação fiscal, possível de ser observada quando, embora não recolhido o imposto, o contribuinte escrete as operações de forma correta nos livros fiscais. Ou, se de fato a conduta adotada funciona como meio de sonegação fiscal, situação esta que pode proporcionar ao contribuinte o recebimento cumulativo, tanto uma sanção fiscal, como de uma sanção penal.

Por certo, nenhuma multa deve ser aplicada com critérios puramente objetivos, a existência de erro escusável de qualquer fato ou direito que possa vir a eliminar totalmente o mínimo de subjetividade (a culpa), enfraquece o poder punitivo¹¹¹.

Desta forma, deveria ser ponderado, na aplicação da multa fiscal, se o valor do imposto foi ou não recolhido, garantindo uma correta dosimetria da multa fiscal a ser aplicada.

¹¹¹ KREPSKY, op. cit., p.116.

2.3 A INTERPRETAÇÃO NOS TRIBUNAIS DA AUSÊNCIA DE DOSIMETRIA NAS MULTAS FISCAIS

O custo administrativo e judicial é outro fator gerado pela falta de dosimetria nas multas fiscais do ICMS e que impacta, também, no desenvolvimento do Estado.

Isso porque, quando sanções fiscais são imputadas e transformadas em créditos tributários, despidos de critérios claros e adequadamente ponderados, os autos de infração que constituíram esses créditos, muitas vezes, tomam corpo sob a forma de litígios e acabam por abarrotar nossos Tribunais, seja na instância administrativa tributária, seja no Judiciário.

Essas ações acarretam custos em função da máquina pública deslocada, por meio do grande número de atores envolvidos, dentre estes: auditores, procuradores de estado, membros do Judiciário e, em algumas situações, do próprio Ministério Público do Estado onerando, assim, os cofres públicos.

Não obstante esses custos, muitas vezes esses créditos são reduzidos pela sua desproporcionalidade.

Assim, quando a autoridade fazendária constitui o crédito tributário por meio do lançamento de ofício, o não reconhecimento do *quantum* devido pelo contribuinte, muitas vezes deságua em impugnações que podem ser interpostas em via administrativa ou judicial, em observância ao inciso XXXIV do art. 5º da Constituição Federal.

A vantagem da interposição de reclamação ou recurso em instância administrativa é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

No entanto, a depender da matéria guerreada, demandar na esfera administrativa não trará efeitos concretos à solução do conflito. Este é o caso de cobranças tidas por confiscatórias por parte da Administração Fazendária.

Os Tribunais de Recursos Administrativos, devido as suas próprias funções, se atêm apenas a verificar o cumprimento do princípio da legalidade, não entrando na seara da observância ou não da graduação da multa com o ilícito praticado. Esta afirmação é possível ser constatada no Acórdão N. 1808 – 1ª CPJ, DOE 31/03/2008, do Recurso Voluntário N. 3893, Relator: Nilson Monteiro de Azevedo:

EMENTA:

1. ICMS – auto de Infração.
2. O cerceamento de defesa só se caracteriza quando ficar comprovado que o contribuinte foi prejudicado em seu direito de se defender. Preliminar rejeitada por unanimidade.
3. Deixar de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária decorrente de operações interestaduais com mercadorias, constitui infração à legislação tributária e sujeita o infrator às penalidades legais, sem prejuízo do imposto devido.
4. Não representa confisco a multa aplicada em ação fiscal, referente a fato contrário à lei, quando atende ao limite legal.
5. Recurso voluntário conhecido e improvido. DECISÃO: UNÂNIME, em 24/03/2008.¹¹²

Na seara Federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF -inclusive já editou a Súmula nº 02, que enuncia: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”¹¹³.

/Desta forma, a qualidade de servidores públicos da maioria dos conselheiros desses Tribunais e sua vinculação com a estrita legalidade dos atos e procedimentos administrativos, fazem com que os Tribunais Administrativos de recursos Tributários não profiram decisão contrária ao estipulado em lei, mesmo que observe uma desproporção entre a penalidade e a gravidade da infração.

Contudo, despidas de parâmetros objetivos e critérios adequadamente ponderados, as multas fiscais, além de agravar a sensação de repulsa pelo contribuinte em relação ao cumprimento de obrigações tributárias, pois o apenado não consegue visualizar nelas respeito aos direitos fundamentais, tais exações acabam por fragilizar a legitimidade em sua cobrança, propiciando a interveniência contínua do Poder Judiciário¹¹⁴.

Em face à complexidade das demandas, no Poder Judiciário o embate toma nova linha de interpretação. O Supremo Tribunal Federal – (STF) que inicialmente evitava choques maiores, em respeito ao princípio da separação dos poderes, passou não somente a declarar a inconstitucionalidade da lei, mas, também, a definir a graduação das multas fiscais.

¹¹² PARÁ, Acórdãos do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TARF – 2008 a 2009. Ementário de Acórdãos, 2011. Acórdão N. 3893 – 1ª CPJ, DOE 31/03/2008, DOE 24/03/2008.

¹¹³ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br, acessado em: 20.12.2013.

¹¹⁴ MERLIN; NOBRE, op. cit. p.341-360.

Inicialmente, devemos observar como foi construída a linha de interpretação do STF, até chegar a sua competência para reduzir as multas fiscais, com fundamento na sua excessividade.

No Recurso Extraordinário nº 18.331 – São Paulo, em 21 de setembro de 1951, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, no voto do Ministro Orosimbo Nonato, analisando a arguição de inconstitucionalidade da Lei nº 995 de Santos que majorava o imposto de licença sobre cabines de banhos, tida por excessiva por limitar a liberdade de iniciativa, inicialmente, destacou que em face à ausência, na Constituição de 1946, de dispositivo que fixe o valor máximo de tais cobranças, o Tribunal apenas vinha se manifestado quando os atos dos outros Poderes forem flagrantes, sob pena de inviabilizar o exercício de sua competência tributária.

Neste sentido, a análise da constitucionalidade de leis editadas pelo ente público, dentro de sua competência tributária, restringia-se, portanto, às violações latentes do texto constitucional, em face da observância do princípio da separação dos poderes.

No entanto, o Ministro Orosimbo, já deixando antever a possível evolução do entendimento, cita Lúcio Bittencourt, e pontua: “para se afirmar a inconstitucionalidade, não se deve considerar, para este fim, ‘apenas a letra do texto, mas, também, ou mesmo preponderantemente, o ‘espírito’ do dispositivo invocado””. E acrescenta: “O poder de taxar não pode chegar a desmedida do poder de destruir”, lembrando o pronunciamento do Juiz John Marshall na Corte Suprema dos Estados Unidos¹¹⁵.

Assim, com esta decisão da lei de Santos, o Supremo não apenas já começa a rechaçar que a declaração da inconstitucionalidade da lei não fere o princípio da separação dos poderes, mesmo que a inconstitucionalidade não seja gritante, como, também, desenvolve alguns critérios para a análise de uma tributação excessiva.

Sob a égide da Constituição de 1988, a atuação do Supremo Tribunal Federal brasileiro no tocante às multas fiscais veio a desenvolver-se de forma mais incisiva.

¹¹⁵“the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create; that there is a plain repugnance, in conferring on one government a Power to control the constitutional measures of another, which other, with respect to those very measures, is declared to be supreme over that which exerts the control, are propositions not to be denied”. (JUDSON, Frederick Newton. A Treatise on the Power of Taxation, State and Federal, in TheUnited States.Disponível em: www.books.google.com.br. Acessado em: 04.01.2013. p. 10).

O STF, em um primeiro momento, recusava-se a analisar *in abstracto* a constitucionalidade ou não do *quantum* fixado por lei tributária sancionatória, conforme se depreende da decisão proferida nos autos da ADI 1094/DF.

Tal posição, inicialmente também adotada pelo relator, Ministro Celso de Mello, no julgamento da Medida Cautelar na ADI 1075/DF, foi infirmada pelo Plenário do STF em sessão do dia 17/06/98. Após ter sido vencido ao não conhecer da ação, o relator, seguindo iniciativa do Ministro Ilmar Galvão, votou pela suspensão da execução e a aplicabilidade de norma que fixava multa de 300% sobre o valor do bem ou serviço, considerando densa a plausibilidade jurídica de seu caráter confiscatório. A argumentação utilizada na oportunidade estabeleceu pontos de ancoragem importantíssimos para a atuação futura da Corte no assunto. Veja-se excerto (longo, mas necessário) do voto do Ministro Celso de Mello¹¹⁶:

É inquestionável, Senhores Ministros, considerando-se a realidade normativa emergente do ordenamento constitucional brasileiro, que nenhum tributo – e, por extensão, nenhuma penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias – poderá revestir-se de efeito confiscatório.

[...]

Essa vedação – que traduz consequência necessária da tutela jurídico-constitucional que ampara o direito de propriedade (CF, art. 5º, incisos XXII, XXIV e XXV; art. 182, § 2º, e art. 184, “caput”) – estende-se, de maneira bastante significativa, a domínio da atividade tributária do Estado.

Os entes estatais, investidos pela Constituição de competência impositiva, não podem utilizar a extraordinária prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária, para, com fundamento nela, exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam, ou, até mesmo, aniquilem o patrimônio dos contribuintes.

[...]

Revela-se inquestionável, dessa maneira, que o “quantum” excessivo dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio ou ultrapasse o limite da capacidade contributiva da pessoa, incide na limitação constitucional, hoje expressamente inscrita no art. 150, IV, da Carta Política, que veda a utilização de prestações tributárias com efeito confiscatório, consoante enfatizado pela doutrina (IVES GANDRA MARTINS, “Comentários à Constituição do Brasil”, vol. VI, tomo I, p. 161/165, 1990, Saraiva; MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, “Comentários à Constituição Brasileira de 1988”, vol. 3/101-102, 1994, Saraiva; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, p. 210, 5ªed., 1993, Malheiros, v.g.) e acentuado pela própria jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal (RTJ 33/647, Rel. Min. LUIZ GALLOTTI – RTJ 44/661, Rel. Min. EVANDRO LINS – RTJ 73/548, Rel. Min. ALIOMAR BALEEIRO – RTJ 74/319, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE – RTJ 78/610, Rel. Min. LEITÃO DE ABREU – RTJ 96/1354, Rel. Min. MOREIRA ALVES, v.g.)

[...]

É certo que a norma inscrita no art. 150, inciso IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, veiculadora de conceito jurídico indeterminado,

¹¹⁶MERLIN; NOBRE.op. cit., p. 351-352.

reclamando, em consequência, que os Tribunais, na ausência de “uma diretriz objetiva genérica, aplicável a todas as circunstâncias” (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, p. 196, item nº 62, 2ª ed., 1986, Forense), procedem à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade.

Observe-se, ainda, que o Ministro Celso de Mello faz explícita menção à indeterminabilidade de um valor exato a revestir a sanção de caráter confiscatório, o que é ressaltado ainda mais, pelo extrato a seguir, também retirado da decisão sob análise:

[...] não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se, na realidade, de um conceito aberto, a ser formulado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os Contribuintes.

O fato é que quando o assunto é a excessividade no *justributandi* do Estado, forçoso lembrar que o inciso IV, do art. 150 da Constituição Federal de 1988 veda expressamente utilizar o “tributo” com efeito de confisco.

Este ponto merece reflexão, uma vez que para alguns doutrinadores, a vedação ao confisco não deve ser estendido às multas tributárias¹¹⁷.

Nesta linha de interpretação do dispositivo constitucional, encontramos o tributarista Machado que assevera:

Pretender-se que a multa legalmente cominada para a venda de mercadoria sem nota fiscal não seja confiscatória, mas suportável, de sorte que os comerciantes possam incluí-las nos seus custos operacionais, é pretender inteiramente ineficaz a sanção, que restará assim convertida num verdadeiro tributo de exigência eventual.¹¹⁸

E acrescenta:

Tem-se, pois, que a garantia do não-confisco é na verdade um reforço, ou mesmo uma explicitação da garantia do exercício da atividade econômica. As multas, porém, não se aplica aquela garantia, pois seria absurdo que a Constituição garanta o exercício da ilicitude. As multas têm como

¹¹⁷ Nesta linha de entendimento encontramos: Misarbel Derzi (“in” “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 7ª Ed., 1998, p. 579), João Marcelo Rocha (*Direito Tributário*. 7. Ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2009. p.90) e alguns julgados: (TJ/DF – 3ª T. Cív, Ap. Cív. nº 2004.01.1.088248-9, Rel. Des. Humberto Adjuto Ulhôa, julg. 29.11.2006); TJ/ES – 2ª C. Cív, Ap. Cív. nº 011020656275, Rel. Des. Ewerton Schwab Pinto Júnior, julg. 30.08.2005; (TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb. Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00, Rel. Des. Magalhães Coelho, julg. 11.08.09).

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Tributo com Efeito de Confisco*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 166, Rio de Janeiro, Julho/09, p.110-111.

pressuposto a prática de atos ilícitos, e por isso mesmo garantir que elas não podem ser confiscatórias significa, na verdade, garantir o direito de praticar ilícitos.¹¹⁹

Contudo, o Judiciário com uma visão axiológica e sistemática dos valores esculpidos em nossa Carta Magna, passou a estender a vedação do confisco às multas tributárias.

Na visão do STF, a vedação do confisco se estende às multas, pois no exercício do poder punitivo também é possível a existência de direitos fundamentais restringidos pela disposição sancionadora. Logo, o controle do poder de tributar tem sido construído pelo STF, partindo da análise dos direitos fundamentais.

No ARE 637717/ GO, Rel. Min. Luiz Fux, a Primeira Turma do STF demonstra estar pacificado o entendimento de que a vedação ao confisco deve ser estendida às multas:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PRECEDENTES. **O princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, também se aplica às multas.** Precedentes: RE n.523.471-AgR, Segunda Turma Relator o Ministro JOAQUIM BARBOSA, DJe de 23.04.2010 e AI n. 482.281-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 21.08.2009. (grifo nosso)

Neste sentido, importante destacar o caso emblemático da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1 do Estado do Rio de Janeiro, julgada por unanimidade em 24 de outubro de 2002.

Naquela oportunidade, o STF, em 23.07.1991, liminarmente suspendeu a vigência dos parágrafos 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Rio de Janeiro, que assim estabelecia:

Art. 57[...]

§ 2º As multas consequentes do não-recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.

§ 3º As multas consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor.

De imediato é possível constatar que estes dispositivos estabelecem multas bem superiores ao valor do imposto devido. No § 2º, do referido dispositivo, é

¹¹⁹ Ibid., p.110-111.

verifica-se um percentual de 200% sobre o valor do imposto e taxas. Por sua vez, o § 3º agrava em cinco vezes o valor do tributo.

Neste sentido, entendeu o STF que a fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento e sonegação de tributos estaduais viola o inciso IV do art.150 da Constituição Federal.

Em seu voto, o Ministro Ilmar Galvão, relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade, aduziu que:

[...] a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação. Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo.¹²⁰

Por sua vez, o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, ao resgatar um acórdão do Ministro Aliomar Baleeiro, demonstra a percepção daquela Corte quanto o balizamento de uma multa fiscal.

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.¹²¹

O Ministro Marco Aurélio, Presidente do STF à época, arremata: “Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”.¹²²

Neste julgado é possível verificar que o Judiciário, embora possa declarar ser confiscatório o percentual de uma multa, não consegue determinar a partir de que intensidade uma multa tributária seria considerada confiscatória.

Essa indefinição assume tamanha envergadura, uma vez que conduziria a seguinte indagação: o que passaria, então, a justificar a substituição do subjetivismo do legislador pelo do julgador?

Com efeito, é dever do Poder Judiciário avaliar os critérios utilizados pelo legislador para graduar a penalidade, no momento da elaboração da lei, com base

¹²⁰ BRASIL, STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1- Estado do Rio de Janeiro p.42.

¹²¹ Vide nota anterior. p.46.

¹²² Vide nota anterior. p.47.

em dados fáticos disponíveis, de forma a verificar se há justificativa para a sua adoção.

No entanto, o controle realizado pelo Poder Judiciário deverá ser tanto maior quanto for a importância e restrição do direito, a possibilidade do exercício de um juízo seguro acerca da matéria guerreada e a desproporção latente do instrumento utilizado. Por outro lado, deve ser tanto menor quanto forem difíceis e técnicas as matérias envolvidas na demanda e a prerrogativa conferida a outro Poder para ponderação da matéria na Constituição.¹²³

O fato, porém, é que a ausência de uma métrica sancionadora fiscal resultou na intensificação da atuação judicial no controle das multas fiscais. Se antes o Poder Judiciário apenas declarava a inconstitucionalidade da lei, com o tempo o STF tem reduzido e fixado percentuais que considera adequado, a depender do caso concreto, fato este acompanhado em diversos Tribunais¹²⁴.

No Recurso Extraordinário nº 591969/MG, citando outras jurisprudências daquela Corte, o Relator Ministro Joaquim Barbosa, aduz ser possível a redução do percentual da multa de 100 para 50%, por entender ser desproporcional uma multa igual ou superior a 100%.

Ementa: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ALCOOL SUCEDIDO PELA UNIÃO FEDERAL. ART. 23 DA LEI 8.029/90. AUSÊNCIA DE ILEGITIMIDADE. COBRANÇA DE MULTA NO PERCENTUAL DE 100%. IMPOSSIBILIDADE. 1. Inexiste ilegitimidade ativa para a cobrança de multa administrativa, uma vez que a União Federal, com a extinção do Instituto do Açúcar e do Alcool, sucedeu a autarquia em todos os seus direitos e obrigações, conforme o disposto no art. 23 da Lei 8.029/90. 2. Não merece prosperar, por sua vez, o argumento de inexigibilidade do título executivo, uma vez que a CDA indica claramente como fundamento legal da dívida o art. 4º do Decreto-Lei 303/67 (fl. 38). 3. **A Suprema Corte consagrou o entendimento de que “é antiga a jurisprudência desta Corte que, com base na vedação ao confisco, reconhece como inconstitucionais multas fixadas em índices de 100% ou mais.** Nesse sentido, cito as seguintes decisões: ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque” (RE 556545 / MG, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 19/12/2008). 4. **Deve ser reduzida a multa para 50%, sendo certo que o Supremo Tribunal Federal tem manifestações no sentido de admitir que o Poder Judiciário diminua multas, por entender excessivas e desproporcionais.** (RE 591969 / MG, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe-05/03/2009; RE 596008 / SC, rel. min. Eros Grau, DJe- 04/02/2009). 5. Apelação conhecida e parcialmente provida. (grifo nosso)

¹²³ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14ª Ed. Malheiros, 2013, p.197.

¹²⁴BRASIL, STF, RE 81550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque; RE 492842/RN, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Agravo Regimental nº 278030-5/01-PE.

Em julgamento recente, agora no Estado de Goiás, na decisão monocrática do Ministro Celso de Mello, o Supremo Tribunal Federal considerou confiscatória a multa de 25% sobre o valor da operação.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONFISCATORIEDADE DO TRIBUTO – CLÁUSULA VEDATÓRIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO MATERIAL AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E QUE TAMBÉM SE ESTENDE ÀS MULTAS DE NATUREZA FISCAL. PRECEDENTES. INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. DOCTRINA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. “QUANTUM” DA MULTA TRIBUTÁRIA QUE ULTRAPASSA, NO CASO, O VALOR DO DÉBITO PRINCIPAL. EFEITO CONFISCATÓRIO CONFIGURADO. OFENSA ÀS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS QUE IMPÕEM AO PODER PÚBLICO O DEVER DE PROTEÇÃO À PROPRIEDADE PRIVADA, DE RESPEITO À LIBERDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL E DE OBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.¹²⁵

Esta mudança de postura demonstra que esta Corte passou a entender, também, ser desproporcional a multa tributária que provoque restrição à livre iniciativa, ainda que não inviabilize inteiramente a atividade econômica.

Importante ressaltar que no RE 754554-GO verificamos que, inicialmente, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Goiás entendeu que a multa de 25% era razoável para “desestimular o descumprimento da obrigação, coibindo a conduta lesiva ao Erário, onde seu afastamento ou quiçá sua redução, retiraria seu caráter punitivo, traduzindo em estímulo à inobservância das normas tributárias”¹²⁶.

No entanto, no entendimento do Ministro Celso de Mello:

É certo que a norma inscrita no art. 150, inciso IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, veiculadora de conceito jurídico indeterminado, reclamando, em consequência, que os Tribunais, na ausência de uma diretriz objetiva genérica, aplicável a todas as circunstâncias e tendo em consideração as limitações que derivam do Princípio da proporcionalidade, procedem à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado. [...] **não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se, na realidade, de um conceito aberto, a ser utilizado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério**, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os Contribuintes. (grifo nosso)

¹²⁵ BRASIL, STF. RE 754554 GO, Rel. Min. Celso de Mello, 20/10/2013. 2ª Turma. ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 27-11-2013 PUBLIC 28-11-2013.

¹²⁶ Vide nota anterior.

Assim, verificamos que a análise do caráter confiscatório de uma multa de 25% recebeu diferentes entendimentos.

O STF tem adotado o postulado da proibição do excesso. O entendimento é que os direitos fundamentais, por não serem absolutos, podem ser restringidos. Contudo, esta restrição não pode afetar o núcleo essencial daquele direito, sem o qual o direito fundamental perderia sua eficácia. Estas decisões, como vistas anteriormente, têm sido relacionadas com o critério da proporcionalidade ou com a liberdade de comércio.

No entanto, a par de terem sido as decisões fundamentadas na necessidade de razoabilidade na graduação das multas fiscais, a técnica da proporcionalidade não consta nos julgados, em face do procedimento difuso de constitucionalidade gerar impossibilidade do reexame da questão de fato.

Logo, a linha de entendimento que vem sendo desenvolvida pelo STF, conduz a pacificar o entendimento de que o valor máximo da multa fiscal não deve ser superior ao valor do imposto. No entanto, este limite não está imposto no texto Constitucional e o STF vem fixando o valor que entende adequado.

O fato é que como bem pontua Pontes:

O princípio da proporcionalidade constitui fundamental instrumento de controle de constitucionalidade dos atos legais. Neste sentido, cumpre ao Poder Judiciário, em última instância, zelar pelo seu cumprimento. Ocorrendo o desatendimento, por um ato estatal, de qualquer aspecto do princípio da proporcionalidade, resta ao Poder Judiciário pronunciar a inconstitucionalidade daquele ato. Não cumpre ao Poder Judiciário *substituir* o ato perante ele impugnado por outro que, a juízo, melhor atenda ao conjunto de regras e princípios constitucionalmente garantidos. O Poder Judiciário formula apenas um juízo de exclusão (ou de manutenção) daquele ato¹²⁷.

E arremata:

Em outras palavras, o Poder Judiciário afirma concretamente quais são as sanções desproporcionais, jamais quais são as sanções proporcionais ou a sanção que melhor atende à necessidade de regulação do caso¹²⁸.

¹²⁷ PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2000, p.146-147.

¹²⁸ Ibid., p.50.

Portanto, enquanto o Poder Executivo não passar a exercer seu poder sancionador alicerçado sob uma base constitucional sólida e justificável, o Poder Judiciário tomará as rédeas e disciplinará o que entende como adequado, necessário, conduzindo, assim, os rumos da política pública.

3. ELEMENTOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DO PODER SANCIONADOR FISCAL

Tanto na norma impositiva como na norma sancionante faz-se necessário a observância do brocardo latino *nullum crime (nullum tributum) nulla poena sine lege*. Isso porque, como destacado anteriormente, Kelsen ensina que “não há mala in se, mas mala prohibita”¹²⁹.

É, portanto, corolário básico que orienta o Estado Democrático de Direito o princípio da legalidade. Daí surgir a necessidade de, em todos os campos do Direito afetos, essencialmente, por relações jurídicas em que o Estado atua, ser imprescindível a observância deste princípio.

Torres com maestria pontua que “o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se não contiver a legalidade”¹³⁰

Desta forma, afirma-se que as intervenções no âmbito das liberdades não de ser estabelecidas por leis, elaboradas por quem dispõe de legitimidade democrática.

Assim, as sanções fiscais, uma vez aptas a resultar em restrição de direitos de contribuintes deverão estar previstas em lei. Neste sentido, o art. 97, V do CTN preceitua que somente lei pode estabelecer “a cominação de penalidades para as ações e omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”¹³¹.

No entanto, não basta que a tributação cumpra apenas a observância das normas e procedimentos legais. É necessário, além da legalidade, que as sanções atendam aos preceitos de justiça.

É dentro deste contexto que se faz importante ao legislador entender onde está amparada a legitimidade do poder sancionador, quais os parâmetros inerentes que estruturam esse poder e os seus limites constitucionais, a fim de ser possível construir a matriz necessária à dosimetria das multas fiscais do ICMS.

¹²⁹ KELSEN, op.cit., p. 125.

¹³⁰ TORRES, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidade e isonomia. 3 ed. volume III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.3.

¹³¹ Art. 97, V do CTN.

3.1. A NECESSIDADE DE LEGITIMAÇÃO DA SANÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para o positivismo jurídico Kelseniano, o fundamento de validade de uma norma jurídica está na norma pressuposta como norma fundamental, que é deduzida por meio de uma operação lógica. Isto é, pressupõe-se uma norma fundamental que confere autoridade ao legislador para fixar as regras sob as quais deverão ser criadas todas as normas do sistema.

Desta forma, para que uma norma seja válida e, portanto, vinculante, faz-se necessário que sejam observados os procedimentos estabelecidos pelo ordenamento jurídico superior, o qual extrai sua força de uma norma pressuposta como fundamental.

Logo o Direito, como um sistema dinâmico de normas¹³², não retira a validade de suas normas na força de seu conteúdo, mas sim, da sua autoridade legisladora.

Kelsen pontua que apenas seria possível deduzir o conteúdo de uma norma de outra norma mais geral, se tanto o seu teor como o seu fundamento de validade pudessem ser extraídos por uma razão prática que atestasse sua evidência¹³³. Ou seja, para garantir que o conteúdo de uma norma seja válido, não deveria restar questionamentos quanto ao teor de justiça dela extraído, pois este poderia ser deduzido pela razão.

Contudo, para ele isso não se mostrava razoável, pois a razão opera-se pelo conhecimento e não por um ato de vontade, como é, usualmente, o resultado de uma elaboração normativa.

Logo, o positivismo jurídico kelseniano defende que a validade do ordenamento jurídico não está no conteúdo de suas normas, mas sim, na sua forma. Desta maneira, as normas jurídicas superiores apenas estabelecem uma espécie de moldura dentro da qual uma norma inferior será tida como válida.

Portanto, o conteúdo jurídico que receberia esta norma estaria inserido dentro da autoridade do Estado que possui competência para decidir a disposição

¹³² Kelsen distingue dois tipos diferentes de sistema de normas: o estático e o dinâmico. O sistema estático de normas confere força ao conteúdo de uma norma, ou seja, é um “sistema de normas cujo fundamento de validade e conteúdo de validade são deduzidos de uma norma pressuposta como norma fundamental”. Por sua vez no sistema dinâmico, a norma retira sua força não de seu conteúdo, mas por ser estabelecida por meio de um ato especial de criação. Por isso, afirma Kelsen que “todo e qualquer conteúdo pode ser Direito”. (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito.2009 p. 220-221)

¹³³ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito.2009 p.218

normativa adequada a regular uma dada situação. Com efeito, é interessante pontuar que como consequência desse seu posicionamento, pode-se deduzir que a atividade jurisdicional, fatalmente, haveria de ser mais limitada em comparação com a do legislador.

O fato é que, para que esta norma, pressuposta como fundamental, garanta força ao procedimento exigido pelo legislador, de forma a conferir validade a outras por este estabelecidas, também, requer que este poder intrínseco à norma pressuposta como fundamental seja aceito pela sociedade como merecedor de respeito e, conseqüentemente, de obediência.

Em outras palavras, será que apenas pelo fato de seguir os procedimentos anteriormente disciplinados, não caberia mais questionamentos acerca do dever de observância de tais disposições?

Em verdade, a preocupação de Kelsen por traz de sua teoria é que, caso fossem permitidas indagações valorativas acerca dos atos e fatos jurídicos, o Direito não seria puro. O Direito passaria a ser uma mescla de várias fontes que se digladiariam, e em nada ajudaria a resolver o problema social, já que envolveria conceitos subjetivos.

Ademais, ponderações sobre o princípios e valores propiciariam um enorme poder nas mãos do julgador que, a depender do seu juízo particular, determinaria o que passaria a ser entendido como o dever-ser.

Portanto, no positivismo jurídico defendido por Kelsena norma não é jurídica por ser justa, mas sim por ser instituída e estar fundada em uma norma fundamental pressuposta. Logo, a norma jurídica até pode ser justa, mas não necessariamente deve ser.

Ocorre que a norma para ser seguida requer não apenas que seja observada a sua legalidade ou validade formal, mas, também, material. É fundamental que a norma apresente legitimidade para que não surjam dúvidas acerca de sua autoridade, ou seja, a fim de que sua força não decorra apenas de seus aspectos formais, mas sim, da sua justiça ou, pelo menos, de sua aptidão para garantir a justiça.

O fato é que as sanções, sejam elas quais forem, limitam direito(s) de que goza o sujeito sancionado. Diante disso, muito se discute¹³⁴ acerca da singular

¹³⁴ Humberto Ávila, com base no Postulado de Proibição de Excesso, pontua que “independentemente da justificativa da imposição do tributo ou da multa, há um limite para a

legitimidade estatal para a imposição de sanções, bem como de um imperativo padrão de justiça a ser por elas observado. Uma das perspectivas dessa última discussão é a de que, sendo a sanção limitadora de direitos fundamentais, apenas se faz legítima se servir a assegurar esses mesmos direitos e na medida em que seja formalmente correta e substancialmente necessária e adequada. A priori, isso se aplica a qualquer tipo e natureza de sanção, inclusive àquelas impostas em razão da inobservância de normas tributárias¹³⁵.

Diante disso, poderíamos questionar primeiramente: o que de fato leva o indivíduo a obedecer ao ordenamento jurídico? Seria o grau de justiça intrínseco à norma jurídica ou uma demonstração da aceitação do caráter democrático que envolve o processo normativo? Seria o temor da sanção? A certeza da punição?

Certamente, todos esses fatores agregam um peso no momento da tomada de decisão.

Primeiramente, quando uma ordem jurídica é aceita como justa, o dever a ela atribuído ganha um valor intrínseco, inibidor de seu descumprimento.

A convicção de pagar à comunidade o que é justo, no qual os princípios de justiça e equidade são obedecidos, favorece ao cumprimento voluntário da obrigação tributária.

No entanto, em uma sociedade plural, onde complexas relações são estabelecidas em uma rede de múltiplos interesses, a finalidade perseguida pela norma, muitas vezes, cede espaço a fins particulares¹³⁶.

Logo, não podemos desconsiderar que os homens, como seres racionais, avaliam as vantagens e desvantagens de se adotar determinada conduta, mensurando a intensidade da sanção e a frequência com que as penalidades são impostas.

É fácil perceber que quanto maior for a tributação, maior será a tendência à informalidade e à sonegação fiscal. Este fato conduz a uma necessária utilização do

imposição" (ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.471). No mesmo sentido Sacha Calmon Coelho ensina que o legislador não pode, a título de sancionar, restringir as atividades do contribuinte, interditando estabelecimentos, pois tais atos apenas serão legítimos se exercidos sem excessos, abuso ou desvio. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.63)

¹³⁵ TUPIASSU-MERLIN; NOBRE, op. cit., pág. 341-360.

¹³⁶ Beccaria entende que "Ninguém faz gratuitamente o sacrifício de uma porção de sua liberdade visando unicamente ao bem público. Tais quimeras só se encontram nos romances. Cada homem só por seus interesses está ligado às diferentes combinações políticas deste globo;" (BECCARIA, Cesare. Dos Delitos e Das penas. Tradução Paulo M. Oliveira. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011. p.26).

poder sancionador estatal, desempenhando tanto uma função preventiva, como repressiva, a fim de mostrar ao contribuinte a inconveniência no seu descumprimento.

Neste sentido, o poder coercitivo, antes conferido apenas pela justiça intrínseca em sua prescrição, passa a necessitar da força advinda pela intimidação, onde a sanção passa a funcionar mais como um reforço à observância da lei.

O fato é que escolhendo descumprir o ordenamento jurídico seguindo o seu interesse, o homem deixa de cumprir uma lei de interesse geral para satisfazer ao seu próprio desejo. Neste caso, a sanção assume o papel de correção, pois o indivíduo que cumpre o ordenamento jurídico, muitas vezes, deixa de atender ao seu desejo para atender os fins sociais.

Assim, é preciso garantir, aos cumpridores da lei, que os ganhos obtidos com seu cumprimento superem os custos que seu descumprimento pode acarretar. Isso porque, permitir que os infratores da norma atinjam um resultado ou satisfação superior àquele que observa a ordem jurídica, enfraquece o cumprimento da norma.

Contudo, é necessário que o poder punitivo do Estado se faça presente não para intimidar o contribuinte por meio de um excessivo e, muitas vezes, desproporcional poder punitivo, mas, para, de fato, coibir condutas contrárias ao ordenamento jurídico por meio de uma dosimetria na sanção fiscal que seja capaz de manter a ordem racional de igualdade entre os cidadãos.

Em outras palavras, considerando que a sanção fiscal se constitui em um instrumento necessário à correção não apenas da livre concorrência, mas à ratificação do dever, a todos imposto, de solidariedade e cidadania fiscal. Considerando, também, que a justificativa para a sua imposição é a preservação de direitos protegidos no texto constitucional, não poderá a sanção ser estabelecida de forma desmedida, sem a observância desses mesmos direitos. Logo, a sanção fiscal não apenas deve possuir validade formal, mas espelhar a legitimidade estatal.

Neste sentido, a sanção fiscal requer a observância de uma métrica segundo a qual não seja tão elevada de forma a se tornar uma via de usurpação da propriedade privada pelo Poder Público, nem ser tão pequena a ponto de vir a favorecer ou estimular a conduta desviante, enfraquecendo a ordem jurídica.

3.2 PARÂMETROS INERENTES AO PODER SANCIONADOR

Hodiernamente afirma-se que o poder sancionador necessita ser justo.

No entanto, como definir o que é um poder sancionador justo, se o conceito de justiça dificilmente apresenta uma definição universal?

O fato é que o termo justiça é uma expressão abstrata e relacional. É a partir da observação do seu semelhante que o homem passa a comparar suas ações e as entender como adequadas ou inadequadas. Logo, o que parece correto para alguns, para outros pode não se mostrar o mais adequado.

Ocorre que, muito embora, seja justificável a dificuldade de universalização do conceito justiça, é possível afirmar que existe um núcleo, ainda que delimitado territorialmente, sob o qual é permitido extrair sua essência.

Em verdade, dentro de uma sociedade moderna, o que é justo ou injusto, adequado ou inadequado para regular as relações jurídicas de um determinado povo está delimitado em sua Constituição.

É na Constituição, como instrumento que confere força aos valores e princípios aceitos dentro daquela sociedade, que devem ser extraídos os parâmetros a nortear o dever jurídico e, conseqüentemente, a emoldurar o poder sancionador estatal que será utilizado em caso de inobservância.

Com efeito, quando se afirma que o dever jurídico é uno, significa dizer que todas as disposições normativas trazem o mesmo DNA jurídico, o qual garante a todos uma certa harmonia.

Em outras palavras, quando se diz que o dever jurídico é uno, significa compreender que existem características em sua essência que é comum a todas as espécies dele derivativas. Logo, deduz-se que existe um eixo central que apoia suas disposições normativas e sob o qual, também, deverá estar assente o poder sancionador que surge para garantir este dever.

Portanto, é possível afirmar que existem princípios que constituem a sua estrutura elementar que não podem ser esquecidos, nem tampouco excepcionados pelo legislador, no momento da elaboração de qualquer disposição normativa, inclusive as que fortalecem o seu poder sancionador, seja este penal, administrativo ou tributário. Isso porque, tais princípios representam garantias àqueles que são submetidos ao poder estatal.

Torres chama a eles de “princípios de legitimação”, pois garantem o equilíbrio entre todos os princípios constitucionais¹³⁷. Seriam, portanto, os seguintes princípios: o da razoabilidade, o da ponderação¹³⁸, o da igualdade e o da Transparência.

Ávila, por sua vez, denomina estes princípios de postulados ou sobrenormas, pois, distinguindo-os dos demais princípios, atuam aqueles em âmbito metodológico e não semântico ou axiológico.

Pontua este autor:

Com efeito, os princípios são definidos como normas imediatamente finalísticas, isto é, normas que impõem a promoção de um estado ideal de coisas por meio da prescrição indireta de comportamentos cujos efeitos são havidos como necessários àquela promoção. Diversamente, os postulados, de um lado, não impõem a promoção de um fim, mas, em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover um fim; de outro, não prescrevem indiretamente comportamentos, mas modos de raciocínio e argumentação relativamente a normas que indiretamente prescrevem comportamentos. Rigorosamente, portanto, não se podem confundir princípios com postulados¹³⁹.

Segundo Ávila, os postulados orientam os aplicadores e intérpretes do direito, enquanto as regras e princípios são dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes.

Isso porque, os postulados não se realizam por subsunção, nem prescrevem fins a serem observados de modo abstrato e genérico, como os princípios. Os postulados atuam de modo diferente, uma vez possuem critérios precisos para aplicação do Direito, sendo, neste sentido, dirigidos a situações determinadas e pessoas determinadas.

Logo, os postulados funcionam de modo diferente dos princípios e das regras:

Enquanto os princípios e regras são o objeto da aplicação, os postulados estabelecem critérios dos princípios e regras. E enquanto os princípios e as regras servem de comandos para determinar condutas obrigatórias, permitidas e proibidas, ou condutas cuja adoção seja necessária para atingir

¹³⁷ TORRES. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípio constitucionais tributários*. 3. ed. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.219

¹³⁸ Segundo Torres, para Robert Alexy, o princípio da ponderação se aproxima do princípio da proporcionalidade, posto que se divide em três máximas: o da idoneidade, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípio constitucionais tributários*. 3. ed. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. P.226)

¹³⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. Ed. Malheiros, 2013. p. 156-157

fins, os postulados servem como parâmetros para a realização de outras normas¹⁴⁰.

Desta forma, por atuarem no âmbito metodológico, os postulados atuam diretamente sobre os princípios¹⁴¹ e regras, qualificam-se como normas de segundo grau, pois atuam em um nível diferente.

Segundo o entendimento de Ávila, no ordenamento jurídico encontram-se postulados hermenêuticos e postulados aplicativos. Os primeiros destinam-se à compreensão interna e abstrata do ordenamento jurídico, enquanto os segundos estabelecem critérios de aplicação das normas, ou seja, os postulados aplicativos estabelecem condições para solucionar problemas que surgem na aplicação do direito¹⁴².

É fácil perceber que os postulados são direcionados aos intérpretes e aplicadores do Direito, que, na situação concreta, irão utilizá-los a fim de avaliar se as disposições normativas seguem os princípios e valores adotados na Carta Magna.

No entanto, defende-se nesta pesquisa que nada obsta que tais postulados sejam avaliados pelo legislador no momento anterior à definição da dosimetria da multa fiscal do ICMS, verificando se o preceito normativo, a ser estabelecido, respeita os limites constitucionais que balizam o poder sancionador tributário, buscando, assim, reduzir as demandas administrativas e judiciais. Assim, neste estudo, adota-se a expressão utilizada por Ávila e denomina-se estes parâmetros de postulados.

O fato é que, se é certo que nem todas as condutas merecem receber a mesma sanção, de igual forma, nem toda sanção se fará legítima, caso não observe postulados estruturais do Direito.

Neste sentido, serão sobre estes postulados que devem estar assentes os princípios que devem direcionar todo e qualquer poder sancionador estatal, pois são eles que garantem a sua legitimidade, conferindo harmonia com o dever jurídico uno.

¹⁴⁰ ÁVILA, op. cit., p.158

¹⁴¹ “O princípio é uma norma que exige que algo seja realizado na maior medida possível diante das condições fáticas e jurídicas do caso concreto. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização”. (ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva 5. Ed.. São Paulo: Malheiros. 2006 P. 90).

¹⁴² ÁVILA, op. cit., P.142-143.

Assim, entre os postulados aplicativos¹⁴³ que devem constituir a estrutura elementar do poder sancionador, encontramos postulados eminentemente formais que exigem sopesamento, harmonização de elementos (valores, interesses, direitos, bens, princípios), mas não indicam como estes devem ser realizados. Daí serem denominados de postulados inespecíficos¹⁴⁴.

Isso porque, a ponderação, como postulado inespecífico, exige uma avaliação entre os elementos que necessitam sofrer um sopesamento, sem definir quais serão os critérios para equacionar esses elementos. Por exemplo, cabe ao legislador, tanto no exercício de seu poder de tributar, como no poder sancionador dele decorrente, a compatibilização do fundamento da dignidade da pessoa humana e da livre iniciativa de forma harmônica com os interesses públicos. Isso impõe ao Estado medidas que dose esse poder, de forma que os dispositivos normativos não apenas protejam e valorizem o ser humano, mas reconheçam limites que salvaguardem o seu núcleo fundamental.

Logo, ao estabelecer obrigações tributárias da dar, fazer ou não fazer em matéria tributária, o Poder Público necessita observar que, mesmo naquelas condutas não observadas pelo contribuinte, o texto constitucional, embora lhe autorize impor medidas sancionadoras, veda a injusta apropriação estatal do patrimônio do contribuinte ou das disponibilidades financeiras essenciais ao desenvolvimento de sua atividade econômica.

Ademais, há necessidade de o Estado compatibilizar os princípios e regras constitucionais que protegem o contribuinte com o seu poder sancionador. É o postulado da concordância prática que exige “o dever de realização máxima de valores que se imbricam”¹⁴⁵.

Por sua vez, outro postulado aplicativo inespecífico, o da proibição de excesso, sustenta que embora todos direitos e princípios fundamentais possam ser restringíveis, há um núcleo essencial que não pode ser violável, sob pena de retirar a mínima eficácia deste direito, ao ponto, de fazê-lo perder seu status de direito fundamental¹⁴⁶.

¹⁴³ Humberto Ávila divide os postulados aplicativos em específicos e inespecíficos. Como postulados específicos, este autor relaciona o da proporcionalidade, o da igualdade e o da razoabilidade. Por sua vez, os postulados inespecíficos seriam os da ponderação, concordância prática e proibição de excesso.

¹⁴⁴ ÁVILA. op. cit., p.163

¹⁴⁵ ÁVILA. op. cit., p. 166.

¹⁴⁶ Id., Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.466.

Portanto, o postulado de proibição de excesso ao ressaltar a necessidade de se observar uma mínima eficácia aos direitos e princípios fundamentais, destaca que a Constituição Federal não é uma letra morta ou um documento sem eficácia. Logo, é possível evidenciar limites implícitos que vedam que o poder público possa cercear, mesmo que sustentado em sua competência de impor sanções tributárias, o exercício de direitos garantidos na Carta Magna.

Importante ressaltar que o postulado de proibição de excesso vem sendo muito utilizado pelos tribunais superiores nas decisões que envolvem multas fiscais.

Desta forma, os postulados inespecíficos da ponderação, concordância prática e proibição de excesso funcionam mais como orientações ao legislador.

Há, por outro lado, os postulados específicos que estruturam a aplicação dos princípios e regras, nos quais se encontram o da razoabilidade, o da proporcionalidade e o da igualdade.

O postulado da razoabilidade é utilizado quando, em função de uma dada especificidade, uma situação não consegue ser aplicada de forma adequada com a norma geral imposta. Desta forma, este postulado exige a compatibilização de uma norma geral com um caso concreto.

A razoabilidade, também, pode exigir uma adequação de uma norma com as situações externas ou pode informar a necessidade de equivalência entre a medida estabelecida na norma com o critério que a dimensiona.

É o que ocorre, por exemplo, quando o legislador prevê, em caso de descumprimento de uma obrigação tributária do ICMS, penalidades diferentes em função do município em que foi praticado o ato violador da norma.

Nesta situação, a medida adotada pela norma não se ajusta com os preceitos constitucionais, uma vez que estabelece critério de *discrímen* inadequado para sancionar a conduta praticada pelo contribuinte. Com efeito, o local em que é praticada a conduta desviante não apresenta um vínculo de correlação lógica com as diretrizes estabelecidas na Carta Magna.

Logo, o postulado da razoabilidade aparece para promover a equivalência entre a penalidade adotada com o critério utilizado para dimensionar tal infringência.

Como é possível observar, o postulado da razoabilidade, por ser utilizado mais como fator de ajuste para situações que ocorrem no caso concreto, oferece pouca valia para o escopo desta pesquisa, pois configura-se de utilização, essencialmente, *a posteriori* da elaboração normativa.

Portanto, atenção maior será conferida aos postulados da proporcionalidade e o da igualdade pois estes, aplicados sobre os princípios e regras, informam importantes nortes a fundamentar a dosimetria das multas fiscais do ICMS.

3.2.1. Postulado da Proporcionalidade

Sabe-se que é com fundamento na importância do tributo e na manutenção do elo de solidariedade, fundamental para garantir um bom viver em sociedade, que o Poder Público impõe, como consequência ao descumprimento do dever fundamental de recolher tributo, a sanção fiscal.

No entanto, como já ressaltado, o Poder Público não é livre para estabelecer o *quantum* retributivo ou indenizatório cabível para uma determinada infração. Primeiramente, sendo indenizatória a multa, esta há de ser proporcional ao dano incorrido. Por outro lado, em sendo retributiva ou punitiva a sanção, muitos aspectos devem ser avaliados na dosimetria desta multa fiscal. Entre esses aspectos está a avaliação quanto à adequação, à necessidade e à proporcionalidade em sentido estrito da sanção, ou seja, a verificação do postulado da proporcionalidade¹⁴⁷.

Neste sentido, deverá ser perquirido que tipo de sanção consegue desestimular o descumprimento de uma obrigação tributária. Se aquela sanção é, de fato, necessária ou se outra medida menos gravosa poderia ser utilizada, cumprindo com o mesmo fim? Se o direito, protegido com a sanção, justifica a restrição suportada pelo outro direito restringido? Ou melhor, se a limitação do direito fundamental à liberdade do indivíduo é justificada pela proteção que se pretende dar à disposição normativa estabelecida?

Respostas a estas perguntas podem ser buscadas por meio da utilização do postulado da proporcionalidade.

Isso porque, segundo Pontes, o postulado da proporcionalidade apresenta duas dimensões complementares entre si: uma de vedação ao arbítrio e outra, de concretização prática de direitos, interesses e garantias constitucionais¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Ressalta-se que a primeira referência significativa ao princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi justamente no Recurso Extraordinário nº 18.331, cujo relator foi o Ministro Ozimbo Nonato, no qual foi observado uma desproporção na forma como foi utilizado o poder de taxar do Fisco, com a garantia ao direito de propriedade do contribuinte (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P.249)

¹⁴⁸ PONTES, op. cit., p.57.

Como vedação ao arbítrio, o postulado da proporcionalidade protege os indivíduos contra medidas estatais indevidas. Ou seja, bloqueia no ordenamento jurídico medidas que se mostrem inadequadas, desnecessárias ou desproporcionais com os direitos protegidos no texto constitucional.

Quanto à segunda dimensão, no momento em que serve de juízo de ponderação entre pretensões constitucionais contraditórias, o princípio da proporcionalidade serve de instrumento para a concretização prática das garantias constitucionais, assegurando uma estrutura normativa sólida a determinados princípios que devem sobressair quando confrontados no caso concreto. Logo, como afirma Pontes, o postulado da proporcionalidade constitui-se no limite e no fim da atuação estatal¹⁴⁹.

Com o postulado da proporcionalidade é possível aferir se a sanção aplicada é compatível com a gravidade da violação cometida, tendo em vista os direitos protegidos pelo ordenamento jurídico.

No exame da adequação, é avaliado se a medida concreta adotada atingiu o fim objetivado pela norma, no momento em que foi estabelecida. Ou melhor, se a multa adotada consegue desencorajar ou inibir a prática da infração.

Neste ponto, importante referencial deve ser obtido por meio das funções que a multa objetiva implementar.

Contudo, se os efeitos forem indefinidos ou os fins vagos, difícil será aferir se a norma é adequada e, desta forma, prejudicada será a análise do postulado da proporcionalidade.

Por sua vez, ao vedar sanções superiores ao necessário para a infração cometida, o postulado da proporcionalidade proíbe excessos legislativos na sua imposição, realizando juízos quanto à sua necessidade.

No exame da necessidade o intérprete deverá verificar dentro dos meios disponíveis se há algum tão ou mais adequado capaz de restringir em menor intensidade o direito fundamental atingido. Neste sentido, faz-se necessário avaliar se há outro meio mais adequado que a multa pecuniária, capaz de desestimular o descumprimento da obrigação.

¹⁴⁹ Ibid., p.57.

No sistema jurídico tributário temos, de uma forma geral, as seguintes sanções: as multas pecuniárias, as apreensões de mercadoria e documentos, a pena de perdimento, a sujeição a regimes especiais de tributação e a interdição.

É possível verificar que dentre as medidas punitivas atualmente utilizadas pelas administrações tributárias, a multa é a que provoca menor restrição à liberdade, pois não apreende, não interdita, nem confere tratamento discriminatório de forma a tolher ou dificultar sobremaneira o livre exercício da atividade de mercancia.

Como diz Krepsky: “a multa é instrumento eficaz para garantir o adimplemento de obrigações tributárias, mostrando-se menos gravosa do que a pena de prisão”¹⁵⁰.

Ocorre, que uma vez superada a análise quanto à adequação e à necessidade da sanção, o postulado da proporcionalidade parte para a avaliação da proporcionalidade em sentido estrito. Nesta última etapa será analisada se a restrição do direito, suportada pelo contribuinte, justifica-se frente ao bem jurídico fomentado do outro.

É no exame da proporcionalidade em sentido estrito que se realiza a ponderação. A ponderação se divide em três etapas: a) define se o grau de limitação de um direito fundamental é justificado pelo fim visado pela norma; b) define a importância de ponderação do outro direito fundamental e c) define se a importância de satisfação do direito fundamental fomentado compensa a restrição do direito fundamental que sofreu limitação no caso concreto.

A grande dificuldade surge aqui, devido à grande margem de subjetividade desse tipo de ponderação. Isso porque, embora muitas vezes citado nas decisões do STF, há autores que contestam sua adoção pelo Poder Judiciário. Martins, por exemplo, entende que o critério da proporcionalidade em sentido estrito ou ponderação não atende parâmetros mínimos de racionalidade judicial, pois ponderare entre bens jurídicos ou princípios que, no caso concreto, teriam uma decisiva dimensão de peso e importância deve ser reservado à instância legislativa¹⁵¹.

¹⁵⁰ KREPSKY, op. cit., p.175.

¹⁵¹ MARTINS, Leonardo. Igualdade e Liberdade na justiça constitucional In Estado Constitucional e Organização do Poder. São Paulo: Saraiva. p.471.

O fato é que o postulado da proporcionalidade não requer análise da proporção quer em termos quantitativos ou qualitativos, mas sim, a análise do meio e fim, abrangendo, o exame da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Portanto, em termos de sanção tributária, o postulado da proporcionalidade vem a ser um eficiente parâmetro para graduar a multa abstratamente prevista, compatibilizando-a com a conduta desviante praticada, evitando excessos em sua dosimetria.

No julgamento do RE 754554¹⁵² do Estado de Goiás, o Ministro Celso de Melo fundamenta seu voto no princípio da proporcionalidade, mas sem análise da adequação, necessidade ou das finalidades públicas que pudessem justificar o valor adotado à multa. Seu voto não traz qualquer relação de meio e fim, mas pontua que a vedação ao confisco é preceito que protege a propriedade privada e a liberdade econômica. Neste sentido, a vedação ao confisco aparece como limite ao postulado da proporcionalidade.

Acrescenta-se, conforme destacado no voto do Ministro Joaquim Barbosa no Agravo Regimental do RE 591969 do Estado de Minas Gerais, que “compete ao ente tributante motivar o ato de imposição de multa, demonstrando a estrita proporcionalidade entre a gravidade da conduta do contribuinte e a intensidade da punição”¹⁵³.

Outro aspecto importante na aplicação do postulado da proporcionalidade merece ser salientado. Trata-se da possibilidade de, ao graduar as condições do sujeito passivo sancionado à infração praticada, concretizar o princípio da individualização da pena, nas multas fiscais.

Ressalta Krepsky que:

[...] as multas por infrações tributárias devem ser graduadas pelo legislador segundo vários aspectos, como a gravidade da infração e condições individuais do agente infrator, a fim de que desempenhem adequadamente sua função, e contem com amparo legal. Multas desproporcionalmente fixadas, sem atenção às condições individuais do agente infrator e com total abstração das circunstâncias que envolvem a infração, tendem a distanciar-se das características de uma sanção compatível com o ordenamento jurídico – mesmo envolvendo matéria tributária¹⁵⁴.

¹⁵²BRASIL, STF. RE 754554 GO, Rel. Min. Celso de Mello, 20/10/2013. 2ª Turma. ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 27-11-2013 PUBLIC 28-11-2013.

¹⁵³STF - AG REG RE591969-MG, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DOE 26/06/2012. p.5

¹⁵⁴ KREPSKY, op. cit., 2006, p.199.

Ocorre que algumas multas são aplicadas de maneira fixa, sem observar as características do sujeito passivo, agravando de forma mais onerosa os pequenos contribuintes em comparação às grandes empresas. É fácil perceber que, embora praticando as mesmas condutas, o encargo financeiro os atinge de forma desproporcional.

Como já destacado anteriormente, há atividades que são beneficiadas, nas quais a carga tributária é favorecida, mas tal tributação somente é conferida a contribuintes que preenchem certos requisitos formais. Ao impor uma multa proporcional ao valor do tributo não recolhido, o contribuinte sofrerá um ônus reduzido frente a outro que pratique igual conduta, mas sem receber semelhante tratamento.

Por outro lado, existem atividades na qual a lucratividade é extremamente pequena, caso comparada a outras. Neste caso, a sanção representará diferentes sacrifícios entre contribuintes que tenham praticado condutas similares.

O fato é que, embora a sanção deva levar em consideração a gravidade da conduta, as sanções administrativas tributárias, pela própria especificidade da matéria regulada, deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito infrator, sob pena de a sanção atingir o núcleo essencial do direito à livre iniciativa.

Pontes ressalta bem a importância do princípio da capacidade contributiva nas sanções tributárias quando afirma:

[...] as sanções tributárias constituem nada mais do que um instrumento de busca da concretização do princípio da capacidade contributiva, consubstanciando no comando normativo segundo o qual todos devem concorrer para o custeio dos gastos públicos na medida das suas respectivas possibilidades, medida esta que é dada pela lei tributária. O princípio da capacidade contributiva é o objetivo constitucional que norteia a previsão e a imposição das sanções tributárias em geral e que permite, exige e valida as funções intimidatória e ressarcitória presentes na regra tributária sancionatória. Portanto, a sanção tributária, de forma geral, justifica-se e fundamenta-se no princípio da capacidade contributiva¹⁵⁵.

Impor uma multa superior à gravidade da infração ou superior à capacidade contributiva do sujeito passivo em suportar seu ônus, produz encargo acima do necessário à função que a multa visa impelir, atingindo, muitas vezes, de forma fatal a mola propulsora da atividade econômica, o seu capital.

¹⁵⁵ PONTES, op. cit, p.135

Ademais, mesmo a multa fiscal, dimensionada em proporção ao valor do tributo, mas sem observar as características do sujeito passivo infrator não atende de forma satisfatória os fins visados com a sanção.

Em verdade, o postulado da proporcionalidade mesmo mostrando-se um importante instrumento na dosimetria das multas fiscais, ainda requer o complemento do postulado da igualdade, a fim de poder realizar esse sopesamento entre a multa imposta e o sujeito passivo.

Assim, passa a ser fundamental conhecer o que informa o postulado da igualdade, o seu conceito, o seu conteúdo e seus limites. É o que será fará no próximo tópico.

3.2.2. Postulado da Igualdade

Outro importante norte à dosimetria da multa fiscal é a observância do postulado da igualdade.

A igualdade, como bem destaca Ávila, é tridimensional. A igualdade possui uma dimensão normativa como regra, no momento em que descreve a forma de agir do Poder Público; a igualdade apresenta-se como princípio, na medida em que estabelece um ideal a ser atingido e, a igualdade, também, pode atuar como postulado, quando ao estruturar a aplicação da norma, exige a observância dos sujeitos envolvidos, em face aos critérios adotados, tendo em vista as finalidades que justificam as diferenciações previstas na norma¹⁵⁶.

Assim, a igualdade está prevista tanto no *caput* do art. 5º, como, também, aparece como o primeiro direito individual assegurado no texto constitucional.

A Igualdade, também, se faz presente nas disposições constitucionais à ordem econômica, notadamente no art. 170, VII e IX, bem como, pode ser extraída como sendo um dos objetivos fundamentais da Constituição, quando a própria Carta Magna, no art. 3º, inciso III, busca reduzir as desigualdades sociais e regionais.

De igual sorte, o inciso II, do art. 150 da Constituição Federal de 1988, ao tratar das limitações ao poder de tributar, assegura tratamento isonômico aos que se encontrem em situação equivalente. Isso significa que a igualdade, também, prevista

¹⁵⁶ ÁVILA. Sistema Constitucional Tributário. P. 410-411.

na tributação, visa assegurar uma tributação justa, uma vez que a justiça “desponta como a efetiva concreção da igualdade”.¹⁵⁷

A igualdade, também, funciona como um postulado ou princípio de legitimação quando, por ser vazio, passa a ser utilizado como valor de relação, a fim de harmonizar os demais valores jurídicos¹⁵⁸.

Logo, funcionando como postulado, “orienta o aplicador na relação que deve investigar relativamente aos sujeitos, ao critério e à finalidade da diferenciação”¹⁵⁹.

Pontua Torres que “A igualdade é um dos valores éticos fundamentais do direito, incumbindo-lhe legitimar, equilibrar e tornar proporcionais os outros valores jurídicos: liberdade, segurança jurídica, justiça e solidariedade”¹⁶⁰

Portanto, a igualdade propaga seus efeitos por todo o texto constitucional e por todas as demais normas jurídicas, sejam estas legais ou infralegais, sendo, desta forma, um princípio elementar a guiar qualquer disposição normativa.

No entanto, o postulado da igualdade não apresenta-se com limites e requisitos pré- definidos, uma vez que a noção de igualdade há de ser construída a partir da necessidade de correção de disparidades, por meio de algum critério a ser estabelecido como parâmetro comparativo. Daí ser entendido tal postulado como um conceito relacional e edificado de acordo com o caso concreto.

A igualdade requer a definição de um critério para *discrímen*, que servirá de referência para a esta análise.

Ocorre que, a fim de assegurar a legitimidade do critério, faz-se necessário justificar sua eleição, por meio da comprovação de um vínculo de correlação lógica entre este e os valores prestigiados na Constituição:

[...] as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existir um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualação de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição¹⁶¹.

¹⁵⁷ VAREJÃO. op. cit., p.89.

¹⁵⁸ TORRES, Volume II op. cit., p.219.

¹⁵⁹ ÁVILA. Sistema Constitucional Tributário. P.411.

¹⁶⁰ TORRES, volume II, p. 233

¹⁶¹ MELLO, Celso Antônio. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3 ed. 2014, p.17

Assim, somente após a eleição de critérios socialmente legítimos é possível construir a régua igualitária. Desta forma, a igualdade não é um dado prévio, mas um postulado a partir do qual é extraída a justiça social.

Isso requer observar as situações fáticas, a eleição do critério de comparação e finalidade da comparação. Daí a norma isonômica deve ser criada para todos, de forma geral e imparcial, para quem se encontre na mesma situação, assegurando a sua generalidade, de forma a repelir a escolha de critérios arbitrários.

No entanto, além da generalidade, faz-se necessária, também, a universalidade, a fim de que o mesmo critério seja aplicado a todos os contribuintes, indistintamente.

Em apertada síntese, Varejão define bem o postulado jurídico da igualdade como sendo:

[...] princípio materialmente neutro, comparativo-valorativo, construído a partir das peculiaridades de cada sociedade e voltado a estabelecer a uniformidade de tratamento entre situações juridicamente similares ou de construir legítimas desigualdades isonômicas entre situações juridicamente distintas, tomando-se por base, em qualquer caso, critério razoavelmente eleito e suficientemente adequado ao alcance das específicas razões da comparação proposta¹⁶².

Em termos de tributação, o postulado da igualdade sustenta o tratamento favorecido às micro e pequenas empresas, prestigiado tanto no art. 170, IX, como no art. 179 do texto Constitucional. Isso porque, quando se observa diferenças econômicas entre contribuintes, o critério de comparação possibilita a aferição de tais disparidades, justificando tratamentos diferenciados.

Manoel Gonçalves Ferreira pontua:

O princípio da igualdade não proíbe de modo absoluto as diferenciações de tratamento. Veda apenas aquelas diferenciações arbitrárias, as discriminações.

Na verdade, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualam, é exigência do próprio conceito de justiça¹⁶³.

Mas, qual seria o fator de *discrímen* a ser utilizado nas multas fiscais do ICMS, de forma a efetivar um vínculo de correlação lógica com os valores prestigiados no texto constitucional, já que os sujeitos passivos de uma infração

¹⁶² VAREJÃO. op. cit., p.126

¹⁶³ FERREIRA, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 277.

tributária, em tese, praticam a mesma conduta? Quais diferenças justificariam tratamentos desiguais que, ainda assim, fundamentam este como um tratamento isonômico?

Ponderações como estas impõem, inicialmente, observar que quando se está tratando duas pessoas como iguais, mister delimitar em que medida será efetivada a igualdade.

No entanto, como a igualdade não possui uma moldura pré-definida, é preciso definir em que sentido os sujeitos serão tratados como iguais e em que sentido serão tidos como desiguais. Isso porque, a igualdade requer uma comparação entre duas ou mais grandezas, a fim de se estabelecer um critério de igualação ou desigualação.

Ademais, esse critério há de apresentar um vínculo de correlação lógica entre o elemento diferencial acolhido e a desigualdade ou regime de tratamento estabelecido, em função daquele mesmo elemento. Frisa-se, o diferencial, também, não deve ser arbitrário ou desarrazoado. Ele deve ser compatível com os princípios e valores constantes na Constituição Federal.

Ocorre que a isonomia deve levar em conta as peculiaridades entre as pessoas ou situações que os tornem desiguais. Isso requer levar em conta elementos sociais, pessoais, econômicos, culturais que podem ser considerados como elementos onde reside a desigualação.

Assim, a igualdade deve ser fixada com base em uma valoração da realidade.

Com isso é possível afirmar que a igualdade não é um conceito vazio de conteúdo, muito embora esses valores não possam ser previamente identificados, pois dependem dos fins a serem atingidos¹⁶⁴.

Neste sentido, com propriedade Bandeira de Melo pondera: “Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?”¹⁶⁵

Esta indagação se mostra pertinente, uma vez que a finalidade alcançada pela desigualação necessita que o elemento discriminador corresponda exatamente

¹⁶⁴ GARCIA, Maria Glória F. P. D. Estudos sobre o Princípio da Igualdade. Coimbra: Almedina. 2005. P. 50-51.

¹⁶⁵ BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3ª ed., 20ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, p.11

ao objetivo encampado pelo direito, seja este de modo expresso ou implicitamente. Ademais, exige uma proporcionalidade entre os meios e os métodos empregados¹⁶⁶.

Isso significa que, existindo outros meios menos gravosos estadesigualação não deve se efetivar.

Logo, os critérios devem possuir “objetivos precisos, sob pena torná-lo um escudo de impunidade para a prática de arbitrariedades”¹⁶⁷.

Em matéria tributária, o poder normativo possui fins fiscais, parafiscais e extrafiscais.

Possuindo fins fiscais, a tributação há de ser estruturada com base no princípio da capacidade contributiva, pois sua função precípua é constituir receitas aos cofres públicos de forma compatível com a riqueza apta para este fim. Da mesma forma, em sendo parafiscais, quando o produto da arrecadação é destinado à manutenção de outras entidades, o princípio da capacidade contributiva se ajusta à sua estrutura.

No entanto, se o poder tributário é estabelecido com fins extrafiscais, ou seja, quando o Estado intervém no domínio econômico ou social, defende-se que a sua finalidade não leva em consideração a riqueza do contribuinte. A sua imposição tributária, portanto, deve-se a fatores externos. Logo, a igualdade, em princípio, passa a ser concretizada por outro fundamento, a saber: com a utilização da proporcionalidade¹⁶⁸.

Em verdade, a divisão entre fins fiscais ou extrafiscais nas imposições tributárias não se dá de maneira absoluta, pois, atualmente, mesmo os tributos com fins, preponderantemente, extrafiscais, não deixam de conter finalidades fiscais.

Ademais, há doutrinadores como Rohenkohl, que entendem que o princípio da capacidade contributiva ajusta-se a qualquer tipo de imposição tributária, mesmo aqueles estabelecidos com fins extrafiscais.

Manifestamos, assim, nossa desconformidade com os autores que excluem da disciplina do art. 145, § 1º todos aqueles impostos que não podem ser classificados como pessoais, ou mesmo apenas os que incidam sobre o consumo (chamados de indiretos) ou aqueles que, não estando presididos por finalidades extrafiscais, gravam o comércio exterior.

Repisamos: não vislumbramos como não seja possível, diante de qualquer tributo não vinculado, a consideração de aspectos pessoais do contribuinte¹⁶⁹.

¹⁶⁶ TAVARES, André ramos. Curso de Direito Constitucional. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. P. 525.

¹⁶⁷ Ibid., p.526

¹⁶⁸ VAREJAO, op. cit., p145

¹⁶⁹ ROHENKOHL, op. cit., p. 201.

O fato é que se a tributação do ICMS é fundamental para se obter recursos para a realização de políticas públicas e ao combate das desigualdades sociais, o poder sancionador utilizado em virtude do rompimento deste pacto, deve restabelecer este mesmo fim.

É evidente que a multa representa uma intervenção do Estado na liberdade do contribuinte. Contudo, não se pode extrair dessa constatação que sua finalidade seja extrafiscal, pois, a multa continua a ser um instrumento que se vale o ordenamento jurídico para intimidar e reprimir o descumprimento de um dever fiscal.

Em verdade, podemos verificar que o grande problema no emprego do postulado da igualdade reside na inexistência de uma lista prévia, de forma que a escolha do critério do *discrímen*, muitas vezes, fica a cargo do legislador na elaboração da norma.

Contudo, embora a escolha do *discrímen* seja, em princípio, de livre eleição do legislador que, no seu prudente critério irá eleger um fator de discriminação apto a realizar o fim objetivado pela norma, o próprio texto constitucional, no § 1º do art. 145 estabelece uma vinculação ao poder de tributar, relacionando-o com o princípio da capacidade contributiva, que, embora não seja o único critério, não deixa totalmente ao subjetivismo do legislador ordinário a escolha do *discrímen*¹⁷⁰.

Isso porque, quem são os iguais e quem são os desiguais em matéria tributária, há de ser respondido à luz do princípio da capacidade contributiva.

De igual sorte, quando a análise recai sobre o poder sancionador tributário, embora a infração tributária, aparentemente, seja a mesma para qualquer contribuinte, uma vez que a ontologicamente não há diferença na conduta violadora, pois qualquer que seja o sujeito passivo, ambos desatenderam, em essência, a uma obrigação prescrita, faz-se necessário graduar a sanção em função da capacidade contributiva do sujeito passivo.

O fato é que o próprio princípio da igualdade irá requerer elementos diferenciadores ao descumprimento da legislação tributária, mas só o princípio da capacidade contributiva terá a força intimidatória capaz de prevenir o cometimento

¹⁷⁰ VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. Princípio da Igualdade e Direito Tributário. São Paulo: MP, 2008. p.138.

de condutas contrárias ao recolhimento do imposto, sem ruir com os direitos assegurados no texto constitucional.

Portanto, o elemento discriminador deve estar compatível com sua finalidade, e compatível com um objetivo encampado pelo direito. É preciso concretizar o princípio da igualdade em matéria tributária e a Constituição o faz por meio do princípio da capacidade contributiva.

3.3. LIMITES AO PODER SANCIONADOR FISCAL

Quando se fala que algo é uma violação do direito, leva-se a entender como se estivesse negando o direito. Como se aquele estivesse fora do direito. Mas, na verdade, se o ilícito é pressuposto para o ato de coerção, ele não estaria fora do direito ou contra o direito, mas sim, estaria dentro do direito e por este passaria a ser determinado¹⁷¹.

Este entendimento, defendido por Kelsen, além de afastar a ideia de que o ilícito é algo fora do direito, demonstra, com precisão, que as sanções, fazendo parte do direito, sujeitam-se aos princípios do sistema jurídico.

Neste sentido, o poder sancionatório fiscal, assim como o próprio poder de tributar, não configura um poder arbitrário nem discricionário. Trata-se, como todo poder estatal, de uma faculdade regida e limitada pela ordem jurídica¹⁷².

Isso porque, tal poder encontra-se, essencialmente, inscrito na Constituição por meio de limites¹⁷³, estabelecidos de forma expressa ou implícita, com incidência geral ou específica, e que, uma vez aplicados ao poder de tributar, resvalam no poder sancionador dele derivativo. Com efeito, os direitos e garantias individuais amparados pelo texto constitucional, não poderiam ficar desprotegidos, mesmo em face do poder punitivo estatal.

É na Constituição Federal, representando o mais alto instrumento jurídico normativo da sociedade, que devem ser encontrados os limites ao poder sancionador, e que passam a orientar a elaboração, a interpretação e a aplicação dos demais dispositivos que fazem parte do sistema jurídico.

¹⁷¹ KELSEN, op. cit., p.127

¹⁷² TRABEL, M., "Derechos humanos como limite a la potestade tributaria", Revista de Direito Tributário, v. 14, n. 52, 1990. p. 21.

¹⁷³ Sacha Calmon Navarro Coêlho considera que há limite qualitativo e quantitativo na imposição de sanções tributárias.

Desta forma, mister pontuar quais os limites impostos pelo texto constitucional ao poder sancionador fiscal.

3.3.1 Limite Qualitativo

É possível verificar que a Carta Magna, no art. 5º XLVI estabelece parâmetros qualitativos ao poder sancionador, enumerando, expressamente, os tipos de sanções punitivas a que poderá estar sujeito o acusado.

Porém, o texto constitucional, avaliando o bem jurídico tutelado, estabelece um limite qualitativo ao poder sancionador tributário, quando proíbe a prisão por dívida no Brasil¹⁷⁴.

Este entendimento foi prestigiado pelo STF, no enunciado de Súmula Vinculante nº 25 que preceitua: “É ilícita a prisão civil do depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito”.

Nesse sentido, as sanções fiscais não comportam penas restritivas de liberdade.

As chamadas sanções políticas também não se mostram compatíveis com o texto constitucional por restringir o devido processo legal

Com efeito, uma vez que os atos administrativos trazem em si uma presunção de legitimidade, importante garantir meios que assegurem a ampla defesa e o contraditório àqueles sujeitos ao Poder Estatal.

Tal entendimento, está fundamentado no art. 5º, LIV da Constituição Federal o qual aduz que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal.

A Súmula do STF nº323 que preceitua: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

3.3.2 Limite Quantitativo

A delimitação do limite quantitativo, no entanto, requer uma análise mais elaborada, uma vez que a Constituição Federal de 1988, reflexo da multiplicidade de correntes de pensamento que influenciaram sua elaboração, exige dos poderes públicos – e também dos particulares – a harmonização de diversos valores à

¹⁷⁴ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro. 14. Ed. VadeMecum. São Paulo: Saraiva, 2012. “Art. 5º, [...] LXVII.

primeira vista dificilmente conciliáveis, mas que se constituem em importantes marcos à definição dos limites constitucionais tanto ao poder de tributar, como ao de sancionar.

Neste sentido, o art. 1º da Constituição Federal de 1988 ao definir o Brasil como Estado Democrático de Direito, traz a necessidade de serem conjugados a cidadania, o pluralismo político, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa.

A partir da conjugação destes elementos, a Constituição, fundada na democracia e com seu núcleo fincado na dignidade da pessoa humana, elenca dentre os seus objetivos fundamentais, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como, a redução das desigualdades sociais e regionais visando ao desenvolvimento nacional.

Em termos de tributação, isso significa dizer que o dever de recolher tributos, fruto do exercício de sua cidadania, passa ser entendido como um dever fundamental. O tributo, na medida em que se insere como instrumento de contrapartida social, necessário ao financiamento de políticas públicas capazes de propiciar uma vida digna e valorosa, passa a estruturar a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Nesta esteira de raciocínio, o primeiro ponto a ser observado é que a tributação passa a ser entendida não apenas como necessária à manutenção dos gastos públicos, mas, também, como um dever de solidariedade do indivíduo para com a sociedade.

Essa concepção de tributação no Estado Democrático de Direito, no entanto, é fruto de uma evolução social que teve início desde o fim da Segunda Guerra Mundial e a crise do sistema liberal, a qual passou a influenciar as novas concepções de Estado e sociedade.

O Estado social surge como a mudança de paradigma do Estado liberal, caracterizado pelo seu comportamento negativo, sem qualquer ingerência nas esferas econômicas e sociais, para uma relação prestacional.

Assim, se antes o Estado apenas assegurava direitos de cunho individual, com o Estado social este passa a intervir e regular as relações conflituosas entre capital e trabalho, garantindo direitos sociais que permitam aos indivíduos o pleno desenvolvimento das condições humanas.

Naquela ocasião, os tributos ultrapassam a função de mera fonte de manutenção estatal e passam a ser entendidos como principal mecanismo de combate das desigualdades sociais e distribuição de rendas. A solidariedade passa a ser o fundamento para o dever de contribuir com o desenvolvimento social.

Com efeito, a partir do momento em que passamos a compreender a importância da arrecadação para o cumprimento dos direitos fundamentais, passamos a entender que a tributação não pode ser interpretada como um sacrifício obrigatório que extrai do ser humano parte de sua riqueza, despida de fundamentos transcendentais.

A tributação possui seu fundamento na própria solidariedade, na cooperação entre os indivíduos que fazem parte de uma sociedade, com fulcro em um objetivo ainda maior: restabelecer a igualdade efetivando a plena liberdade.

Assim, o tributo deve ser interpretado não apenas como o “preço da liberdade”¹⁷⁵, mas, ao mesmo tempo, a medida de correção das desigualdades. Este entendimento conduz a aferir que a falta de recolhimento dos tributos deve ser lida, não apenas como um descumprimento de um dever legal, mas, como um rompimento do seu vínculo de responsabilidade social.

Ocorre que se por um lado a tributação tem uma importância destacada para o desenvolvimento das condições humanas, a sua não observância deve ser punida pelo Estado, de forma eficiente, a fim de que esta conduta desviante não volte a se repetir. O próprio direito à igualdade legitima o exercício desta competência punitiva, pois, em sendo o recolhimento de tributos uma obrigação compulsória, há de resultar em um ônus mais pesado àqueles que não a observam, reforçando o seu cumprimento voluntário.

No entanto, se o poder sancionador não é discricionário nem arbitrário, mister compreender a essência dos fundamentos do texto constitucional, a fim de perquirir o que, nem mesmo em face ao descumprimento de um dever jurídico ou do rompimento de um vínculo de responsabilidade social, pode ser violado.

O fato é que se a tributação deve ser entendida como um dever fundamental, a cidadania fiscal somente pode sustentar a construção desses objetivos fundamentais, se for realizada de forma justa e solidária.

¹⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Volume III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 04.

Justa, na medida em que a tributação seja adequada à capacidade do contribuinte de arcar com o ônus tributário. Solidária, na medida em que aqueles que recebem mais possam complementar sua contrapartida social, aliviando o ônus tributário sobre os que receberam bem menos.

Isto porque, como pontuam Murphy e Nagel:

O justo esquema tributário distingue os contribuintes de acordo com sua renda e pede mais dos que têm mais, de modo a garantir que cada contribuinte arque com a mesma perda de bem-estar, ou seja, de modo que o custo real, e não o custo monetário, seja o mesmo para todos¹⁷⁶.

Uma tributação justa é aquela na qual o ente público, observando os princípios jurídicos constitucionais tributários, impõe uma tributação sobre a riqueza apta para arcar com os encargos públicos, onde o sacrifício econômico seja suportado pelos indivíduos que se encontram na mesma situação, de forma equânime, reconhecendo os direitos individuais, a liberdade e a dignidade da pessoa humana.

Logo, uma tributação justa é um sistema de exação fiscal que reconhece o indivíduo como um ser humano, portador de dignidade, de consideração e de responsabilidade.

Isso porque, ao reconhecer que todo o ser humano é portador de dignidade, a Constituição Federal de 1988 confere ao indivíduo o direito à igualdade; direito este necessário à garantia do pleno exercício de sua cidadania.

Ser cidadão passa a conferir não apenas o direito de participar da vida política por meio da eleição de seus representantes, de participação às audiências públicas (direitos políticos), mas, também, de desfrutar da proteção por parte do Estado de direitos fundamentais como a segurança, a moradia, a educação, a saúde, dentre outros (direitos sociais), bem como, ter a liberdade de economia, de acesso à justiça, etc. (direitos civis).

¹⁷⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.p. 34-35.

Assim, o tratamento igualitário passa a ser consequência imediata do princípio da dignidade da pessoa humana que está a fundamentar a nossa Carta Magna e os Tratados e Convenções internacionais sobre direitos humanos¹⁷⁷.

Ganhando um conceito universal, a dignidade da pessoa humana passa a ser entendida como um atributo reconhecedor de respeito e consideração por parte do Estado.

Desta forma, pode ser observado que, na sociedade contemporânea, ocorre a substituição do mérito aristotélico ou da honra da sociedade aristocrática, para o reconhecimento fundado na dignidade. Dignidade esta que, constando como fundamento no texto constitucional ao lado dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, passa a ser qualificada por meio do desempenho do trabalho¹⁷⁸.

O trabalho enaltece o homem. É por meio do trabalho que este passa a ser respeitado socialmente. Portanto, o seu labor contribui tanto para elevar a sua autoestima, como a sensação de pertencimento social. Isso por que, passando a se sentir inserido no seio social, o indivíduo passa a se sentir capaz de exercer seu direito, de conduzir seu destino, e, assim, responder por seus atos.

Desta forma, dentro da tripartição da cidadania, o indivíduo, exercendo seu direito civil à liberdade econômica, passa a participar do mercado e, portanto, a arcar com todas as consequências do sistema econômico capitalista, uma vez já responsável por seus atos e, portanto, capaz de se proteger.

É neste cenário que a Constituição elenca entre os seus fundamentos, a livre iniciativa e o valor social do trabalho.

“O campo da liberdade de iniciativa é ponto de partida para a vida econômica e não pode sofrer interferências por parte do estado”¹⁷⁹. A livre iniciativa e o trabalho alçados como princípios fundamentais no texto constitucional são fundamentais para garantir a dignidade da pessoa humana.

¹⁷⁷A Declaração Universal de Direitos Humanos preceitua esta igualdade ao aduzir, no artigo I e II: Artigo I

Todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotadas de razão e consciência e devem agir em relação umas às outras com espírito de fraternidade. Artigo II Toda pessoa tem capacidade para gozar os direitos e as liberdades estabelecidos nesta Declaração, sem distinção de qualquer espécie, seja de raça, cor, sexo, língua, religião, opinião política ou de outra natureza, origem nacional ou social, riqueza, nascimento, ou qualquer outra condição.

¹⁷⁸DARWICH. Ana. *A Quem é devido o Devido Processo legal? - entre a igualdade jurídica e o reconhecimento político e social dos sujeitos de direito. O Devido Processo Legal*. Coordenação Jean Carlos Dias e Paulo Klautau Filho. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método; Belém, PA: CESUPA, 2010, p. 24.

¹⁷⁹TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p.10.

Neste sentido, a livre iniciativa passa a limitar o poder tributário estatal, refletindo, inclusive, no seu poder sancionador.

Isso porque, se a livre iniciativa representa uma proteção do indivíduo frente ao Estado, não se mostra aceitável que este direito possa ser excepcionado em face do poder sancionador fiscal que vem proteger este mesmo direito.

A importância conferida à livre iniciativa no texto constitucional o eleva ao status de princípio que deverá irradiar sua força, fortalecendo os direitos protegidos na Constituição.

Neste sentido, a livre iniciativa, como reforço de proteção à dignidade da pessoa humana, sustenta o direito de propriedade, que é um direito fundamental, protegido no texto constitucional, tanto no art. 5º, XXII¹⁸⁰, como no próprio art. 170 da Constituição Federal de 1988, o qual o insere como princípio da ordem econômica¹⁸¹.

A propriedade, que na esfera do poder sancionador tributário, irá se constituir como um limite quantitativo à multa fiscal por meio da vedação ao confisco.

3.3.2.1 Vedação ao Confisco

A vedação ao confisco é uma garantia dada pela Constituição Federal ao contribuinte de que o poder *tributandi* estatal não pode chegar ao ponto de aniquilar com a fonte produtora de receitas. Isso significa que a tributação não pode ser excessivamente onerosa, sob pena de atingir o núcleo essencial da livre iniciativa e do direito de propriedade. Conforme ressaltado anteriormente, os direitos fundamentais possuem um núcleo essencial que nem mesmo em face do poder sancionador pode ser violado.

Isso porque, quando uma multa possui o caráter confiscatório esta além de retirar a eficácia dos direitos esculpidos no texto constitucional, acabam por

¹⁸⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro. 14. Ed. VadeMecum. São Paulo: Saraiva, 2012. “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXII- é garantido o direito de propriedade; [...]”.

¹⁸¹ BRASIL. Constituição (1988). “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; [...]”.

configurar uma inequívoca fonte de arrecadação aos cofres públicos, disfarçada de sanção.

A vedação ao confisco está prevista no art. 150, IV da Constituição Federal.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

No entanto, como o texto constitucional não traz definição expressa do que viria a ser uma tributação confiscatória, alguns doutrinadores entendem que a vedação ao confisco não se aplicaria às multas fiscais.

Defendendo esta corrente, Machado, partindo do entendimento de que o art. 5º, XLVI da Constituição Federal de 1988, ao possibilitar, no inciso “b”, a perda de bens, não veda o confisco, exara compreensão de que a intenção do legislador seria proteger apenas a cobrança de “tributos” com efeito de confisco.

Contudo, corrente majoritária do Direito Tributário advoga entendimento divergente. Mesmo em face da obscura e difícil delimitação do que deve ser entendido como confisco, alguns doutrinadores traçam contornos que ajudam a delimitar este limite ao poder de tributar.

Costa conceitua confisco como sanção:

[...] é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização. Em nosso ordenamento jurídico, diante da grande proteção conferida ao direito de propriedade, o confisco é, portanto, medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente¹⁸².

Amaro destaca que, embora a vedação ao confisco não encontre uma definição matemática precisa, este pode ser utilizado como critério informador:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco¹⁸³.

¹⁸² COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.92.

¹⁸³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. P.143.

Baleeiro, mesmo referindo-se à Constituição de 1946, exara entendimento ainda válido na Constituição de 1888, ao explicar que:

O tributo que absorvesse todo o valor do patrimônio, destruísse a empresa ou paralisasse a atividade não se afinaria pela capacidade econômica nem se ajustaria à proibição do Confisco. Mataria a capacidade econômica que a Constituição quer proteger na sua existência e atingir progressivamente, na medida inversa da sua utilidade individual e social. Extinguiria a propriedade, a iniciativa, o trabalho, que as C.F de 1969 e 1946 garantem e advogam como atributo a ser generalizado a todos os homens e mulheres, para base do bem-estar social.¹⁸⁴

Então, pode-se perceber que o confisco não é tributação, mas uma forma de sanção que, embora não apresente um *quantum* definido, extingue a propriedade e a livre iniciativa, direitos protegidos no texto constitucional e que devem nortear o poder sancionador tributário.

Em verdade, embora a Carta Magna, expressamente, vede o confisco aos tributos, nas decisões proferidas pelo STF, este vem prestigiando esta última corrente, uma vez que é possível observar que encontra-se consolidada a vedação do confisco às multas fiscais.

Logo, muito embora o legislador discipline as multas fiscais do ICMS como se não existissem limites, nítida se mostra a necessidade do poder sancionador tributário observar, em seu balizamento, além da sua função, o direito à livre iniciativa e o direito de propriedade do contribuinte, pois “a Constit. faz da propriedade privada um atributo da personalidade humana e uma condição de progresso de todos os indivíduos”¹⁸⁵.

Krepsky compartilha do mesmo entendimento ao pontuar:

[...] é possível afirmar, enfim, que há limites jurídicos para as multas por infrações tributárias, não obstante a inexistência de normas jurídicas expressas nesse sentido, e que tais limites não se esgotam em manifestações doutrinárias ou jurisprudenciais específicas, mas emergem, em cada caso concreto, das normas que compõem o ordenamento jurídico brasileiro¹⁸⁶.

¹⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense. 1977, p.265.

¹⁸⁵ Ibid., p 263.

¹⁸⁶ KREPSKY. Júlio César. Limites das Multas por Infrações Tributárias. Leme: J. H. Mizuno, 2006. p.232.

Desta forma, as multas pecuniárias não podem ser normatizadas de forma aleatória. O direito à livre iniciativa, embora, como todo direito, não seja absoluto, possui um núcleo essencial que não pode ser restringido pelo ente público, mesmo em face de seu poder sancionador.

Em outras palavras, se a livre iniciativa e o direito à propriedade são essenciais para sustentar o fundamento da dignidade da pessoa humana e, assim, garantir a sensação de pertença e responsabilidade social, nem o tributo, nem o poder sancionador poderá ser realizado de forma legítima se vier a ferir com esses fundamentos.

O fato é que o desestímulo à prática de atos evasivos não merece ser entendido como um poder ilimitado. Isso porque, quando a Constituição Federal de 1988 determina a compatibilidade, dentro da ordem econômica, de elementos como a livre iniciativa, o respeito à propriedade privada, à função social da propriedade, livre concorrência, etc., e traz, ainda, uma série de regras específicas destinadas a enquadrar o exercício do poder de tributar, estas limitações resvalam, por conseguinte, nos poderes sancionatórios a ele relacionados.

Por outro lado, no momento em que a Constituição Federal de 1988, visando à proteção da dignidade da pessoa humana, elenca que um dos objetivos fundamentais do Estado será garantir o desenvolvimento nacional, a ordem econômica deverá ser interpretada dentro desta mesma diretriz, devendo, portanto, o Estado, no exercício de sua competência sancionadora, respeitar a livre iniciativa, o direito de propriedade, evitando sanções com efeitos de confisco.

Ressalta-se que é com fundamento na dimensão da vedação ao arbítrio, que o postulado da proporcionalidade ampara a vedação ao confisco no poder sancionador fiscal.

O confisco é observado na desproporcionalidade entre a sanção imposta e a infração cometida. Ou seja, é na análise da adequação da sanção imposta, de sua necessidade e de sua proporcionalidade que deve-se ponderar se a restrição imposta ao direito de propriedade se justifica em face da necessidade de se penalizar o descumprimento do ordenamento jurídico. É na ponderação da importância do dever tributário, ou melhor, se o fomento ao cumprimento do dever tributário se justifica em face do direito que sofreu a limitação.

Assim, é por meio da análise do meio adotado e do fim buscado pelo ordenamento jurídico que o postulado da proporcionalidade irá vedar a utilização de

multas fiscais com efeito de confisco, graduando a sanção abstratamente prevista, bloqueando os excessos legislativos.

Portanto, se as sanções são aplicadas dentro um contexto normativo, estas devem estar relacionadas com o direito a que se visa proteger.

É verdade que o contribuinte, ao praticar conduta contrária à disposição legal, sabe e se responsabiliza pelas consequências advindas de seus atos. Contudo, não retira do Estado a necessidade de balizar as multas levando em consideração não apenas o montante do imposto suprimido, mas, também, a gravidade da infração, uma vez que a sanção não deve ser tão gravosa ao ponto de desestimular, dificultar a atividade econômica, sobpena de romper com os fundamentos do texto constitucional.

É fundamental, portanto, que o Estado, ao graduar uma sanção tributária, observe o grau de limitação que será suportado pelo contribuinte, uma vez que a atividade econômica deve ser fomentada pelo Poder Público e não cerceada.

3.4 ELEMENTO CONSTITUCIONAL DE GRADUAÇÃO DA MULTA FISCAL: O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A livre iniciativa, da mesma forma que sustenta a proteção ao direito de propriedade, o qual limita as multas fiscais por meio da vedação ao confisco, informa um outro importante calibrador às multas fiscais: o princípio da capacidade contributiva.

Em verdade, quando se busca encontrar a dosimetria para a multa fiscal, o princípio da capacidade contributiva desponta como o grande elemento constitucional para realizar esta graduação. Isso porque a vedação ao confisco apenas informa um limite, sem contudo, definir este *quantum* ou propiciar sua graduação.

O princípio da capacidade contributiva tanto materializa o princípio da igualdade na penalidade, uma vez que serve de parâmetro constitucional positivado ao fator de *discrímen*, como, também, gradua a multa fiscal com neutralidade, respeitando a livre iniciativa, sem que a sanção venha a transformar-se em um instrumento para além do encargo necessário a desestimular o descumprimento de uma obrigação e acabe por comprometer a livre concorrência.

O princípio da capacidade contributiva, também, apresenta-se como instrumento concretizador de um importante critério para a individualização da pena na sanção tributária, dando azo ao postulado da proporcionalidade. Isso porque, ao impor a multa sobre o transgressor observando o critério diferencial de sua cidadania fiscal, gradua e adequa o impacto da penade forma que esta consiga, de fato, cumprir com os fins visados pela norma: desencorajar ou inibir a prática da infração.

Em verdade, o princípio da capacidade contributiva irá garantir uma multa mais justa, equilibrada e capaz de cumprir com as suas funções preventivas e ressarcitórias da sanção.

Neste sentido, mister realizar uma análise mais acurada sobre este princípio, poisanoção da capacidade contributiva, como sinônimo de justiça fiscal, remonta sua origem ao próprio surgimento do tributo, já no Egito antigo, onde a tributação deveria guardar relação com a riqueza daqueles que deveriam pagar¹⁸⁷.

Posteriormente, na idade média, tal ideia ganha apoio no pensamento de São Tomás de Aquino quando, ao dar continuidade à justiça aristotélica, define que “a justiça consiste em dar a cada um o que lhe é devido”¹⁸⁸. Desta forma, “cada um devia pagar tributos *secundum facultem ou secundum equitatem proportions*”¹⁸⁹.

Contudo, durante os séculos XII ao XVIII, período do Estado Patrimonial, por ainda não existir rigorosamente a ideia de imposto como hoje conhecemos, a tributação não era fundamentada na capacidade contributiva. O tributo era um pacto entre os detentores de poder e a população, no qual o patrimônio era compulsoriamente tributado. Somente no Estado Fiscal do liberalismo que inicia a tentativa de se fundamentar os tributos.¹⁹⁰

Esta tarefa ganha concretude com Adam Smith que, ao relacionar as quatro máximas que deveriam nortear a imposição de qualquer imposto, elencou, em primeiro, o princípio da capacidade contributiva, ao sustentar:

Os súditos de cada Estado devem contribuir para apoiar o governo, da melhor forma possível, de maneira proporcional às suas respectivas

¹⁸⁷ COSTA. O Princípio da Capacidade Contributiva. 2012, p. 17.

¹⁸⁸ AQUINO *apud* BARZOTTO. Luis Fernando. Filosofia do Direito. Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 83.

¹⁸⁹ COSTA. *op. cit.*, p. 17.

¹⁹⁰ TORRES. 2005, Vol. II, p. 288.

habilidades, ou seja, de modo proporcional à renda que eles respectivamente desfrutam sob a proteção do Estado¹⁹¹.

E assim, complementa: “Na observância ou na negligência dessa máxima está aquilo que é chamado de igualdade ou desigualdade de tributação”¹⁹².

Neste sentido, as despesas públicas deveriam ser rateadas entre os contribuintes, na medida em que estes tenham usufruído, potencial ou efetivamente, dos bens e serviços proporcionados pelo Estado.

O tributo, com fundamento na capacidade contributiva, ao mesmo tempo em que estabelecia limites à tributação, evitando a expropriação exacerbada pelo Estado do resultado do labor humano, garantia uma isonomia de tratamento.

Segundo Zilvete, a capacidade contributiva “É o princípio mais importante da justiça fiscal, por reunir os elementos humanos fundamentais na limitação do poder de tributar, compondo um quadro valorativo de tensão e ponderação na aplicação das garantias constitucionais”¹⁹³.

Isso porque, afirma-se que “A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira”¹⁹⁴.

O princípio da capacidade contributiva está previsto no § 1º do art.145 da Constituição Federal de 1988 que preceitua:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Como destacado anteriormente, o princípio da capacidade contributiva é um critério de comparação positivado que compõe a estrutura da igualdade na tributação¹⁹⁵.

Costa afirma que “a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela”¹⁹⁶. Entende que “a capacidade

¹⁹¹ SMITH, Adam. A Riqueza das Nações: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. Tradução Getúlio Schanoski Jr. São Paulo: Madras.2009, p. 639

¹⁹² Ibid., p. 639.

¹⁹³ ZILVETE, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: QuartierLatin, 2004. P.124.

¹⁹⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros. 2002, p. 28.

¹⁹⁵ VAREJÃO. Op. cit., p.182.

contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito¹⁹⁷.

Por meio deste princípio se atribui tratamento desigual aos desiguais, como forma de se efetivar a igualdade material. Ou seja, as pessoas que se encontram nas mesmas situações devem arcar com igual ônus, a chamada igualdade horizontal. Por outro lado, as que se encontram em situações díspares, devem arcar com um ônus diferente, a chamada igualdade vertical.

O princípio da capacidade contributiva está muito associado à renda, à capacidade econômica do contribuinte.

Seria, então, a capacidade contributiva sinônimo de capacidade econômica?

Segundo Fernando Zilvete, a resposta é afirmativa, pois o nosso dispositivo constitucional teve como modelo a Constituição Espanhola e, nesta, não há distinção entre estes institutos¹⁹⁸.

Outros doutrinadores, no entanto, ainda costumam diferenciar esses institutos. Para eles a capacidade contributiva está relacionada com a capacidade do cidadão de arcar com o ônus tributário. Ou seja, de pagar tributo. Já a capacidade econômica está voltada à capacidade do indivíduo de adquirir riquezas.

Costa, citando Moschetti, explica:

a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, contudo não coincide totalmente com esta. E acrescenta que, se é verdade que não existe capacidade contributiva na ausência de capacidade econômica, também é verdade que pode existir capacidade econômica que não demonstre aptidão para contribuir¹⁹⁹.

Destaca-se, ainda, que o texto constitucional no § 1º do art. 145 não foi feliz em sua redação. A expressão “sempre que possível” é, sem dúvida, a fonte geradoras das mais calorosas divergências.

Pode-se compreender o princípio da capacidade contributiva como uma faculdade? Uma norma de cunho programático? A justiça fiscal pode ser, então, uma opção ao governante?

¹⁹⁶ COSTA, op. cit., p.42.

¹⁹⁷ Ibid., p.42.

¹⁹⁸ ZILVETI, op. cit., p.250-251.

¹⁹⁹ COSTA, op. cit., p.36.

Greco explica que há três interpretações para esta expressão: a primeira, segundo a qual o seu emprego se daria a critério da orientação. Ou seja, “se puder, faça”. A segunda seria a aceção negativa, consoante a qual não se admitiria imposto sem ela. Já a terceira, seria a adotada por nossa Constituição da República, a qual corresponde a uma aceção positiva, segundo a qual “só quando não for possível é que pode deixar de ser atendido o princípio da capacidade contributiva”. Dar-se-ia, assim, mais destaque ao comando de “sempre”, do que ao possível²⁰⁰.

No entanto, destaca Martins que “A interpretação, portanto, mais coerente é a de que a capacidade contributiva (no caso, incompreensivelmente denominada econômica) seja respeitada sempre, e não se possível, para que seu desrespeito não implique confisco”²⁰¹.

Machado corrobora com este entendimento ao afirmar que:

a expressão “sempre que possível”, utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio²⁰².

Expressivas vozes no Direito Tributário como Ricardo Lobo Torres²⁰³, Regina Helena Costa²⁰⁴, João Paulo Fanucchi de Almeida Melo²⁰⁵, Luciano Amaro²⁰⁶ e Aliomar Baleeiro²⁰⁷ ressaltam a importância de tal preceito para o ordenamento jurídico tributário.

²⁰⁰ GRECO, Marco Antônio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p.299-300.

²⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.p.60.

²⁰² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.46.

²⁰³ Ricardo Lobo Torres destaca que “A legitimidade do ordenamento consiste na aceitação dos seus princípios básicos, máxime o da capacidade contributiva. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípio constitucionais tributários*. Vol. II, 2005, p.293).

²⁰⁴ Regina Helena Costa enfatiza que “todo o direito ou atividade que o Poder Público for obrigado a respeitar, a amparar, segundo os ditames constitucionais, não poderá desconsiderar pela via oblíqua da tributação desrespeitadora do princípio da capacidade Contributiva” (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012. p.109).

²⁰⁵ João Paulo Fanucchi entende que “a partir da interpretação sistemática da Constituição a ideia de capacidade contributiva, mesmo no caso de suposta ausência de previsão expressa constitucional, há de prevalecer para fins tributários”. (MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida Melo. *Princípio da Capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: QuartierLatin, 2012. P.110).

²⁰⁶ Luciano Amaro entende que “na formulação jurídica do princípio, não se quer preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar uma tributação excessiva”. (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p.137).

Correntes contrárias, no entanto, entendem que o princípio não tem efeito prático.

Becker, por exemplo, crítica o princípio, o qual define como a “constitucionalização do equívoco”²⁰⁸. Segundo este tributarista, citando Emílio Giandina:

a locução ‘capacidade contributiva’ significa apenas: suportar o ônus tributário. Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras ‘capacidade contributiva’, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas não oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequar às prestações dos demais; nem dizem se existem e qual seja o limite dos tributos²⁰⁹.

No entanto, Tipke e Yamashita contestam esse entendimento, pois “O conteúdo do princípio da capacidade contributiva é indeterminado, mas não indeterminável”²¹⁰. Isso porque, segundo esses autores:

O princípio da capacidade contributiva não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem dos serviços públicos, ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte pode contribuir para o financiamento das tarefas do Estado em razão de sua renda disponível²¹¹.

O fato é que, por ser um conceito de textura aberta, a dificuldade de apreensão do real significado do que se entende por capacidade contributiva favorece a divergência quanto à sua extensão e à sua aplicação.

Quando Neumark comenta que “Um sistema fiscal ideal cumpre como totalidade com o princípio da capacidade contributiva sempre que os impostos que o constituem respondam, uns mais e outros menos, a este princípio”²¹², leva-nos a questionar: haveria, então, tributos sobre os quais não se aplica o princípio?

²⁰⁷ Aliomar Baleeiro ressalta que “O tributo que absorvesse todo o valor do patrimônio, destruísse a empresa ou paralisasse a atividade não se afinaria pala capacidade econômica que a Constituição quer proteger na sua existência e atingir progressivamente, na medida inversa da sua utilidade individual e social. (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.P. 265).

²⁰⁸ BECKER, Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010. p.518.

²⁰⁹ *Ibid.*, p.515.

²¹⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002 p. 31-32.

²¹¹ *Ibid.*, p.32

²¹² NEUMARK, *apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito Tributário: capacidade contributiva*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 77.

Amaro sustenta que, dependendo das características do Imposto ou de sua finalidade, o princípio pode ser excepcionado, assim:

A expressão 'sempre que possível' cabe como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva. Dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados²¹³.

Costa, por sua vez, restringe a aplicação do princípio da capacidade contributiva a depender do campo de atuação do Estado frente ao tributo instituído, pois:

O princípio da capacidade contributiva aplica-se somente aos tributos não vinculados a uma atuação estatal, vale dizer aos impostos, e assim também às contribuições sociais e aos empréstimos compulsórios, quando a materialidade de suas hipóteses de incidência assumir a feição daqueles tributos. Afasta-se a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva no que concerne aos tributos vinculados, já que a mesma é um critério absolutamente estranho à atuação estatal considerada como pressuposto da exigência tributária²¹⁴.

Por outro lado, Coêlho diverge do entendimento acima defendido, aduzindo que o princípio da capacidade contributiva pode ser efetivado nas taxas e contribuição de melhoria, por meio do emprego de isenções, remissões e reduções subjetivas do montante a pagar, mesmo que estas duas exações tributárias sejam consideradas vinculadas. Assim comenta este tributarista:

Nas taxas e contribuições de melhoria, o princípio realiza-se negativamente pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e reduções subjetivas do montante a pagar imputado ao sujeito passivo sem capacidade econômica real. É o caso, v.g, da isenção da taxa judiciária para os pobres e a redução ou mesmo isenção da contribuição da melhoria em relação aos miseráveis que, sem querer, foram beneficiados em suas humílimas residências por obras públicas extremamente valorizadoras. Obrigá-los a vender suas propriedades para pagar a contribuição seria impensável e inadmissível, a não ser em regimes totalitários de direita²¹⁵.

Por fim, mister destacar que, nos impostos indiretos, como o IPI e o ICMS, o princípio da capacidade contributiva sofre resistência por alguns doutrinadores devido à dificuldade de mensuração da renda individual do sujeito passivo que, de fato, sofre o ônus tributário.

²¹³ AMARO, op. cit., p. 137.

²¹⁴ COSTA, op. cit., p.102.

²¹⁵ COÊLHO, *apud* MELO, op. cit., p.169.

Kirchhoff, citado por Zilveti, pontua:

O princípio da capacidade contributiva se refere à carga tributária individual, por isso só se aplica a tributos ajustados à situação da renda, de patrimônio e de necessidades da pessoa. Uma tributação indireta que mantém o contribuinte no anonimato do mercado e atribui ao devedor fiscal encargos repassáveis, não é ajustada à capacidade contributiva individual²¹⁶.

Com efeito, a capacidade contributiva pode ser avaliada em dois sentidos: no sentido objetivo ou absoluto e, no subjetivo ou relativo.

Avalia-se no sentido objetivo ou absoluto, quando a tributação recai sobre fonte que indique manifestação de riqueza. Neste sentido, o legislador deve eleger atividades ou eventos que possam gerar receitas para o Estado, que possam ser visualizadas no mundo real.

Costa destaca que neste sentido o princípio funciona como “*pressuposto ou fundamento jurídico do imposto*”, servindo como verdadeira “restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza”²¹⁷.

O sentido subjetivo ou relativo é observado quando o legislador, ao eleger situações individualmente consideradas, avalia quais delas são passíveis ou não de tributação. Nesse sentido, a capacidade contributiva efetiva-se por meio dos limites como o mínimo existencial e a vedação ao confisco, operando como “*critério de graduação de impostos*”²¹⁸.

O ideal é que estes dois sentidos estejam presentes na tributação. Contudo, nos impostos indiretos e reais, o sentido subjetivo não se mostra de fácil identificação, quando se busca atingir o “contribuinte de fato”²¹⁹ do ICMS.

A par destas divergências doutrinárias, debatendo sobre teses favoráveis à observância irrestrita do princípio da capacidade contributiva a todos os tributos, ensina Zilveti:

o dispositivo constitucional encontra melhor aplicação nos impostos pessoais e diretos, porém, é também aplicável aos demais tributos, pois

²¹⁶KIRCHHOF *apud* ZILVETI, op. cit., p.276.

²¹⁷COSTA, op. cit., P.91.

²¹⁸Ibid., p.91

²¹⁹A doutrina costuma diferenciar o contribuinte de direito e contribuinte de fato. Entende-se como contribuinte de fato aquele que suporta o ônus financeiro, normalmente, o consumidor final. O contribuinte de direito seria aquele que tem o dever legal de recolher o tributo.

sem capacidade contributiva, não é possível a exigência de qualquer tributo²²⁰.

Oliveira pontua que “O princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, aplica-se não só aos impostos mas também às demais espécies tributárias”²²¹.

Com efeito, se o princípio da capacidade contributiva surge como meio de efetivação do postulado da igualdade na tributação e, sendo a igualdade um preceito indispensável para se alcançar a justiça e a legitimidade do próprio Poder do Estado, este não pode ser concebido apenas com caráter programático e sofrer restrição.

Neste sentido, a aplicação do princípio da capacidade contributiva na imposição de qualquer tributo, mostra-se não apenas um direito do contribuinte, mas um dever do Poder Público.

O fato é que a imposição tributária sempre se busca associar a capacidade contributiva ao contribuinte final do tributo, de forma individualizada. Entende-se que o consumidor final é quem de fato suporta o encargo tributário, uma vez que, no caso do ICMS, o imposto comporta repercussão.

No entanto, não se deve esquecer do sujeito, que por direito, vincula-se na relação jurídica tributária: a pessoa jurídica.

Frisa-se, é a pessoa jurídica quem, em termos de sanção fiscal, de fato e de direito, descumpra o ordenamento jurídico. É a responsável, juridicamente, pelo ônus tributário e a quem o Poder Público deve direcionar a calibração da multa fiscal.

Em verdade, a grande limitação da aplicação do princípio da capacidade contributiva na tributação do ICMS, em função da dificuldade de apreensão de seu sentido subjetivo ou relativo na imposição tributária, mostra-se superada em relação à graduação da sanção fiscal.

Primeiro, pela fácil identificação do sujeito passivo. Segundo, em sendo as ações fiscais reflexo de fatos jurídicos pretéritos, o Fisco já dispõe, em seu banco de dados, de todas as informações necessárias à correta mensuração da capacidade contributiva do transgressor. Isso porque, ao vivermos em uma era digital, onde a Administração Pública impõe obrigações que devem ser cumpridas

²²⁰ ZILVETI, op. cit., p. 141.

²²¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Direito Tributário: capacidade contributiva- Conteúdo e eficácia. 2. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.p.91.

por meio eletrônico, descabe alegação de dificuldades para aplicação do princípio da capacidade contributiva nas multas fiscais do ICMS.

Ademais, a aplicação do princípio da capacidade contributiva nas multas fiscais do ICMS protege não somente o direito da livre iniciativa, o direito de propriedade, mas, também, equaliza o mercado através de garantias ao crescimento econômico de forma equilibrada, racional e eficiente.

O fato é que, a partir do momento que a Administração Pública passa a adotar, nas multas fiscais do ICMS, o princípio da capacidade contributiva, aquela garante os dois atributos da capacidade contributiva: a efetividade e a atualidade.

Quanto à efetividade, o princípio da capacidade contributiva assegura que a penalidade atinja a capacidade concreta e real, uma vez que trabalha com os atributos pessoais do infrator.

No que se refere à atualidade, o princípio em comento exige que esta capacidade esteja presente no momento da autuação, pois, embora o ilícito fiscal tenha sido praticado em momento pretérito, a capacidade contributiva que deverá arcar com o encargo tributário é a presente.

Com efeito, é a utilização da capacidade contributiva atual nas multas fiscais do ICMS que irá, de fato, garantir o direito à livre iniciativa e reconhecer o direito à propriedade, evitando que as sanções cheguem ao tão repudiado confisco.

4. UMA PROPOSTA DEGRADUAÇÃO DAS MULTAS FISCAIS PARA O ESTADO DO PARÁ

Como destacado anteriormente, a partir do momento em que é assegurado o direito à livre iniciativa, no qual a atividade laboral desenvolvida passa a ser essencial ao reconhecimento de pertença social, as pessoas tornam-se responsáveis por suas escolhas, aspirações e projetos de vida, respondendo, inclusive, pelo ônus advindo do descumprimento de obrigações tributárias.

Contudo, mesmo que o contribuinte tenha a responsabilidade de arcar com o ônus advindo pelo descumprimento de obrigações, a inobservância de um dever tributário não autoriza um poder sancionador discricionário.

O Estado, salvo motivo que o justifique, não deve impor multa diferenciada para determinado segmento econômico, nem estabelecer valores fixos para o descumprimento de obrigações acessórias, proporcionando que para alguns a penalidade pecuniária se torne demasiadamente pesada, enquanto para outros, assumam um valor irrisório.

Logo, graduar a multa fiscal do ICMS de forma a não violar os direitos fundamentais, requer observar tanto os limites quantitativos, como avaliar se a dosimetria atende aos postulados da proporcionalidade e da igualdade. Para isso, a multa fiscal deve levar em consideração não apenas a função que a penalidade visa atingir, mas a gravidade da infração, mensurando sua necessidade, adequação e proporcionalidade, além de elencar critérios objetivos e subjetivos relativos ao sujeito passivo da obrigação, de forma que a penalidade pecuniária não atinja de maneira desigual os sujeitos infratores.

A preocupação com a graduação da multa fiscal do ICMS, deve-se a algumas especificidades próprias do poder sancionador fiscal. Isso porque, enquanto no Direito Penal a pena, abstratamente estabelecida pelo legislador, possui uma faixa de graduação aberta ao julgador, de forma que este possa calibrar a penalidade, levando em consideração o grau de reprovação social da conduta praticada, a intenção do agente infrator e, em alguns casos, o resultado lesivo; no Direito Tributário, o legislador estabelece a multa fiscal em função da conduta praticada e do resultado lesivo aos cofres públicos. O dolo e a culpa não entram na calibração da multa, pois, salvo previsão na lei, a responsabilidade tributária independe da intenção agente.

Essa especificidade faz com que, atualmente, da forma como vem sendo estruturada a multa fiscal no ICMS, o legislador acabe não avaliando as características do sujeito passivo, diferentemente do que lhe é demandado na esfera criminal.

O fato é que a sanção penal, em regra, por estabelecer uma pena restritiva de liberdade, possibilita ao juiz fixar a penalidade do agente, observando a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social, os motivos, as circunstâncias e consequências do crime²²², permitindo, assim, que a igualdade formal, ou perante a lei, transforme-se em igualdade material, ou na lei. Em outras palavras, a igualdade, antes abstrata, passa a ser constituída a partir do conhecimento da realidade.

Ocorre que as multas fiscais do ICMS, por serem impostas administrativamente, não transferem ao juiz a possibilidade de sua calibração. A falta de conhecimentos técnicos e ausência de competência legislativa para estabelecer a modulação ideal à multa fiscal, o limitam a declarar inválida ou não a multa adotada no caso concreto. Este fato, leva-nos a indagar quem caberá proceder à igualdade material entre os contribuintes, tendo em vista o peso desta igualdade para o cumprimento dos princípios fundamentais? Qual vem sendo a efetiva preocupação do legislador em prestigiar a neutralidade e assegurar a livre concorrência dentro do seu poder sancionador fiscal?

Esta questão recomenda uma acurada análise, uma vez que o art.142 do CTN preceitua:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, **propor a penalidade cabível**. (grifo nosso)

Note que o legislador não parece utilizar uma norma jurídica lógica: dado a ocorrência do fato, deve ocorrer a prestação; dada a não prestação, deve ocorrer a sanção “x”.

O legislador adota a expressão, “propor”, o que leva o intérprete ao entendimento de que este “x” deve observar uma métrica, uma dosimetria capaz de se adequar não apenas a circunstâncias do fato, mas também seus efeitos.

²²² Art. 59 do Código penal.

Ademais, no § 3º do art. 150 do CTN, novamente, o legislador, ao se referir ao lançamento por homologação, no qual o sujeito passivo deve antecipar o pagamento do imposto devido sem prévio exame da autoridade administrativa, preceitua que os atos do sujeito passivo anteriores à homologação, praticados com intuito da extinção total ou parcial do crédito tributário, não influenciam na obrigação tributária, mas serão considerados na imposição da penalidade ou sua graduação.

Contudo, onde está essa métrica, essa graduação, necessária para que a autoridade fazendária proponha a penalidade, em observância ao art. 142 do CTN?

Em verdade, a multa fiscal do ICMS no Estado do Pará ainda não possui uma disposição normativa que estabeleça competência para que a autoridade fazendária realize, com critérios objetivos, a sua graduação.

Nos julgados, verificou-se que o STF prestigia o princípio da proporcionalidade, por meio da aplicação da vedação ao confisco e da proibição do excesso. No entanto, a multa fiscal do ICMS, também, deve ser imposta de forma isonômica entre os contribuintes faltosos, sob pena de tornar-se uma forma indireta de intervenção do Estado na economia, na livre concorrência e no direito individual protegido pelo texto Constitucional.

O fato é, embora os postulados da proporcionalidade e o da igualdade sejam estruturantes para aplicação de princípios e regras, não realizam a dosimetria da multa fiscal propriamente dita. Em verdade, a efetiva graduação da multa fiscal do ICMS requer que se encontrem os elementos que os dê concretude.

No entanto, será possível, a partir do postulado da proporcionalidade e da igualdade, definir sua matriz, posto que, como comentado anteriormente, esses dois postulados fornecem as diretrizes de uma estrutura elementar da multa fiscal, uma vez que vêm alicerçar as garantias constitucionais àqueles que estão submetidos ao poder estatal.

Isso significa dizer, em outras palavras, que a dosimetria da multa fiscal deverá ser informada por uma mescla de proporcionalidade e isonomia. Logo, é possível definir a seguinte expressão:

Multa Fiscal = Postulado da proporcionalidade x Postulado da igualdade

O postulado da proporcionalidade será aplicado com a adequação da multa à violação cometida, tendo em vista o tipo de obrigação e a gravidade da conduta praticada, mensurando, por meio do estabelecimento de uma régua de calibração, a intensidade do descumprimento, além de observar os critérios individuais que passam a reconhecer situações atenuantes e agravantes do agente infrator.

O postulado da igualdade deverá ser concretizado pela eleição do princípio da capacidade contributiva do contribuinte como critério de *discrímen*, uma vez que este se mostra apto a observar o vínculo de correlação lógica com os valores prestigiados na Constituição, especialmente, por meio da garantia de um tratamento isonômico aos que se encontram em situação equivalente, em respeito ao art. 150, II da Constituição Federal.

4.1 A APLICAÇÃO DO POSTULADO DA PROPORCIONALIDADE

Em atenção ao postulado da proporcionalidade, na dosimetria da multa fiscal do ICMS, deve haver proporção entre a gravidade da conduta violadora e a pena aplicada.

Sabe-se que “A norma que estipula a sanção descreve o fato antijurídico no seu antecedente, e a providência desfavorável ao autor do ilícito (sanção) no seu consequente”²²³. Desta forma, é em função do fato infracional que nasce, como consequência, a aplicação da penalidade tributária.

No poder sancionador tributário a obrigação tributária poderá derivar tanto pelo descumprimento de uma obrigação principal, como pelo descumprimento de uma obrigação de caráter instrumental.

Uma obrigação tributária é dita principal quando a lei, definindo uma situação abstrata como hipótese de incidência, impõe ao contribuinte o dever de pagar aos cofres públicos o valor do tributo, sempre que ocorrido o seu fato gerador em sentido concreto.

As obrigações acessórias são deveres instrumentais, destinadas a facilitar o controle do Estado sobre a arrecadação e fiscalização dos tributos. Estes deveres podem ser imputados ao contribuinte sem que derivem, necessariamente, da obrigação de pagar o tributo.

²²³CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.574

De proêmio, faz-se razoável perceber que o contribuinte deverá ser mais apenado pelo descumprimento de uma obrigação principal do que pelo descumprimento de uma obrigação acessória, pelo simples fato daquela propiciar maior lesão aos cofres públicos.

Pode ocorrer, contudo, de uma mesma conduta praticada pelo contribuinte o obrigar, tanto ao cumprimento de uma obrigação principal como a uma obrigação acessória. Por exemplo, ao realizar a venda de uma mercadoria sujeita ao imposto estadual, o contribuinte está obrigado ao recolhimento do ICMS (obrigação principal) e de emitir uma Nota Fiscal eletrônica (obrigação acessória), que é o documento fiscal que deverá conter todas as informações necessárias ao controle e fiscalização dos valores recolhidos aos cofres públicos. Nesta situação, o não cumprimento dessas obrigações não deve ensejar a lavratura de AINFs individualizados, um pela falta de recolhimento do ICMS e outro, pela não emissão de documento fiscal. Isso porque, quando uma obrigação acessória for considerada decorrência lógica da principal, aquela ficará absorvida por esta última²²⁴.

No entanto, existe a possibilidade de o descumprimento de um dever instrumental não repercutir no valor do imposto devido. Neste caso, a multa imposta é denominada de autônoma, uma vez que não funciona como acessória de uma obrigação principal. Esta seria a situação, por exemplo, de o contribuinte ser autuado pela falta de emissão de documento fiscal, quando a operação em si seja imune à tributação.

Desta forma, obrigações que não causem dano considerável à Fazenda Pública não devem ser apenadas da mesma forma que obrigações que possam repercutir no *quantum* devido do imposto.

Após a avaliação do tipo de obrigação, parte-se para a avaliação da conduta praticada.

Como foi possível observar na infringência relativa ao descumprimento de envio de DIEF, a penalidade máxima adotada para a falta de envio da declaração era a mesma aplicada no caso de atraso na sua entrega. Contudo, é evidente que o simples atraso na entrega da declaração não pode receber a mesma pena de uma

²²⁴ § 2º do art. 78 da Lei nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989. “§ 2º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa prevista para o descumprimento da obrigação principal, sempre que o descumprimento da obrigação principal for uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória.”

conduta decorrente da falta de envio, a qual tem aptidão para resultar na falta de pagamento do imposto devido.

Ademais, como já ressaltado anteriormente, as obrigações que não repercutem no valor do imposto devido não têm como levar em consideração o valor das vendas, pois estão relacionadas à conduta. Nada obsta, porém, que estas multas autônomas possam ser estabelecidas a depender da faixa de faturamento anual do estabelecimento, a fim de cumprir satisfatoriamente com a função para as quais foram estabelecidas.

Por outro lado, sabe-se que o legislador, ao criar as figuras típicas de infração, sejam elas decorrentes do descumprimento de uma obrigação principal ou acessória, deve diferenciar as situações em que seja irrelevante comprovar o ânimo do contribuinte em não realizar o recolhimento do imposto até o limite final do prazo, daquelas em que o sujeito passivo omite, propositalmente, algumas receitas com o objetivo de recolher quantia menor que a devida. É evidente que as condutas infracionais praticadas com *ânimus* de dificultar, sonegar ou fraudar deve ser mais apenada que àquela que não usa tais expedientes.

Ocorre que, definir uma infração com o *animus* de sonegar, fraudar ou praticada sob conluio, significa afirmar que o contribuinte praticou a infração como dolo atuando como elemento imprescindível em sua conduta típica. Este fato acarreta um ônus para a autoridade fiscal, que passará a ter de exhibir fundamentos concretos em que se evidenciem o nexos causal entre a conduta praticada pelo contribuinte e o resultado de fato produzido.

No entanto, para uma infração de mera ausência no recolhimento do imposto, a simples existência material do fato já se mostra capaz de efetivar a sua comprovação, quando inexistente o dolo na conduta típica.

Em verdade, as multas por sonegação de tributo, de uma forma geral, já devem ser desincentivadoras, pois, como afirma Martins, intentam para que o contribuinte não volte mais a praticar a mesma conduta. Contudo, além da função de punir, tais multas, quando visam desestimular condutas praticadas com o *animus* de sonegar, fraudar ou praticada sob conluio, buscam um *plus* que é justamente para desincentivar a prática do mesmo ato no futuro.

Desta forma, o postulado da proporcionalidade poderá fornecer pontos de equilíbrio importantes, pois a multa por infrações tributária deverá ser aplicada de maneira adequada, dentro do estritamente necessário, de forma a não afetar a

sobrevivência da atividade econômica, além de ser proporcional com a gravidade da infração cometida, pois, é na certeza de resposta proporcional à conduta e ao infrator, com critérios previamente definidos, que se distingue uma sanção jurídica, de uma sanção social²²⁵.

Assim, podemos calibrar a gravidade do descumprimento, estabelecendo uma régua de intensidade, do tipo: leve, média ou grave.

Multas que não reflitam no recolhimento do imposto seriam consideradas de intensidade leve. Multas que envolvam obrigações principais, mas sem o *animus* de enganar a administração tributária seriam de intensidade média, enquanto as condutas que são praticadas com intuito de dificultar, sonegar, fraudar ou realizadas em conluio serão apenas com uma multa de intensidade grave.

TABELA 4 - Percentual em função do tipo e gravidade da conduta praticada
(continua)

Tipo de obrigação descumprida	Intensidade	Base de cálculo	Percentual (%)
Obrigação acessória autônoma	Leve	UPF-PA → estabelecida por faixa de faturamento	Até o sublimite do Simples Nacional = 10.000 UPF-PA; acima do sublimite do SN até o dobro do sublimite do SN = 20.000 UPF-PA; Acima do dobro do sublimite do SN = 40.000,00 UPF-PA.
Obrigação acessória com repercussão no imposto a pagar	Média*	UPF-PA → estabelecida por faixa faturamento	Até o sublimite do Simples Nacional = 12.000 UPF-PA; acima do sublimite do SN até o dobro do sublimite do SN = 24.000 UPF-PA; Acima do dobro do sublimite do SN = 48.000,00 UPF-PA.
Obrigação principal	Grave	% sobre o valor do imposto devido	25

²²⁵BOBBIO, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. 5 ed. São Paulo: EDIPRO, 2014. p.159

(conclusão)

Tipo de obrigação descumprida	Intensidade	Base de cálculo	Percentual (%)
Obrigação principal praticada com dolo, simulação, fraude ou conluio	Gravíssima	% sobre o valor do imposto devido	50

Fonte:Da autora

*esta multa deverá receber uma graduação maior àquela atribuída por decorrência do descumprimento de uma obrigação acessória autônoma.

Ademais, com base em critérios individuais relativos ao sujeito passivo, estabelecendo a individualização da pena em matéria tributária, poderá ser graduada a gravidade da conduta com uma tabulação que considere situações agravantes e situações atenuantes para a sanção. As situações agravantes e atenuantes somente podem ser levadas em consideração no momento da ação fiscal, pois acrescem ou diminuem a graduação da multa, a depender de informações constantes no Sistema Integrado da Administração Tributária-SIAT do Estado do Pará.

Como situações agravantes podemos ter: a reincidência, benefícios fiscais vigentes, inobservância de notificações prévias da fiscalização, inclusive às consultas tributárias formuladas pelo contribuinte.

Conceitua-se reincidência como sendo a prática reiterada da mesma conduta violadora da lei, dentro de período inferior a cinco anos, quando tal infringência já havia sido objeto de procedimento fiscal, com trânsito em julgado de decisão na esfera administrativa²²⁶.

Por outro lado, contribuintes que recebem tratamento diferenciado, muitas vezes com benefícios fiscais que já tornam suas atividades mais atrativas, necessitam atuar com uma maior responsabilidade, daí merecer maior reprovação o fato de terem descumprido obrigações tributárias, pois, ao receber estes benefícios, o Estado deixa de arrecadar, transformando esses recursos em renúncia de receitas no orçamento estadual e, com isso, retira receitas que poderiam ser transformados em políticas públicas para toda a sociedade.

²²⁶ § 1º do Art. 5º, da Lei nº 6.182/98 c.c § único do art. 731 do Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.

A inobservância de notificações prévias ou de condutas que necessitam ser cumpridas em função de consultas formuladas, também, devem impor um ônus maior para o contribuinte em virtude da proteção que a lei lhe conferiu no momento da consulta, como: o impedimento de ação fiscal pelo prazo de 30 dias; a exclusão da punibilidade quanto às infrações meramente formais; a suspensão do curso dos tributos não vencidos à data em que foi formulada a consulta e o caráter de denúncia espontânea, excluindo a multa de ofício, no caso de resultar imposto a ser recolhido e o contribuinte efetuar o pagamento em 30 dias²²⁷.

Como situações atenuantes: o cumprimento de notificação prévia da fiscalização, o cumprimento de obrigações acessórias (caso esteja sendo atuado por obrigação principal), crescimento na receita sujeita ao ICMS; inexistência de imposto a recolher (caso seja atuado por descumprimento de uma obrigação acessória).

A atenção do contribuinte em atender as notificações prévias da fiscalização demonstra não apenas consideração com as disposições legais, mas prestigiam a boa-fé do contribuinte.

O crescimento na receita sujeita ao ICMS, reduzindo a penalidade do contribuinte faltoso, também, passa a ser fomentado, demonstrando que o Estado está atento à necessidade de uma parceria constante com atividades importantes para o incremento da economia da região.

TABELA 5 -Percentual em função das características do sujeito passivo²²⁸

(continua)	
Situações Agravantes	(+) %
1- Reincidência	10
2- Concessão de benefícios fiscais vigentes	5
3- Inobservância de notificações prévias, inclusive em resposta a consultas tributárias	5
Situações Atenuantes	(-) %

²²⁷ Art. 57, I, II, III e IV da Lei nº 6.182/98.

²²⁸ Todos os critérios relacionados deverão ser parametrizados pelo sistema da Secretaria, de forma a não permitir subjetivismos em sua graduação.

	(conclusão)
1- Cumprimento de notificações prévias	5
2- Cumprimento de obrigações acessórias (em se tratando de autuação de obrigação principal)	5
3- Crescimento nas receitas sujeitas ao ICMS	5
4- Inexistência de imposto a recolher (caso seja autuado por descumprimento de uma obrigação acessória)	5

Fonte: Da autora

Portanto, a penalidade base deverá ter a mesma quantificação a todos os contribuintes faltosos, uma vez que todos praticam a mesma conduta. No entanto, será alterada a depender das situações atenuantes e agravantes de cada sujeito passivo.

Com efeito, a importância desta graduação, como bem destaca Pontes, é que uma vez “previstas na lei as circunstâncias atenuantes e agravantes da sanção tributária, o Poder Judiciário poderá e deverá verificar se a sanção imposta atende àquelas hipóteses legais, podendo deste juízo resultar uma redução da sanção aplicável”²²⁹.

Assim, a multa fiscal deverá ser proporcional à gravidade da violação e adequada ao fim objetivado pela norma, de forma a desencorajar a prática da infração, sem excessos, dentro da medida necessária a inibir o descumprimento sem destruir a atividade econômica.

Logo, a penalidade base de uma obrigação principal, com a aplicação do postulado da proporcionalidade no ICMS, deverá ser definida pela expressão:

$$PBaPP = PB + (SAG - SAT)$$

Onde as variáveis representam:

PB = pena base;

SAG = situações agravantes;

SAT = situações atenuantes

²²⁹ PONTES. p.149.

4.2 A APLICAÇÃO DO POSTULADO DA IGUALDADE

Sendo a finalidade imediata da tributação a proteção de direitos fundamentais, o poder sancionador relativo ao seu descumprimento deverá ser estruturado de forma a observar esses mesmos direitos, sujeitando-se aos mesmos limites que envolvem o poder tributante, de forma a não retirar a força dos direitos individuais protegidos pela Constituição.

Ocorre que a Constituição, alicerçada sobre a dignidade da pessoa humana, limita a tributação sobre aqueles que possam com ela arcar e orienta, com base no art. 150, II, que os contribuintes “sejam chamados a contribuir de modos distintos, indicados a partir de critérios legítimos, constitucionalmente autorizados, a tal finalidade discriminatória”²³⁰.

Assim, da mesma forma que a igualdade em matéria tributária vem a limitar tratamentos tributários discriminatórios, esta igualdade exige que o Estado estabeleça uma multa fiscal do ICMS sem favorecer a determinado segmento econômico, impedindo uma intervenção, de forma indireta, na livre iniciativa, vindo a desestimular a atividade econômica.

A igualdade, também, exige que a multa fiscal do ICMS resulte igual impacto entre estabelecimentos com equivalente faturamento, de forma a não afetar a concorrência.

Isso porque, “a penalidade é justa na medida em que as próprias forças da operação ou bem inquinados possam responder por ela, sendo confisco tudo o que ultrapassar aquele limite”²³¹.

Com efeito, a igualdade demanda uma estrutura ao poder sancionador tributário na qual o Estado, ao confrontar a mesma infração praticada por sujeitos passivos distintos, utilize um critério de comparação que propicie, ao final, igual perda econômica, posto que a multa, por ser uma penalidade pecuniária, produz impacto sobre a atividade econômica, com maior ou menor intensidade, a depender da receita da empresa com a atividade sujeita à tributação.

Portanto, esse critério de comparação, que auxiliará na aplicação do postulado da igualdade na dosimetria da multa fiscal do ICMS, deve levar em consideração a capacidade contributiva do sujeito infrator, pois em sendo a sanção

²³⁰ VAREJÃO. P.132

²³¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Da Sanção Tributária. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.71.

estabelecida em função do descumprimento de um dever tributário que incide sobre o patrimônio, nada mais natural que esta multa incida sobre o mesmo patrimônio produzido por aquele ato desviante.

Assim, sendo a capacidade contributiva, para fins de definição da tributação do ICMS, dada pela receita com mercadorias ou serviços sujeitos a este imposto, a multa fiscal do ICMS, estabelecida em decorrência do descumprimento de uma obrigação principal, deve incidir sobre esta mesma base de cálculo.

No entanto, estabelecer uma multa calculada por meio de um percentual sobre o valor da operação com mercadorias ou serviços não significa que foi apreendida a capacidade contributiva do sujeito transgressor. Isso representa apenas que a multa foi calculada de maneira proporcional.

Logo, faz-se necessário utilizar um índice que espelhe a capacidade que a pessoa jurídica possui para arcar com a tributação do ICMS. Este índice deverá fazer parte da matriz que será adotada para a penalidade, e que incidirá sobre o valor do imposto devido, relativo à operação ou prestação de serviço, a fim de refletir a capacidade do contribuinte produzida com sua atividade econômica.

Dentro deste escopo, este índice pode ser extraído dos dados que compõem o Lucro Operacional Bruto do período, imediatamente anterior ao da realização da ação fiscal, cuja base envolve todas as receitas com vendas de mercadorias ou serviços sujeitos ao ICMS, subtraído do valor a recolher de imposto (ICMS) e contribuições incidentes sobre as vendas ou prestações de serviço (PIS e COFINS), das vendas canceladas ou devoluções com vendas, dos abatimentos incondicionais e do custo das mercadorias vendidas (CMV).

Assim temos:

RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Vendas de Produtos
Vendas de Mercadorias
Prestação de Serviços
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
Devoluções de Vendas
Abatimentos
Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas
= RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA

(-) CUSTOS DAS VENDAS
Custo dos Produtos Vendidos
Custo das Mercadorias
Custo dos Serviços Prestados

= RESULTADO OPERACIONAL BRUTO

Importante destacar que o Lucro Bruto Operacional²³² é obtido no exame da escrita fiscal do contribuinte. Ou seja, por meio de informações fornecidas pelo próprio sujeito passivo, e que se encontram no banco de dados da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Pará.

Ademais, Hoje, com o advento dos documentos fiscais eletrônicos e da Escrituração Fiscal Digital - EFD, muitas informações já estão disponibilizadas para os fiscos, necessitando apenas o seu tratamento em planilhas de auditoria para que se obtenha os dados necessários a encontrar o perfil do contribuinte.

Dividindo o Resultado Operacional Bruto pela somatória de todas as receitas com vendas, é possível obter o índice que representa a eficiência da atividade com venda de bens ou serviços, ou seja, o quanto a empresa consegue obter de margem de lucro com a comercialização de mercadorias ou serviços.

Ser eficiente requer que você consiga, dentro de uma menor receita com vendas, atingir uma lucratividade maior.

Portanto, a margem de lucro é um índice que consegue mensurar o quanto as receitas com vendas ou a prestação de serviço sujeito ao ICMS proporcionam de resultado bruto para que a empresa consiga arcar com as suas despesas operacionais e não operacionais, a fim de que o estabelecimento apresente, ao final, um resultado satisfatório com os objetivos traçados em sua constituição.

No entanto, a capacidade contributiva não corresponde à lucratividade bruta da empresa. Com efeito, se a capacidade contributiva para o ICMS representa a capacidade que dispõe o sujeito passivo para arcar com a referida tributação. Logo, a capacidade contributiva estará justamente no contraponto deste valor.

Graficamente pode-se perceber melhor o que se afirma aqui. Isso porque, a partir da Receita Operacional Bruta até se chegar ao Lucro Operacional Bruto,

²³² O Lucro Bruto Operacional também é definido por Resultado Operacional Bruto.

pode-se fatiar o valor encontrado em duas partes: a primeira, composta de todas as Receitas sujeitas ao ICMS e dos custos incidentes sobre elas; e a segunda, composta pelo efetivo Resultado Operacional Bruto que conterà o valor necessário para a empresa arcar com suas despesas operacionais e não operacionais e, também, contribuir para formação da sua premissa de constituição, a qual, na maioria das empresas, é representada pelo seu lucro²³³.

Receitas Op. Bruta	Lucro Bruto Operacional
Custos incidentes na Receita Op.Bruta	
	Eficiência ou Margem de Lucro

Assim, a capacidade contributiva do contribuinte está justamente no contraponto da margem de Lucro Bruto.

O fato é que o índice ou margem de Lucro Bruto (ILB) de um contribuinte é dado pela expressão:

$$\text{ILB} = \text{Resultado Operacional Bruto} / \text{Receita Operacional Bruta}$$

Desta forma, sabendo que a margem de Lucro Bruto é dado na razão inversa de sua receita com vendas, quanto maior esta receita for, menor será seu índice de lucro bruto e, portanto, maior será a capacidade contributiva do sujeito passivo. Isso significa afirmar que quanto maior for a sua capacidade contributiva, extraída da diminuição da margem de lucro bruto, maior deverá ser a penalidade aplicada, de forma que os contribuintes venham a sofrer, de fato, o mesmo impacto com a multa imposta.

²³³ Nem todos os estabelecimentos tem como finalidade a obtenção de lucro.

Ressalta-se que, em respeito à igualdade, a multa fiscal deve resultar o mesmo impacto entre estabelecimentos com equivalentes faturamentos. Caso contrário, mesmo recebendo a mesma multa, contribuintes com índices de faturamentos díspares acabam sofrendo um ônus diferente, já que a multa fiscal, por ter natureza pecuniária, sobrecarrega o seu patrimônio de forma desigual.

Diferente é o raciocínio adotado para uma pena de restrição da liberdade aplicada no Direito Penal, onde o impacto econômico advindo da penalidade aplicada ao infrator representa um dado estranho na sua graduação. Daí resultar que, para uma mesma conduta praticada, igual será a restrição da liberdade imposta independentemente de o acusado ser rico ou pobre.

Isso porque, o fator de *discrímem* na penalidade penal não reside na capacidade contributiva, mas nas qualidades pessoais do acusado, em função do grau de consciência da ilicitude.

Assim, dentro da linha de entendimento aqui defendida, ao compararmos dois contribuintes que desenvolvam atividades econômicas diferentes, o primeiro que chamaremos de “X” e o segundo, de “Y”, poderemos perceber que o contribuinte “X” pode ter um resultado operacional bruto igual ao de “Y”, caso possua a mesma receita com vendas no período sujeito à comparação, sofra idêntica incidência de carga tributária e os custos das mercadorias vendidas forem iguais. Nesta situação esses dois contribuintes sofrerão igual impacto com a imposição de uma mesma multa fiscal no ICMS.

Contudo, também é possível que ambos atinjam igual lucro operacional bruto, mesmo que um dos contribuintes, embora possuindo maior receita com venda, opere com um custo com mercadoria maior, conforme podemos observar no exemplo abaixo.

CONTRIBUINTE X		CONTRIBUINTE Y	
Receita Operacional Bruta (A)		Receita Operacional Bruta (A)	
Vendas de produto	R\$100.000,00	Vendas de produto	R\$ 80.000,00
(-) Dedução de venda	-	(-) Dedução de venda	-
(-) Abatimento	-	(-) Abatimento	-
Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$30.000,00)	Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$24.000,00)
= Receita Operacional Líquida	R\$70.000,00	= Receita Operacional Líquida	R\$56.000,00
(-) Custos mercadoria	(R\$35.000,00)	(-) Custos mercadoria	(R\$21.000,00)
= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$35.000,00	= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$35.000,00

No entanto, esses dois contribuintes não são iguais, muito embora possuam o mesmo Resultado Operacional Bruto de R\$ 35.000,00.

Ao dividir a Resultado Operacional Bruto (B) pela Receita Operacional Bruta (A) do Contribuinte “X”, é possível verificar que o Índice de Lucro Bruto do Contribuinte “X” é de 0,35, enquanto o Contribuinte “Y” apresenta um Índice de Lucro Bruto de 0,43. Isso significa que o Contribuinte “Y” atinge uma margem bruta maior, mesmo com menor Receita Operacional Bruta. Isso equivale dizer que para cada R\$ 100,00 de venda do contribuinte “X”, ele fatura R\$ 35,00. Em contrapartida, o contribuinte “Y”, para cada R\$100,00 que ele vende, ele fatura R\$ 43,00.

Por outro lado, pode ocorrer que o contribuinte “X” consiga uma maior receita com vendas, de forma que seu Lucro Bruto Operacional seja maior, mesmo que esses dois contribuintes exerçam igual atividade.

CONTRIBUINTE X		CONTRIBUINTE Y	
Receita Operacional Bruta (A)		Receita Operacional Bruta (A)	
Vendas de produto	R\$500.000,00	Vendas de produto	R\$200.000,00
(-) Dedução de venda	-	(-) Dedução de venda	-
(-) Abatimento	-	(-) Abatimento	-
Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$150.000,00)	Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$60.000,00)
= Receita Operacional Líquida	R\$350.000,00	= Receita Operacional Líquida	R\$140.000,00
(-) Custos mercadoria	(R\$140.000,00)	(-) Custos mercadoria	(R\$74.000,00)
= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$210.000,00	= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$66.000,00
Índice → B/A → Índice Lucro Bruto = 0,42		Índice → B/A → Índice Lucro Bruto = 0,33	

Nesta situação, não há como se efetivar uma comparação entre esses dois contribuintes, uma vez que não há entre eles qualquer base relacional. Eles possuem diferentes Receitas com Vendas e diferentes Resultados.

O fato é que, exercendo ou não a mesma atividade e possuindo ou não equivalentes receitas com vendas, caso realizem uma venda no valor de R\$ 320.000,00 e deixem de pagar o imposto devido, qualquer um desses contribuintes, na atual graduação da multa do ICMS no Estado do Pará, estarão sujeitos a multa de 40% sobre o valor do imposto, o que importará no valor de R\$ 21.760,00²³⁴.

²³⁴ Uma venda no valor de R\$ 320.000,00, com mercadorias tributadas pelo ICMS a 17%, deverá recolher R\$ 54.000,00.

Porém, é fácil perceber que eles não serão atingidos de forma isonômica. No segundo exemplo dado, possivelmente, o contribuinte “Y”, que incorreu em um índice de Lucro Bruto de 0,33, caso seja apenado da mesma forma que o contribuinte “X”, terá uma maior dificuldade para arcar com a penalidade devida, muito embora pratique a mesma conduta.

Ademais, caso assim ocorra, é bem provável que este contribuinte “Y” sofra um maior impacto no desenvolvimento de sua atividade econômica, o que, fatalmente, reduzirá a sua disponibilidade financeira para adquirir mercadorias com preços mais competitivos. Logo, uma penalidade que não provoque um impacto no contribuinte observando sua capacidade contributiva, apresenta uma aptidão para intervir na livre concorrência.

Por outro lado, pode-se, também, imaginar que esses dois contribuintes, atuando na mesma atividade econômica, embora apresentem idêntica receita com vendas, apenas um deles, devido às melhores compras realizadas, possua um menor custo com as mercadorias vendidas. Neste caso, este contribuinte, fatalmente, apresentará um resultado operacional bruto maior, conduzindo a um índice de lucro bruto, também, maior.

CONTRIBUINTE X		CONTRIBUINTE Y	
Receita Operacional Bruta (A)		Receita Operacional Bruta (A)	
Vendas de produto	R\$100.000,00	Vendas de produto	R\$100.000,00
(-) Dedução de venda	-	(-) Dedução de venda	-
(-) Abatimento	-	(-) Abatimento	-
Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$30.000,00)	Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$30.000,00)
= Receita Operacional Líquida	R\$70.000,00	= Receita Operacional Líquida	R\$70.000,00
(-) Custos mercadoria	(R\$22.000,00)	(-) Custos mercadoria	(R\$35.000,00)
= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$48.000,00	= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$35.000,00
Índice → B/A → Índice Lucro Bruto = 0,48		Índice → B/A → Índice Lucro Bruto = 0,35	

Isso demonstra que, muitas vezes, um índice de Lucro Bruto maior, também, pode ser reflexo de um maior esforço do contribuinte em produzir, em fechar bons negócios, em exercer sua atividade de mercancia de forma mais produtora. É claro que esta postura não pode nem deve ser desencorajada pelo Estado. Pelo contrário, cabe ao Estado reconhecer o empreendedorismo e estimular a eficiência.

Para isso, o legislador, atento ao planejamento econômico do seu Estado, deverá graduar a sanção de forma que esta abandone suas vestes de repressão e venha a reconhecer o esforço do contribuinte no desenvolvimento de sua atividade, o seu empreendedorismo, reconhecendo este fato, mesmo no momento que estes descumpriu o ordenamento jurídico desde que, de forma não dolosa.

Nesta linha de raciocínio, pode-se afirmar que a aplicação do postulado da igualdade na tributação do ICMS será dada pela expressão:

Postulado da Igualdade = princípio capacidade contributiva no ICMS

Ademais, sabendo que a capacidade contributiva no ICMS (CC ICMS) está no contraponto do índice de Lucro Bruto do contribuinte, teremos:

$$\text{CCICMS} = 1 + (1 - \text{ILBsp})$$

Onde, IBLBsp é definido como sendo o índice de Lucro Bruto do sujeito passivo da autuação.

Ocorre que, conforme ressaltou-se anteriormente, a multa fiscal será uma mescla do postulado da proporcionalidade e o da isonomia. Logo, a multa fiscal do ICMS (MFICMS) para o descumprimento de uma obrigação principal será dada pela expressão:

$$\text{MF ICMS}_{op} = (\text{PB} + (\text{SAG} - \text{SAT})) \times (1 + (1 - \text{ILBsp}))$$

Destaca-se que a Pena base será definida em função do tipo (obrigação principal ou obrigação acessória) e da graduação da pena (leve, média, grave ou gravíssima), de acordo com a política fiscal do Estado do Pará.

No entanto, ressalta-se que, na atual linha de entendimento extraída dos julgados do STF, multa fiscal não deverá exceder ao valor do imposto²³⁵.

Neste sentido, a estrutura da penalidade para uma obrigação principal (Pop) ficará definida por:

$$\text{PBop} = \text{MF ICMS (\%)} \times \text{VI}$$

Onde a Multa fiscal do ICMS não poderá ser maior que o valor do imposto (VI).

No descumprimento de uma obrigação acessória, a multa fiscal do ICMS atenderá o postulado da igualdade ao ser estabelecida em Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará- UPF-PA, de acordo com a faixa de faturamento de sua atividade econômica.

Nesta situação, a pena base e as situações agravantes e atenuantes deverão ser estabelecidas não em percentual (%), mas em UPF-PA, pois, como a obrigação instrumental descumprida não tem relação com o imposto devido, a pena base não deverá ser fixada em função do valor das operações.

Por outro lado, não se mostra adequado que sejam estabelecidas de maneira fixas, pois há necessidade de serem reconhecidas as diferenças entre os sujeitos passivos, de forma a atingir, satisfatoriamente, a função preventiva, repressiva e pedagógica presente na multa fiscal. É, justamente, por meio dessa graduação que se aplicará o postulado da igualdade em uma penalidade acessória.

$$\text{MF ICMSac} = \text{N}$$

Assim, a multa fiscal representa a penalidade de uma obrigação acessória e “N” equivale ao número de UPF-PA, a depender da faixa de faturamento do sujeito passivo.

²³⁵ BRASIL, STF. RE 754554 GO, Rel. Min. Celso de Mello, 20/10/2013. 2ª Turma. ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 27-11-2013 PUBLIC 28-11-2013.

Logo, a penalidade para uma obrigação acessória (Pac) será dada pela expressão:

$$\text{PBac} = \text{MF ICMS ac} = \text{N}$$

Contudo, para que todas essas situações possam ser levantadas, faz-se necessário que as informações sejam prestadas pelos contribuintes. Sabe-se, todavia, que nem todos os contribuintes enviam os dados referentes à EFD ou à DIEF de forma regular²³⁶. Esta omissão de informação, muitas vezes não permite à Secretaria da Fazenda do Estado do Pará extrair o índice efetivo ou real do contribuinte sujeito à auditoria, porém não a impede de utilizar um índice arbitrado. Inclusive, o art. 148 do CTN respalda este tipo de procedimento.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

É evidente que este valor arbitrado deverá ser estabelecido com base nos preços usualmente praticados pela indústria, pelo comércio atacadista, varejista ou pelos prestadores de serviço. Estes valores poderão ser obtidos de informações junto às entidades representativas dos respectivos setores, ou constantes no banco de dados da Secretaria da Fazenda do Estado do Pará, fornecidos por outros contribuintes de segmentos econômicos similares.

Nesta situação, a multa fiscal do ICMS, em função da omissão no envio dos dados da EFD/DIEF, será dada pela expressão:

$$\text{MF ICMS op} = (\text{PB} + (\text{SAG} - \text{SAT})) \times (1 + (1 - \text{ILBse}))$$

²³⁶Atualmente, as empresas optantes do Regime Simplificado de Tributação – Simples Nacional não estão obrigadas à Escrituração Fiscal Digital – EFD. No entanto, seus dados podem ser extraídos, no Estado do Pará, pela Declaração de Entradas Interestaduais- DEI e pelas Notas Fiscais Eletrônicas emitidas.

Onde:

ILBse = Margem de Lucro Bruto do(s) segmento(s) econômico(s) congêneres, disciplinados em lei.

4.3 CASOS PRÁTICOS

Com o escopo de observar como devem ser tratadas as informações disponibilizadas pelos contribuintes à Secretaria de Estado da Fazenda, de forma a atender ao que se propôs ao longo desta pesquisa, ou seja, estabelecer uma dosimetria às multas fiscais do ICMS com uma maior proporcionalidade e isonomia, segundo o princípio da capacidade contributiva, foram projetados três casos práticos hipotéticos, cujos dados possuem uma formatação aproximada aos normalmente enviados ao fisco estadual.

No primeiro caso prático serão trabalhados três contribuintes, que desenvolvem suas atividades no comércio varejista, em um regime normal de tributação. No segundo, será trabalhado o segmento atacadista, cujo recolhimento do ICMS ocorre por meio de substituição tributária. Por último, será analisado como devem ser tratados os dados de uma atividade considerada industrial, na qual realiza vendas tributadas e não tributadas.

Portanto, a finalidade desses casos práticos, além de demonstrar a possibilidade de o Estado extrair, dos dados disponibilizados pelos contribuintes, o índice que irá refletir a capacidade contributiva de cada contribuinte sujeito à fiscalização, também, traz algumas especificidades importantes para o estudo em tela, daí a importância em sua ponderação.

A fim de facilitar a apreensão dos pontos fundamentais que podem ser extraídos de cada caso prático, os cálculos contábeis serão apresentados nos Apêndices.

4.3.1 A capacidade contributiva e a sua relação com a receita operacional bruta

No primeiro caso prático, supõem-se três contribuintes inscritos no Cadastro do ICMS do Estado do Pará, do segmento varejista de calçados – Código Nacional de Atividade Econômica – CNAE – 4782-2/01.

Esses três contribuintes, os quais chamaremos de Alfa, Beta e Gama não possuem atividade secundária²³⁷ e recolhem o ICMS pelo regime normal²³⁸.

Ademais, supõem-se que os mesmos estão com situação cadastral ativa, tendo declarado movimentação econômica ao longo do ano de 2014, devendo ser definidas como válida a última DIEF entregue²³⁹.

A partir do Sistema de Administração Tributária – SIAT o fisco estadual possui acesso aos dados declarados pelos contribuintes em suas DIEFs.

No entanto, considerando que estes contribuintes são usuários de Nota Fiscal eletrônica- NFe e obrigados à Escrituração Fiscal Digital – EFD, com o auxílio do Sistema Business Objects DW, é possível realizar o confronto dos valores informados em DIEF com os documentos eletrônicos emitidos pelos contribuintes inscritos no cadastro do ICMS do Estado do Pará.

Frisa-se, os valores constantes nos documentos eletrônicos emitidos pelos contribuintes ou escriturados em sua EFD, uma vez possuindo certificação digital, garantem autenticidade, integridade e tempestividade às informações prestadas.

Assim, a partir dos dados declarados pelos contribuintes em tela, constantes nos Apêndices A, B e C deste estudo, obtiveram-se as seguintes informações para o contribuintes Alfa, Beta e Gama:

Contribuinte	Receita c/ vendas	CMV	Índice de Lucro Bruto
Alfa (α)	R\$ 2.350.019,26	R\$721.506,73	0,49
Beta (β)	R\$ 4.137.145,78	R\$ 1.584.647,19	0,41
Gama (γ)	R\$ 3.058.446,75	R\$2.302.210,52	0,04

²³⁷ Apenas para facilitar a comparação, será definido como requisito que o contribuinte não desenvolva atividade secundária.

²³⁸ Entende-se por regime normal de recolhimento aquele que se opera segundo as regras de compensação do imposto, onde o valor a ser recolhido corresponde à diferença entre os valores de ICMS debitados na circulação ou fornecimento de mercadorias, nas prestações de serviços de transporte, nas prestações onerosas de comunicação, com os valores de ICMS creditados na entrada de mercadoria, real ou simbólica no estabelecimento do contribuinte, inclusive aquela destinada ao ativo imobilizado ou do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, de acordo com o art. 24 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

²³⁹ A DIEF permite retificação de dados. Neste sentido, em caso de uma ou mais retificações de informações, consideram-se como válidos os últimos valores declarados.

Podemos verificar que, em relação a sua receita com vendas, o contribuinte Beta apresenta um custo de mercadoria maior que o contribuinte Alfa. Enquanto o custo com mercadoria do contribuinte Beta corresponde a 38% do que comercializa, o custo com mercadorias do contribuinte Alfa chega a 31%.

No entanto, o valor das receitas com vendas do contribuinte Beta, sendo maior que o do contribuinte Alfa, acaba por conduzir, também, que este contribuinte apresente maior capacidade contributiva quando comparado ao contribuinte Alfa.

Assim, é possível perceber que o contribuinte Beta, embora possua o índice de Lucro Bruto menor, sendo, portanto, menos eficiente quando comparado ao contribuinte Alfa, terá maior capacidade contributiva para arcar com o ônus de uma penalidade fiscal, sem que a sanção afete a sua disponibilidade financeira para exercer a sua atividade de mercancia.

Em verdade, um contribuinte pode comercializar durante um ano um certo volume de mercadorias, obtendo um alto índice de Lucro Bruto, sinalizando, assim, uma elevada eficiência. No entanto, outro contribuinte, embora possua uma eficiência menor, pode obter um resultado econômico muito maior, caso seu volume de vendas seja consideravelmente superior àquele.

Desta forma, a primeira importante informação extraída deste caso prático é que um contribuinte com maior receita operacional bruta, tende a apresentar maior capacidade contributiva.

Portanto, a maior ou menor capacidade contributiva para o ICMS não deve ser vista apenas em termos de eficiência, mas em função do retorno econômico ou da lucratividade advinda com a atividade produtiva, resultado do usufruto da infra estrutura econômica e social que a presença estatal lhe proporciona.

Com efeito, será com fundamento nesta presença estatal, necessária para o reconhecimento e preservação de direitos, que, como será possível constatar no contribuinte Gama, o Estado irá corrigir desequilíbrios na livre concorrência e proteger o ordenamento tributário.

Isso porque, a margem de Lucro Bruto encontrado na Demonstração do Resultado do Exercício do contribuinte Gama, constante do Apêndice C, é interessante, pois facilmente constata-se que os dados fornecidos em DIF, provavelmente, não espelham a realidade, uma vez que suas despesas

operacionais não conseguem ser satisfeitas, no período de um ano, com apenas R\$ 124.668,52.

Isso porque, a realização de simples testes no índice de rotação de seus estoques²⁴⁰ ou na conta de fornecedores fatalmente irão atestar problemas nos lançamentos contábeis da empresa.

Logo, parametrizar o Sistema da Administração Tributária de forma a ser extraída a margem de Lucro Bruto do contribuinte, mostra-se, também, uma importante ferramenta para sinaliza, ao próprio fisco, que os dados informados pelo contribuinte Gamanão são confiáveis, propiciando, o arbitramento do crédito tributário, nos termos do art.45 do Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001 e art 148 do CTN.

Portanto, é possível perceber que, neste caso, o arbitramento nem sempre deve ser lido como um instrumento perverso, mas sim, uma importante ferramenta a resguardar a isonomia fiscal entre os contribuintes, de forma a não proporcionar benefícios aos contribuinte que fazem uso de escrituração fraudulenta, fato que, sem dúvida, viria a prejudicar a livre concorrência.

Ademais, por oportuno, destaca-se que os dados para extração do Lucro Bruto foram obtidos, com base nos valores informados durante todo o exercício de 2014. Contudo, a depender do critério a ser definido, poderá ser extraído o Índice do Lucro Bruto de um período menor. Em verdade, quanto mais próximo este índice da data da auditoria, mais atual será a capacidade contributiva do contribuinte.

4.3.2A capacidade contributiva e a exigência da progressividade na sua calibração

No segundo caso prático a ser analisado supõem-se as mesmas premissas utilizadas anteriormente, mas, agora, observaremos, como atividade principal o CNAE – 4674-5/00 - Comércio Atacadista de Cimento.

Nesta nova situação hipotética, os contribuintes receberão a denominação fictícia de “Delta” e “Épsilon”.

²⁴⁰ Levantamento capaz de medir quantas vezes a empresa vende seus estoques em um dado período de tempo.

Após o tratamento dos dados informados em DIEF pelos contribuintes Delta, constante no Apêndice D e, dos valores informados pelo contribuinte Épsilon, constantes no Apêndice E, obtiveram-se as seguintes movimentações fiscais:

Contribuintes	Receita c/ vendas	CMV	Índice de Lucro Bruto
Delta (δ)	R\$ 98.749.528,54	R\$ 57.358.102,86	0,29
Épsilon (ϵ)	R\$ 21.326.812,04	R\$ 12.868.989,77	0,32

De proêmio, o fato de a receita com vendas do contribuinte Delta ser maior do que a do contribuinte Épsilon já parece sinalizar, conforme pontuado no caso prático anterior, que o contribuinte Delta possui uma maior capacidade contributiva.

No entanto, é perceptível que os índices de Lucro Bruto não apresentam valores muito distantes, muito embora as receitas com vendas desses dois contribuintes sejam bastante díspares. O fato é que a tributação incidente sobre as operações de Delta acaba por reduzir a diferença em termos proporcionais.

Em verdade, conforme demonstrado no Apêndice D, ao se aprofundar a análise sobre os valores informados, observamos que enquanto o contribuinte Delta sofre uma tributação de 13% de tudo que comercializa, comparado aos 7% do contribuinte Épsilon, aquele consegue um custo de comercialização ou produção menor.

Logo, no caso em tela, é possível afirmar que o contribuinte Delta possui maior capacidade contributiva que o contribuinte Épsilon e poderá sofrer, ao final, maior sanção em sendo autuado em função do descumprimento de uma obrigação tributária.

No entanto, nos Apêndices D e E observa-se que enquanto o Resultado Operacional Bruto de Delta é de R\$ 28.438.867,56, o Resultado Operacional Bruto de Épsilon é de R\$ 6.912.111,50. Ou seja, mais de quatro vezes superior ao de Épsilon.

Assim, este caso prático é importante para observar que a aplicação do princípio da capacidade irá necessitar, também, de uma régua de graduação que observe a progressividade em sua aplicação.

Isso porque, quando se trabalha com a utilização de índices em percentuais, pode-se obter, por exemplo, um valor de 20% em várias situações. Em verdade, o percentual de 20% pode ser obtido da divisão de 100 por 50, da divisão de 40 por 20; da divisão de 60 por 30 e, em muitas outras combinações. Logo, a correta aplicação da capacidade contributiva requer um estudo que irá perpassar pela progressividade.

4.3.3 A capacidade contributiva não se confunde com capacidade econômica

No terceiro e último caso prático, analisam-se dois contribuintes que desenvolvem suas atividades no CNAE – 16 102-01 – Serraria com desdobramento de madeira. Essa atividade como beneficia a madeira, modificando a sua apresentação com vistas à comercialização do produto, é considerada atividade industrial²⁴¹.

Neste exemplo, teremos dois contribuintes, os quais chamaremos de Zeta e Teta.

Após o tratamento dos dados informados em DIF por esses dois contribuintes, teremos:

Contribuintes	Receita c/ vendas	CMV	Índice de Lucro Bruto
Zeta (ζ)	R\$ 1.987.118,05	R\$ 328.301,25	0,65
Teta (θ)	R\$ 3.246.531,82	R\$ 1.703.318,80	0,31

Assim, segundo as informações prestadas pelo contribuinte Zeta, constantes no Apêndice F, é possível observar que este realiza operações de exportação. Este fato merece ser pontuado, pois, conforme destacado anteriormente, a capacidade contributiva não é sinônimo de capacidade econômica. É possível o contribuinte ter capacidade econômica, mas não possuir capacidade contributiva para a tributação do ICMS.

²⁴¹ Art. 4º da Lei nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do Imposto sobre produtos Industrializados - RIPI)

Isso porque, um contribuinte pode decidir abrir um estabelecimento para comercializar mercadorias sujeitas ao ICMS como, também, realizar prestação de serviço que esteja sujeito à incidência do ISS. Logo, este contribuinte possui capacidade econômica para o exercício destas atividades, bem como, também, possui capacidade contributiva para arcar com o ônus tributário desses dois impostos.

No entanto, caso opte por apenas realizar a atividade de prestação de serviço sujeito à incidência do ISS, este contribuinte, embora possua uma capacidade econômica, não apresentará capacidade contributiva para o recolhimento do ICMS.

Desta forma, o índice de Lucro Bruto apto a reproduzir a capacidade contributiva do sujeito passivo requer, também, ajustes, de forma a diferenciar a efetiva capacidade do contribuinte para arcar com o ônus tributário do ICMS, da sua capacidade econômica geral que decorre pelo exercício de sua atividade.

Em outras palavras, significa dizer que devem ser excluídas as receitas com vendas que, por força constitucional, não estejam sujeitas à incidência do imposto estadual. Isso envolve, inclusive, observar as situações amparadas por imunidade constitucional.

Desta forma, pode-se afirmar que as receitas imunes à tributação, por servir de proteção aos direitos de liberdade ou a interesses econômicos-sociais, também não devem servir de base de cálculo ao poder sancionador.

Com efeito, se o poder de tributar confere ao ente público o exercício do poder de sancionar, e se a justificativa para tal competência surge em função da importância destas receitas para os cofres públicos, não há argumentação para que o Estado leve em consideração, na calibração do seu poder sancionador, as receitas com as vendas de mercadorias destinadas à exportação, se tais receitas já foram afastadas da imposição tributária pelo próprio texto constitucional. Portanto, pode-se pontuar que a Constituição, ao mesmo tempo em que confere competência ao ente público, já dita-lhe o espaço de sua incompetência.

Em síntese, as receitas tributárias obtidas de operações com mercadorias destinadas à exportação não devem ser levadas em consideração quando se desejar extrair o índice de Lucro Bruto para efeito de capacidade contributiva.

No entanto, da mesma forma que estas receitas devem ser apartadas, os insumos referentes a estas mercadorias não podem ser levados em consideração na

mensuração de sua capacidade contributiva. O mesmo raciocínio deverá, também, ocorrer com os gastos incorridos que deverão sofrer uma redução proporcional às saídas destinadas ao comércio exterior.

Para medir este percentual, basta dividir o valor obtido com as vendas realizadas com fins à exportação do total das receitas com vendas apuradas pelo contribuinte Zeta.

Todo esse raciocínio se faz necessário, pois, defende-se que cada imposto, para ser exigido, em respeito ao art. 145 § 1º da Constituição Federal, deve respeitar o princípio da capacidade contributiva. Desta forma, cada imposto possui a sua capacidade contributiva individualizada. Ou seja, a capacidade contributiva ao ISS é diferente da relativa ao ICMS, que, também, deve ser apartada da utilizada à cobrança do Imposto de Renda.

Este entendimento defendido, remete-nos a refutar a adoção da Margem de valor Agregado - MVA para quantificação da capacidade contributiva ao ICMS, pois, em sendo a MVA apurada ao final das receitas operacionais não se mostrar a maneira mais adequada a esta aferição, uma vez que irá envolver despesas que deverão aferir outras capacidades contributivas, como a do IRPJ, por exemplo.

4.3.4 A aplicação atual das Multas fiscais do ICMS no Estado do Pará e a nova proposta de graduação

Com o escopo de verificar a nova proposta de graduação das multas fiscais do ICMS no Estado do Pará, toma-se, como modelo, este último exemplo prático comentado.

É possível observar no Apêndice F que o contribuinte Zeta, em 2014, informou que suas receitas com vendas, incluindo às destinadas à exportação, importaram em R\$ 9.548.176,33 e, no Apêndice G, que o contribuinte Teta declarou ter comercializado o valor de R\$ 9.504.582,30.

Aparentemente, ambos os contribuintes apresentam equivalentes valores de saída. No entanto, verificamos que os dois contribuintes em comento apresentaram capacidade contributiva díspares. Assim, indaga-se: qual o indicador poderia comprovar que os contribuintes, da forma como demonstrado nesta pesquisa, possuem capacidade contributiva diferentes? Seria o capital social da sociedade empresarial? Poderia ser adotado apenas o volume comercializado?

Ocorre que, salvo determinadas atividades econômicas, como por exemplo, Distribuidor de Combustíveis, Transportador-Revendedor-Retalhista - TRR e Posto Revendedor Varejista de Combustíveis²⁴², com fundamento na livre iniciativa, não é estabelecido um valor mínimo para abertura de uma empresa. Logo, o capital social nem sempre será um bom indicativo para se aferir a capacidade contributiva de um contribuinte.

O volume comercializado, como verificamos acima, também, não consegue, isoladamente, nos sinalizar para esta diferença.

O fato é que, no modelo atual de tributação adotado pelo Estado do Pará, caso esses dois contribuintes sofram uma ação fiscal e tenha sido verificada a falta de recolhimento de ICMS, cujo imposto não recolhido, importa no valor de R\$ 200.000,00, já com os acréscimos moratórios, esses dois contribuintes serão autuados da mesma forma. Ou seja, a multa fiscal atual no Estado do Pará é dada pela expressão:

$$\text{MFa ICMS op} = (\text{PB} + \text{SAG}) \times \text{VI}$$

Onde:

MFa ICMS = multa fiscal atual do ICMS;

PB = pena base;

SAG = situação agravante;

VI = Valor do imposto devido.

Assim, sabendo que a multa fiscal do ICMS, para o descumprimento de uma obrigação tributária pelo contribuinte é de 40%, teremos, para os contribuintes Zeta e Teta, os seguintes valores de multa.

Multa Fiscal contribuinte $\zeta = (40\%) \times \text{R\$ } 200.000,00$

Multa Fiscal contribuinte $\zeta = \text{R\$ } 80.000,00$

²⁴² Art. 141, I, "a" e "b" do Decreto nº 4.676 de 18 de junho de 2001.

Multa Fiscal contribuinte $\theta = (40\%) \times R\$ 200.000,00$

Multa Fiscal Contribuinte $\theta = R\$ 80.000,00$

Ademais, um dos poucos critérios adotados pela lei atual do Estado do Pará para distinguir os contribuintes é a reincidência. Contudo, caso ambos sejam reincidentes, o valor da multa fiscal passará para:

Multa Fiscal contribuinte $\zeta = (40\% + 20\%^{243}) \times R\$ 200.000,00$

Multa Fiscal contribuinte $\zeta = R\$ 120.000,00$

Multa Fiscal contribuinte $\theta = (40\% + 20\%) \times R\$ 200.000,00$

Multa Fiscal Contribuinte $\theta = R\$ 120.000,00$

Portanto, não há qualquer análise em relação ao impacto desta multa sobre o sujeito passivo. Este fato prejudica a função que a multa visa alcançar, afrontando a isonomia, a concorrência e a livre iniciativa.

Então, seria possível aferir, a partir do índice de Lucro Bruto, a sua capacidade contributiva, conforme defendido neste estudo?

Defende-se que a resposta é afirmativa. Isso porque, adotando o modelo proposto a partir do índice de Lucro Bruto do contribuinte, ainda sem indagações acerca da reincidência ou de outras situações agravantes ou atenuantes, mas observando apenas a capacidade a contributiva dos contribuintes no cálculo da multa, já é possível observar uma profunda diferença entre suas autuações.

Contribuinte	Multa Fiscal com adoção da Capacidade contributiva
Zeta (ζ)	R\$ 67.500,00
Teta (θ)	R\$ 84.500,00

Agora, com base no modelo sugerido ao Estado do Pará, o qual passa a observar outras variáveis e não apenas a reincidência para adequar a conduta à infringência, como proposto nesta pesquisa, de forma a resultar em uma pena mais igualitária e proporcional, teremos, considerando as seguintes variáveis:

²⁴³ A reincidência, na legislação do ICMS do Estado do Pará, agrava a multa fiscal em 50%.

- 1- Sabendo que ambos os contribuintes são reincidentes;
- 2- Que os dois contribuintes não atenderam às notificações prévias;
- 3- Os dois contribuintes apresentaram um crescimento das receitas sujeitas ao ICMS.

Logo, encontraremos para os contribuintes Zeta e Teta, os seguintes valores de autuação:

Contribuinte	Multa Fiscal com adoção da Capacidade contributiva
Zeta (ζ)	R\$ 94.000,00
Teta (θ)	R\$ 118.400,00

Em verdade, verificou-se que o contribuinte Zeta declarou ter comercializado o valor de R\$ 9.548.176,33 e o contribuinte Teta declarou ter comercializado o valor de R\$ 9.504.582,30. Portanto, embora tenham comercializado valores próximos, seus índices são bem diferentes.

Pelos índices de Lucro Bruto é possível verificar que o contribuinte Zeta é mais eficiente que o contribuinte Teta. Este fato conduz a que o contribuinte Zeta apure, como Resultado Operacional Bruto, o valor de R\$ 1.300.790,78, enquanto que o contribuinte Teta encontrou, como Resultado Operacional Bruto, a importância de R\$ 1.015.780,08.

O fato é que, como já ressaltado anteriormente, não deve o Estado, em uma idêntica situação de descumprimento, atribuir aos contribuintes igual pena, nem muito menos, apenar mais duramente o contribuinte mais eficiente. Principalmente, quando se verifica que o resultado operacional encontrado pelos contribuintes é resultado de menores custos obtidos, fruto de um maior esforço por fechar bons negócios, ou mesmo, em função de, como no caso em ocorrido com o contribuinte Zeta, realizar um maior volume de vendas com operações imunes ao ICMS. Logo, se este fato inibe a competência atribuída pela Constituição ao Estado de tributar o sujeito passivo, também, irá bloquear o seu poder de o penalizar, ou de utilizar índices que considerem essas operações para aferir sua capacidade contributiva.

Desta forma, a capacidade contributiva aferida deve levar em consideração essa vertente, uma vez que a eficiência deve ser estimulada pelo Estado, pois além de respitar a livre iniciativa, visa promover o desenvolvimento nacional.

Por fim, é necessário destacar que os valores estabelecidos para a pena base e para as situações agravantes e atenuantes são meras sugestões, sendo que o que deve ficar pontuado é que a multa adotada não deve ultrapassar o valor do imposto devido.

Logo, o maior ou menor peso a ser atribuído para as situações atenuantes ou agravantes, bem como para a pena base deve ficar a critério do Estado, pois cinge-se à sua política de governo.

Assim, o percentual de 25% adotado para a pena base, bem como os percentuais adotados para as situações atenuante ou agravantes foram estabelecidos apenas a título exemplificativo, a fim de que fosse possível testar a nova estrutura para a dosimetria das multas fiscais do ICMS.

Ressalta-se que a mesma linha de entendimento aqui defendida pode ser utilizada para outras infirgências. Contudo, qualquer modificação na pena a ser aplicada ao contribuinte necessita ser realizada por meio de lei.

Desta forma, o que deve ficar fixado é a importância da adoção de uma estrutura para a dosimetria da multa fiscal, de forma que tanto o Judiciário como o contribuinte possam enxergar uma penalidade mais justa, transparente e que, efetivamente, segue os preceitos constitucionais.

5. CONCLUSÃO

A sanção, em termos gerais, é uma consequência jurídica devida sempre que a conduta não atende ao comando objetivamente prescrito.

A sanção é, portanto, um instrumento de reforço para se fazer cumprir o ordenamento jurídico.

No desenvolver deste estudo, observou-se que Kelsen ao analisar o ordenamento jurídico, o faz com o foco em sua estrutura, convergindo a sua visão para a sua força interna. Isso leva-o a entender o ordenamento jurídico como um subsistema sem interferência de outros subsistemas como, por exemplo, a economia, a política, a moral.

Neste sentido, para este jusfilósofo não é o conteúdo do ato ou o seu valor que torna a sanção devida, mas sim, pelo fato da ação ou omissão ser considerada como pressuposto para um ato de coação, determinado pela ordem jurídica, é que esta passa a ser qualificada como ilícita, necessitando a sua aplicação.

Esse raciocínio para o Direito Tributário transforma o contribuinte em um simples destinatário da norma, ou melhor, em um indivíduo sujeito à vontade do legislador.

No entanto, a sociedade está em constante modificação social e isso requer um novo Direito, um novo Estado. É a aposta apresentada por Norberto Bobbio que passa a compreender o Direito como um subsistema de um sistema global, no qual o ordenamento jurídico comporta influências de outros ramos de estudo.

Isso faz com que a função do Direito se altere, passando de comandos essencialmente protetivo e repressivo, para assumir uma função incentivadora, na qual o Estado não deixa apenas ao contribuinte a direção por sua atividade produtiva, mas assume, juntamente com este, a responsabilidade para com o equilíbrio das relações econômicas, já que ambos possuem o mesmo interesse pelo desenvolvimento da economia da região.

Observou-se, contudo, que as sanções no Direito Tributário são instrumentos necessários, pois o tributo, embora desempenhe uma importante missão, ainda desperta grande rejeição por parte dos contribuintes. Daí, muitas vezes, não se poder contar com a sua boa-fé no seu recolhimento.

O fato é que a teoria da função positiva da sanção em Bobbio pode ser refletida no poder sancionador tributário quando, com base no modelo de dosimetria aqui proposto, o Estado vem a reconhecer as situações atenuantes, e reduzir, como forma de prêmio, o percentual da pena imposta.

Neste sentido, é possível utilizar, dentro de uma sanção negativa, estímulos às condutas que seguem o direcionamento do Estado, demonstrando, assim, que o contribuinte não é um simples destinatário da norma, mas participa de sua calibração, uma vez que tem aptidão para influir, diretamente, na graduação de sua sanção.

Verificou-se, ainda, que as sanções podem desempenhar muitas funções ao mesmo tempo. Ademais, a função repressiva ou punitiva não é exclusiva de nenhum ramo do Direito.

Em outros termos, constatou-se que não é a função, mas a natureza jurídica da ilicitude que definirá o ramo do Direito a que estará vinculada a sanção.

Neste sentido, mister conhecer a natureza jurídica do dever, a fim de ser possível caracterizar a infração. Para isso, necessário se faz examinar, primeiramente, a obrigação e depois a sanção²⁴⁴.

Desta forma, entende-se que é possível dividir o dever jurídico em substratos menores para uma correta definição dos princípios afetos à sanção.

Assim, concordamos com Silva quando este defende a separação das sanções fiscais em não delituosas e sanções delituosas, de natureza tributária.

Por sua vez, dentre as espécies de sanções utilizadas no Direito Tributário, defende-se que a sanção que melhor atende aos ditames constitucionais é a multa fiscal.

A multa fiscal adotada nos autos de infração do ICMS possui uma função, essencialmente, punitiva. Isso porque, utiliza-se a multa para reprimir condutas contrárias à norma prescrita e evitar que o contribuinte volte a descumprir a lei.

Contudo, isso não significa dizer que esta possui uma natureza jurídica penal. Não se deve confundir função com natureza jurídica.

Constatou-se, também, que as multas fiscais do ICMS no Estado do Pará, nas duas infrigências analisadas, carecem de uma revisão, uma vez que necessitam

²⁴⁴COÊLHO, op. cit., p.23.

de ajuste tanto na proporcionalidade entre a conduta praticada e a multa aplicada, como, também, na falta de isonomia entre contribuintes.

Verificou-se que em outras unidades da federação, os valores das multas imputadas aos contribuintes, também, são bastante díspares. Este fato serve apenas para ratificar que a ausência de dosimetria nas multas fiscais do ICMS não é um problema afeto somente ao Estado do Pará.

No entanto, face à nova postura adotada pelo Poder Judiciário, é conveniente uma imediata revisão na calibração das multas fiscais do ICMS, tendo em vista a necessidade de preservação da competência legislativa tributária e o atendimento aos preceitos constitucionais.

Isso porque, constatou-se uma mudança de postura do Supremo Tribunal Federal. Se antes este pronunciava pela inconstitucionalidade da multa aplicada, hodiernamente, este vem reduzindo os valores aplicados.

Ressalta-se que o controle judicial sempre é bem-vindo e constitui em uma segurança à sociedade. Contudo, para que o próprio magistrado consiga aferir, de fato, se foram preservados os preceitos constitucionais na graduação de uma multa fiscal, é importante poder compreender quais os parâmetros utilizados no momento de sua graduação, para que motive sua sentença de forma mais clara e precisa.

Ademais, constatou-se que as multas fiscais possuem limites de ordem qualitativa e quantitativa. Quanto ao limite qualitativo, as sanções fiscais não devem ser privativas de liberdade ou restritivas de direito, por derivação dos dispositivos constitucionais que vedam a prisão por dívida e os que garantem a livre iniciativa e o direito de propriedade.

Por sua vez, no limite quantitativo há a vedação ao confisco que, embora o texto constitucional faça referência expressa em seu texto a tributo, a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, acertadamente, já entende aplicável esta vedação, também, às multas fiscais, mesmo que esta última não se confunda a tributo.

Com base na análise das infringências observadas, defende-se que o poder sancionador possui dois postulados que estruturam a sua graduação: o postulado da proporcionalidade e o da igualdade.

O primeiro postulado requer do legislador, no momento da elaboração de uma sanção, observar a sua adequação, a sua necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito.

O segundo postulado, o da igualdade, requer que os contribuintes sejam tratados de forma isonômica se iguais e, com respeito às suas diferenças, se desiguais. Para isso, requer observar se o critério de comparação eleito possibilita a aferição das disparidades dentro dos valores prestigiados no texto constitucional.

Em matéria tributária, contudo, a própria Carta Magna já estabelece um critério para o *discrímen*: o princípio da capacidade contributiva. Logo, o legislador não está completamente livre para escolher o critério de comparação.

Contudo, pode-se perguntar o porquê, da necessidade de ser aplicado o princípio da capacidade contributiva às multas fiscais do ICMS.

Em apertada síntese, diria que, se o princípio da capacidade contributiva é a causa da tributação, a sanção, como instrumento de reforço a resguardar este dever, requer que esta esteja assente sob este mesmo critério. Ou seja, se a capacidade contributiva é a causa da tributação, será esta a razão da sanção, pois todos devem contribuir para o custeio do Estado.

Ademais, a aplicação do princípio da capacidade contributiva nas multas fiscais do ICMS protege não somente o direito da livre iniciativa, o direito de propriedade, mas, também, garante neutralidade no impacto da multa sobre a atividade econômica do contribuinte, não vindo, assim, a afetar a livre concorrência.

Verificou-se que, se por um lado o princípio da capacidade contributiva possui uma certa dificuldade de aplicação na tributação do ICMS, este fato não ocorre com a imposição de uma multa fiscal. Isso porque o Estado já dispõe de todas as informações necessárias para apreender a capacidade contributiva do sujeito passivo em seu banco de dados.

Nos exemplos práticos utilizados, pode-se constatar não apenas a possibilidade de levantamento dos dados pela Secretaria de Estado da Fazenda, como, também, demonstrar como o ente público pode fazer uso de comandos diretivos ao contribuinte, mesmo com a adoção de sanções negativas.

Logo, restou comprovado como o Estado pode chamar o contribuinte a participar, ativamente, na graduação de sua penalidade e, assim, quantificar racionalmente a vantagem em cumprir com suas obrigações tributárias.

Assim, se antes a falta de uma graduação às multas fiscais acarreta um poder sancionador que não se limita a inibir o descumprimento, mas acaba afetando de forma desigual os contribuintes, com o novo modelo proposto, é possível observar uma harmonia entre a sanção e os preceitos constitucionais.

A referida harmonia dar-se-á não por se ter encontrado valores finais diferentes para as multas fiscais quando comparado dois ou mais contribuintes, mas por verificar que esses valores foram encontrados mediante a aplicação de diretrizes que conciliam capacidade contributiva, livre iniciativa e estímulo à eficiência e às boas práticas fiscais.

Com isso o contribuinte recebe um poder punitivo mais transparente, mais justo e o Estado resgata os rumos da sua política punitivo-fiscal.

Em verdade, acredita-se que com o novo modelo, proposto ao Estado do Pará, direciona o contribuinte de acordo com a política deste ente federado que é a de “realizar a gestão fazendária com justiça fiscal, contribuindo para o equilíbrio das contas públicas, a promoção da cidadania e o desenvolvimento sustentável do Estado do Pará”²⁴⁵.

Portanto, com este novo modelo para a dosimetria das multas fiscais do ICMS no Estado do Pará fará não apenas com que o contribuinte receba um tratamento mais igualitário, como, também, propiciará que, nas lides tributárias, o Judiciário possa avaliar claramente os critérios adotados pelo legislador, mensurando, assim, a intensidade e os limites do poder punitivo estatal, realizando, a partir desta matriz, um juízo mais técnico e menos subjetivo no julgamento das lides tributárias.

A dificuldade do presente estudo já é perceptível na própria realidade que cerca o tema, daí a inexistência, até o momento, de uma matriz que possa servir de base para uma proposta de alteração normativa. Este cenário já evidencia que divergências e críticas serão dirigidas ao estudo. Este fato, contudo, não me desmotiva, ao contrário, faz-me cada vez mais certa de que é preciso dar o primeiro passo; é necessário debruçar-se sobre o temade tão grande relevo e, mais uma vez constatar que a beleza do Direito é justamente esta: a eterna dialética que não nos deixa acomodar.

²⁴⁵ Missão do Estado do Pará, segundo o planejamento estratégico 2012 – 2015.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva 5. ed. São Paulo: Malheiros. 2006.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ANDRADE, Vera Regina Pereira de. Do paradigma etiológico ao paradigma da reação social: mudança e permanência de paradigmas criminológicos na ciência e no senso comum. *Seqüência* (Florianópolis), Florianópolis, v. 30, 1995.

AQUINO *apud* BARZOTTO. Luis Fernando. *Filosofia do Direito. Os conceitos fundamentais e a tradição jusnaturalista*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. Ed. Malheiros, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. *O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. 23ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BASTOS, Frederico S. *Administração Tributária Eficiente, Democracia e Desenvolvimento - contornos de um novo modelo na relação entre fisco e contribuinte*. In: Vladimir Oliveira da Silveira; Aires José Rover. (Org.). *Direito Tributário*. 1ed. Florianópolis: FUNJAB, 2012.

BECCARIA, Cesare, marchesedi. *Dos delitos e das penas*. Tradução Paulo M. Oliveira. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011.

BECKER, Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Manual de direito penal: parte geral*. 1. vol. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BOBBIO, Norberto. *Da Estrutura à Função: novos estudos da teoria do Direito*. Tradução Daniela BeccacciaVersiani. Barueri: Manole, 2007.

_____. *Teoria da Norma Jurídica*. Tradução de Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 5. ed. São Paulo: EDIPRO, 2014.

BORGES, Lucas Dornelles Krás. *Análise Econômica do Direito Penal: a aplicação da teoria econômica como método de diminuição da prática de preços predatórios disponível em www.ppge.ufrgs.br; acessado em: 15.12.2014.*

BRAGA, Paulo César. *Sanções Fiscais: compêndio sobre infrações e penalidades tributárias*. Ribeirão Preto: Editora Arroba Ltda, 2013.

BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro*. 14. Ed. VadeMecum. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1075/ DF, Relator Ministro Celso de Melo. DJ 13/06/1998.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1094/DF, Relator Ministro Carlos Velloso. DJ 20/04/2001.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1- Estado do Rio de Janeiro. DJ14/02/2003.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), RE 523.471-AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJE 23/04/2010.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário nº 18.331 – São Paulo, 21/09/1951, a Segunda Turma do STF, Relator Ministro Orosimbo Nonato.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário nº. 591969/ MG, Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ 13/02/2009.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário nº. 637717/ GO, Relator Ministro Luiz Fux. DJ 19/12/2011.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário nº. 637717/ GO, Relator Ministro Luiz Fux. DJ 29/03/2012.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), RE 523.471-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJE 23/04/2010.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF) . RE 754554 GO, Rel. Min. Celso de Mello, 20/10/2013. 2ª Turma. ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 27-11-2013 PUBLIC 28-11-2013.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), RE 81550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque; RE 492842/RN, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Agravo Regimental nº 278030-5/01-PE.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), ADI nº1.654/ AP.Rel.Min. Maurício Corrêa, decisão 03.03.2004.
CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br, acessado em: 20.12.2013.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2012.

DELALANDE, Nicolas. *Quand l'Etat mendie : la contribution volontaire de 1926*, in Genèses, 2010/3, nº80.

DIAS, Eduardo Rocha; SIQUEIRA, Natercia Sampaio. *Sanções Administrativas Tributárias: uma Tentativa de Enquadramento Constitucional*. In *Sanções Administrativas Tributárias* Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2005.

FERREIRA, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1995.

FURLAN, in *Sanções Administrativas tributárias*. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2005.

GARCIA, Maria Glória F. P. D. *Estudos sobre o Princípio da Igualdade*. Coimbra: Almedina, 2005.

GRECO, Marco Antônio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias, Incentivos e Benefícios Fiscais*. In GRUPENMACHER, Betina; CAVALCANTE, Denise; Ribeiro, Maria de Fátima; Queiroz, Mary. *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.

GUTMANN, D., "Du droit à la philosophie de l'impôt", *Archives de Philosophie du Droit*, n. 46, 2002.

HUGES, Pierre. *La contribution patriotique*. Tese (Doutorado em Direito). Université de Montpellier, 1919.

HUNGRIA, Nelson. *Ilícito administrativo e ilícito penal*. Revista de Direito Administrativo. Seleção Histórica. Renovar, 1991.

JUDSON, Frederick Newton. *A Treatise on the Power of Taxation, State and Federal, in The United States*. Disponível em: <www.books.google.com.br>. Acessado em: 04.01.2013.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

KREPSKY, Júlio César. *Limite das Multas por Infrações Tributárias*. Leme: J.H. Mizuno, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Sanções tributárias*. Coordenação Ives Gandra Martins. Caderno de Pesquisa nº 4. São Paulo: Editora Resenha Tributária. 1979.

_____. *Teoria das Sanções Tributárias*. In *Sanções Administrativas Tributárias*. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2005.

_____. *Tributo com Efeito de Confisco*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 166, Rio de Janeiro, Julho/09.

MARSHALL *apud* DARWICH. Ana. *A Quem é devido o Devido Processo legal? - entre a igualdade jurídica e o reconhecimento político e social dos sujeitos de direito. O Devido Processo Legal*. Coordenação Jean Carlos Dias e Paulo Klautau Filho. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método; Belém, PA: CESUPA, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Leonardo. *Igualdade e Liberdade na justiça constitucional*. In *Estado Constitucional e Organização do Poder*. São Paulo: Saraiva, .

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida Melo. *Princípio da Capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: QuartierLatin, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MERLIN, Lise; NOBRE, Simone. Elementos para a (Re) fundação das Multas Fiscais. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo César; FEITOSA, Raymundo Juliano Rêgo (coord.). *Direito Tributário [recurso eletrônico on-line]*. Florianópolis: CONPEDI, 2014. pág. 341-360. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/publicacao/ufsc/livro.php?gt=71>>.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NEUMARK, *apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito Tributário: capacidade contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

NEVES, José Carlos de Souza; CAMPOS, Dejalma. *Sanções Tributárias*. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito Tributário: capacidade contributiva-Conteúdo e eficácia*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PARÁ, Acórdãos do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TARF – 2008 a 2009. Ementário de Acórdãos, 2011. Acórdão N. 3893 – 1ª CPJ, DOE 31/03/2008, DOE 24/03/2008.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2000.

PONTES, Helenilson Cunha. *Ensaio de Direito Tributário*. volume II. São Paulo: MP, 2008.

RECEITA FEDERAL. Carga Tributária no Brasil 2010 – análise por tributos e bases de incidência,

SILVA, *apud* MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da Capacidade Contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: QuartierLatin, 2012.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: QuartierLatin, 2007.

SILVA, Virgílio. *Direitos Fundamentais. Conteúdo Essencial, restrições e Eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Tradução Getúlio Schanoski Jr. São Paulo: Madras, 2009.

STEICHEN, A., “*La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive*”, Archives de Philosophie du Droit, n. 46, 2002.

TAVARES, André ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

TELES, Ney Moura. *Direito Penal: parte geral*. Volume I. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Constituição financeira, sistema tributário e estado Fiscal*. 3. ed. Volume I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípio constitucionais tributários*. 3. ed. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidade e isonomia*. 3. ed. volume III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002

TRAIBEL, M., “*Derechos humanos como limite a la potestade tributaria*”, Revista de Direito Tributário, v. 14, n. 52, 1990.

UMPIERES, Rodrigo Tolotti. *Efeito Dólar: Fibria e CSN sobem mais de 7%, enquanto empresas de consumo caem*. Disponível em: <www.infomoney.com.br/mercado/ações>. Acessado em 15/12/13.

VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. *Princípio da Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: MP, 2008.

VILLEGAS, Hector. *Direito Penal Tributário*. Tradutores: Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Ed. Resenha Tributária. EDUC, 1974.

ZILVETE, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: QuartierLatin, 2004.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Tratamento contábil das informações prestadas pelo Contribuinte Alfa (α)

a) movimentações de saídas:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Calculo	ICMS Debitado	Isenta nao Tribut	Outras
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	2.350.019,26	2.350.019,26	399.503,25	0,00	0,00
TOTAL		2.350.019,26	2.350.019,26	399.503,25	0,00	0,00

b) movimentação de entrada:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Calculo	ICMS Creditado	Isenta nao Tributadas	Outras
1102	Compra para comercialização	464.211,15	464.211,15	78.915,90	0,00	0,00
TOTAL		464.211,15	464.211,15	78.915,90	0,00	0,00

Com base no Código Fiscal de Operações e prestações – CFOP, é possível verificar que o contribuinte Alfa realiza operações de aquisições e venda de mercadorias apenas no mercado interno. Logo, a tributação do ICMS incidente sobre suas operações é de 17%²⁴⁶.

Na comercialização de mercadorias há, também, a incidência de contribuições como o PIS e o COFINS. As alíquotas destas contribuições, uma vez que o contribuinte apura o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ pelo lucro presumido, correspondem a 0,65% e 3,00%, respectivamente.

No entanto, para se obter a margem de Lucro Bruto é importante extrair o custo com as mercadorias comercializadas - CMV.

Este custo é dado pela expressão:

$$\text{CMV} = \text{Estoque Final} - (\text{Estoque inicial} + \text{Compras})$$

Salienta-se que os valores correspondentes aos estoques inicial e final são informados pelo contribuinte em sua DIEF de fevereiro. Esta DIEF é enviada ao fisco estadual até o dia 10 de março do ano seguinte ao exercício financeiro correspondente. Em outras palavras, os estoques referente ao exercício de 2014 deverão ser declarados na DIEF de fevereiro de 2015, e enviada até o dia 10 de março de 2015.

Imperioso ressaltar que nas aquisições com mercadorias é necessário subtrair o ICMS destacado na nota, pois, sendo esse imposto calculado por

²⁴⁶ Alíquota interna no Estado do Pará para a comercialização deste tipo de mercadoria.

dentro²⁴⁷, os valores das mercadorias já estão computados com o ICMS em seu preço.

Na DIEF de fevereiro de 2015, o contribuinte Alfa informou que o estoque inicial de 2014 era de R\$ 634.005,19 e o estoque final era de R\$ 297.793,70.

Logo, o CMV do contribuinte Alfa será o seguinte:

CMV α = estoque final – (estoque inicial + compras – ICMS sobre compras)

$$\text{CMV } \alpha = 297.793,70 - (634.005,19 + 464.211,15 - 78.915,91)$$

$$\text{CMV } \alpha = \text{R\$ } 721.506,73$$

Assim, organizando as informações prestadas teremos, para o contribuinte Alfa encontraremos o seguinte índice de Lucro Bruto:

CONTRIBUINTE α	
Receita Operacional Bruta (A)	
Vendas de produto	R\$ 2.350.019,26
(-) Dedução de venda	-
(-) Abatimento	-
Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$485.278,98)
PIS (0,65%)	R\$ 15.275,13
COFINS (3,00%)	R\$ 70.500,58
ICMS	R\$ 399.503,27
<hr/>	
= Receita Operacional Líquida	R\$ 1.864.740,28
(-) Custos mercadoria	(R\$721.506,73)
<hr/>	
= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$ 1.143.233,55
<hr/>	
Índice \rightarrow B/A \rightarrow Índice Lucro Bruto = 0,49	

²⁴⁷O imposto é dito por dentro quando o seu montante integra a sua própria base de cálculo.

APÊNDICE B – Tratamento contábil das informações prestadas pelo Contribuinte Beta (β)

a) movimentações de saídas:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Calculo	ICMS Debitado	Isenta nao Tributadas	Outras
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	4.137.145,78	4.137.145,78	703.314,78	0,00	0,00
6202	Devolução de compra para comercialização	17.073,87	16.941,56	1.143,62	0,00	132,31
TOTAL		4.154.219,65	4.154.087,34	704.458,40	0,00	132,31

b) movimentação de entrada:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Calculo	ICMS Creditado	Isenta nao Tribut	Outras
1556	Compra de material para uso ou consumo	994,35	0,00	0,00	0,00	994,35
2102	Compra para comercialização	1.801.727,54	1.785.318,93	121.514,96	0,00	16.408,61
2202	Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	1.882,63	1.882,63	131,78	0,00	0,00
2949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	51.011,43	0,00	0,00	0,00	51.011,43
TOTAL		1.855.615,95	1.787.201,56	121.646,74	0,00	68.414,39

Verificando que o contribuinte Beta informou em DIF que o seu estoque inicial em 2014 importava em R\$ 166.672,39 e o final era de R\$ 244.020,29, ao realizar o cálculo do custo com as mercadorias vendidas, obteremos os seguintes resultados:

$$CMV_{\beta} = \text{estoque final} - (\text{estoque inicial} + \text{compras}^{248} - \text{ICMS sobre compras})$$

Nota-se, contudo, que o contribuinte Beta possui devolução de compras e devolução de vendas. Logo, os valores correspondentes a estas devoluções necessitam ser abatidos tanto de seu CMV, no caso de devolução de mercadorias adquiridas em compras, como nos valores de sua receita com vendas, em sendo devolução das mercadorias comercializadas. Ressalta-se ainda que deverá ser abatido o valor relativo ao ICMS incidente nas referidas operações de devolução.

$$CMV_{\beta} = \text{estoque final} - (\text{estoque inicial} + \text{compras} - \text{ICMS sobre compras} - \text{devolução de compra} - \text{ICMS sobre o valor de devolução})$$

Portanto, o CMV para as operações realizadas pelo contribuinte Beta será:

²⁴⁸ As compras que compõem o CMV referem-se apenas às mercadorias adquiridas para comercialização.

$$\text{CMV}\beta = 244.020,29 - (166.672,39 + 1.801.727,54^{249} - 121.514,96^{250} - 17.073,87^{251} - 1.143,62^{252})$$

$$\text{CMV}\beta = \text{R\$ } 1.584.647,19$$

Desta forma, a margem de Lucro Bruto para o contribuinte Beta será de:

CONTRIBUINTE β	
Receita Operacional Bruta (A)	
Vendas de produto	R\$ 4.137.145,78
(-) Dedução de venda	(R\$ 1.882,63)
(-) Abatimento	-
Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$ 854.251,89)
PIS (0,65%)	R\$ 26.879,21
COFINS (3,00%)	R\$ 124.057,90
ICMS	R\$ 703.314,78
<hr/>	
= Receita Operacional Líquida	R\$3.281.011,26
(-) Custos mercadoria	(R\$ 1.584.647,19)
<hr/>	
= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$ 1.696.364,07
<hr/>	
Índice \rightarrow B/A \rightarrow Índice Lucro Bruto = 0,41	

²⁴⁹ Valor correspondente à compra para comercialização.

²⁵⁰ Valor do ICMS destacado nas notas de aquisição de compras para comercialização. Os valores do ICMS devem ser abatidos, pois no estoque de mercadorias não deve conter tributação. O imposto só incide no momento da comercialização.

²⁵¹ Valor correspondente à devolução de compra para comercialização.

²⁵² Uma vez que a nota fiscal de devolução deve ser com o mesmo valor de aquisição, no referido preço já consta o ICMS que, neste caso, deverá ser abatido.

APÊNDICE C – Tratamento contábil das informações prestadas pelo Contribuinte Gama (γ)

a) movimentações de saídas:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Calculo	ICMS Debitado	Isenta nao Tribut	Outras
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	3.058.446,75	3.058.446,75	519.934,48	0,00	0,00
6202	Devolução de compra para comercialização	7.612,28	7.612,28	547,15	0,00	0,00
TOTAL		3.066.059,03	3.066.059,03	520.481,63	0,00	0,00

b) movimentação de entrada:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Calculo	ICMS Creditado	Isenta nao Tributadas	Outras
2102	Compra para comercialização	2.012.288,09	1.991.868,96	164.319,78	0,00	20.419,13
TOTAL		2.012.288,09	1.991.868,96	164.319,78	0,00	20.419,13

Sabe-se que o contribuinte Gama informou em DIEF que o estoque inicial da empresa, em 2014, importava em R\$ 1.241.020,32 e, o valor do estoque final, no mesmo exercício financeiro, era de R\$ 778.618,75.

Em relação ao contribuinte Gama, teremos como CMV:

CMV γ = estoque final – (estoque inicial + compras – ICMS sobre compras – devolução de compra – ICMS sobre o valor de devolução)

CMV γ = 778.618,75 – (1.241.020,32 + 2.012.288,09²⁵³ - 164.319,78²⁵⁴ – 7.612,28²⁵⁵ – 547,15²⁵⁶)

CMV γ = R\$ 2.302.210,45

Desta forma, organizando as informações prestadas, encontraremos a seguinte margem de Lucro Bruto para o contribuinte Gama:

CONTRIBUINTE γ	
Receita Operacional Bruta (A)	
Vendas de produto	R\$ 3.058.446,75
(-) Dedução de venda	-
(-) Abatimento	-
Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$631.567,78)
PIS (0,65%)	R\$ 19.879,90
COFINS (3,00%)	R\$ 91.753,40
ICMS	R\$ 519.934,48

²⁵³ Valor referente à compra para comercialização.

²⁵⁴ Valor referente ao ICMS sobre compra.

²⁵⁵ Valor referente à devolução de compra.

²⁵⁶ Valor do ICMS destacado na nota de devolução de compra.

= Receita Operacional Líquida	R\$ 2.426.878,97
(-) Custos mercadoria	(R\$ 2.302.210,45)
= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$124.668,52
Índice → B/A → Índice Lucro Bruto = 0,04	

APÊNDICE D – Tratamento contábil das informações prestadas pelo Contribuinte Delta (δ)

a) movimentação de saída:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Calculo	ICMS Debitado	Tribut	Outras
5101	Venda de produção do estabelecimento	18.862.153,85	18.649.399,11	3.170.398,60	212.754,74	0,00
5116	Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura	2.952.679,83	2.952.679,61	501.955,43	0,00	0,00
5401	Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	65.709.826,82	63.549.160,78	10.803.360,59	0,00	0,00
5552	Transferência de bem do ativo imobilizado	5.454,00	0,00	0,00	5.454,00	0,00
5910	Remessa em bonificação, doação ou brinde	305,02	305,02	51,85	0,00	0,00
5920	Remessa de vasilhame ou sacaria	15.537,10	13.523,37	2.298,32	0,00	0,00
5921	Devolução de vasilhame ou sacaria	4.906.630,16	13.279,88	2.257,58	4.906.895,24	0,00
5922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura	3.070.354,70	0,00	0,00	3.070.354,70	0,00
5949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	174.911,94	152.659,75	25.952,11	0,00	0,00
6101	Venda de produção do estabelecimento	669.267,69	669.267,69	113.775,53	0,00	0,00
6116	Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura	41.218,10	41.218,10	7.007,07	0,00	0,00
6401	Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	10.513.382,25	10.072.747,00	1.208.730,16	0,00	0,00
6920	Remessa de vasilhame ou sacaria	10.538,13	10.064,86	1.207,78	0,00	0,00
TOTAL		106.932.259,59	96.124.305,17	15.836.995,02	8.195.458,68	0,00

b) movimentação de entrada:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Calculo	ICMS Creditado	Isenta nao Tribut	Outras
1152	Transferência para comercialização	68.121.721,53	68.088.171,23	11.574.972,61	0,00	0,00
1201	Devolução de venda de produção do estabelecimento	15.148,73	14.650,62	2.490,61	0,00	0,00
1253	Compra de energia elétrica por estabelecimento comercial	90.859,59	0,00	0,00	0,00	90.859,59
1303	Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento comercial	11.818,63	0,00	0,00	0,00	11.818,63
1352	Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial	44,67	0,00	0,00	0,00	44,67
1407	Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária	77.416,00	0,00	0,00	0,00	77.416,00
1410	Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária	12.498,76	12.087,78	2.054,93	0,00	0,00
1551	Compra de bem para o ativo imobilizado	17.254,09	0,00	0,00	0,00	17.254,09
1552	Transferência de bem do ativo imobilizado	3.309,29	0,00	0,00	0,00	3.309,29
1556	Compra de material para uso ou consumo	328.259,79	0,00	0,00	0,00	328.259,79
1557	Transferência de material para uso ou consumo	940,03	0,00	0,00	0,00	940,03
1653	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	54.029,62	0,00	0,00	0,00	54.029,62
1949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada	905,66	0,00	0,00	0,00	905,66
2551	Compra de bem para o ativo imobilizado	11.707,92	0,00	0,00	0,00	11.707,92
2949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	1.702,07	0,00	0,00	0,00	1.702,07
TOTAL		68.747.616,38	68.114.909,63	11.579.518,15	0,00	598.247,36

De prêmio, mister realizar duas ressalvas. A primeira visa a informar que, com base no CNAE da atividade exercida pelos contribuintes selecionados no segundo caso prático, excluíram-se todas as compras que, embora adquiridas por estes, não fazem parte das mercadorias ou insumo destinado à comercialização ou industrialização, bem como as prestações de serviços não compreendidos na competência tributária do Estado. Isso porque, segundo o entendimento da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Pará, considera-se insumo somente

“a matéria prima ou os materiais que integram o produto como elemento indispensável a sua composição”²⁵⁷.

A segunda ressalva é que o contribuinte Delta, e veremos que o mesmo ocorre com o contribuinte Épsilon, não realiza compras para comercialização. As mercadorias comercializadas são adquiridas por transferência de outro estabelecimento do contribuinte no Estado do Pará. Neste sentido, muito embora haja a necessidade de se verificar como ocorreu a contabilização dessas operações em termos financeiros²⁵⁸, em respeito ao princípio contábil da entidade²⁵⁹, tais transferências foram consideradas aquisições para esta empresa filial. Desta forma, o mesmo critério será adotado nas transferências de saída realizadas pelo contribuinte Delta e Épsilon, se existentes, as quais serão consideradas, para efeitos meramente acadêmicos, como receita de vendas.

O contribuinte Delta informou em DIFEF que, em 2014, seu estoque inicial era de R\$ 831.145,33 e, o final importava em R\$ 110.650,98.

O CMV do contribuinte Delta, com base nos dados enviados, será de:

CMV δ = estoque final – (estoque inicial + compras – ICMS sobre compras)

$$\text{CMV } \delta = 110.650,98 - (831.145,33 + 68.121.721,53^{260} - 11.574.972,61^{261})$$

$$\text{CMV } \delta = \text{R\$ } 57.267.243,27$$

No entanto, conforme pode ser aferido da simples análise do CFOP 5101, o contribuinte Delta informa que exerce atividade industrial. Ao vender mercadorias de fabricação própria, também deve ser aferido o Custo da Produção Vendida – CPV que é encontrado pela seguinte equação:

CPV = Estoque Inicial + (insumos + Mão de obra direta + Gastos gerais vinculados à fabricação) – Estoque Final

²⁵⁷ Orientação técnica exarada pela AFREUzelinda Martins Moreira, em 07 de janeiro de 2014, no processo nº 172013730000597-3, expediente formulado pela Diretoria de Fiscalização.

²⁵⁸ É possível que a empresa matriz atue com contabilidade centralizada e, neste sentido, as transferências seriam meros repasses sem custos para a empresa filial.

²⁵⁹ Princípio contábil que reconhece a autonomia patrimonial da sociedade empresária, independentemente desta pertencer a um conjunto de pessoas, sociedade ou instituição. Logo, o patrimônio da sociedade empresária não se confunde com o de seus sócios. Este princípio está previsto na Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, do Conselho Federal de contabilidade.

²⁶⁰ Valor correspondente à transferência para comercialização.

²⁶¹ Valor referente ao ICMS destacado nas notas que acobertaram as mercadorias transferidas.

Ocorre que, a par de existir um anexo específico em DIEF para o preenchimento de informações de despesas, o contribuinte Delta informa apenas sua despesa com energia elétrica, deixando de declarar as despesas com mão de obra utilizada no processo industrial.

Ademais, embora declare vendas de produção própria, o contribuinte Delta não adquire insumos para utilizar no processo produtivo.

Face ao exposto, optou-se por abater apenas as despesas com energia elétrica no processo industrial.

Realizadas estas ponderações, com base nas informações prestadas pelo contribuinte Delta, as suas receitas com vendas envolvem os seguintes CFOP:

Receita com vendas = CFOP (5101 + 5116 + 5401 + 6101 + 6116 + 6401).

E as suas devoluções com vendas deverão ser o somatório dos seguintes CFOP: 1201 + 1410.

Como a atividade em análise está sujeita à substituição tributária interna²⁶² e interestadual²⁶³, os valores do ICMS sobre as operações de venda apenas serão considerados apenas os do CFOPs: 5101, 5116, 6101 e 6116.

Destaca-se que, uma vez que a receita total do contribuinte Delta é superior a R\$ 78.000.000,00, no ano de 2014, o estabelecimento deverá apurar o IRPJ pelo lucro real²⁶⁴, ficando sujeito à incidência não cumulativa do PIS e COFINS. Assim, as alíquotas de tais contribuições passam a ser de 1,65% e 7,6% respectivamente²⁶⁵.

Assim, teremos para o contribuinte Delta o seguinte índice de Lucro bruto:

CONTRIBUINTE Δ		
Receita Operacional Bruta (A)		
Vendas de produto		R\$ 98.749.528,54
(-) Dedução de venda		(R\$ 27.647,49)
(-) Abatimento	-	
Impostos e contribuições incidentes s/		(R\$ 12.924.910,63)
PIS (1,65%)		R\$1.628.911,04
COFINS (7,60%)		R\$ 7.502.862,96

²⁶² Anexo III, item 23 do Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001.

²⁶³ Protocolo ICMS nº 11, de 27 de junho de 1985.

²⁶⁴ Art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com nova redação dada pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013.

²⁶⁵ Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

ICMS

R\$3.793.136,63

= Receita Operacional Líquida	R\$ 84.946.599,87
(-) Custos mercadoria	(R\$ 57.267.243,27)
(-) Custo processo produtivo	(R\$ 90.859,59)
<hr/>	
= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$ 28.438.867,56
<hr/>	
Índice → B/A → Índice Lucro Bruto = 0, 29	

APÊNDICE E – Tratamento contábil das informações prestadas pelo Contribuinte Épsilon(ε)

a) movimentações de saídas:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Calculo	ICMS Debitado	Isenta nao Tribut	Outras
5101	Venda de produção do estabelecimento	2.671.715,23	2.671.715,23	454.192,31	0,00	0,00
5116	Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura	1.585.937,93	1.585.937,88	269.609,47	0,00	0,00
5209	Devolução de mercadoria recebida em transferência para comercialização	418,47	418,47	71,16	0,00	0,00
5401	Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	17.067.436,83	16.506.222,32	2.806.054,40	0,00	0,00
5552	Transferência de bem do ativo imobilizado	12.120,00	0,00	0,00	12.120,00	0,00
5910	Remessa em bonificação, doação ou brinde	33.758,82	33.655,05	5.721,39	0,00	0,00
5915	Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo	1.213,01	0,00	0,00	1.213,01	0,00
5921	Devolução de vasilhame ou sacaria	838.420,39	2.030,94	345,26	836.320,40	0,00
5922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura	1.657.913,65	0,00	0,00	1.657.913,65	0,00
5949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	7.461,49	684,12	1.151,61	0,00	0,00
6101	Venda de produção do estabelecimento	1.722,05	1.722,05	292,76	0,00	0,00
TOTAL		23.878.117,87	20.802.386,06	3.537.438,36	2.507.567,06	0,00

b) movimentação de entrada:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Calculo	ICMS Creditado	Isenta nao Tributadas	Outras
1152	Transferência para comercialização	15.615.761,19	15.614.917,93	2.654.536,39	0,00	0,00
1201	Devolução de venda de produção do estabelecimento	24.580,88	24.284,05	4.128,28	0,00	0,00
1252	Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial	16.404,96	0,00	0,00	0,00	16.404,96
1410	operação com produto sujeito ao regime de substituição	20.242,78	19.599,28	3.331,88	0,00	0,00
1506	adquirida ou recebida de terceiros, remetida para formação	12.667,16	0,00	0,00	0,00	12.667,16
1551	Compra de bem para o ativo imobilizado	14.851,78	0,00	0,00	0,00	14.851,78
1556	Compra de material para uso ou consumo	113.222,30	0,00	0,00	0,00	113.222,30
1949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada	8.148,73	250,00	42,50	0,00	7.898,73
2916	Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo	12.120,00	0,00	0,00	0,00	12.120,00
TOTAL		15.837.999,78	15.659.051,26	2.662.039,05	0,00	177.164,93

Sabe-se que o contribuinte Épsilon declarou que, no início de 2014, seu estoque era de R\$ 176.600,57 e, no final deste mesmo ano importava em R\$ 285.240,56.

Portanto, o CMV de Épsilon será de:

CMV ε = estoque final – (estoque inicial + compras²⁶⁶ – ICMS sobre compras)

$$\text{CMV } \varepsilon = 285.240,56 + (176.600,57 + 15.615.761,19 - 2.654.536,39)$$

²⁶⁶ Como ressaltado anteriormente, serão consideradas como compras as transferências recebidas de outros estabelecimentos da mesma empresa.

CMV ϵ = 12.852.584,81

Com escopo de organizar os dados fornecidos pelo contribuinte Épsilon, o valor apurado na comercialização de mercadorias será o resultado do somatório dos seguintes CFOPs: 5101, 5116, 5401 e 6101.

O valor do ICMS recebeu o mesmo tratamento adotado para o contribuinte Delta, uma vez que ao receber a mercadoria como substituído tributário, para vendas internas não há mais tributação e, no caso de vendas em operações interestaduais, na condição de substituto tributário, haverá a possibilidade de ressarcimento do imposto a ser recolhido, caso já tenha havido substituição tributária na aquisição.

A devolução de vendas será o somatório dos CFOPs 1201 e 1410. Logo, teremos como índice de Lucro Bruto para o contribuinte Épsilon:

CONTRIBUINTE ϵ	
Receita Operacional Bruta (A)	
Vendas de produto	R\$21.326.812,04
(-) Dedução de venda	R\$ 44.823,66
(-) Abatimento	-
Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$ 1.500.887,11)
PIS (0,65%)	R\$ 138.332,92
COFINS (3,00%)	R\$ 638.459,65
ICMS	R\$ 724.094,54
<hr/>	
= Receita Operacional Líquida	R\$19.781.101,27
(-) Custos mercadoria	(R\$12.852.584,81)
(-) Custo processo produtivo	(R\$ 16.404,96)
<hr/>	
= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$ 6.912.111,50
<hr/>	
Índice \rightarrow B/A \rightarrow Índice Lucro Bruto = 0,32	

APÊNDICE F – Tratamento contábil das informações prestadas pelo Contribuinte Zeta (ζ)

a) movimentações de saídas:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Calculo	ICMS Creditado	Isenta nao Tributadas	Outras
5101	Venda de produção do estabelecimento	246.902,79	164.756,56	28.008,63	82.146,23	0,00
5124	Industrialização efetuada para outra empresa	973.623,35	973.623,35	165.515,97	0,00	0,00
5202	Devolução de compra para comercialização	54.521,01	0,00	0,00	0,00	54.521,01
5411	Devolução de compra para comercialização em operação cor	593,26	0,00	0,00	0,00	593,26
5413	Devolução de mercadoria destinada ao uso ou consumo, em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária	2.844,46	0,00	0,00	2.447,94	396,53
5501	Remessa de produção do estabelecimento, com o fim específico de exportação	29.624,77	0,00	0,00	29.624,77	0,00
5551	Venda de bem do ativo imobilizado	10.100,00	0,00	0,00	10.100,00	0,00
5552	Transferência de bem do ativo imobilizado	10.100,00	0,00	0,00	0,00	10.100,00
5602	Transferência de saldo credor de ICMS para outro estabelecimento da mesma empresa, destinado à compensação de saldo devedor de ICMS	101.630,24	101.630,24	101.630,24	0,00	0,00
5902	Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda	7.134.302,30	0,00	0,00	0,00	7.134.302,30
5915	Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo	30.300,00	0,00	0,00	30.300,00	0,00
5949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	327.454,77	0,00	0,00	0,00	327.454,77
6101	Venda de produção do estabelecimento	766.591,91	766.591,91	91.991,11	0,00	0,00
6551	Venda de bem do ativo imobilizado	78.780,00	0,00	0,00	78.780,00	0,00
6915	Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo	6.565,00	0,00	0,00	0,00	6.565,00
6922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura	239.588,87	0,00	0,00	0,00	239.588,87
6923	Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado	34.723,80	0,00	0,00	34.723,80	0,00
7101	Venda de produção do estabelecimento	3.606.271,91	0,00	0,00	3.606.271,91	0,00
7949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	3.954.786,37	0,00	0,00	0,00	3.954.786,37
TOTAL		17.609.304,81	2.006.602,06	387.145,95	3.874.394,65	11.728.308,11

b) movimentação de entrada:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Calculo	ICMS Creditado	Isenta nao Tributadas	Outras
1101	Compra para industrialização ou produção rural	260.701,28	84.995,25	14.449,23	175.706,03	0,00
1151	Transferência para industrialização ou produção rural	982.587,96	0,00	0,00	0,00	982.587,96
1252	Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial	751.448,60	730.216,16	182.553,79	21.232,43	0,00
1501	Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação	620.721,14	0,00	0,00	620.721,14	0,00
1556	Compra de material para uso ou consumo	1.189.239,28	0,00	0,00	0,00	1.189.239,28
1901	Entrada para industrialização por encomenda	6.882.090,03	0,00	0,00	0,00	6.882.090,03
1949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não esp	360.994,29	0,00	0,00	0,00	360.994,29
2101	Compra para industrialização ou produção rural	29.304,21	29.304,21	1.250,83	0,00	0,00
2556	Compra de material para uso ou consumo	72.337,40	0,00	0,00	0,00	72.337,40
TOTAL		11.149.424,19	844.515,62	198.253,85	817.659,60	9.487.248,96

Para se encontrar a margem de Lucro Bruto tanto do contribuinte Zeta, como o contribuinte Teta, deveremos extrair o Custo dos Produtos Vendidos – CPV e não o seu CMV, o qual é utilizado para o levantamento de produtos

comercializados que não sofreram processo de industrialização pelo contribuinte analisado.

Contudo, os mesmos problemas já pontuados para os contribuintes Delta e Épsilon, surgem com relação à declaração das despesas gerais, da mão de obra direta utilizadas no processo industrial. Tanto o contribuinte Zeta, como o contribuinte Teta apenas informam os valores de energia elétrica consumidas na industrialização dos produtos que comercializa.

Ademais, merece, ainda, ser pontuado que os contribuintes Zeta e Teta não informaram os valores de estoque inicial e final, referente ao ano calendário de 2014. Com isso, entende-se que todas as mercadorias e insumos adquiridos no ano calendário de 2014 foram vendidos.

Onde, as receitas com exportação será a adição dos códigos 7101 + 7949, ou seja, R\$ 7.561.058,28. E, o total das receitas com vendas deverá ser a somatória dos CFOPs: 5101 + 5124 + 6101 + 7101 + 7949, resultando no valor de R\$ 9.548.176,33.

Ao dividir R\$ 7.561.058,28 por R\$ 9.548.176,33, encontraremos o percentual de 79%. Logo, os gastos tanto com energia elétrica como de combustível, se existentes, deverão apenas ser considerado 21% dos valores declarados pelo contribuinte, já que 79% foram referente aos gastos incorridos com mercadorias destinadas ao comércio exterior.

Assim, compilando os dados fornecidos pelo contribuinte Zeta encontraremos o seguinte CPV:

$$\text{CPV X} = \text{Estoque Inicial} + (\text{insumos}^{267} + \text{Mão de obra direta}^{268} + \text{Gastos gerais vinculados à fabricação}^{269}) - \text{Estoque Final.}$$

Onde o valor dos insumos será o somatório dos seguintes CFOPs: 1101 + 1151 + 2101. Logicamente, destes valores deverá ser extraído o ICMS destacado na nota de aquisição, quando existente, o qual, no exemplo em comento, importará em R\$ 15.700,06 e as devoluções de compras no valor de R\$ 55.114,27.

Ressalta-se que não está sendo computado nos insumos o valor recebido pelo contribuinte para industrialização por encomenda, CFOP 1901. Isso porque, é

²⁶⁷ Matéria-prima aplicada na mercadoria a ser comercializada.

²⁶⁸ Mão de obra direta utilizada nas mercadorias vendidas.

²⁶⁹ Neste caso prático, em face da omissão de informações, apenas estão sendo considerados os gastos com energia elétrica. Contudo, esses gastos podem envolver ainda aluguéis, mão de obra indireta, depreciação e etc.

possível observar que o retorno dessa mercadoria, CFOP 5902, ocorre sem destaque do ICMS. Logo, não houve emprego de materiais e sim, a princípio, de serviços.

Ademais, foram computados como gastos, tanto para o contribuinte Zeta como para o contribuinte “Y”, quando informado, não apenas a energia elétrica, mas, também, a compra de combustível, pois uma vez que o tipo de atividade desenvolvida pelo contribuinte, muitas vezes o combustível serve para a movimentação ou geração de energia para o maquinário utilizado em locais de difícil acesso.

Realizadas essas considerações, deve-se encontrar o valor do CPV do contribuinte Zeta, levando em consideração todos os insumos e gastos dentro do percentual de 21% dos valores informados, já que apenas este percentual refere-se às mercadorias tributadas pelo ICMS.

$$\text{CPV } \zeta = 0,00 + (((1.272.593,45 - 15.700,06) \times 21\%) - 55.114,27 + ((751.448,60 - 182.553,79) \times 21\%)^{270}) - 0,00$$

$$\text{CPV } \zeta = (263.947,61 - 55.114,27 + 119.467,91)$$

$$\text{CPV } \zeta = \text{R\$ } 328.301,25$$

Assim, para o levantamento do índice de Lucro Bruto da atividade econômica exercida pelo contribuinte Zeta deverá ser utilizada como Receita Operacional Bruta, os seguintes CFOPs: 5101 + 5124 + 6101. Logo, teremos:

CONTRIBUINTE ζ	
Receita Operacional Bruta (A)	
Vendas de produto	R\$ 1.987.118,05
(-) Dedução de venda	-
(-) Abatimento	-
Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$ 358.026,02)
PIS (0,65%)	R\$ 12.896,77
COFINS (3,00%)	R\$ 59.613,54
ICMS	R\$ 285.515,71
<hr/>	
= Receita Operacional Líquida	R\$1.629.092,03
(-) Custos mercadoria	(R\$ 328.301,25)
<hr/>	
= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$1.300.790,78
<hr/>	
Índice → B/A	Índice Lucro Bruto = 0,65

²⁷⁰O contribuinte Zeta apenas informa o custo com energia elétrica utilizada no processo industrial, no valor de R\$ 568.894,81, já descontado o valor referente ao ICMS. Ocorre que deste valor deverá ser considerado apenas os 21%, o que importará em R\$ 119.467,91.

APÊNDICE G – Tratamento contábil das informações prestadas pelo Contribuinte Teta (θ)

a) movimentações de saídas:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Cálculo	ICMS Debitado	Isenta nao Tributadas	Outras
5101	Venda de produção do estabelecimento	330.933,87	277.840,08	47.232,80	0,00	53.093,79
5556	Devolução de compra de material de uso ou consumo	95.575,27	0,00	0,00	0,00	95.575,27
5915	Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo	414.100,00	0,00	0,00	0,00	414.100,00
6101	Venda de produção do estabelecimento	2.915.597,95	2.915.597,95	361.701,73	0,00	0,00
6556	Devolução de compra de material de uso ou consumo	37.976,00	0,00	0,00	0,00	37.976,00
6915	Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo	2.727,00	0,00	0,00	0,00	2.727,00
7101	Venda de produção do estabelecimento	6.258.050,48	0,00	0,00	0,00	6.258.050,48
TOTAL		10.054.960,57	3.193.438,03	408.934,53	0,00	6.861.522,54

b) movimentação de entrada:

CFOP	Descrição	Valor Contabil	Base de Cálculo	ICMS Creditado	Isenta nao Tributadas	Outras
1101	Compra para industrialização ou produção rural	3.476.053,53	0,00	0,00	0,00	3.476.053,53
1252	Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial	308.393,10	294.030,56	73.507,33	0,00	14.362,53
1302	Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento industrial	11.725,40	0,00	0,00	0,00	11.725,40
1551	Compra de bem para o ativo imobilizado	8.098,18	0,00	0,00	0,00	8.098,18
1556	Compra de material para uso ou consumo	1.726.783,30	0,00	0,00	0,00	1.726.783,30
1653	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	1.298.821,89	0,00	0,00	0,00	1.298.821,89
1916	Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo	383.800,00	0,00	0,00	0,00	383.800,00
1949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada	105.479,86	0,00	0,00	0,00	105.479,86
2556	Compra de material para uso ou consumo	256.651,70	0,00	0,00	0,00	256.651,70
2653	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final	69.785,85	0,00	0,00	0,00	69.785,85
2916	Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo	2.121,00	0,00	0,00	0,00	2.121,00
2949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	23.405,92	0,00	0,00	0,00	23.405,92
TOTAL		7.671.119,73	294.030,56	73.507,33	0,00	7.377.089,16

O contribuinte Teta, também, realiza operações destinadas ao comércio exterior.

O primeiro passo é encontrar percentual que estas receitas representam do total de suas receitas com vendas, já que, conforme destacado anteriormente, se estas receitas são imunes à tributação do ICMS estas receitas não devem compor a capacidade contributiva para sancionaro contribuinte, salvo se tais receitas forem objeto de simulação visando à elisão fiscal.

Assim, o contribuinte Teta informa em DIEF que vendeu ao comércio exterior, no ano de 2014, R\$ 6.258.050,48

Ademais, a sua receita total com vendas, se consideradas essas operações ao comércio exterior, importa em R\$ 9.504.582,30.

Dividindo o valor da receita de exportação por sua receita total,

encontraremos o percentual de 66%. Ou seja, de todas as receitas com vendas realizadas pelo contribuinte Teta, 66% foram ao comércio exterior.

Desta forma, tanto os insumos, como os gastos com energia elétrica e combustíveis declarados pelo contribuinte como utilizados no processo industrial deverão ser reduzidos para 34%.

Logo, uma vez que o contribuinte Teta não informou os valores de seu estoque e os gastos com mão de obra direta, ao reunir as operações realizadas para a aquisição de insumos (CFOPs: 1101) e somar o gasto com energia elétrica e combustível utilizada no processo industrial, já abatendo o ICMS e considerando apenas os 34% desses valores, encontraremos como custo dos produtos vendidos:

$CPV \theta = \text{Estoque Inicial} + (\text{insumos} + \text{Mão de obra direta} + \text{Gastos gerais vinculados à fabricação}) - \text{Estoque Final}.$

$CPV \theta = 0,00 + ((3.476.053,53 \times 34\%) + ((308.393,10 - 72.507,33) \times 34\%) + (1.298.821,89 \times 34\%)) - 0,00$

$CPV \theta = (1.181.858,20 + 80.201,16 + 441.599,44)$

$CPV \theta = R\$ 1.703.318,80$

Organizando os valores informados pelo contribuinte Teta e, sabendo que a sua receita com vendas será a somatória dos CFOPs 5101 e 6101, encontraremos, como um índice de Lucro Bruto, no valor de:

CONTRIBUINTE θ	
Receita Operacional Bruta (A)	
Vendas de produto	R\$ 3.246.531,82
(-) Dedução de venda	-
(-) Abatimento	-
Impostos e contribuições incidentes s/ vendas	(R\$ 527.432,94)
PIS (0,65%)	R\$ 21.102,46
COFINS (3,00%)	R\$ 97.395,95
ICMS	R\$ 408.934,53
<hr/>	
= Receita Operacional Líquida	R\$ 2.719.098,88
(-) Custos mercadoria	(R\$1.703.318,80)
<hr/>	
= Resultado Operacional Bruto (B)	R\$ 1.015.780,08
<hr/>	
Índice \rightarrow B/A \rightarrow Índice Lucro Bruto = 0,31	

APÊNDICE H – Cálculo da Multa Fiscal do ICMS para o Contribuinte Zeta (ζ)

Sabendo que a capacidade contributiva do contribuinte Zeta é dado por:

$$\text{CC ICMS} = 1 + (1 - \text{ILB}(\zeta))$$

Onde:

ILB (ζ) = índice de Lucro Bruto de Zeta.

Logo, teremos, para o contribuinte Zeta, os seguintes valores:

$$\text{CC ICMS}(\zeta) = 1 + (1 - \text{ILB}\zeta),$$

$$\text{CC ICMS } \zeta = 1 + (1 - 0,65)$$

$$\text{CC ICMS } \zeta = 1,35$$

Assim, a Multa Fiscal do ICMS considerando apenas a capacidade contributiva do contribuinte Zeta, será de:

$$\text{MF } \zeta = (25\% \times 1,35) \times \text{R\$ } 200.000,00$$

$$\text{MF } \zeta = \text{R\$ } 67.500,00$$

No entanto, caso a Multa Fiscal do ICMS observe tanto o postulado da proporcionalidade como o da igualdade, e considerando as situações atenuantes e agravantes dadas no exemplo prático, teremos, como penalidade atribuída para o contribuinte Zeta, o valor de:

$$\text{MF ICMSop}\zeta = (\text{PB} + (\text{SAG} - \text{SAT})) \times (1 + (1 - \text{ILB}\zeta))$$

Lembrando que, conforme consta na Tabela nº 5, as situações agravantes e atenuantes recebem a seguinte penalidade:

Situações Agravantes	(+) %
1- Reincidência	10
2- Inobservância de notificações prévias, inclusive em resposta a consultas tributárias	5
Situações Atenuantes	(-) %
3- Crescimento nas receitas sujeitas ao ICMS	5

$$\text{MF ICMS } \zeta = (\text{PB} + (\text{SAG} - \text{SAT})) \times (1 + \text{ILB } \zeta)$$

$$\text{MF ICMS } \zeta = (25\% + ((10\% + 5\%) - (5\%))) \times (1,35)$$

$$\text{MF ICMS } \zeta = (35\%) \times (1,35)$$

$$\text{MF ICMS } \zeta = 47\%$$

Onde:

$$\text{PBop}\zeta = \text{MF ICMS } \zeta (\%) \times \text{VI } \zeta$$

Logo:

$$\text{PBop}\zeta = \text{MF ICMS } \zeta \times \text{VI } \zeta$$

$$\text{PBop } \zeta = 0,47 \times \text{R\$ } 200.000,00$$

$$\text{PBop}\zeta = 94.000,00$$

APÊNDICE I – Cálculo da Multa Fiscal do ICMS para o Contribuinte Teta (θ)

Sabendo que a capacidade contributiva do contribuinte Teta é dado por:

$$\text{CC ICMS } \theta = 1 + (1 - \text{ILB}(\theta))$$

Onde:

$\text{ILB}(\theta)$ = índice de Lucro Bruto de Teta.

Logo, teremos para o contribuinte Teta os seguintes valores:

$$\text{CC ICMS } \theta = 1 + (1 - 0,31)$$

$$\text{CC ICMS } \theta = 1,69$$

Conduzindo a que a multa fiscal, apenas com a observância da capacidade contributiva de Teta seja de:

$$\text{MF } \theta = (25\% \times 1,69) \times 200.000,00$$

$$\text{MF } \theta = \text{R\$ } 84.500,00$$

Por outro lado, caso seja observado na penalidade imposta ao contribuinte Teta tanto o postulado da proporcionalidade como o da Igualdade, obter-se-á o seguinte valor:

$$\text{MF ICMSop}\theta = (\text{PB} + (\text{SAG} - \text{SAT})) \times (1 + (1 - \text{ILB}\theta))$$

Lembrando que, conforme consta na Tabela nº 5, as situações agravantes e atenuantes recebem a seguinte penalidade:

Situações Agravantes	(+) %
1- Reincidência	10
2- Inobservância de notificações prévias, inclusive em resposta a consultas tributárias	5
Situações Atenuantes	(-) %
3- Crescimento nas receitas sujeitas ao ICMS	5

Desta forma, teremos como penalidade ao contribuinte Teta:

$$\text{MF ICMS } \theta = (\text{PB} + (\text{SAG} - \text{SAT})) \times (1 + (1 - \text{ILB}\theta))$$

$$\text{MF ICMS } \theta = (25\% + ((10\% + 5\%) - (5\%))) \times (1 + 0.69)$$

$$\text{MF ICMS } \theta = (35\%) \times (1,69)$$

$$\text{MF ICMS } \theta = 59,2\%$$

Onde:

$\text{PBop}\theta = \text{MF ICMS } \theta (\%) \times \text{VI } \theta$
--

Logo:

$$\text{PBop } \theta = 0,592 \times \text{R\$ } 200.000,00$$

$$\text{PBop } \theta = \text{R\$ } 118.400,00$$