

A PROPORCIONALIDADE, A RAZOABILIDADE E O NÃO-CONFISCO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

José Raimundo Pereira Ferraz

Igor Adriano Trinta Marques

Carlos Alberto Matos Brito

Elinaldo Soares Silva

Leidiane Ferreira Nunes

Fernando Eurico Lopes Arruda Filho

Josedla Fraga Costa Carvalho

Resumo

O presente estudo, trata-se da discussão do princípio do não-confisco no direito tributário, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, a possibilidade de o percentual de multas fiscais de caráter punitivo, em razão de atraso, sonegação, fraude ou conluio. A ser fixado em montante superior ao valor do tributo devido, ante a proporcionalidade, a razoabilidade e o não-confisco em matéria tributária.

A redução da multa pelo Poder Judiciário, frente ao artigo 113, §1º, do CTN, que disciplina o critério de enquadramento do contribuinte inadimplente na penalidade pecuniária da obrigação.

1 Introdução

O princípio do não-confisco visa garantir que as multas fiscais de caráter punitivo não sejam fixadas em um valor que resulte em confisco, ou seja, que não ultrapassem a razoabilidade e proporcionalidade em relação ao valor do tributo devido.

A análise da proporcionalidade, razoabilidade e do não-confisco em matéria tributária é essencial para garantir que as sanções aplicadas pelo Fisco não sejam excessivas a ponto de caracterizar um confisco, o que violaria direitos fundamentais previstos na Constituição.

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. (BRASIL 1988).

Quanto à possibilidade de o percentual das multas fiscais ser fixado em montante superior ao valor do tributo devido, ou de ser reduzido pelo Poder Judiciário, isso pode ser objeto de discussão e análise caso a caso, levando em consideração os princípios constitucionais e a legislação vigente.

[...] A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do *quantum* do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1.307.464-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021).

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) tem orientado nesse sentido em relação ao princípio do não-confisco no direito tributário. De acordo com essa orientação, o valor da obrigação principal, ou seja, o tributo devido, deve funcionar como um limitador para a aplicação de normas sancionatórias, como as multas fiscais.

Essa abordagem busca garantir que as multas aplicadas não ultrapassem um determinado limite em relação ao valor do tributo devido, evitando assim situações em que a sanção se torne confiscatória. A interpretação desse limite tem sido associada à ideia de que apenas quando o percentual da multa for superior a 100% do valor do tributo devido é que o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Essa interpretação visa assegurar a proporcionalidade entre a obrigação principal e as sanções acessórias, evitando que estas se tornem excessivas a ponto de caracterizar um confisco.

2 Da Vedação ao Confisco

O não-confisco, prevê que a tributação não pode ter caráter confiscatório, ou seja, não pode privar o contribuinte da sua propriedade de forma exagerada, garantindo assim o direito de propriedade e a proteção do patrimônio do contribuinte.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e a consequência jurídica, como a aplicação de multas, pode evidenciar o caráter confiscatório das sanções, o que vai de encontro ao princípio constitucional que veda o confisco. Quando a multa aplicada se mostra desproporcional em relação à infração cometida, ela pode ser considerada confiscatória, atentando contra o patrimônio do contribuinte.

Essa questão está diretamente relacionada à garantia da proteção do patrimônio do contribuinte e à preservação dos princípios constitucionais que regem o direito tributário. A

aplicação de multas desproporcionais pode resultar em prejuízos significativos para o contribuinte, ferindo os princípios da razoabilidade e proporcionalidade estabelecidos na Constituição Federal.

Para tanto, a análise da proporcionalidade das sanções em relação à infração cometida é fundamental para evitar que as multas tributárias tenham um caráter confiscatório, em desrespeito ao texto constitucional.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ de 14/2/2003).

O paradigma de repercussão geral, referente ao Tema 863 do STF, está relacionado à aplicação exclusiva para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/1996. Esse tema estabelece um marco importante para orientar a atuação do Poder Judiciário em relação à definição do limite máximo da multa fiscal qualificada, trazendo impactos significativos para a interpretação e aplicação dessa norma específica.

A delimitação desse paradigma de repercussão geral indica que a discussão sobre o limite máximo da multa fiscal qualificada prevista na referida lei deve ser analisada à luz dos critérios estabelecidos nesse tema específico, levando em consideração os argumentos e fundamentos apresentados no contexto desse julgamento paradigmático.

A aplicação desse paradigma está restrita ao escopo delineado e não se estende automaticamente a outras situações ou dispositivos legais.

[...] o Princípio ora estudado relaciona-se com a ideia de proibição de exagero, impondo que se indague não apenas se um contribuinte está sendo mais gravado que o outro (o que seria a igualdade), mas, ao mesmo tempo, se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir sua finalidade. (Schoueri, 2023).

O princípio estudado está relacionado à ideia de proibição do excesso, que implica não apenas a análise da igualdade na tributação entre contribuintes, mas também a verificação de se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir sua finalidade.

Esse princípio está vinculado à noção de que a tributação deve ser justa e equilibrada, evitando tanto a desigualdade injustificada entre os contribuintes quanto o excesso na arrecadação de impostos, que poderia configurar um ônus desnecessário ou abusivo para os cidadãos.

Sendo que, a aplicação desse princípio busca assegurar que a tributação seja proporcional e adequada, sem exceder o necessário para cumprir os objetivos estabelecidos pela legislação tributária.

2.1. Da Inconstitucionalidade do Confisco

O Supremo Tribunal Federal, em casos análogos ao estudo, vem decidindo que há inconstitucionalidade da aplicação de multa tributária em valor superior a 100% do montante do tributo. Essa interpretação estabelecida pelo STF indica que a imposição de uma multa que ultrapasse o valor integral do tributo pode ser considerada inconstitucional, em conformidade com os princípios constitucionais que regem o direito tributário:

O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido da inconstitucionalidade da multa tributária aplicada em valor superior a 100% (cem por cento) do valor do tributo. Compreensão diversa demandaria a reelaboração da moldura fática delineada no acórdão de origem, a tornar oblíqua e reflexa eventual ofensa à Constituição, insuscetível, como tal, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário.

As razões do agravo interno não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada.

Majoração em 10% (dez por cento) dos honorários anteriormente fixados, obedecidos os limites previstos no art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC/2015, ressalvada eventual concessão do benefício da gratuidade da Justiça.

Agravo interno conhecido e não provido. (ARE 1.315.562-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe de 20/9/2021).

Além disso, parece que a compreensão diversa demandaria a reelaboração da moldura fática delineada no acórdão de origem, o que tornaria oblíqua e reflexa qualquer possível ofensa à Constituição. Isso significa que para contestar a inconstitucionalidade da multa, seria necessário revisar os fatos e circunstâncias estabelecidos na decisão original, de forma a tornar clara e direta a suposta violação constitucional, viabilizando assim o conhecimento do recurso extraordinário.

Essa norma tem como intuito resguardar a renda e a propriedade do contribuinte, na medida em que, se este tiver de utilizar toda a sua renda ou o seu patrimônio para pagar os tributos, não terá como subsistir, o que fere, inclusive, o resguardo do mínimo vital estabelecido constitucionalmente. [...] (Pinto, 2012).

O princípio do não-confisco tem como intuito resguardar a renda e a propriedade do contribuinte, evitando que ele tenha que utilizar toda a sua renda ou patrimônio para pagar os tributos. Essa proteção é fundamental, pois se o contribuinte fosse obrigado a destinar integralmente seus recursos para quitar os tributos, ele ficaria sem meios de subsistência, o que inclusive violaria o resguardo do mínimo vital estabelecido constitucionalmente.

Esse princípio visa garantir que a carga tributária não comprometa de forma desproporcional a capacidade de sobrevivência e manutenção do sustento básico do contribuinte, respeitando assim os princípios constitucionais relacionados à dignidade da pessoa humana e aos direitos fundamentais.

Do mesmo modo, essa proteção busca assegurar que a tributação seja justa e equilibrada, sem comprometer de maneira excessiva a subsistência e o patrimônio dos contribuintes.

2.1.2. Da Incidência de Multa não-confiscatória

É fundamental que as penalidades impostas sejam capazes de dissuadir a prática de infrações tributárias, contribuindo assim para a manutenção da integridade do sistema tributário e para a preservação dos recursos públicos.

Além disso, a questão dos valores das multas é relevante, visto que penalidades de pequeno montante, equiparáveis aos juros de mercado, poderiam resultar na incorporação da multa aos gastos empresariais, incentivando a repetição das infrações tributárias. Nesse sentido, é necessário estabelecer penalidades que tenham um impacto significativo o bastante para desencorajar práticas irregulares.

Do ponto de vista jurídico, o debate sobre o percentual das multas punitivas também envolve questões relacionadas à independência e harmonia dos poderes da República, à autonomia dos entes tributantes para legislar sobre tributos de sua competência e à necessidade de punir os infratores de forma eficaz.

Toda via, a definição dos parâmetros das multas punitivas envolve considerações tanto práticas quanto jurídicas, visando garantir a efetividade das penalidades e o cumprimento das obrigações tributárias.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. LIMITAÇÃO DA MULTA FISCAL PUNITIVA ATÉ O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. DISTINGUISHING. TEMAS 214, 487, 816 e 863 DA REPERCUSSÃO GERAL. MULTIPLICIDADE DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. PAPEL UNIFORMIZADOR DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RELEVÂNCIA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (RE 1335293).

O artigo 113 do Código Tributário Nacional estabelece que a obrigação tributária pode ser classificada como principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, que é o evento que faz surgir a obrigação de pagar um tributo ou uma penalidade pecuniária. Essa obrigação principal tem como objeto o pagamento do tributo

ou da penalidade pecuniária e se extingue juntamente com o crédito dela decorrente, ou seja, quando o tributo ou a penalidade são integralmente quitados.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (BRASIL, 1966).

Essa distinção entre obrigação principal e acessória é fundamental para a compreensão das responsabilidades tributárias e das consequências decorrentes do não cumprimento das obrigações fiscais.

Tributo com efeito de confisco e a importância de manter a tributação dentro dos limites da capacidade contributiva do cidadão. Um tributo com efeito de confisco pressupõe uma tributação excessiva, exacerbada ou sufocante, que pode comprometer de forma significativa os recursos e a capacidade financeira do contribuinte, chegando a níveis confiscatórios.

Por outro lado, uma exação que se mantém dentro dos limites da capacidade contributiva do cidadão contribuinte, encontra-se em uma zona intermediária ideal entre o confisco, que é excessivo, e o mínimo razoável na tributação. Isso significa que a tributação deve ser justa e proporcional à capacidade financeira do contribuinte, sem ultrapassar os limites que possam ser considerados confiscatórios.

O tributo com efeito de confiscos supõe previamente a tributação em excesso, exacerbada ou escorchante. Por outro lado, a exação que se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na ideal zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação. (Sabbag, 2021).

A multa é uma sanção aplicável no caso de descumprimento de uma obrigação tributária, e não deve ser confundida com o tributo em si. Enquanto o tributo é uma prestação pecuniária devida em razão de lei, a multa representa uma penalidade específica imposta diante do não cumprimento das obrigações tributárias.

Como penalidade, a multa é uma prestação pecuniária com um valor determinado, que pode ser considerado razoável ou não, dependendo das circunstâncias envolvidas. A aplicação do postulado da não confiscabilidade à multa exacerbada é pertinente, pois uma multa excessiva, que ultrapasse os limites da razoabilidade, poderia ser considerada confiscatória.

A multa é sanção exigível perante o descumprimento de obrigação tributária, não se confundindo com o tributo. Como penalidade, a multa se mostra como prestação pecuniária dotada de valor preciso, podendo esse ser razoável ou não. Pode-se, dessa forma, aplicar o postulado da não confiscabilidade à multa exacerbada? (Sabbag, 2021).

Para Sabbag, a análise da razoabilidade das multas aplicadas diante do descumprimento de obrigações tributárias é imprescindível para garantir que as penalidades sejam proporcionais e justas, sem incorrer em efeitos confiscatórios que violem os princípios legais e constitucionais.

3 Considerações Finais

Ao abordar esse tema relevante do Direito Tributário, com enfoque do não-confisco tributário, conclui-se que a:

- a) Classificação da obrigação tributária como principal ou acessória, conforme disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional;
- b) Análise do tributo com efeito de confisco e a importância de manter a tributação dentro dos limites da capacidade contributiva do cidadão;
- c) Distinção entre multa e tributo, bem como a aplicação do postulado da não confiscabilidade à multa exacerbada.

A classificação da obrigação tributária, conforme estabelecido no artigo 113 do Código Tributário Nacional, considera-se a obrigação tributária a qual pode ser classificada como principal ou acessória, sendo a obrigação principal aquela que surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

O tributo com efeito de confisco não é cabível, pois deve considerar a capacidade contributiva para evitar a tributação excessiva, exacerbada ou sufocante, que possa caracterizar um efeito de confisco. A análise da capacidade contributiva do cidadão é essencial para manter a tributação em uma zona intermediária ideal entre o confisco e o mínimo razoável na tributação, respeitando os princípios da justiça fiscal.

Distinção entre multa e tributo: a multa é uma sanção imposta diante do descumprimento de obrigações tributárias, não se confundindo com o próprio tributo. A aplicação do postulado da não confiscabilidade à multa exacerbada é pertinente, considerando que uma penalidade excessiva poderia violar princípios legais e constitucionais.

Diante do exposto, é fundamental compreender a classificação das obrigações tributárias, a necessidade de manter a tributação dentro dos limites da capacidade contributiva e a distinção entre multa e tributo, visando assegurar a justiça fiscal e evitar efeitos confiscatórios.

De acordo com o estudo realizado, recomenda-se a aplicação da jurisprudência do STF, a qual orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a

100% do *quantum* do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Desse modo, visa-se garantir uma atuação conforme os preceitos legais vigentes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct. Acesso em 24 de mar de 2024.

BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 24 de mar de 2024.

BRASIL. Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Acesso em 25 de mar de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1.307.464-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021). <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=761402975>. Acesso em 24 de mar de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). (RE 1335293). Relator: Min. Relator: MIN. NUNES MARQUES- <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=6212236&numeroProcesso=1335293&classeProcesso=RE&numeroTema=1195>. Acesso em 24 de mar de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário virtual). (Pronunciamento). Ministro LUIZ FUX. 17 dez 2021. <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=9742138>. Acesso em 25 de mar de 2024.

PINTO, Fabiana L. Direito Tributário. Editora Manole, 2012. E-book. ISBN 9788520444399. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788520444399/>. Acesso em: 25 mar. 2024.

SABBAG, Eduardo. Direito Tributário Essencial. Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 25 mar. 2024.

SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 25 mar. 2024.