

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS IBET – SP

Marcelo José Luz de Macêdo

**ENSAIO SOBRE A MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: DA
SIMETRIA ENTRE A BASE DE CÁLCULO E O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo 2016

Marcelo José Luz de Macêdo

**ENSAIO SOBRE A MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: DA
SIMETRIA ENTRE A BASE DE CÁLCULO E O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE**

**Monografia apresentada como pré-requisito para
conclusão da Especialização em Direito Tributário do
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.**

São Paulo 2016

“A recompensa do trabalho é a alegria de realizá-lo. Quando termino, estou pago.”

Luís da Câmara Cascudo

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo fomentar o debate a respeito de um tema que a doutrina, até então, pouco tem se preocupado. Estamos falando do estudo das obrigações acessórias. O direito tributário não está baseado apenas no estudo da obrigação tributária. Ainda que sua maior preocupação seja realmente o dever jurídico atinente ao recolhimento de tributos, não podemos nos esquecer da existência de deveres outros que atuam para sua conformação. Atualmente, não se pode negar que os particulares estão cada vez mais sobrecarregados por normas jurídicas que os obrigam a prestações positivas e negativas, sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização tributária. Além do mais, tem-se visualizado uma tendência crescente nos casos de descumprimento de tais deveres, o que converge para a aplicação de multas elevadíssimas que não se preocupam em estabelecer uma relação simétrica entre a infração cometida e a proporcionalidade da penalidade. Por isso que se faz necessária essa análise dos institutos em questão para que possamos demonstrar a intrínseca necessidade de observância do princípio da proporcionalidade para as hipóteses de multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias.

Palavras-chave: Obrigação Acessória; Infração; Multa; Princípio da Proporcionalidade.

Abstract

This scientific work aims to stimulate discussion about a topic that doctrine, so far, it does not seem to worry so much. We are talking about the study of accessory obligations. The tax law is not based only on the study of the taxation. Even if your biggest concern really is the legal duty regards the payment of taxes, we can not forget the existence of other duties that work to its conformation. Currently, there is no denying that individuals are increasingly burdened by legal rules that require them to positive and negative benefits always in the interest of revenue or tax inspection. Moreover, it has seen an increasing trend in cases of breach of such duties, which is similar to the application of very high penalties that do not bother to establish a symmetrical relationship between the offense committed and the proportionality of the penalty. This is the reason why it is necessary that analysis of the institutions in question so that we can demonstrate the intrinsic necessity of the principle of proportionality to the chances of fines for noncompliance of accessory obligations.

Keywords: Accessory obligation; Infraction; Penalty; Proportionality Principle.

Sumário

1	PREMISSAS DE UM ENSAIO	7
2	DICOTOMIA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA EM PRINCIPAL E ACESSÓRIA	9
3	PODER SANCIONATÓRIO ESTATAL E DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR	19
4	ANÁLISE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO: A BASE DE CÁLCULO	23
5	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS: UM ESBOÇO DA PROPORCIONALIDADE	32
6	CONSIDERAÇÕES PARA UMA TESE	37
7	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	41

1 PREMISSAS DE UM ENSAIO

Atualmente, em matéria tributária, a base de cálculo, sem dúvida alguma, se mostra como um dos critérios aptos a gerar maior confusão, seja durante o processo de enunciação ou elaboração da norma (nível abstrato), seja no momento de sua incidência (campo concreto).

Em que pese o estudo da base de cálculo já ter alcançado sustentação teórica sólida e muito bem sistematizada – vivendo, inclusive, momentos de exaltação e glorificação, principalmente na doutrina de Alfredo Augusto Becker¹ –, ao que parece, tal constatação só encontra guarida quanto ao tema da obrigação tributária principal, ou melhor, do dever jurídico de pagar tributo.

Há de se ter em mente que o plexo normativo tributário não é composto tão-somente de obrigações tributárias e obrigações acessórias. Para tanto, o legislador prevê uma série de outras normas, tidas por sancionatórias, decorrentes da infração ou do descumprimento, tanto de obrigações tributárias, como de obrigações acessórias. Para essas últimas, não há consenso no que toca ao emprego da sua base de cálculo. Logo, nosso esforço compreende a busca pela fixação de critérios seguros e coerentes à atividade de quantificação da pena, a partir de noções e conceitos transportados da norma tributária – dita principal.

As sanções, certamente, guardam uma função repressiva/punitiva. Nesse sentido, um dos maiores problemas relativo ao tema consiste em fixar os contornos dessa função levando em consideração a proporcionalidade exigida pelo critério da base de cálculo. Nesse campo de análise da obrigação sancionatória decorrente do descumprimento das obrigações acessórias, veremos que muitos dos fundamentos da base de cálculo apresentam e fazem suscitar as mais diversas dúvidas e imprecisões.

Sem embargo, aludidas punições desempenham papel fundamental à arrecadação tributária e, não raro, suas somas ultrapassam a própria importância devida a título de tributo. Por ser tema, de certa forma, recente e pouco estudado, se torna mais vulnerável e passível de exageros por parte do Estado, principalmente, por causa de um regramento normativo precário, que serve, essencialmente, para o incremento da arrecadação, inobservadas diversas limitações legais e constitucionais.

Cada vez mais as empresas precisam investir em governança corporativa na tentativa de se adequar à legislação vigente (*compliance*). O custo para estar atento às obrigações acessórias não é

¹ Na visão do mencionado jurista a base de cálculo se revelava como autêntico núcleo da hipótese de incidência, conferindo, inclusive, o gênero jurídico ao tributo.

baixo, outrossim, caso não se cumpra com toda essa burocracia estatal as multas serão pesadas. Partimos confiantes da premissa de que o legislador, ao instituir sanções para as diversas infrações, pode e deve estipular graduações proporcionais em respeito ao princípio da proporcionalidade, admitindo-se multas em valores fixos tão somente para alguns casos específicos, onde a situação fáctica e a finalidade punitiva as requeiram.

Devemos considerar a existência de uma relação intrínseca entre o direito tributário e o poder sancionatório estatal, de modo a tornar possível estabelecer implicações desde a regulação da matéria pelo Poder Legislativo – através das diversas normas jurídicas –, até a atividade administrativa punitiva ao se dimensionar a aplicação de uma multa e como ela reflete diretamente na vida dos contribuintes.

Tudo isso, ressalte-se, somente foi possível com a adoção do método do Constructivismo Lógico-Semântico como pressuposto inicial dos trabalhos. A partir da escolha do método, foram traçadas as premissas a serem observadas para elaboração de conclusões coerentes. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho – precursor da escola constructivista –, o “modelo se propõe amarrar os termos da linguagem, segundo esquemas lógicos que deem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, escolhendo as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação”.²

No mesmo sentido, Fabiana Del Padre Tomé nos relata que o Constructivismo Lógico-Semântico “configura método de trabalho hermenêutico orientado a cercar os termos do discurso do direito positivo e da Ciência do Direito para outorgar-lhes firmeza, reduzindo as ambiguidades e vaguidades, tendo em vista a coerência e o rigor da mensagem comunicativa.”³

Priorizamos no referido artigo uma análise do sistema jurídico positivo através das normas gerais e abstratas, fruto da atividade de enunciação do legislador. A abordagem há de ser guiada, inicialmente, pela apresentação das obrigações acessórias, para, assim, verificarmos que a problemática revelada se deve muito em função da falta de disposições normativas específicas e de construções teóricas seguras relacionado a hipótese de incidência e a base de cálculo.

Em seguida, após uma análise geral do critério da base de cálculo, pretendemos delimitar seus conceitos dentro do campo das sanções tributárias, com vistas à solução – ou pelo menos uma

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Algo sobre o constructivismo lógico-semântico*. In: *Constructivismo lógico-semântico*. vol. I. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014. p. 4

³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico*. In: *Vilém Flusser e Juristas*. coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009. p. 2

tentativa – do problema relativo ao controle quantitativo das multas e da vinculação que guardam ou devem guardar com o descumprimento da obrigação acessória.

A partir do exame do poder sancionatório estatal, sua relação com princípio da proporcionalidade e o direito tributário, constataremos que o mesmo irradia efeitos sobre todo o ordenamento jurídico, influenciando, de forma decisiva, o estudo das sanções administrativas.

Por fim, pretendemos buscar critérios capazes de estabelecer uma relação possível entre a infração praticada e a sanção imposta. Desde já, informamos não ter a pretensão de esgotar o assunto, até porque não seria possível o fazer em artigo composto por breves escritos. Toda ciência que se pauta em valores de rigor e precisão não pode manifestar proposições genéricas e por demais abrangentes, nem buscar ir além de seus fins possíveis. Todo estudo com fins científicos pede uma delimitação de seu objeto, ou em outros termos, um corte metodológico.

Nosso propósito é singelo. A partir do estudo das sanções tributárias aplicadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias, pretendemos abordar se existe, ou pelo menos deveria existir, alguma relação entre a base de cálculo das sanções e a hipótese de incidência sancionatória, e se sim como estabelecer esse elo tendo em vista a proporcionalidade. Ao final, iremos sugerir uma proposta classificatória na tentativa de equacionar todos esses critérios objetivos tendo em vista as espécies de infração.

2 DICOTOMIA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA EM PRINCIPAL E ACESSÓRIA

O conceito de obrigação, antes de guardar pertinência com o ramo didaticamente autônomo do direito tributário, se apresenta como expediente de Teoria Geral do Direito. Assim sendo, equivale a categoria jurídica formal cujo conteúdo normativo concerne a todo o direito positivo e não apenas ao direito tributário.

Nas trilhas de José Souto Maior Borges, “objeto da Teoria Geral do Direito é, pois, definir formalmente certos conceitos fundamentais da ciência jurídica, tais como o de sujeito de direito, capacidade, competência, dever, responsabilidade etc.”⁴

Destarte, não é outro o posicionamento de Hart, citado na doutrina de Tércio Sampaio Ferraz Junior, ao observar que “a ideia de obrigação é central para o direito, visto que a vinculação

⁴ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 32 9

que se estabelece para as condutas humanas é um fator estrutural especial para a concepção do fenômeno jurídico. Onde há direito (law), diz ele, a conduta humana torna-se de algum modo, não opcional, obrigatória.”⁵

O termo não escapa aos vícios da linguagem – vaguidade e ambiguidade. Logo, “obrigação” é termo plurissignificativo, admitindo ao menos cinco acepções elencadas por Maurício Garcia

6

Pallares Zockun, quais sejam: (i) dever jurídico; (ii) estado de sujeição; (iii) documento que comprova o vínculo entre pessoas; (iv) ônus jurídico; e (v) relação jurídica. De início, trataremos da “obrigação” como dever jurídico, contudo, no decorrer dos escritos, abordaremos notadamente da “obrigação” no sentido de relação jurídica.

Como decorrência de nossas escolhas, já se sabe que definimos o direito como o conjunto de normas jurídicas válidas, projetadas para regular condutas intersubjetivas. Trata-se do plano normativo, do dever-ser. Lourival Vilanova o define “como um sistema de normas diretivas de conduta humana, cuja inobservância é sancionada e ainda, dotadas essas normas de uma organização no emprego da coação.”⁷

Na missão de regular as condutas intersubjetivas, temos, então, a relação jurídica como o vínculo abstrato, pelo qual, através da atividade de aplicação normativa (ato de vontade humana mediante procedimento específico e agente competente), o sujeito ativo detém o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo um dever jurídico, comumente chamada de síntese deontica realizada pelo “dever-ser”.

A relação jurídica é irreflexiva, de maneira a demandar pelo menos dois sujeitos postos em contra-posição, onde um é titular de um direito subjetivo e ao outro se atrela um dever jurídico. O objeto dessa relação apresenta conteúdo prescricional cuja conduta encontra-se regulada por um modal deontico, sob a forma obrigatória, permitida ou proibida.

Conclui Paulo de Barros Carvalho:

o elemento prestacional de toda e qualquer relação jurídica assume muita relevância precisamente na caracterização da conduta que satisfaz o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo, outorgando o caráter de certeza e segurança de que as interações sociais necessitam. É neste ponto que os interessados vão ficar sabendo qual a orientação que devem imprimir às respectivas condutas, evitando a ilicitude e realizando os valores que a ordem jurídica estatui.⁸

⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 131 ⁶ ZOCKUN, Maurício Garcia Pallares. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 69/70 ⁷VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p. 38 ⁸ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 211

José Souto Maior Borges – citando Norberto Bobbio – informa que “o ordenamento jurídico tanto pode ser objeto de estudo numa construção teórica formal, e, portanto, com prescindência de conteúdos normativos, quanto levando em conta as hipóteses e consequências normativa, isto é, o

9

conteúdo das normas jurídicas.” Tal empresa é exercida pela atribuição de conteúdo normativo às categorias formais.

Pontes de Miranda nos ensina que

Em sentido estrito, “obrigação” é a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao *debito*, ou a algumas, poder ser exigida, pela outra, *creditor*, ou outras, prestação. Do lado do credor, há a pretensão; do lado do devedor, a obrigação. [...] Na verdade, o Direito das Obrigações trata de direitos, deveres, pretensões, obrigações e ações, como todos os outros ramos do direito.¹⁰

A obrigação não exige como requisito imprescindível a patrimonialidade. Não nos parece haver qualquer prescrição nesse sentido em nosso ordenamento jurídico. É bem verdade que não temos um dispositivo direto como o artigo 392, segunda parte, do Código Civil de Portugal ao afirmar que “a prestação não necessita de ter valor pecuniário; mas deve corresponder a um interesse do credor, digno de proteção legal.” Mas esse silêncio legislativo não pode ser entendido como uma vedação. A doutrina de Pontes de Miranda reforça essa posição ao atestar que “qualquer interesse, ainda não patrimonial, pode ser o do credor.”¹¹ (grifamos)

Em notas de atualização da obra de Pontes de Miranda, Nelson Nery Jr. adverte

O conceito fundamental do direito de obrigações é o vínculo obrigacional. E o vínculo obrigacional possui duas diferentes vertentes lógicas:

uma, ligada a sua natureza subjetiva (relação pessoa), de que decorre a obrigatoriedade da prestação, em virtude da liberdade da parte ou da realidade vivida pelos sujeitos, que os leva a vivenciar situação jurídica de credor-devedor, acerca de uma prestação, no mundo fenomênico do direito (é o aspecto subjetivo do vínculo);

outra, ligada à quantidade e à qualidade da prestação (relação de razão), sob cujo aspecto identifica-se uma relação jurídica de razão, que se impõe para que seja decifrada a proporcionalidade da prestação devida pelo devedor ao credor (é o aspecto objetivo de vínculo).

Ao que nos consta, o equívoco daqueles que defendem a patrimonialidade como atributo da obrigação resulta de uma apropriação indevida da legislação e da doutrina italiana, muito em razão da redação do artigo 1.174 do código civil daquele país, cuja redação impõe o caráter patrimonial da prestação, ainda que o interesse do credor não seja patrimonial.¹²

⁹ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 29

¹⁰ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies, fontes e espécies de obrigações. Parte Especial. Atualização e notas de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. Tomo XXII. p. 59-60

¹¹ *Ob. cit.* 61

¹² Nos termos do artigo 1.174 do Código Civil da Itália: “La prestazione che forma oggetto dell'obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica e deve corrispondere a un interesse, anche non patrimoniale, del creditore”

Pretender introduzir mencionada regra no ordenamento jurídico brasileiro não parece ser a melhor opção devido a falta de regramento específico. Desde que o objeto seja lícito, possível e determinado ou determinável, podemos falar que há obrigação. É seguindo essa lógica que Regina Helena Costa pontua:

*a obrigação tributária é um dever jurídico tipificado no Código Tributário Nacional e, assim, terá o perfil que este traçar, não cabendo aplicar-se o regime jurídico das obrigações em outros quadrantes do Direito, revestidas que estão de características próprias desses domínios, como é o caso, por exemplo, da patrimonialidade.*¹³

Ao se transportar os conceitos da Teoria Geral do Direito para o direito tributário – sob enfoque da dogmática jurídica –, a definição de “relação jurídica tributária” é extraída do próprio sistema jurídico que a trata assim por denotar norma jurídica relativa à atividade de tributação no que diz respeito à instituição, fiscalização e arrecadação tributária – seja de forma direta ou indireta.

Nesse sentido, prescreve o artigo 113 Código Tributário Nacional (CTN):

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 decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Sua redação é de suma relevância para o tema pois nos permite identificar o elemento distintivo das diversas obrigações. Nas ditas principais temos normas instituidoras de relação jurídica tributária cujo objeto (elemento prestacional) é o pagamento do tributo; já nas obrigações acessórias institui-se uma relação jurídica cujo objeto (elemento prestacional) é um fazer ou não fazer.

Para completar a abordagem, cumpre mencionar o artigo 115 também do CTN, ao dispor que o “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Portanto, tomada a relação jurídica tributária pelo seu conteúdo, podemos classifica-las em obrigações de conteúdo pecuniário e instrumental. Enquanto a primeira se caracteriza por ter como objeto uma prestação ou quantia em dinheiro, a segunda designa comportamentos ou prestações, positivas ou negativas, de fazer ou não fazer, do particular em cooperação com o Poder Público, no interesse da arrecadação e fiscalização tributária. Fazemos um corte metodológico para nos deter ao estudo da denominada “obrigação acessória”.

Em artigo desenvolvido a respeito do assunto, Paulo de Barros Carvalho adverte:

os deveres instrumentais cumprem papel relevante na implantação do tributo, porque de sua observância depende a documentação em linguagem de tudo que diz respeito à pretensão impositiva. Assume

importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários, que sem eles muitas vezes não poderão ser constituídos na forma jurídica própria.¹⁴ A obrigação se apresenta como categoria da dogmática jurídica e seu conteúdo é preenchido pelo próprio ordenamento positivo que a regula, definindo os requisitos necessários e suficientes a sua identificação. Em outros termos, por ser categoria jurídico-positiva, a análise da relação jurídica obrigacional demanda a própria análise do ordenamento jurídico ao qual está inserida.

Consequentemente, no direito tributário as obrigações podem ser ora patrimoniais (tributárias), ora prestações de fazer ou não fazer (instrumentais). O direito positivo ao criar suas próprias realidades tratou de regular tanto obrigações patrimoniais como não-patrimoniais.

Já quanto ao uso do vocábulo “acessório”, do latim *accessorius*, verifica-se poder significar: “1. que se junta ao principal; suplementar, adicional, anexo 2. que tem importância menor; secundário, dispensável 3. aquilo que se junta ao principal sem lhe ser essencial; detalhe, complemento, achega.”¹⁵ Analisando-se tão esse significado gramatical, é possível perceber certa carga depreciativa que o vincula. Não obstante, a investigação deve ir além.

Partindo de uma análise civilista é possível conceber as obrigações como suficientes em si mesmas – quando autônomas – ou dependentes de outras obrigações – quando complementares. Essas últimas são as chamadas obrigações ou direitos acessórios. A acessoriedade pressupõe a dependência.

O Código Civil parece partir dessa perspectiva pois prescreve em seu artigo 92 que “principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal.” Por seu turno, a segunda parte do artigo 184, desse mesmo diploma normativo, diz que “a invalidade da obrigação principal implica a das obrigações acessórias, mas a destas não induz a da obrigação principal.”

É a conhecida regra do direito civil segundo a qual *accessorium sequitur suum principale*. Para Carlos Roberto Gonçalves, por exemplo, “as obrigações acessórias têm sua existência subordinada a outra relação jurídica, ou seja, dependem da obrigação principal.”¹⁶ Já Maria Helena Diniz informa que

Em regra, as obrigações são autônomas, dotadas de existência própria, mas excepcionalmente há obrigações que dependem das outras. Assim sendo, a obrigação existente por si, abstrata ou

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Obrigações tributárias e deveres instrumentais: definições, sentidos, estruturas internas e limites conceptuais*. In: *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.

¹⁵ FRANCO, Francisco Manoel de Mello; HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009. p. 31

¹⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. v. 2: teoria geral das obrigações. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 213 13

concretamente, sem qualquer sujeição a outras relações jurídicas, denomina-se *obrigação principal*. [...] E aquela cuja existência supõe a da principal designa-se *obrigação acessória*.¹⁷ Não parece ser o caso da obrigação acessória concernente ao direito tributário, cujo exame reclama a investigação da legislação tributária. Portanto, nessa conjectura é possível verificar que apesar de existir uma ligação entre a obrigação acessória e a obrigação tributária “principal”, a existência daquela não dependa dessa. Falamos isso pois pode ocorrer dela surgir ainda que não nasça a obrigação tributária, ou mesmo subsistir com a extinção desta última.

Ademais, com efeito, não há uma hierarquia entre as obrigações de modo a justificar a terminologia “acessória”. Por este motivo, Paulo de Barros Carvalho alega que “os deveres instrumentais serão tão relevantes quanto os substanciais, se os examinarmos pelo prisma de que colaboram, em momentos distintos, para a realização do mesmo fim, qual seja o da implantação do tributo.”¹⁸

As obrigações acessórias são de suma relevância para o surgimento da obrigação tributária propriamente dita, motivo que levou Paulo de Barros Carvalho a afirmar que essa relevância “só não chega ao nível do absoluto porque a atividade fiscalizadora do ente que tributa disporá sempre de formas suplementares para surpreender o procedimento do sujeito passivo, elaborando, por outros meios de prova, a documentação necessária para dar corpo ao enunciado factual.”¹⁹

À corroborar com o exposto, colacionamos os ensinamentos de Mauricio Garcia Pallares Zockun, para o qual

a prescrição normativa que institua uma obrigação tributária só terá razão de existir se criar mecanismos que permitam o controle do cumprimento dos mandamentos jurídicos-positivos insertos no ramo didaticamente autônomo do direito tributário substantivo. Aquela existe, portanto, para servir de instrumento para verificação do cumprimento desses.”²⁰

Por essa lógica, o contribuinte tem a obrigação de colaborar com o fisco através do cumprimento das obrigações acessórias, que funcionam como meios de prova para a constituição da obrigação tributária principal. Pois, ainda que o fim precípua do direito tributário seja a arrecadação do tributo, tal atividade só se torna possível face essa colaboração.

Ainda assim não acreditamos ser motivo suficiente a impossibilitar o emprego do termo. Aproveitamos as reflexões utilizadas para respaldar a denominação “obrigação” para também justificar a possibilidade do uso do termo “acessória”. A doutrina civilista não pode ser transportada

¹⁷ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. v. 2: teoria geral das obrigações. 29 ed. São Paulo, Saraiva, 2014. p. 226

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 957

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 239

²⁰ ZOCKUN, Mauricio Garcia Pallares. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 166 14

para o campo tributário a torto e a direito, ou melhor dizendo, sem maiores reflexões. A noção civilista da acessoriedade não se confunde com a idéia do termo que pretende a legislação tributária.

Estamos com Regina Helena Costa ao defender que:

A acessoriedade dessa obrigação, nos termos do Código, exsurge do fato de que o liame assim qualificado é estatuído para propiciar as efetivas fiscalização e arrecadação de *tributo*, objeto da obrigação principal, ainda que a situação tática específica não revele a exigência daquele. Portanto, a mera possibilidade de existência a obrigação principal legitima a imposição de obrigações acessórias, sendo esse o sentido da acessoriedade no contexto dos vínculos obrigacionais tributários.

Nem se diga que o artigo 110 do CTN inviabiliza essa nossa interpretação, pois a Constituição não só não se utiliza do conceito de obrigação tal como previsto pelo direito civil, como também o alcance e conteúdo do instituto não é empregado na definição ou limitação das competências tributárias. Trata-se de mera opção terminológica.

Face todo o alegado, nos sentimos bastante a vontade para utilizar a expressão tal qual posta pelo CTN: Obrigação acessória. Isso não significa que a terminologia dever instrumental seja imprópria, pelo contrário, ela também se mostra adequada e precisa. Todavia, para seguir a metodologia do código e manter uma homogeneidade, preferimos seguir nesses termos.

Um conceito significativo para nossos estudos – aventado por Paulo de Barros Carvalho – é o dos “deveres instrumentais de conformação fáctica”. Ditas obrigações se caracterizam pelas suas consequências que se manifestam como pressuposto para a própria constituição da obrigação tributária principal. Equivalem aos meios de prova e servem de fundamento para a aplicação da norma individual e concreta instituidora do crédito tributário. São importantes pois possibilitam, na prática, o surgimento da respectiva relação jurídica tributária. Em suas palavras, “o reflexo nítido da relevância dos deveres instrumentais de conformação fáctica está estampado na intensidade das sanções que preveem seu descumprimento, chegando a elevadas multas patrimoniais calculadas sobre o valor da operação tributada.”²¹

Alcançamos, notadamente, um dos focos do presente ensaio. Mais a frente teremos a oportunidade de investigar melhor referida alegação quanto à intensidade das multas e sua relação com o valor da operação tributada.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em alguns julgamentos, tem feito referência a uma denominada obrigação acessória “autônoma” ou “meramente formal”. Consiste numa norma necessária ao exercício da atividade administrativa de fiscalização tributária que não

21

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 959 15

implica qualquer vínculo com a hipótese de incidência da obrigação tributária, ou seja, seu descumprimento não influencia diretamente na capacidade de se averiguar o tributo.

Suponhamos uma obrigação acessória com a função de traduzir em linguagem competente determinado fato jurídico e assim dar ciência ao fisco para que possa eventualmente exercer atividade fiscalizatória, porém, dado fato jurídico não compõe o antecedente da norma jurídica tributária, ou melhor, ele não implica na constituição da obrigação tributária. Ao que parece, se coloca diametralmente em oposição ao supramencionado “dever instrumental de conformação fática” – que poderíamos dizer “não meramente formal”.

Vejamos o julgado do CARF na tentativa de melhor entender o demonstrado:

Obrigações Acessórias Ano-calendário: 2010 DCTF. ENTREGA INTEMPESTIVA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA. (...) O retardamento da entrega de DCTF constitui mera infração formal. Não sendo a entrega serôdia de declaração infração de natureza tributária, mas sim infração formal por descumprimento de obrigação acessória autônoma, não abarcada pelo instituto da denúncia espontânea do artigo 138 do CTN, é legal a aplicação da multa pelo atraso de apresentação da DCTF. As denominadas obrigações acessórias autônomas são normas necessárias ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo. A multa aplicada decorre do exercício do poder de polícia de que dispõe a Administração Pública, pois o contribuinte desidioso compromete o desempenho do fisco na medida em que cria dificuldades na fase de homologação do tributo ou contribuição. (...) DCTF. PERDA DE PRAZO. ENTREGA A DESTEMPO. ESPONTANEIDADE. APLICAÇÃO DE OFÍCIO DE MULTA MÍNIMA. REDUÇÃO DA MULTAPECUNIÁRIA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. Não há previsão legal para redução da multa pecuniária mínima aplicada de ofício, por descumprimento de obrigação acessória autônoma - entrega tardia, fora do prazo, de declaração, ainda que a entrega da declaração tenha ocorrido, de forme espontânea, antes da ciência do início do procedimento de fiscalização. (...) (Acórdão 1802-002.405 Processo nº 13891.720132/2013-39 publicado 01/12/2014)

As obrigações acessórias – prestações de fazer ou não fazer – encontram-se em franca expansão pelo ordenamento jurídico positivo. Por conseguinte, esse mesmo crescimento provoca concomitantemente um incremento de seu descumprimento – denominado de infração formal –, alguns servindo de causa para efetivos prejuízos à atividade da Administração Pública, outros menos e em alguns casos, porque não falar, até em hipóteses que não causam prejuízo algum ao Fisco.

Na medida em que os contribuintes recebem cada vez mais encargos do Estado, diante desse excesso de obrigações, haverão casos de um descumprimento específico não acarretar prejuízo algum, pois a falta desse possivelmente será suprida por uma outra obrigação, já cumprida em oportunidade diversa. Sustentamos uma tendência global de tolerância e discriminalização de certas condutas, trazida com bons ares pela doutrina penal e perfeitamente relacionável às sanções administrativas e ao princípio da proporcionalidade.

O próprio CTN traz uma série de hipóteses admitindo a possibilidade de equívocos por parte dos agentes fiscais, oportunizando-se reparos sem a implicação de qualquer punição. Por outro lado, o ônus atribuído ao contribuinte – na maioria das vezes desprovido de conhecimento técnico especializado – é indiscutível e excessivo, onde qualquer erro é considerado intolerável. Na hipótese de transferência de

responsabilidade, a Administração Pública assume o risco de que as obrigações acessórias não sejam adequadamente cumpridas, mesmo quando o contribuinte estiver

imbuído do propósito de cumpri-las de maneira correta, o que importa em um risco permitido pelo próprio ordenamento jurídico.

É de fundamental relevância a análise dos incisos II e IV do artigo 112 do CTN, confira:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. Ao interpretar esse dispositivo, verifica-se necessário levar em conta a hipótese infracional

sucedida e a constatação dos prejuízos motivados pelos efeitos do ato ofensivo. Contudo, além disso, entendemos que não pode haver qualquer motivo para imposição da multa também por questões pedagógicas e de prevenção. Nesse esteio, citamos um precedente do CARF que corrobora com essa idéia de despenalização ante ausência de prejuízo ao Estado.

Obrigações Acessórias Período de apuração: 09/01/2008 a 12/07/2011 MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INEXATIDÃO DE INFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTROLE ADUANEIRO. PENALIDADE CANCELADA. Ainda que entregue com informação inexata nas Declarações de Importação, uma vez reconhecida pela Autoridade Fiscal a ausência de prejuízo ao controle aduaneiro, deve ser cancelada a multa aplicada ao sujeito passivo. Recurso de Ofício Negado. Crédito Tributário Exonerado. (Acórdão 3402-002.358 Processo nº 11762.720090/2012-03 publicado Sessão 23/03/2014)

O sistema tributário nacional tende a se tornar cada vez mais complexo em sentido contrário ao preconizado por Regina Helena Costa ao nos informar, categoricamente, a respeito do princípio da praticidade ou praticabilidade. Em suas lições, afirma que

a progressiva complexidade das relações sociais e, assim também, das relações jurídicas remete o legislador à busca pela paulatina simplificação de modelos, diminuição de variáveis e padronização de procedimentos a serem observados pelo contribuinte, bem como o incremento das obrigações acessórias.²²

Sua função seria tornar o sistema jurídico mais propício aos fins do interesse público, tornando viável seu cumprimento de maneira simples e eficiente. É nesse sentido, inclusive, que se manifesta a imensa maioria de nossos julgadores, conforme se vê no voto do Ministro Herman Benjamin no Recurso Especial nº 1.105.947/PR, em que se discute a possibilidade instituição de obrigação acessória por ato infralegal, ainda que não nos interesse a discussão a respeito da reserva legal, podemos extrair passagem interessante, conforme se vê:

²²

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 89/90 17

5. No mundo atual, em que as declarações fiscais são enviadas quase que exclusivamente por meio eletrônico, pela rede mundial de computadores, seria inadequado interpretar o vetusto art. 197 do CTN no sentido de que a Secretaria da Receita Federal deveria solicitar informações individualmente, por intimações escritas em papel. 6. Interpreta-se a norma jurídica à luz de seu tempo. A administração tributária deve pautar sua atuação no princípio da eficiência. 7. O sistema tributário moderno baseia-se nas informações prestadas pelo próprio contribuinte e por terceiros envolvidos com as operações e situações tributadas, posteriormente verificadas pela Administração. As relações de massa exigem essa sistemática para garantir a eficiência da arrecadação e a Justiça Fiscal. Não fosse assim, seria necessária uma superestrutura fiscalizatória, em cada esfera de governo, capaz de auditar individualmente milhões de contribuintes a cada ano, o que é irreal, antieconômico, ineficiente e contraria o princípio da boa-fé objetiva.²³ (grifamos)

Concordamos com as palavras do Ministro no sentido de que as relações de massa exigem uma sistemática capaz de garantir a eficiência da arrecadação e da Justiça Fiscal. Todavia, tal afirmação não deve ser levada em termos absolutos. Sem entrar na discussão desse específico caso concreto, em que se discutia, na verdade, a necessidade de lei em sentido estrito para instituição de obrigação acessória, queremos dizer que o sistema tributário moderno se baseia não na prestação unilateral de informações pelo contribuinte e por terceiros envolvidos, mas sim numa relação de cooperação entre Fisco e particulares, baseada em uma série de valores protegidos constitucionalmente, como os de razoabilidade, proporcionalidade, praticabilidade e eficiência.

Não é somente sair por aí instituindo mais e mais obrigações. Infelizmente ainda não conseguimos visualizar na prática tributária a concretização desses valores, em destaque ao da praticabilidade. Pelo contrário, esse aumento das obrigações acessórias desassociado de uma sistemática simplificadora não gera outra coisa, senão a dificuldade e a sobrecarga de responsabilidades. Em nome da eficiência e da flexibilidade do Estado derrubam-se as barreiras jurídicas ao arbítrio e ao excesso.

Dando continuidade ao exame, temos para nós que o descumprimento das obrigações acessórias, portanto, não pode ser objetivamente considerado como infração. Corroborando com o alegado, Robson Maia Lins ensina:

o fato jurídico moratório em relação às normas que prescrevem deveres instrumentais pode ou não implicar redução de tributo. E este critério “redução de tributo” e “não redução de tributo” é tomado fato juridicamente relevante para a constituição da relação jurídica moratória denominada “multa isolada”, modificando alíquota incidente sobre a base de cálculo.²⁴

Não obstante, via de regra, as obrigações acessórias são de suma relevância para o surgimento da obrigação tributária propriamente dita, motivo que levou Paulo de Barros Carvalho a afirmar que essa relevância “só não chega ao nível do absoluto porque a atividade fiscalizadora do ente que tributa disporá sempre de formas suplementares para surpreender o procedimento do

²³ Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802618278&dt_publicacao=27/08/2009 Acessado em 01 de março de 2016

²⁴ LINS, Robson Maia. *A mora no direito tributário*. São Paulo: PUC SP, 2008, Tese de Doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. p. 217

sujeito passivo, elaborando, por outros meios de prova, a documentação necessária para dar corpo ao enunciado factual.”²⁵

É evidente o intuito do legislador em reprimir seu descumprimento de forma rigorosa, contudo, não podemos admitir que esse rigor se transforme em arbitrariedade, excesso e ilegitimidade. É preciso que a legalidade estabeleça parâmetros na aplicação das sanções. Face ao exposto, se mostra extremamente recomendável a delimitação desse poder de repressão do Estado.

3 PODER SANCIONATÓRIO ESTATAL E DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

O sistema do direito positivo apresenta um caráter nitidamente coativo. Entretanto, essa característica não é exclusiva do mesmo, mas sim, própria a todos os sistemas normativos, seja ele moral, religioso etc. O que diferencia a ordem jurídica é a forma de coação, através do emprego autorizado da força pelo Estado para fazer cumprir suas ordens. Essa relação entre direito e sanção, há tempos já fora observada.

Observou Hans Kelsen que “uma ordem normativa contém não apenas normas que impõem uma conduta determinada – como uma ordem jurídica positiva – mas também normas que instruem uma sanção para a hipótese de não serem cumpridas.”²⁶ Assim, a sanção surge como resposta ao descumprimento do ordenamento jurídico com vistas à sua preservação.

Ao discorrer sobre a sanção na concepção de Norberto Bobbio, Paulo Roberto Coimbra informa ser “norma jurídica somente aquela cuja execução é assegurada por uma sanção externa e institucionalizada, oriunda da mesma fonte geradora das normas de conduta.”²⁷ De fato, concordamos com o aduzido, posto não haver, dentro das premissas eleitas, norma sem sanção no ordenamento jurídico, de modo que a norma jurídica completa se compõe da norma primária (dispositiva) e da norma secundária (sancionatória).

Porém, por essa perspectiva, a sanção é entendida sob uma acepção estrita e está atrelada à idéia de relação processual. Representa a norma secundária sancionatória e expressa no consequente uma relação de cunho jurisdicional, em que o Estado participa como juiz para obter, coativamente,

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 239

²⁶ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Editora Sérgio Antônio Fabris, 1986. p. 181

²⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral del derecho*. 1992. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 49

uma prestação insatisfeita. O Estado-juiz integrante da relação jurídica, na condição de sujeito passivo, exerce sua força para garantir o cumprimento de outra norma, a que se postula o sujeito ativo. É relação processual, por exemplo, a lei de execução fiscal.

Aurora Tomazini de Carvalho, em trecho bastante elucidativo de sua obra, informa que Lourival Vilanova

ao distinguir norma primária e secundária, outorga a esta última o caráter de norma sancionatória, justamente pela presença da atividade jurisdicional na exigência coitada da prestação não-adimplida na norma primária. A ‘sanção’, nesse sentido, tem uma conotação mais estrita: de norma jurídica cujo conseqüente prescreve um vínculo no qual o Estado-juiz intervém como sujeito passivo da relação deôntica, sendo o sujeito ativo aquele que postula a aplicação coativa da prestação não cumprida.²⁸

Para as pretensões do presente trabalho, não pretendemos trabalhar com essa noção de norma secundária sancionatória, mas sim com a sanção em sentido amplo, ou seja, sanção como espécie de norma primária (norma derivada punitiva). É aplicada face ao descumprimento de uma obrigação e não suscita, pelo menos a priori, relação processual. As multas tributárias decorrentes do não pagamento de tributo constituem exemplo típico dessa sanção.

Esse poder sancionatório, antes de ser tributário, é do próprio Estado no desempenho da atividade repressiva em razão das condutas eleitas como antijurídicas. A idéia de pena não fica restrita àquelas previstas pelo direito penal. O legislador ao disciplinar, não só o direito tributário, mas outros ramos do direito, estabelece hipóteses normativas que, se não observadas, acarretam relações sancionatórias. Basta uma passada pelo ordenamento jurídico para perceber, nos mais variados ramos do direito, sanções com natureza civil, penal, administrativa etc. Cumpre atentar para a fato jurídico infracional para verificar a natureza da relação jurídica sancionatória.

Uma observação se faz necessária, pois, a nosso sentir, ainda que se submetam a regimes jurídicos distintos, há uma simetria intrinsecamente substancial entre os ilícitos, causa pela qual estamos autorizados a falar em um “poder sancionatório estatal”.

Paulo Roberto Coimbra da Silva pontua pela “existência de princípios e regras gerais comuns da repressão, cuja prevalência se faz sensível sempre que se manifeste qualquer potestade punitiva do Estado, aplicáveis a sanções de naturezas diversas.”²⁹ Fala-se, então, numa necessária permeabilidade das normas jurídicas entre os diversos ramos do direito devido a esses princípios e regras gerais de repressão atribuíveis ao exercício da atividade punitiva estatal.

²⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Direito penal tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 80

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 89

Assim já defendia Geraldo Ataliba quando, “de maneira geral, os grandes princípios, que se aplicam ao direito penal e que protegem o cidadão contra o arbítrio, também se aplicam às punições que têm natureza, simplesmente, administrativa.”³⁰

Alfredo Augusto Becker, citando Fernando Sáinz de Bujanda, demonstra não haver, em rigor, diferenças substanciais entre uma norma punitiva penal e administrativa, onde

todas esas infracciones son ‘penales’ y, por tanto, se definen y sanciona en un Derecho unitario. (...) Existen infracciones que se incorporan al Código penal para destacar la especial gravedad que se les atribuye, con arreglo a esse tipo de valoración político-social. Otras quedan subsumidas en el cuadro de la legislación administrativa por reputarse inferior su gravedad para el cuerpo social, o de inferior rango los bienes jurídicos lesionados. Pero entre unas y otras no es posible señalar una línea divisoria sustancial.³¹

Enfim, a norma jurídica instituidora de uma pena decorrente de um fato ofensivo ao sistema jurídico sempre apresenta “natureza penal”, sendo indiferente, portanto, que essa norma apareça alojada em uma lei penal, administrativa, ou ainda tributária. Seu modo de qualificação não é essencial. O que importa é a natureza da norma, que será jurídico penal, onde quer que se encontre encartada, desde que descreva uma infração associada a uma pena.

A conduta infracional é opção legislativa e seu conceito é exclusivamente normativo, escolha discricionária do legislador que pode estabelecer um determinado ilícito administrativo, transformando-o em seguida em ilícito penal, por exemplo. As semelhanças entre uma e outra espécie são inequívocas, porém suas diferenças representam uma preferência, embora, não possa ser ilegítima e arbitrária, respeitando-se valores e garantias constitucionalmente estabelecidos.

Sem querer entrar no mérito da discussão a respeito de suas funções, dado não ser nosso objetivo precípuo, enxergamos na sanção principalmente uma relação repressiva/punitiva, além da preventiva/educativa. Atuam para penalizar o infrator e desestimular o rompimento da ordem jurídica, através da intimidação gerada na consciência dos sujeitos e na certeza de seus efeitos negativos. Nessa linha de raciocínio, Regina Helena Costa informa:

a sanção punitiva, que é a que desperta maior interesse, visa não somente reprimir o infrator como também estimular o cumprimento das obrigações tributárias. A relevância da relação jurídica sancionatória está estampada em seu caráter pedagógico e, portanto, inibidor de condutas infracionais.³²

A multa é uma reação contra uma conduta social indesejada, aplicada para evitar que se destrua a distribuição da carga tributária, necessária ao sustento do Estado. O direito tributário apresenta campo fértil para utilização abusiva das sanções sob pretexto de se coibir condutas ilícitas, causando o desvirtuamento de suas finalidades.

³⁰ATALIBA, Geraldo. *Infrações e sanções tributárias*. In: Elementos de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 288

³¹BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 646/647

³² COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 305/306 21

Nessa perspectiva, direcionamos o foco para as sanções pecuniárias, mais especificamente aquelas decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias (infrações formais). Podem resultar da falta de uma inscrição, da emissão de um comprovante, do fornecimento de livros, registros, declarações ou informações, apenas para citar alguns exemplos. Para mais, a multa pecuniária consiste, se não na mais, em uma das mais frequentes hipóteses sancionatórias do ordenamento jurídico tributário.

Uma de suas espécies é a multa isolada, assim chamada em razão do procedimento específico a que se submete, onde se exige unicamente o valor referente à penalidade. Em outros termos, a multa isolada encontra-se desacompanhada da obrigação tributária dita principal, demonstrando, assim, sua utilidade às infrações formais que não dependem do não pagamento do tributo. Por essa lógica, só observa a obrigação tributária principal de forma indireta.

Essa norma jurídica sancionatória é composta em seu antecedente pela infração formal – isto é, pelo próprio descumprimento legalmente previsto – e no consequente pela relação jurídica sancionatória – caracterizada por uma prestação pecuniária. Em suma, tem por fim não só o cumprimento de meras obrigações acessórias, mas assegurar de forma reflexa o implemento da própria obrigação tributária.

Com o descumprimento de uma obrigação acessória o infrator geralmente busca obter alguma vantagem econômica, por isso, sustenta-se ser a multa a melhor maneira de exercer função repressiva. Ainda pode haver casos onde não se almeja uma vantagem econômica, devendo-se, mesmo assim, atribuir uma multa com finalidade preventiva e/ou didática, por exemplo, na falta de atenção ou mesmo de conhecimento técnico do contribuinte, o que caracteriza um erro involuntário.³³

Em hipótese alguma se pode outorgar às multas tributárias uma função arrecadatória ou reparatória. Para tanto, temos os tributos e as indenizações, respectivamente. Devemos sublinhar, então: as multas não tem – e nem podem ter – por escopo o abastecimento dos cofres públicos ou a indenização da Fazenda Pública por eventuais prejuízos. Sua função repressiva/preventiva tem por finalidade assegurar a manutenção da ordem jurídica, mais especificamente, zelando para conferir segurança, garantia e respeito às normas tributárias.

33

A afirmação não é absoluta, pois em alguns casos torna-se possível sustentar a não aplicação de uma pena, conforme já afirmamos de forma introdutória e iremos defender mais adiante.

Para Régis Fernandes de Oliveira³⁴ a sanção deve obedecer a quatro elementos básicos, quais sejam i) o estabelecimento de sanção que corresponda à violação da regra; ii) a medida da sanção; iii) a adequação do procedimento; e iv) o órgão responsável pela aplicação. Para nós, interessa especificamente os dois primeiros apontamentos do autor, os quais serão levados em conta no decorrer dos escritos.

Finalizando o tópico e já pretendendo introduzir o leitor ao próximo ponto, concluímos por afirmar que as referidas penalidades devem respeitar certos limites e pressupostos, dentre eles, a compatibilidade entre a infração cometida e a base de cálculo da pena, sob o prisma da proporcionalidade.

4 ANÁLISE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO: A BASE DE CÁLCULO

Antes de refletir especificamente sobre a base de cálculo é importante (re)memorar um pilar fundamental da norma sancionatória, que diz respeito a uma possível dicotomia entre a função punitiva e indenizatória. Em lição precisa, Robson Maia Lins traz à reflexão o fato de que, “embora estejamos trabalhando com o mesmo jurídico ilícito, as relações jurídicas dele decorrentes são as mais variadas possíveis”³⁵. Ou seja, um mesmo antecedente normativo – infração – pode implicar mais de um consequente normativo – sanção.³⁶

Nessa perspectiva, a nosso melhor juízo, sanção e indenização não se confundem. Sanção é punição; indenização é recomposição. Atribuir à sanção essa finalidade reparatória seria admitir a imperiosa necessidade de observância exata da extensão do dano, bem como aceitar em alguns casos a configuração do *bis in idem*, como por exemplo, se o Estado aplica a sanção e depois pretende a recomposição indenizatória pelos prejuízos causados.

Com efeito, uma vez tipificada a infração, sua verificação presume o dano causado ao erário, que lhe é intrínseco, ainda que desnecessária qualquer descrição específica. A expressão “multa indenizatória” configura uma contradição em termos, já que toda multa apresenta caráter nitidamente punitivo. A punição requer tão somente a existência do ilícito; da infração; do descumprimento, sem se importar com a quantificação exata do prejuízo.

³⁴ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Infrações e sanções administrativas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 3

³⁵ LINS, Robson Maia. *A Mora no Direito Tributário*. Tese Doutorado em Direito–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008. p. 85

³⁶ Trata-se de relação uni-plurívoca: de uma hipótese se chega a vários consequentes. 23

A indenização, por sua vez, além do dano, demanda pré-avaliação do prejuízo para que seja reconstituído nos termos precisos. Nesse diapasão, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha alega que “quando a relação jurídica, cujo antecedente contemple a existência de dano, é dimensionada na exata proporção dos efeitos danosos, recompondo o patrimônio lesado, o termo correto a ser empregado é *indenização*, não se revelando apropriada, nestas hipóteses, a escolha pelas expressões *multa reparadora* ou *multa indenizatória*.”³⁷

Reiteramos uma posição importante: punição e indenização não se confundem, mas pelo contrário, se contrapõem. O critério utilizado, para tanto, é a proporção do dano. Existindo alguma relação medindo a exata proporção do dano, propugnando uma fiel recomposição, estamos certos de que se trata uma indenização, ou recomposição patrimonial.

Robson Maia Lins esclarece:

mesmo se denominando multa ou sanção tributária, o exame da norma jurídica dita sancionatória, estabelece o dano ao erário como condição necessária ao surgimento da relação jurídica sancionatória, então o conseqüente normativo, precisamente a base de cálculo, terá que, efetivamente, medir o dano. Eis, portanto, uma prestação compulsória que se diz multa que, por outro lado, não é sancionatória. É reparatória, indenizatória ou compensatória, expressões aqui tomadas em sinonímia.³⁸

Doravante, estabelecidas tais premissas, a compreensão do critério da base de cálculo fica mais nítida ao se considerar a sanção e sua relação exclusiva com a infração, ignorando-se a precisa dimensão do dano. Devemos alertar: não ignoramos o dano causado, mas apenas não nos preocupamos em observar sua quantificação rigorosa e precisa. Verificada a infração pelo descumprimento de obrigação acessória, o dano se põe como elemento para graduação da pena, dissociado de fins indenizatórios.

Paulo de Barros Carvalho enxerga na base de cálculo “o conjunto de notas, instituído no conseqüente da regra-matriz de incidência, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico produzido pela norma tributária individual e concreta.”³⁹ Junto com a alíquota, integra o critério quantitativo da regra matriz de incidência e sua função é medir o fato que enseja a relação jurídica, definindo o valor da obrigação.

Em obra dedicada ao tema, Aires Fernandino Barreto informa:

a expressão base de cálculo significa “fundamento para cálculo”, “origem para cálculo” ou “apoio para cálculo”. Equivale a “critério para medir”, ou a “padrão para avaliar”. Consiste a base de cálculo na

37

descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário.⁴⁰ Portanto, a base de cálculo serve como um importante instrumento, tanto na definição do tributo como das sanções, pois ela torna possível a demonstração do exercício das competências e do respeito aos limites legais e constitucionais.

Consiste em critério abstrato que se conjuga a outro critério (alíquota) para, através de cálculos matemáticos, se obter um valor pecuniário. Na visão de Ruy Barbosa Nogueira, “a base de cálculo do tributo representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota; é, por assim dizer, um dos lados ou modo de ser do fato gerador.”⁴¹

A doutrina logo tratou de dedicar importantes estudos a seu respeito. Como já bem informamos nas premissas do ensaio, a base de cálculo encontra respaldo em bases teóricas bastante consistentes. Porém, para nossos propósitos, o cerne da questão compreende em saber se tais estudos podem ser transportados da base de cálculo da norma tributária para a base de cálculo da norma sancionatória.

Ademais, outra fato a merecer destaque é a diferenciação entre a base de cálculo e a base calculada, pois sempre que nos referimos à base de cálculo, estamos tratando do seu aspecto abstrato – descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza do fato jurídico encapado no antecedente normativo. Isso porque a base calculada constitui elemento da relação jurídica tributária, concretamente instalada e mensurada, ou seja, resultado da aplicação e observância dos critérios abstratos fixados em lei, após o ato jurídico próprio e competente de subsunção.

Pois bem, quanto ao aspecto teleológico da base de cálculo, nas trilhas de Aires Fernandino Barreto, temos que a mesma se presta para: “a) servir como elemento de mensuração do critério material do suposto normativo; b) permitir a determinação da base calculada, pela conjugação do critério dimensional (base de cálculo) com a alíquota; c) afirmar, confirmar ou infirmar o critério material; e d) determinar a presença de capacidade contributiva.”⁴²

Com efeito, atrelada a essas funções assiste um aspecto imprescindível que torna possível verificar a materialidade da hipótese normativa e se foram respeitados seus contornos. Manifesta o

⁴⁰ BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2 ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998. p. 51

⁴¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 13

⁴² BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2 ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998. p. 116 25

próprio desdobramento da hipótese de incidência, apresentado em valores quantificados. Por isso, se diz que a base de cálculo confirma, infirma ou afirma o critério material do suposto normativo.

Abstraindo-se algumas peculiaridades⁴³, consideremos a estrutura lógico-formal da norma jurídica sancionatória em harmonia com a da norma jurídica tributária, com vistas à possibilitar uma “permeabilidade” na compreensão dos conceitos, pelo menos quanto ao critério da base de cálculo. A respeito dessa “transposição”, Maria Ângela Lopes Paulino formula a seguinte adaptação à espécie sancionadora:

(i) a função mensuradora servindo para medir a gravidade da infração tributária – núcleo factual do antecedente normativo; (ii) a função objetiva, determinando o valor específico da multa cominada ao sujeito passivo; e (iii) a função comparativa com o escopo de verificar se, ao eleger a base de cálculo da sanção pecuniária, o legislador observou o aspecto material descrito no antecedente da norma primária sancionatória, i.e., o dever descumprido.⁴⁴

Principalmente essa última colocação nos será muito útil quando associada à punição pelo descumprimento da obrigação acessória. Na prática, é bastante comum a lei estabelecer como base de cálculo da multa um valor calculado e relacionado com situação diversa daquela retratada no critério material de sua hipótese de incidência, utilizando-se da base de cálculo do tributo na sanção. Nesses casos, o problema é que pelo descumprimento de uma obrigação despida de um valor pecuniário, torna-se complexo estabelecer fórmulas de cálculo expressas por um valor.

Ainda nas premissas traçadas por Maria Ângela Lopes Paulino:

na quantificação das multas pecuniárias, sejam decorrentes do descumprimento da RMIT, sejam em função de não observância a deveres instrumentais, o legislador não pode eleger, a título de base de cálculo da multa, a dimensão econômica do fato jurídico tributário, isto é, a base de cálculo in concreto do tributo (por exemplo.: valor da operação). As multas, na qualidade de penalidades pelo desatendimento a deveres fiscais, devem ser dimensionadas em função da gravidade da infração cometida pelo sujeito passivo e não em razão do êxito econômico do fato gerador da obrigação tributária, o qual, frise-se, serve de suporte para fixar a base de cálculo da RMIT, caso contrário, a base de cálculo eleita infirmará a materialidade da norma primária sancionatória.⁴⁵

Independente da espécie de infração, se material⁴⁶ ou formal, é vedada a fixação de base de cálculo em função da dimensão econômica do fato jurídico tributário. A razão é simples, posto que a multa, na qualidade de punição imposta face ao descumprimento, deve ser dimensionada em função da própria infração e não sobre o suporte utilizado para fixar a base de cálculo de outra norma.

O valor da multa deve ser calculado na proporção do fato ilícito, segundo a gravidade da infração, sob pena de incompatibilidade entre o aspecto material da norma primária sancionatória e

⁴³ Principalmente o fato de que algumas sanções prescindem de base de cálculo. As multas fixas, por exemplo, não contemplam no critério quantitativo os elementos da base de cálculo e da alíquota, mas simplesmente um valor previamente quantificado. Para tais casos não há de se falar em base de cálculo.

⁴⁴

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 284

⁴⁵ Ob. cit. p. 286

⁴⁶ Enquanto a formal decorre do descumprimento de obrigação instrumental, a material resulta do descumprimento da própria obrigação tributária.

a grandeza eleita no aspecto quantitativo. Por certo, a base de cálculo deve mensurar sempre o fato descrito no suposto normativo – fato lícito na norma de incidência tributária e fato ilícito na norma sancionatória. A legitimidade do montante de uma multa reside na sua proporção com a infração na qual incorreu o contribuinte.

Em que pese, como já informado, há uma dificuldade na fixação desses valores em razão da obrigação acessória não ostentar caráter pecuniário. Nesses casos o prejuízo econômico é apenas indireto, o que dificulta a instauração de um vínculo entre a infração e a sanção. Além do mais, seu arcabouço jurídico estrutural não está delimitado pelo ordenamento posto – nos moldes das sanções por infrações materiais –, o que de certa forma, confere maior liberdade (subjatividade) tanto ao agente administrativo na tarefa de aplicação, como ao judiciário em suas decisões.

Não se pode esquecer que o descumprimento da obrigação acessória consiste numa obrigação de fazer que quando descumprida, dá origem a uma relação sancionatória cujo objeto pecuniário (multa) deve arquitetar-se sobre o descumprimento da obrigação acessória, medindo a infração perpetrada (infração formal). O cuidado do legislador é para proporcionar um acerto preciso entre a base de cálculo e sua hipótese de incidência, verificável nas hipóteses de mensuração do efetivo desrespeito, o que requer, portanto, prescrições normativas precisas e claras.

Talvez reconhecendo essa dificuldade na fixação de suas bases, Hugo de Brito Machado entende que, independentemente da situação fáctica verificada, todo e qualquer descumprimento de dever instrumental enseja a aplicação de multas com valores fixos.⁴⁷ Por essa lógica, teríamos solução mais simples, onde qualquer descumprimento de obrigação acessória implicaria fixação de multas em valores fixos. Portanto, basta saber se a infração consubstancia inadimplemento de obrigação tributária principal, ou apenas de obrigação tributária acessória.

Ainda assim, não nos parece coerente adotar tal expediente de maneira absoluta, de modo a respeitar e preservar as funções mensuradora, objetiva e principalmente a comparativa da base de cálculo. As sanções tributárias devem ser proporcionais e adequadas à infração praticada, vedando-se punições excessivas frente ao ilícito praticado ou insuficientes se comparadas ao benefício advindo da prática delituosa. Ainda que em ultimo caso a multa fixa seja a única opção.

Generalizar as hipóteses sancionatórias a partir das espécies infracionais não aparenta ser a melhor alternativa. Ainda que compreensível, não nos parece coerente defender a aplicação de multas fixas para todos os casos de descumprimento de obrigação acessória. Poderiam surgir multas

⁴⁷ Na visão do referido jurista “as multas proporcionais são cabíveis nos casos em que tenha havido inadimplemento de obrigação principal, vale dizer, falta ou insuficiência do pagamento do imposto. As fixas são cabíveis nos casos de inadimplemento da multa aplicável, em cada caso, portanto, é de grande importância saber se a infração consubstancia inadimplemento de obrigação tributária principal, ou apenas de obrigação tributária acessória. (MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 225)

insignificantes e irrisórias, bem como multas exorbitantes e desmedidas, diante de cada caso concreto. De fato, o critério da base de cálculo merece especial atenção.

Quando falamos linhas atrás que a multa deve medir a infração formal, isso não pressupõe sua exata mensuração. Não estamos tratando de indenização, mas de punição. A gravidade da infração e em alguns casos o dano, é importante para dimensionar sua quantificação, principalmente quando tratamos de apontar as obrigações acessórias meramente formais e as não meramente formais.

Enquanto as i) primeiras não influenciam propriamente no surgimento do tributo e i.i) podem causar ou i.ii) não um dano à Administração Pública; as ii) segundas são de suma importância para a constituição da obrigação tributária. Nessas, haverá a existência de ii.i) hipóteses em que seu descumprimento causa efetivos e graves prejuízos ao Fisco; ii.ii) casos que causam danos contornáveis; e ii.iii) outros a não ensejar lesão alguma. De tal sorte, temos duas espécies de obrigações acessórias a ensejar cinco desdobramentos possíveis.

Em nosso sentir, esse dimensionamento deveria ser feito levando-se em conta as dificuldades enfrentadas pelo Estado em fiscalizar e arrecadar o tributo face ao descumprimento da obrigação. Em artigo publicado, Maria Ângela Lopes Paulino sugere três soluções para instalar essa proporcionalidade entre a base de cálculo e a gravidade da infração, as quais vamos reproduzir na íntegra para não suprimir nenhuma idéia da autora. Tem-se, assim, as seguintes hipóteses, “em ordem crescente, de acordo com o grau de gravidade da infração formal cometida: (i) descumprimento de dever instrumental, sem prejuízo para o Fisco; (ii) descumprimento de dever instrumental, com prejuízo para o Fisco e ausência de intenção fraudulenta; (iii) descumprimento de dever instrumental, comprovada a intenção fraudulenta de prejudicar o Fisco.”⁴⁸

No ensejo de tal proposta, recomenda-se para primeira hipótese a utilização de multas com valores fixos e pré-determinados; na segunda, a ilicitude cometida poderia ser medida em proporção ao valor do tributo, pois sua ausência dificulta a administração conhecer a obrigação tributária, causando lesão à atividade de fiscalização e arrecadação tributária; e no terceiro caso, comprovada a intenção dolosa de prejudicar o Fisco a multa teria de ser aumentada em função desse agravante.

Com a máxima vênia, ousamos discordar tanto da segunda como da última proposição posta pela ilustre jurista. Já vimos ser ilegítimo estabelecer punição por infração formal com base no valor da obrigação tributária, nesse caso, teríamos uma falha na base de cálculo, posta inadequada para medir as proporções do fato ilícito, sendo-lhe estranha. Quer dizer, ainda que ambas as proposições

⁴⁸

PAULINO, Maria Ângela Lopes. Os limites quantitativos das sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais. In: *Revista de direito tributário*. n. 113. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 274

incidam sobre o mesmo suporte fático, pode ocorrer da base de cálculo e a hipótese tributária recortarem fatos jurídicos diversos, o que se mostra inadmissível, pois aquela é o modo de expressão numérica desta, razão pela qual não se podem cogitar independentes.

Já para o terceiro caso, entendemos que o dolo não deve compor a estrutura da norma em questão, pois assim já o faz nos casos de multa qualificada pelo descumprimento da obrigação tributária em sentido estrito, de modo que, admitir dessa maneira, seria exortar a dupla punição.

Cogitamos da possibilidade de se adotar sistemática semelhante a da base de cálculo das taxas. Ora, uma vez que o particular não cumpre uma dada obrigação acessória, o Estado assim o fará, de maneira substitutiva. Logo, torna-se factível atribuir um valor a essa atuação estatal. Não se apura a base de cálculo para cada fato, mas se atribui uma base de cálculo única ou genérica, tendo em vista o custo de cada atuação estatal, variando-se a alíquota, determinada em lei.

Ao buscar fundamento nos ensinamentos de Regina Helena Costa encontramos que “a taxa é (...) tributo cuja exigência é orientada pelo princípio da retributividade, vale dizer, ostenta caráter contraprestacional – paga-se a taxa por ter provocado o exercício do poder de polícia, em razão de ter sido prestado serviço público específico e divisível ou, ainda, por ter sido serviço dessa natureza colocado à disposição do sujeito passivo.”⁴⁹

Desconsiderando as noções de poder de polícia e prestação de serviço público específico e divisível. Podemos tentar transpor tais idéias para as infrações formais, principalmente em função desse caráter contraprestacional, em razão da provocação da Fazenda Pública diante de um descumprimento legal.

A sanção pelo descumprimento de obrigação acessória deve ter na lei a explicitação numérica da base de cálculo (valor por unidade de atuação), enquanto que a alíquota haverá de ser buscada concretamente a depender do dano causado ao erário – por óbvio, com base em critérios também estabelecidos em lei –, mas sem estar precisamente dimensionada, por não se tratar de recomposição ou indenização, mas de punição. Nas taxas, por exemplo, a lei estabelece a expressão monetária da base de cálculo, dando o critério para a aferição, em cada caso concreto, da alíquota.

Com isso, defendemos a necessidade de uma relação intrínseca entre a sanção e a conduta infracional, de modo a privilegiar a proporcionalidade da base de cálculo – admitindo-se em alguns casos a cominação de multas fixas. Porém, deve-se ressaltar a estrita necessidade do direito positivo regular os parâmetros dessa relação, evitando-se assim o subjetivismo.

49

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 135 29

Já as multas estabelecidas em valores fixos se apresentam para alguns casos como das mais úteis. Apesar de não constituírem decorrência lógica para todo e qualquer descumprimento de obrigação acessória, em alguns casos específicos elas se apresentam como única saída possível e viável.

Sem embargo, suposta alegação não implica numa relativização das funções da base de cálculo, pelo contrário, para tais casos, defendemos a inexistência do elemento da base de cálculo – o que não parece nenhum absurdo. Não se traduz na supressão do critério quantitativo, responsável pela quantificação da relação jurídica sancionatória, mas na constatação de que em se tratando de regra-matriz de incidência sancionatória esse critério não se sujeita a qualquer cálculo para sua mensuração. Ora, ele já fora previamente fixado.

Haverão casos em que o critério quantitativo poderá ser composto por valores fixos e previamente definidos. Porém, isso não reflete o padrão usual, pois, no mais das vezes, o elemento ponderoso da base de cálculo estará presente na regra matriz, compondo a sanção tributária.

Relativamente à legislação tributária federal podemos citar a Lei 10.426/2002 ao tratar em seu artigo 7º das hipóteses punitivas para o caso de descumprimento de obrigação acessória.

Vejamos sua redação:

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica -DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais -DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte -DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de 2%(dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20%(vinte por cento), observado o disposto no § 3;

II -de 2%(dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na DIRF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a 20%(vinte por cento), observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo;IV -de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

Da sua leitura podemos extrair os seguintes elementos para composição da regra-matriz sancionatória:

Critério Material: i) não apresentar ou apresentar com incorreções ou omissões Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica -DIPJ; ii) não apresentar ou apresentar com incorreções ou omissões Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais -DCTF; iii) não apresentar ou apresentar com incorreções ou omissões Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte -DIR; e iv) não apresentar ou apresentar com incorreções ou omissões Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon.

Base de Cálculo: i) montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo; ii) montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na DIRF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo; iii) montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo; e iv) no último caso uma multa fixa para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

Diante do exposto, chamamos a atenção para dois fatos. Primeiro de que a hipótese de incidência para todos os casos possíveis é o descumprimento da obrigação acessória – cada uma composta de função própria – que, em última análise, leva ao inarredável escopo de constituir a obrigação principal. Segundo, todas apresentam por base de cálculo fato alheio às referidas hipóteses de incidência, considerando o próprio valor do tributo, ainda que tenha este sido integralmente pago.

Deveras constituam obrigações autônomas, tanto que pode ocorrer de uma subsistir sem a outra, não é legítimo atribuir base de cálculo de uma com fundamento em hipótese de incidência da outra – fato que o legislador não levou em conta. Ademais, apesar da infração decorrer do mero descumprimento (in)voluntário – ainda que o fator tempo seja extremamente importante para preservação da estabilidade e segurança do sistema jurídico –, na fixação da hipótese punitiva devemos ter em mente a gravidade da infração cometida e o real sentido da pena. Disso não se descumpriu por inteiro o legislador, pois segue o documento normativo:

§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em

intimação. § 3º A multa mínima a ser aplicada será de: I- R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica

optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996; II

- R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

O exemplo legislativo acima, apesar de ser, a nosso modo, uma tentativa de adequação à função da pena, levando em conta a dita proporcionalidade, não contempla as três funções básicas da base de cálculo. Esta não necessita ser obrigatoriamente um valor, mas pode ser a mensuração de unidades de serviço. Razão pela qual, deveria guardar uma relação com a atividade desempenhada pela Administração em substituição à ação ou omissão do próprio contribuinte, quantificando-a. O resultado da base de cálculo deve refletir o valor da atividade estatal – não quantificar exatamente no sentido de indenizar – ainda que, em alguns casos, ao somar-se à alíquota, venha a superá-lo.

Seguindo classificação própria, preferimos levar em conta a distinção entre as obrigações meramente formais e as não meramente formais. Assim sendo, teríamos em ordem crescente, de acordo com a gravidade da infração: (i) descumprimento de obrigação acessória meramente formal sem prejuízo

ao Fisco; (ii) descumprimento de obrigação acessória não meramente formal sem prejuízo ao Fisco; (iii) descumprimento de obrigação acessória meramente formal com prejuízo ao fisco; (iv) descumprimento de obrigação não meramente formal com prejuízo contornável ao Fisco;

e (v) descumprimento de obrigação não meramente formal com grave prejuízo ao Fisco.

Não obstante, para uma melhor compreensão da idéia, são necessária algumas explicações acerca do princípio da proporcionalidade e sua influência sobre a matéria. Nas lições de Luís Eduardo Schoueri, sobressai o seguinte fato:

Estado não pode legislar de forma abusiva, estando necessariamente sujeito à rígida observância aos ditamos constitucionais, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irradiáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.⁵⁰

5 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS: UM ESBOÇO DA PROPORCIONALIDADE

Antes de mais nada, oportuna a lição de Paulo de Barros Carvalho, para o qual o “princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento”⁵¹ São portadoras de forte carga valorativa e introduzem relevantes valores por todo o sistema jurídico – tanto no processo de construção, estruturação e aplicação.

Devemos deixar bem claro: princípio é espécie de norma jurídica conotativa de valor que se põe em patamar hierárquico superior no contexto jurídico e influencia na compreensão e estruturação das demais regras. É norma jurídica qualificada, dotada de maior relevância, abrangência e abstração.

Importante apreender que o atributo a lhe conferir natureza tributária é o mesmo que confere à lei a qualidade de tributária. Consequentemente, todo enunciado prescritivo ao tratar da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos será enquadrado no regime jurídico tributário.

Os princípios constitucionais tributários constituem verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar, quer dizer, garantias postas à disposição dos contribuintes. Aplicam-se tanto às obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, como às relações jurídicas

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 540

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. Pg. 275 32

sancionatórias. Em alguns casos atuam como limite objetivo – a própria norma jurídica em sentido estrito, com estrutura implicacional –, outros como porta valores – norma apta a influenciar na atividade interpretativa.

O legislador encontra nas normas constitucionais limites insuperáveis para a fixação das sanções, sendo vedado a exigência de multas por infrações tributárias que inviabilizam o exercício dos direitos garantidos na Carta Magna. Dentre os princípios constitucionais tributários afetos à atividade punitiva do Estado, nos interessa claramente o da proporcionalidade, que já fora defendido tempos passados, influenciado, principalmente, pelas idéias de Cesare Bonesana Beccaria⁵², ao defender nos idos do século XVIII que, “para não ser um ato de violência contra o cidadão, a pena deve ser, de modo essencial, pública, pronta, necessária, a menor das penas aplicáveis nas circunstâncias referidas, proporcionada ao delito e determinada pela lei”⁵³

As sanções constituem a forma mais eficiente de se coibir os ilícitos e se apresentam, portanto, como um mal necessário. Não obstante, se imoderadas tornam-se insustentáveis e passam a representar, por outro lado, verdadeiras agressões ao ordenamento jurídico. Nesse esteio, a proporcionalidade cumpre papel de suma relevância – a nosso ver – tanto para elaboração da norma como na sua aplicação, sempre levando em conta as dimensões da sanção.

Em linhas didáticas, Helenilson Cunha Pontes assinala:

terminologicamente, o termo proporcionalidade contém uma noção de proporção, adequação, medida justa, prudente e apropriada à necessidade exigida pelo caso presente. Proporção, no entanto, é um conceito relacionado, isto é, diz-se que algo é proporcional quando guarda uma adequada relação com alguma coisa a qual está ligado. Em suma, a idéia de proporcionalidade contém um apelo à prudência na determinação da adequada relação entre as coisas.⁵⁴

Precisas as lições de Maria Ângela Lopes Paulino ao sustentar que a proporcionalidade:

figura como um mecanismo extremamente útil de controle à fixação e imposição de sanções. Ainda que o *ius puniendi* sirva para reprimir ilicitudes, a violação de um direito não justifica a estipulação de uma sanção arbitrária, pois esta deve ser adequada para o alcance das finalidades normativas e necessária enquanto meio eficaz e menos oneroso, dentre outros de igual eficiência. Ademais, o resultado por ela obtido deve justificar, na justa medida, a restrição do direito, atendendo à proporcionalidade em sentido estrito⁵⁵

A esta altura, cumpre evocar juízos desenvolvidos em tópico anterior quando foi visto que as sanções tributárias não podem e não devem assumir feição arrecadatória, mas natureza repressiva e

⁵²

Sua obra foi propulsora no combate ao arbítrio estatal e inaugurou debates sobre temas como o dos princípios constitucionais, das liberdades públicas e da racionalização da Administração Pública.

⁵³ BECCARIA, Cesare Bonesana. *Dos delitos e das penas*. tradução Diocleciano Torrieri Guimarães. 1 ed. São Paulo: Rideel, 2003. p. 137

⁵⁴ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. São Paulo: Dialética, 2000. p. 43

⁵⁵ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 143

preventiva, ademais, não constituem um fim em si mesmo, e de seu caráter instrumental advém a necessidade de se estipular penas proporcionais à infração perpetrada.

A própria Lei 9.784/99 – posta para regular o processo administrativo federal – nos informa em seu artigo 2º, parágrafo único, VI, o seguinte:

Art. 2º – A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

VI -adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

Observa-se no enunciado um desdobramento da própria proporcionalidade vinculando a atividade da Administração Pública aos seus ditames legais. Porém, tal raciocínio é apenas para corroborar com o conjecturado até o momento, já que não pretendemos analisar os fundamentos jurídicos e a atividade de incidência da norma. O princípio da proporcionalidade envolve sob seu manto tanto a atividade legislativa de elaboração normativa, como a de positivação pelo agente competente.

Guilherme Cezaroti estabelece ponderação primorosa no sentido de que:

no exercício de seu poder/dever de legislar, o Poder Legislativo deve indagar sobre a necessidade da providência (no caso o estabelecimento de sanções) e se ela é adequada para o alcance das finalidades que lhe é própria. Esse critério permite considerações sobre a legitimação das sanções, isto é, permite questionar sobre as condições e circunstâncias que tornam válido o exercício da pretensão punitiva.⁵⁶

O Direito Tributário não fixa parâmetros abstratos para definição de uma provável multa proporcional, havendo apenas algumas tentativas de fixação de multas gradativas sem, contudo, observar esse importante parâmetro. Diante da omissão legislativa, a tarefa fica a cabo do judiciário, que, ao verificar autuações desproporcionais acaba por anular ou reduzir a cobrança. Tal questão poderia ser evitada se o legislador se preocupasse em estabelecer ao menos alguns padrões objetivos, relacionando a base de cálculo da multa com a infração incorrida.

Recentemente – no julgamento do RE nº 833.106/GO –, o STF acabou por traçar os contornos da multa pelo descumprimento da obrigação tributária principal. Restou estabelecido que esta não pode superar o próprio valor do tributo. Sem dúvida essa decisão significa um passo importante no combate aos despautérios desarrazoados por parte do Fisco. Porém, não vemos como transferir a fundamentação ao campo das infrações formais. Ponderoso consignar que a sanção deve obedecer critérios proporcionais.

56 CEZAROTI, Guilherme. Aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias. Razoabilidade e proporcionalidade em sua aplicação. In:

O princípio da proporcionalidade – em uma de suas vertentes – expressa a idéia de que a competência para legislar deve estar circunscrita na proporção do estritamente necessário ao cumprimento da finalidade a que esta atrelada. Funciona como instrumento de controle, onde o legislador, ao escolher o meio para a consecução das finalidades constitucionais deve atentar para os meios mais adequados e proporcionais em relação aos fins perseguidos.

A doutrina parece já ter compreendido e concordado que é preciso respeitar o princípio da proporcionalidade nas sanções tributárias. Em que pese, o problema é definir parâmetros objetivos para sua aferição, principalmente, quando estamos tratando de punições decorrentes das infrações formais, despidas de qualquer quantificação pecuniária. Por ser um juízo relacional, essa ligação há de ser feita entre base de cálculo da multa isolada e infração formal.

Conteúdos jurídico-normativos que extrapolem essa imposição são inaceitáveis porque desbordam do âmbito de competência, de modo a ignorar a própria finalidade do sistema jurídico.

O jurista alemão Joachim English defende que “el sistema de sanciones y, sobre todo, su graduación debe ser consecuente. (...) Y es que aunque el legislador goza de una facultad discrecional, no la debe ejercer de manera arbitraria, justificando las diferencias de trato en las factores que determinan la gravedad de una infracción.”⁵⁷

É assente na doutrina o entendimento de que a proporcionalidade se compõe de três elementos básicos aos quais deve observância impreterível. Uma medida considerada proporcional deve respeitar: i) adequação; ii) necessidade; e iii) proporcionalidade.

A adequação baseia-se na averiguação da compatibilidade entre os meios eleitos e os fins buscados. Inexistente essa relação, a norma deve ser afastada por ser inapropriada, ou seja, incapaz de produzir os resultados pretendidos. A necessidade se configura pela imprescindibilidade para consecução dos fins visados – implica na eleição do melhor meio, quando não exista outro menos gravoso e tão eficaz quanto. Já a proporcionalidade em sentido estrito traduz-se na adoção da medida direcionada mais a promoção do que a própria restrição de direitos – juízo valorativo entre as desvantagens dos meios e as vantagens dos fins. As multas não podem ser irrisórias,⁵⁸ nem tampouco confiscatórias.

⁵⁷ ENGLISCH, Joachim. Infracciones y sanciones tributarias administrativas y sus implicaciones constitucionales en Alemania. In: *Grandes temas do direito tributário sancionador*. Coord. Paulo Roberto Coimbra Silva. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 256

⁵⁸ Salvo algumas hipóteses específicas a demandar a não punição. 35

Em expediente interessante, Mauricio Garcia Pallares Zockun nos informa acerca de determinados procedimentos aptos a estabelecer uma relação entre o ato normativo e a razoabilidade – o qual preferimos nos referir como proporcionalidade –, vejamos:

(i) à verificação da ocorrência, no mundo fenomênico, do fato jurídico previsto no antecedente da norma jurídica; (ii) ao exame da coerência lógica entre o fato jurídico ocorrido e a conduta formada (se a ocorrência de um fato jurídico qualquer enseja aquele específico dever-ser não moralizado ou functor-defunctor); (iii) à identificação de proporcionalidade (princípio da proporcionalidade) entre o fato jurídico qualquer, que enseja a formação (automática e infalível) do functor-de-functor, guarda proporcionalidade com o dever-ser intraproposicional (Paulo de Barros Carvalho, Curso de direito tributário p. 339-340) em suas formas modalizadas (obrigatório, permitido ou proibido); (iv) e ao atendimento da finalidade (*mens legis*) prescrita pelo ordenamento jurídico.⁵⁹

Já Robson Maia Lins, habilmente, vai além ao se referir a uma proporcionalidade intranormativa na função do agente administrativo que convive continuamente com a necessidade de correlacionar o fato jurídico tributário e as possíveis bases de cálculos – sem se esquecer de suas três funções. A dificuldade é justamente deixar na mão do Fiscal essa tarefa, ao que parece, discricionária, carente de critérios objetivos pautados em lei. Por isso, devemos verificar essa proporcionalidade intranormativa em nível geral e abstrato, conforme vimos tentando demonstrar.

O legislador, ao estabelecer a sanção aplicável ao ilícito, pode e deve prever sua graduação, de modo a permitir que a autoridade encarregada efetivamente da aplicação possa atender às peculiaridades da conduta e do sujeito, como exige o princípio constitucional da individualização das penas. Assim, as penas, não obstante tipificadas legalmente, devem ser fixadas entre um mínimo e um máximo, consoante os critérios utilizados pelo legislador para agravá-las ou reduzi-las. Essa definição concreta da pena aplicável deve ser realizada levando-se em conta as características fácticas e jurídicas da infração concretamente apurada.

Em conclusão, para retratar e consolidar todas as nossas premissas, trazemos alguns casos paradigmáticos, como a ADI nº 551-1/RJ que declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro ao estipular limites mínimos para as multas decorrentes do não-recolhimento de impostos e taxas estaduais, não inferiores a duas vezes o valor do tributo em atraso, e, havendo sonegação, não inferiores a cinco vezes o valor do respectivo tributo. Para o julgado, resta claro que o princípio da proporcionalidade deve funcionar como baliza na fixação das penalidades tributárias.

Outro exemplo a ser citado é o REsp nº 601.351/RN, no qual foi analisada a necessidade de sujeição das multas administrativas ao princípio da proporcionalidade.

ADMINISTRATIVO – MULTA – FORMA DE COBRANÇA. 1. Sendo devida multa pela não-declaração ao Fisco das contribuições de tributos federais, no momento em que se faz a declaração em bloco, não é

⁵⁹ ZOCKUN, Mauricio Garcia Pallares. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 168

razoável efetuar um somatório da sanção pecuniária para cada mês de atraso na declaração. 2. Princípio da proporcionalidade da sanção, que atende a outro princípio, o da razoabilidade. 3. Recurso especial improvido. (REsp 601.351/RN, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/06/2004, DJ 20/09/2004, p. 259)

Não temos dúvidas a respeito da magnitude deste princípio. O desafio reside, porém, na determinação dos critérios objetivo para mensuração do fato jurídico infracional, razão pela qual, enquanto não houver essa delimitação legal, sua verificação ficará a mercê de um subjetivismo, ou melhor, dos caprichos do Fisco e subordinada às decisões do Poder Judiciário ao caso concreto.

Ao que parece, o problema poderia ser minimizado com uma regulação normativa adequada ao reconhecimento e adoção de um vínculo intrínseco entre o critério da base de cálculo e o princípio da proporcionalidade. Em que pese a dificuldade, pretendemos levantar algumas sugestões, pois enquanto não instituída essa regulação, permanecerá a dependência na análise do caso concreto. Inclusive, há matéria nesse sentido com repercussão geral reconhecida pelo STF.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PUNIÇÃO APLICADA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEVER INSTRUMENTAL RELACIONADO À OPERAÇÃO INDEPENDENTE AO VALOR DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA (PUNIÇÃO INDEPENDENTE DE TRIBUTO DEVIDO). “MULTA ISOLADA”. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. QUADRO FÁTICO-JURÍDICO ESPECÍFICO. PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL DEBATIDA. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre o caráter confiscatório, desproporcional e irracional de multa em valor variável entre 40% e 05%, aplicada à operação que não gerou débito tributário. (RE 640452 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 06/10/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-232 DIVULG 06-12-2011 PUBLIC 07-12-2011 RT v. 101, n. 917, 2012, p. 643-651)

Como na situação concreta o contribuinte recorrente optou por renunciar do processo judicial e ingressar em programa de parcelamento para quitação da dívida, deverá o Egrégio Tribunal eleger novo caso – nos mesmos moldes – para ser julgado em substituição. Até lá, enquanto não houver pelo menos um início de delineamento de parâmetros seguros, aguardamos o Poder Legislativo demonstrar algum interesse em regulamentar as limitações às infrações formais em harmonia com limites já estabelecidos pelo próprio sistema jurídico. Daí não resultando apenas uma garantia aos contribuintes, mas ao cidadão em geral que merece ter seus direitos e garantias fundamentais devidamente reconhecidos, protegendo-os contra os arbítrios e excessos do Estado.

6 CONSIDERAÇÕES PARA UMA TESE

Finalmente chegamos ao desfecho do nosso ensaio. A partir de algumas premissas básicas procuramos levantar pilares para uma tese capaz de estabelecer relação proporcional entre a base de cálculo da multa isolada e a hipótese de incidência da infração formal.

Para tanto, vimos que as obrigações acessórias constituem prestações de fazer ou não fazer por parte de um determinado sujeito em cooperação com o Poder Público, no interesse da instituição, arrecadação e fiscalização tributária.

O desenvolvimento da sociedade contemporânea acarreta um aumento na complexidade das relações humanas, porém, o Fisco não dispõe de estrutura – física e humana – capazes de acompanhar tais relações em sua dinamicidade. Cada vez mais os contribuintes se veem compelidos ao cumprimento das mais diversas prestações positivas e negativas no objetivo primordial de facilitar a atividade estatal – justificadas genérica e supostamente pelo interesse público na tarefa de instituição, arrecadação e fiscalização tributária.

Por seu turno, a sanção funciona como reflexo da violação ao sistema, de sorte que o legislador ao criar um comando normativo, atrela ao seu descumprimento uma possibilidade de punição. Evidente o intuito de reprimir tal infração de forma severa, contudo, não podemos admitir que esse rigor se transforme em arbitrariedade, excesso e ilegitimidade.

Em hipótese alguma, deve-se outorgar as multas tributárias uma função arrecadatória ou indenizatória. Repudiamos seu emprego para abastecer os cofres públicos e indenizar a Fazenda Pública na exata proporção de eventuais prejuízos. Seu papel é assegurar a manutenção da ordem jurídica, zelando pela garantia e respeito das normas tributárias.

Quanto ao descumprimento das obrigações acessórias, alguns causam efetivos prejuízos à atividade da Administração Pública, especialmente porque influenciam na obrigação tributária – deveras, o prejuízo econômico será sempre indireto –, outros causam prejuízos mínimos e em alguns casos, porque não falar, até em hipóteses que não causam prejuízo algum ao Fisco.

Dado o referido excesso de obrigações acessórias, haverá casos do descumprimento de uma prestação específica não acarretar qualquer dano, pois sua falta pode ser suprida por um outro fazer já cumprido em oportunidade diversa.

Além do mais, em alguns casos, a aplicação de uma pena se mostra ineficaz e desnecessária, principalmente diante de uma tendência global pela tolerância. Inclusive, existem inúmeras hipóteses de vícios da Administração em que é possível se fazer a correção independente de qualquer sanção. Contudo, ao se atribuir o ônus ao contribuinte, muitas vezes despido de qualquer conhecimento técnico específico, é conferida uma responsabilidade descomunal, onde o erro é intolerável e não se leva em conta a insignificância da ação.

Para tais hipóteses, diante dessa transferência de encargo, a própria Administração assume o risco de que tais obrigações acessórias não sejam adequadamente cumpridas, ainda que o contribuinte esteja imbuído do propósito de cumpri-las corretamente.

Seguindo com o raciocínio, vimos que a base de cálculo integra o conseqüente da norma sancionatória tributária e junto com a alíquota quantifica a punição. Atua para i) medir a gravidade da infração tributária e ii) determinar o exato valor da multa iii) em comparação com a conduta infracional descrita pelo antecedente normativo.

Com efeito, a base de cálculo deverá sempre mensurar o fato descrito no antecedente da norma. A relação tributária não se confundem com a relação sancionatória. Enquanto naquela o valor do tributo é calculado na proporção de um fato lícito, nessa o valor da multa deve ser calculado em razão do ilícito, segundo a gravidade da infração, sob pena de incompatibilidade entre o aspecto material da norma primária sancionatória e a grandeza eleita no aspecto quantitativo. A legalidade da prestação punitiva reside na sua proporção com a infração na qual incorreu o contribuinte.

Preferimos fazer uso de uma outra classificação tendo por base a distinção entre as obrigações meramente formais e as não meramente formais. Assim sendo, teríamos em ordem crescente, de acordo com a gravidade da infração: (i) descumprimento de obrigação acessória meramente formal sem prejuízo ao Fisco; (ii) descumprimento de obrigação acessória não meramente formal sem prejuízo ao Fisco; (iii) descumprimento de obrigação acessória meramente formal com prejuízo ao fisco; (iv) descumprimento de obrigação não meramente formal com prejuízo contornável ao Fisco; e (v) descumprimento de obrigação não meramente formal com grave prejuízo ao Fisco.

Visto que não é possível estabelecer punição pelo descumprimento de obrigação acessória com base no valor da obrigação tributária, nesse caso, teríamos uma falha na base de cálculo, posta inadequada para medir as proporções do fato ilícito, sendo-lhe estranha. Quer dizer, ainda que ambas as proposições incidam sobre o mesmo suporte fático, pode ocorrer da base de cálculo e a hipótese tributária recortarem fatos jurídicos diversos, o que se mostra inadmissível, pois aquela é o modo de expressão numérica desta, razão pela qual, não se podem cogitar independentes.

Talvez fosse o caso de adotar a sistemática empregada à base de cálculo das taxas. Uma vez que o particular não cumpra com sua obrigação acessória, o Estado assim o fará, de maneira substitutiva, de modo que seja possível adequar a sanção proporcionalmente ao dano causado.

Em vista disso, conseguimos atribuir um valor a essa atuação estatal. Não se apura a base de cálculo para cada fato, mas sim, atribui-se uma base de cálculo única ou genérica, tendo em vista o custo de cada atuação estatal, variando-se a alíquota pela gravidade da infração – insignificantes, leves, moderadas e graves. Do exposto, não se confunde com a indenização, posto ser desnecessário medir as exatas proporções do dano.

A sanção advinda da infração formal apresentaria uma base de cálculo fixa a depender das diligências exigidas para cada descumprimento – seja levando-se em conta os custos ou as dificuldades enfrentadas na atividade que sobreveio da infração –, e as alíquotas seriam fixadas gradativamente em razão da espécie de descumprimento e sua gravidade, conforme classificação sugerida.

Já o descumprimento de obrigação acessória – tanto meramente formal como não meramente formal –, que não acarreta prejuízo ao Fisco, demanda a fixação de critérios objetivos explicitando quando poderíamos falar em não punibilidade. Por exemplo, o mero não fornecimento de uma guia fiscal pode ser insignificante, caso o Fisco disponha de informações suplementares, ao passo que a não entrega de diversas guias fiscais importaria em uma punição leve.

Pedimos licença para arrematar nossas considerações com testemunho impecável de Paulo de Barros Carvalho, para o qual:

É muito importante o aumento acelerado dos níveis de arrecadação da Fazenda Pública, como, aliás, tem sido a tônica dos últimos anos, desde que, porém, esse auspicioso resultado se dê num clima de relacionamento saudável entre os dois históricos protagonistas, em que o respeito às instituições não seja apenas instrumento retórico de convencimento episódico, mas opção decisiva para o encontro de soluções justas e definitivas. O espírito emulativo, quando exacerbado, traz à sirga distorções inconvenientes, que atendem a decisões rápidas e evanescentes, mas comprometem a firmeza de uma parceira projetada para existir em termos duradouros e indeterminados. A pujança e os bons resultados obtidos pelo Poder Administrativo são grandezas diretamente proporcionais ao fortalecimento do setor privado, inspirado pela firme condição de que as ações governamentais corresponderão às suas expectativas.⁶⁰

É chegada a hora de reforçar as garantias dos contribuintes e prestigiar os limites constitucionais ao poder de tributar. Inadmissível a adoção de manobras oblíquas para incrementar a arrecadação tributária, no caso, a norma primária sancionatória decorrente do descumprimento de obrigações acessórias. Não visualizamos melhor saída do que a fixação de critérios de referência pelo legislador, estabelecendo-se vínculos jurídicos seguros entre a relação jurídica sancionatória (consequente) e o fato jurídico infracional (antecedente), fazendo valer, então, as funções da base de cálculo e o princípio da proporcionalidade. Por fim, adverte Regina Helena Costa que referido

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 706

princípio está “a significar diretriz implícita fundamentada nas idéias de devido processo legal substantivo e de justiça, com vista à proibição da arbitrariedade.”⁶¹

Seja como for é imprescindível que a legalidade estabeleça fronteiras rigorosamente precisas para a aplicação das multas decorrentes do descumprimento das obrigação acessória, de modo a evitar abusos e desvios que terminam por ferir o cidadão contribuinte, levando sempre em conta a proporcionalidade entre a sanção imposta e a infração praticada. Importante frisar: os fins (punir e reprimir) não justificam os meios (multas excessivas). Já se passou o tempo de repensar o atual modelo de sistema das sanções tributárias.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Infrações e sanções tributárias*. In: Elementos de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2 ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

BECCARIA, Cesare Bonesana. *Dos delitos e das penas*. tradução Diocleciano Torrieri Guimarães. 1 ed. São Paulo: Rideel, 2003. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. CARVALHO, Aurora Tomazini. *Direito penal tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Obrigações tributárias e deveres instrumentais: definições, sentidos, estruturas internas e limites conceptuais. In: *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. _____.

Direito Tributário: linguagem e método. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. _____. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: *Constructivismo lógico-semântico*. v. 1. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014.

⁶¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 308 41

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. CEZAROTI, Guilherme. Aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias. Razoabilidade e proporcionalidade em sua aplicação. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 148. janeiro 2008.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. v. 2: teoria geral das obrigações. 29 ed. São Paulo, Saraiva, 2014. ENGLISCH, Joachim. Infracciones y sanciones tributarias administrativas y sus implicaciones constitucionales en Alemania. In: *Grandes temas do direito tributário sancionador*. Coord. Paulo Roberto Coimbra Silva. São Paulo: Quartier Latin, 2010. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FRANCO, Francisco Manoel de Mello; HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009. GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. v. 2: teoria geral das obrigações. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Editora Sérgio Antônio Fabris, 1986. LINS, Robson Maia. *A mora no direito tributário*. São Paulo: PUC SP. 2008, Tese de Doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Direito das obrigações: obrigações e suas espécies, fontes e espécies de obrigações. Parte Especial. Atualização e notas de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. Tomo XXII. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1989. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Infrações e sanções administrativas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. PAULINO, Maria Ângela Lopes. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Os limites quantitativos das sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais. In: *Revista de direito tributário*. n. 113. São Paulo: Malheiros, 2010. PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. São Paulo: Dialética, 2000. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: *Vilém Flusser e Juristas*. coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p. 38 ZOCKUN, Maurício Garcia Pallares. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 69/70