



COMPLEXIDADE DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS INCLUINDO A IMPOSIÇÃO DE MULTA POR SEU DESCUMPRIMENTO

Elidie Palma Bifano¹

1. Introdução

1.1 Racionalização do Sistema Tributário: o que é?

A análise do tema proposto para o XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários, do IBET, exige uma investigação do conteúdo de suas palavras, sob pena de as possíveis soluções antevistas não se adequarem ao fim pretendido. Racionalização, de acordo com o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa², é o “1. ato ou efeito de racionalizar; (...)”.

1. Bacharel pela Faculdade de Direito da USP, Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP, Professora no Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo – FGV e nos Cursos de Especialização da Faculdade de Direito da PUC/SP, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e da Escola de Direito do CEU – IICS. Advogada em São Paulo.

2. Antonio Houaiss e Mauro de Salles Villar, elaborado no Instituto Antonio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro, Objetiva, 2001, p. 2373.

Racionalizar, de sua vez, pode ser entendido, dentre outras acepções apresentadas, como “2. Procurar compreender ou explicar (algo) de maneira racional, lógica, coerente. 3. Justificar (algo) com falsas razões ...4. organizar (algo) de maneira lógica, tornando-o mais funcional, prático, eficaz; simplificar...”.

Rigorosamente, qualquer um dos sentidos aqui referidos poderia ser aplicável ao sistema tributário brasileiro: (i) racionalização como tentativa, e apenas tentativa, de explicar de forma lógica e coerente algo que, notoriamente, carece de coerência, como adiante se comentará; (ii) racionalização como justificativa, sob falsas razões, do modelo tributário hoje adotado, o que se verificará está sempre presente no discurso das autoridades tributantes e (iii) **racionalização como organização, de maneira lógica, para que algo se torne mais funcional, prático, eficaz e simples.**

Esta última acepção, a nosso ver e certamente, é que contempla o conteúdo do tema central do XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários, do IBET, a racionalização do sistema tributário brasileiro ou a discussão de um modelo que seja: (i) funcional, atenda às finalidades para as quais foi instituído, à medida que se garanta a arrecadação em bases coerentes; (ii) prático, dotado de objetividade, de tal sorte a facilitar o encargo de arrecadar, inclusive barateando-o; (iv) eficaz, atingindo suas finalidades; (v) simples, de tal forma descomplicado que possa induzir o contribuinte ao cumprimento de sua obrigação. A par disso, é de suma importância que as sanções pelo seu descumprimento estejam pautadas pelos limites constitucionais a elas aplicáveis. Por fim, é essencial que o contribuinte tenha a percepção de quanto do tributo pago retornou em utilidades para si ou para o seu negócio.

Em resumo, quando se fala de racionalização do sistema tributário deve-se ter a certeza de que ele esteja construído e seja aplicado de tal forma a garantir, acima de tudo, a segurança e certeza ao contribuinte. De nossa parte, é com este conteúdo que desenvolveremos nossas reflexões.

1.2 Racionalização do sistema tributário: pauta obrigatória do presente e do futuro

Não se pode dizer que o tema do XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários, do IBET, voltado à racionalização do sistema tributário brasileiro, seja novo, ao contrário, se voltarmos no tempo poderemos confirmar quantas iniciativas e quantos projetos com esse viés se fizeram. Rigorosamente, a última grande reforma tributária que se fez no Brasil data de 1965, com a entrada em vigor da Emenda Constitucional n.18, de 01.12.1965, que eliminou tributos arcaicos, não compatíveis com a modernidade, e melhor dimensionou as incidências tributárias para um novo mundo, submetido à acirrada concorrência internacional.

O Código Tributário Nacional – CTN, Lei n. 5172, de 25.10.1966, foi editado à luz da dita Emenda Constitucional n.18, entrando em vigor a partir de 01.01.1967. Contudo, logo após a sua edição iniciaram-se alterações em seu texto, como foi o caso do Imposto Municipal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, revogado pela Ato Complementar n. 31, de 28.12.1966 e do então Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, revogado pelo Decreto-Lei n. 406, de 31.12.1968. Ao longo dos anos muitas mudanças foram sendo processadas no sistema tributário sem que, necessariamente, o CTN fosse alterado, como foi o caso da criação de contribuições de natureza social, contribuições devidas ao Programa de Integração Social – PIS (Lei Complementar n. 7, de 07.09.1970)³ e ao Patrimônio do Servidor Público – PASEP (Lei Complementar n. 8, de 03.12.1970), assim como da contribuição devida ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL (Decreto-Lei n. 1940, de 25.05.1982).

Afora a criação de novos tributos, aqueles previstos no CTN foram objeto de tantas alterações que hoje, por exemplo,

3. À época discutia-se a natureza jurídica dessa contribuição, ou seja, se de natureza tributária ou não, o que hoje está pacificado.

a lei básica que regula o Imposto sobre a Renda, Lei n. 4506, de 30.11.1964, está totalmente retalhada e absolutamente desfigurada, o que aumenta o nível de insegurança entre os contribuintes no sentido de terem a convicção de estarem aplicando a norma adequada a sua situação. Da mesma forma, o Regulamento do Imposto sobre a Renda, cuja última atualização data de 1999, com o Decreto n. 3.000. É certo que o CTN previu essa hipótese de edição de novas normas, contemplando providência importante, apenas raramente observada, no sentido de:

“Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.”

A necessidade de reformular o sistema tributário é facilmente perceptível e isso se comprova pelas constantes alterações pelas quais passa, e a leitura dos diários oficiais assim o demonstra, seja com o objetivo de cobrir novas necessidades do mundo dos negócios quanto para cobrir déficits de caixa. Muitas das leis editadas carecem de regulamentação, o decreto, o qual vem quase sempre acompanhado de atos infralegais (instruções, resoluções e similares) além da edição de interpretações (soluções de consulta) que tornam o perímetro ou abrangência do sistema normativo tributário imenso. Todos esses elementos transformaram esse conjunto denominado sistema tributário brasileiro em um emaranhado pelo qual o contribuinte caminha com muita insegurança visto que sequer foi devidamente consolidado, como determina o CTN.

As falhas e fragilidades observadas no sistema tributário têm levado tanto o Poder Executivo Federal quanto o Poder Legislativo (Câmara e Senado) a proporem, ao longo do tempo, diversos projetos de emenda constitucional, que nunca prosperaram visto que os interesses dos diversos entes tributantes não convergem. Merecem destaque: (i) Projeto do Prof. Ariosvaldo Mattos Filho (1990), muito conhecido e debatido, à

época, pelos notáveis que reuniu; (ii) Projeto do Dep. Luiz Roberto Ponte (1991), que previa poucos tributos, cobrados sobre insumos e bens utilizados em toda cadeia produtiva; (iii) PEC 175 (1995) que eliminava o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e as contribuições sociais, criando um imposto federal sobre o valor agregado⁴; (iv) projetos Mussa Demes, Germano Rigotto e Pedro Parente que contemplavam variações em torno dos projetos anteriores (entre 1995 e 2000); (v) projetos Virgílio Guimarães e Bernard Appy, mais recentes, este último com a pretensão de eliminar cinco tributos federais e substituí-los por um imposto de valor agregado federal.

Nenhuma dessas propostas avançou e, acreditamos, porque seu objetivo maior era alterar a Constituição Federal e este é o nó górdio da reforma pretendida. De fato, nenhum dos entes tributantes envolvidos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) quer abrir mão das competências tributárias que lhe foram atribuídas, constitucionalmente, e assim perder, no futuro, autonomia fiscal que poderia representar a quebra das várias administrações por ausência de fontes de custeio de seus gastos.

Neste momento (outubro de 2017) discute-se, na Câmara dos Deputados, a proposição de um projeto de reforma tributária de autoria do Dep. Luiz Carlos Hauly, orientado pelo atual modelo da União Europeia, baseado em um imposto

4. De acordo com Sérgio de Azevedo Marcus André Melo, in *A Política da Reforma Tributária: Federalismo e Mudança Constitucional*, Revista Brasileira de Ciências Sociais, vol. 12 n., p. 35, São Paulo, Feb. 1997, online version, durante os anos de 1990 a 1995, “cerca de 60 propostas de reforma tributária tramitaram no Congresso Nacional (Secretaria da Receita Federal, 1994), apresentadas por deputados e renomados economistas como Delfim Netto, José Serra, Roberto Campos e Francisco Dornelles. Além destes, parlamentares de peso como Luis Carlos Hauly, Benito Gama, Pedro Simon, Victor Faccioni, Luiz Eduardo, Roberto Freire, Flávio Rocha e Luiz Roberto Ponte possuíam propostas compreensivas de reforma constitucional. A senadora Eva Blay — suplente do então senador e ministro da Fazenda Fernando Henrique Cardoso — apresentou o projeto, elaborado pelo economista Edmar Bacha, de reforma tributária do governo. O debate em torno da reforma tributária tornou-se um monopólio dos deputados especialistas e de elites burocráticas”.

sobre a renda federal, um imposto sobre valor agregado e um imposto seletivo estadual, porém com legislação nacional, além de impostos sobre o patrimônio que seriam cobrados pelos municípios, também alguns deles com legislação nacional⁵.

Como se observa, periodicamente, o tema da revisão do sistema tributário retorna, sempre sob os seguintes principais fundamentos e/ou argumentos: (i) complexidade do sistema tributário; (ii) excessiva carga tributária; (iii) excesso de obrigações acessórias; (iv) ausência de neutralidade; (v) ausência de justiça fiscal; (vi) desincentivo ao investimento produtivo e à empregabilidade; (vii) contrário aos interesses do povo brasileiro. Examinemos esses fatos já adentrando no tema de nosso estudo, a complexidade das obrigações tributárias, incluindo a imposição de multa por seu descumprimento.

De nossa parte temos participado, ao longo do tempo, de muitos grupos de debate sobre o tema da reforma tributária no Brasil e nossa posição é no sentido de que se faz necessária, sim, uma reforma tributária, contudo há de ser uma reforma de “pequenos ganhos”, ou seja, altera-se o CTN naquilo que se tenha tornado anacrônico ou ineficiente, alteram-se leis ordinárias e atos administrativos, no que se faça necessário, mas nunca e jamais de forma prioritária, a Constituição Federal, sob pena de se laborar inutilmente, pois qualquer alteração constitucional, neste tema, é quase inviável, dados os interesses envolvidos. Apesar de denominada uma reforma de “pequenos ganhos”, é possível verificar que sua implementação é tarefa hercúlea e que se completará somente a longo prazo.

2. Afinal: quão complexo é o sistema tributário brasileiro?

De acordo com Roque Antonio Carrazza,⁶ sistema “é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de

5. www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/.../reforma-tributaria/.../resumo-hauly.

6. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 20^a ed. rev., ampl. e atual. até a EC n. 44/2004.

tal sorte que elas se sustentam *mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam.*” Com esta lição pode-se concluir que o sistema tributário nacional é um conjunto ordenado de partes, orientado por princípios e voltado à tributação.

O sistema tributário nacional está inserido na Constituição Federal, art. 145 a art. 162, e descreve, em pormenores, os princípios constitucionais aplicáveis à tributação, as limitações ao poder de tributar, as competências tributárias e a própria repartição do fruto da arrecadação entre os entes tributantes. Dado esse fato, afirmar que o sistema tributário nacional é complexo, significa examinar a Constituição Federal e verificar se e onde residem os problemas descritos pelos contribuintes, como acima relacionados.

2.1 Sopesando a expressão “complexidade do sistema tributário brasileiro”

De acordo com o Dicionário Houaiss⁷, complexo, como adjetivo, é aquilo que pode ser objeto de exame sob vários ângulos ou aquilo a que falta clareza, sendo complexidade a qualidade daquilo que é complexo. Nesta acepção, pode-se estudar o sistema tributário brasileiro, quer como um conjunto que apresenta miríades de aspectos a serem entendidos e discutidos, como um conjunto ao qual falta clareza nas proposições e em suas consequências. Mas, novamente, indaga-se, estando o sistema tributário contido, em sua inteireza, na Constituição Federal, que deve primar pela linguagem clara e ao alcance do cidadão, onde reside a sua complexidade?

A resposta a essa indagação exige uma rápida análise dos tributos sob suas duas diferentes dimensões: (i) a obrigação

7. Antonio Houaiss e Mauro de Salles Villar, elaborado no Instituto Antonio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro, Objetiva, 2001, p.p.776-777.

principal, ou obrigação de pagar tributo e (ii) a obrigação acessória, ou a prestação positiva ou negativa efetivada pelo contribuinte ou por quem receba essa determinação legal, no interesse da administração ou da fiscalização dos tributos.

No que tange à obrigação principal, conquanto as hipóteses de incidência dos tributos estejam previstas na Constituição Federal, é certo que o legislador ordinário competente para instituí-los e cobrá-los deverá editar a lei ordinária necessária, para tanto. É de se destacar que a Constituição Federal contempla, apenas em termos de impostos, mais de doze, afora as contribuições de melhoria, sociais, de intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas, além das taxas e dos empréstimos compulsórios. Os entes competentes para instituir e cobrar esses tributos estão devidamente especificados no Texto Maior.

A maior parte das leis, em matéria tributária, editadas não são autoaplicáveis, carecendo de regulamentação, aportada por um decreto do Poder Executivo; porém, nem sempre as necessidades de regulação da norma ficam adstritas ao decreto regulamentador, sendo objeto de atos normativos infralegais (instruções normativas, atos normativos, resoluções, orientações e similares) por parte do Poder Tributante.

Esse panorama mostra-se como verdadeira calamidade de quando se examinam os dados publicados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), no sentido de que União, Estados e Municípios teriam editado 5,47 milhões de normas desde a promulgação da Constituição Federal (05.10.1988) até 04.07.2017, representando a publicação de 769 normas por dia. O estudo detectou, no que diz respeito à matéria tributária, que foram editadas 363.779 normas, o que representa mais de 1,88 norma tributária por hora em um dia útil. A pesquisa apontou, ainda, que a matéria tributária se inclui entre os 45% de toda a legislação e que somente 4,13% das regras sobre ela editadas não teriam sofrido mudança.⁸

8. www.ibpt.com.br.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

É difícil, também, em certas situações determinar se uma norma está vigente ou não. Exemplo prático do cotidiano das empresas é saber quais os dispositivos contidos no Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto n. 3000, cuja última edição é de 1999, que ainda continuam em vigor, visto que a Lei n. 4506, matriz desse tributo, foi quase que totalmente alterada. Para novas leis são expedidos, na maior parte das vezes, regulamentos específicos que convivem com o Decreto n. 3000, trazendo para o contribuinte dúvidas sobre a sua vigência e aplicação. É certo que na atualidade o Poder Público conta com a informatização que permite a manutenção de dados confiáveis, mas isto exige tempo, pesquisa e atenção do contribuinte. Essa tarefa, em matéria tributária, é desenvolvida por especialistas contratados, aumentando os custos associados ao cumprimento da obrigação principal de pagar tributos.

As leis emanadas do Poder Legislativo devem observar as disposições da Lei Complementar n. 95, 26.02.1998 e, em especial, no que tange ao seu conteúdo normativo:

“Art. 7º O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:

I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto;

II - a lei não conterá matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;

III - o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilite o conhecimento técnico ou científico da área respectiva;

IV - o mesmo assunto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei, exceto quando a subsequente se destine a complementar lei considerada básica, vinculando-se a esta por remissão expressa.” (grifamos).

Ora, é certo que as leis versando sobre matéria tributária no Brasil, editadas aos milhares, muitas vezes deixam de observar a determinação do art. 7º, da Lei Complementar n. 95, ou seja, as disposições sobre tributos vêm inseridas em

diplomas legais que versam sobre muitos e diferentes assuntos, de tal sorte que se torna difícil detectar eventuais mudanças, perdidas em textos longos, voltados a interesses diversos. Tudo isso exige atenção e custos adicionais do contribuinte, sob pena de conduzir ao erro com suas consequências.

Como já comentado, não bastasse a emissão de normas legais e infralegais, nas condições acima descritas, as autoridades brasileiras envolvidas com a tributação desenvolveram prática no sentido de esclarecer/interpretar conteúdos de normas tributárias, editando soluções de consulta e similares, às centenas, tornando o perímetro ou abrangência do sistema normativo tributário imenso, por força do disposto no art. 100 do CTN, que considera como normas complementares do sistema tributário nacional:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

As soluções de consulta, de uso muito acentuado pelo Fisco Federal, vinculam a autoridade na aplicação da lei. As soluções de consulta, muitas vezes, parecem ser emitidas sem passar por uma análise sistemática de opiniões emitidas, anteriormente, sobre o mesmo tema, de tal sorte a aumentar a insegurança, visto não se verificar, nesse contexto, um viés, por mínimo que seja, de interatividade e coerência. As interpretações fiscais devem ser acompanhadas, diuturnamente, sob pena de sua inobservância redundar em pesados danos para os contribuintes.

À vista do comentado, é de se concluir que acompanhar e bem aplicar a legislação voltada à obrigação tributária principal, no Brasil, é tarefa que demanda esforço e atenção, sob pena de atrair consequências gravosas, como adiante se comentará.

No que tange à obrigação tributária acessória, ou seja, o atendimento de prestação no interesse da administração ou da fiscalização dos tributos, ela não se mostra menos fácil, como adiante se comentará.

2.2 A obrigação principal e a medida da carga tributária das empresas no Brasil

A chamada carga tributária bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o Produto Interno Bruto - PIB (soma de todas as riquezas nacionais), a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais.⁹ Digase que a menção à carga tributária é, muitas vezes, feita de forma mais ou menos generalizada, usualmente sem dados científicos comprobatórios e sempre associada a um suposto sentimento de que o tributo, por recortar uma parcela de patrimônio para o Estado, é sempre caro e não o quanto se faz necessário para pagar a conta pública. Raramente aquele que considera a carga tributária alta, examina o gasto público que ela tem que cobrir.

Por essa razão, propomos a discussão da carga tributária a partir de dados estatísticos referidos ao período de 1990/2010 e levantados pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) organismo da União Europeia, que contemplam a carga tributária de diversos países. A análise desse levantamento ensejou o seguinte comentário sobre o Brasil:

“Além de uma acentuada diminuição em 1991 (5 pontos percentuais), as receitas tributárias em proporção ao produto interno bruto (PIB) aumentaram

9. Conceito extraído do estudo Carga Tributária no Brasil, em 2015, publicado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 09/2016, in idg.receita.fazenda.gov.br, última atualização, não há dados disponíveis para 2016 nessa fonte.

consideravelmente durante as últimas duas décadas no Brasil, atingindo níveis superiores aos observados em muitos países da OCDE. Em 2010, a proporção dos tributos em relação ao PIB foi maior do que em 17 países da OCDE, incluindo Austrália, Canadá, Japão, Nova Zelândia, Espanha Suíça e Estados Unidos.

Historicamente o Brasil tem sido o país da América Latina com a maior proporção de tributos em relação ao PIB durante o período 1990-2009 (mas em segundo lugar depois da Argentina em 2010), mostrando percentuais semelhantes à média da OCDE, especialmente depois de 2004.

O aumento da proporção de tributos em relação ao PIB é uma tendência comum na região da LAC, em contraste com os percentuais relativamente estáveis observados nos países da OCDE, apesar de existirem grandes variações nacionais em ambas as áreas. Como resultado dessa tendência, a diferença entre as médias da OCDE e da LAC começaram a diminuir a partir de 2000¹⁰. (grifamos).

A pesquisa desenvolvida pela OCDE confirma o que é corriqueiro afirmar-se, na maior parte das vezes sem maiores elementos científicos, que o montante de tributos pagos no Brasil, em relação às riquezas geradas (PIB), a dita carga tributária, é alto e comparável a países da União Europeia ou da Ásia que se colocam em patamares de desenvolvimento muito diferente. Esses dados se mantêm em pesquisas que chegam até o ano de 2014. Outro elemento importante para qualificar a carga tributária como alta, ou não, é o retorno que o Poder Público dá do uso dos recursos arrecadados. Sabidamente o Brasil não dá o retorno esperado visto que sua situação é, há alguns anos, de elevado déficit público, o que significa que os investimentos que deveriam ser feitos não o foram e tampouco o Poder Público se mostra em condições de assim fazê-lo.¹¹

A Associação Comercial de São Paulo – ACSP, divulgou estudo realizado pelo IBPT, em maio de 2015, denominado Relação da Carga Tributária Versus Retorno dos Recursos à

10. In *Revenue Statistic in Latin America/Estadísticas tributarias en America Latina*, OECD.

11. Deficit para o ano, anunciado em 08/2017, de R\$ 159 bilhões.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

População em Termos de Qualidade de Vida, introduzindo o índice IRBES – Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade, como o propósito de demonstrar o nível de retorno à população dos valores arrecadados com tributos, em cada país. Foram selecionados os 30 países com maior carga tributária, sendo que quanto maior o valor deste índice, melhor é o retorno da arrecadação dos tributos para a população. O Brasil colocou-se em 30º lugar, sendo o país que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade.¹² Ainda no que tange à obrigação principal, de pagar imposto, observe-se que a OCDE¹³, esclarece:

“As receitas provenientes de impostos indiretos são relativamente altas no Brasil em comparação com as dos países da OCDE. No entanto, o sistema de IVA operado a nível estadual, é complexo, levando a uma competição tributária predatória entre os Estados resultando em altos custos para o cumprimento e administração das regras tributárias.

A potencial progressividade do sistema tributário é reduzida pela combinação entre a forte dependência com relação aos impostos indiretos, a baixa contribuição do imposto de renda da pessoa física em relação ao total de receitas fiscais e, o peso significativo de contribuições sociais, previdenciárias e trabalhistas.”

Por fim, e não menos relevante, é comentar sobre a qualidade dos tributos cobrados no Brasil, em sua maior parte incidentes sobre a receita.

Nos países mais desenvolvidos, a tributação sobre o patrimônio e a renda corresponde a cerca de 2/3 da arrecadação, conforme dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Os últimos Relatórios Econômicos da OCDE sobre o Brasil¹⁴, referentes a 2015, recomendam:

12. Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH, Edição Maio 2015 - com a utilização da Carga Tributária e IDH do ano de 2013, in Diário do Comércio, Impostometro, 09.10.2017, www.impostometro.com.br.

13. In *Revenue Statistic in Latin America/Estadísticas tributarias en America Latina*, OECD.

14. Disponível em: <<http://www.oecd.org>>.

“Melhorar os incentivos para um crescimento de produtividade mais forte. As políticas mal desenhadas também afetam os incentivos que orientam o comportamento de empresas industriais. Por exemplo, as dificuldades de reivindicar créditos fiscais para insumos intermediários no Sistema de impostos indiretos distorcem a organização da cadeia de valor em direção a uma excessiva integração vertical. Os impostos com base no faturamento da empresa, como aqueles postos em prática em 2014 juntamente com as desonerações da folha de pagamento, têm o mesmo efeito, já que os impostos pagos sobre insumos não produzidos na mesma empresa não podem ser deduzidos da base tributária. Isso reduz as possibilidades de auferir ganhos de produtividade por meio da obtenção dos bens e serviços intermediários junto a fornecedores externos potencialmente mais eficientes, e de imitar fragmentação da cadeia de valor que se tornou comum na maioria dos principais países industriais.” (p. 23).

E mais:

*“Recomendações anteriores (...) B. Estimular a produtividade e a competitividade do custo. Continuar com os esforços de consolidar os impostos indiretos em um único imposto de valor **adicionado e reduzir o uso de impostos sobre faturamento.***

Medidas tomadas e avaliação atual: nenhuma medida foi tomada com relação a um único imposto de valor adicionado. Uma reversão parcial de impostos sobre a folha de pagamento está em andamento, que irá reduzir o uso de impostos sobre faturamento.” (p. 44) (grifamos).

Os comentários e recomendações da OCDE somente confirmam o que se vem apontando neste estudo: a baixa qualidade dos tributos no País, que resulta em onerar a produção e reduzir a competitividade nacional.

2.3 A interpretação da lei e as divergências nos tribunais

Toda essa complexidade do sistema tributário em relação à obrigação principal, o tributo devido, permitiu que se formasse um imenso contencioso administrativo e judicial o qual, até que se forme a jurisprudência sobre o tema gera, ainda, maior insegurança e maiores dificuldades e custos para o

empresário. É a chamada judicialização das questões tributárias que resultam resolvidas somente pela intervenção do Poder Judiciário.

Em outras circunstâncias, o Poder Judiciário vem suprindo lacunas e dificuldades da lei, enveredando por seara que ao Poder Legislativo compete, em inédito ativismo, muito criticado pelos especialistas.

2.4 Excesso de obrigações acessórias: a tributação oculta

No que tange ao atendimento das obrigações acessórias, também há um vasto campo para a reflexão. Desde há muito e, reiteradamente, pleiteiam os contribuintes brasileiros uma simplificação das obrigações acessórias, exatamente aquelas que o CTN dispõe sejam observadas “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.” O exemplo mais fácil de obrigação acessória é o preenchimento de livros e documentos, disponibilizados pelos contribuintes para as autoridades fiscais, com a finalidade de comprovar o cálculo e pagamento dos tributos. Na atualidade, a informatização facilitou bastante o cumprimento de tarefas burocráticas, porém, no Brasil, o que efetivamente não se facilitou para os contribuintes foi o uso da informática para reduzir seu trabalho. Diversos estudos de cunho científico comprovam isso:

- (i) Número de horas incorridas para preparar, declarar e pagar os três principais tipos de impostos e contribuições (sobre a renda, corporativo, sobre o valor agregado e/ou sobre as vendas e serviços, incluindo tributos sobre os salários e contribuições sociais). De acordo com a informação do Banco Mundial *“O tempo de preparação inclui o tempo para reunir toda a informação necessária para determinar o imposto devido e calcular o montante a pagar. Caso seja necessário manter livros de contabilidade separados para fins de tributação — ou fazer cálculos separados — o tempo associado a esses processos será incluído. Este tempo adicional é incluído somente se o trabalho de contabilidade*

regular não for suficiente para cumprir os requisitos da contabilidade fiscal. O tempo da declaração inclui o tempo para preencher e enviar todos os formulários necessários à autoridade tributária. O tempo de pagamento considera as horas necessárias para fazer o pagamento online ou pessoalmente. Quando os impostos e as contribuições são pagos pessoalmente, o tempo inclui o tempo de espera durante a realização do pagamento.” O tempo necessário para cumprir com essas obrigações no Brasil é de 2038 horas, no ano de 2017, havendo países em que o tempo estimado chega a ser de menos de 300 horas.¹⁵

- (ii) Número de informações e dados idênticos entregues, pelo contribuinte, ao Poder Público mais de uma vez, como é o caso de informações contábeis e fiscais atinentes aos vários tributos e que se repetem em declarações feitas ao Fisco, que não as compartilha ou otimiza, internamente e com outros entes tributantes¹⁶.
- (iii) Número de horas incorridas para cumprir com as exigências necessárias à obtenção e renovação da CND - Certidão Negativa de Débitos, bem como ao custo de perda de negócios determinado por falta ou atraso na obtenção de CND¹⁷.

15. O Projeto *Doing Business*, no capítulo *Paying Taxes*, desenvolvido e implementado pelo Banco Mundial, no mundo, registra os impostos e as contribuições obrigatórias que uma empresa de médio porte deve pagar ao longo de um ano, bem como o ônus administrativo relacionado com o pagamento de impostos e contribuições e os procedimentos pós-declaratórios (*postfiling*). Veja-se www.portugues.doingbusiness.org.

16. Trabalho coordenado pela autora, em conjunto com a Associação Comercial de São Paulo e PWC, em 01/2012.

17. Diversas sondagens efetuadas por PricewaterhouseCoopers, atual PWC, sob a coordenação da autora, sendo a última em 07/2012. Destaque-se que o Brasil é o único país que mantém certidão negativa como instrumento para o exercício de atividade, visto que ela não existe em outras jurisdições e quando existe é apenas como prova de bom comportamento fiscal requisitada pelo contribuinte e não exigida pela autoridade.

Não se pode olvidar que os contribuintes foram obrigados a implementar o chamado SPED – Sistema Público de Escrituração Digital cuja finalidade foi registrar a escrituração contábil e fiscal, nos moldes preconizados pelo Poder Público, Decreto n. 6022, de 22.01.2007, abandonando-se, de vez, livros e documentos em papel e, assim, migrando-se para o registro digital. Com isso exigiu-se dos contribuintes grandes investimentos em informática e trabalhos de revisão de procedimentos, até então adotados, com o fito de eliminar riscos que o sistema informatizado poderia, de imediato, indicar.

É certo, se bem calculado, que o custo de manter tantas obrigações acessórias é ônus financeiro que equivale a um percentual do montante arrecadado a título de obrigação principal. Por essa razão, alcunhamos esse gasto de “tributação oculta”¹⁸, visto que deve ser computado como mais um dentre os muitos custos incorridos pelo empresário. Respondem por essa situação de extrema gravidade:

- (i) o número excessivo de tributos que oneram a atividade empresarial, cada qual com suas obrigações acessórias especiais;
- (ii) as diferenças entre as práticas contábeis adotadas para fins fiscais e para fins societários;
- (iii) as peculiaridades dos documentos e informações exigidos por cada um dos entes tributantes;
- (iv) a exigência da entrega, mais de uma vez, da mesma informação;
- (v) o despreparo dos agentes fiscais e a lentidão no atendimento ao contribuinte.

18. Tributação oculta no Brasil, in *CEO Brasil*, n. 37, ano 2. n. 7, 2006. PricewaterhouseCoopers – Brasil, atual PWC.

2.5 Ausência de neutralidade

É unânime a doutrina no sentido de constituir-se uma falácia a afirmativa de que o tributo não deve influenciar nas escolhas dos contribuintes e, por consequência, entre os agentes econômicos. Isso porque o tributo, de per si, é uma intervenção na vida do cidadão. O que se pode entender por neutralidade, nesse caso, é uma abstenção de interferência na livre concorrência, no dizer de Luis Eduardo Schoueri, e esse deve ser o bem a ser preservado em nome da liberdade econômica.¹⁹

De toda sorte, dados concretos indicam o alto custo tributário, individual, dos bens e serviços no País, bem como do exercício da atividade empresarial, a comprovar o quão acertado é afirmar-se que o tributo, no Brasil, afeta sim as escolhas dos contribuintes e o exercício de empresa.

2.6 Ausência de justiça fiscal

De acordo com Fernando Aurélio Zilveti²⁰, a melhor expressão da justiça fiscal é a capacidade contributiva, ou seja, a obrigação de concorrer para a despesa pública na proporção de suas possibilidades. Uma rápida visita ao site do Supremo Tribunal Federal – STF há de demonstrar que, neste momento, há cinco recursos extraordinários versando sobre capacidade contributiva em repercussão geral. Afora isso, há 147 acórdãos sobre o tema, indicando que não raramente esse princípio constitucional orientador da cobrança de tributos, especialmente impostos, é violado.

Respondem por tais violações, em especial, normas elaboradas à margem da Constituição Federal com viés puramente oportunista de arrecadar, deixando os contribuintes à mercê de todo tipo de exigência discutível. Veja-se:

19. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 39.

20. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 124-127.

“Repercussão geral reconhecida com mérito julgado

*(...) todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. **Todos os impostos, repito, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante. Daí por que dou provimento ao recurso, para declarar constitucional o disposto no art. 18 da Lei 8.821/1989 do Estado do Rio Grande do Sul.***

[RE 562.045, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, voto do min. Eros Grau, j. 6-2-2013, P, DJE de 27-11-2013, Tema 21.](grifamos).

2.7 Desincentivo ao investimento produtivo e à empregabilidade: os interesses nacionais

Alega o setor produtivo, desde há muito, que o alto custo dos tributos, no País, responde pelo desinteresse, tanto do investidor local quanto do estrangeiro, em aceitar os desafios propostos pela economia brasileira. Grande parte desse custo, advém, por certo, da complexidade tributária até agora examinada. Afirmar-se que o custo de atendimento à burocracia tributária pode responder por um percentual do PIB brasileiro, ou que o descumprimento de obrigações tributárias pode impactar no andamento de novos negócios, é alarmante. Por essa razão os investidores estrangeiros, muitas vezes, preferem investir no mercado financeiro, bastante descomplicado, do que na atividade industrial.

Na medida em que não se fazem novos negócios, tampouco se criam novas vagas de trabalho e essa associação perversa, por certo, não contribui para a melhoria do cenário econômico, mostrando-se contrária aos interesses do povo brasileiro.

2.8 O comportamento do contribuinte e seus reflexos

Diante deste cenário se há de perquirir qual o comportamento do contribuinte brasileiro. Diversamente de outros países em que há um senso comum de que pagar tributo é dever de todos, especialmente pelos retornos sociais que se obtém, no Brasil o contribuinte tem dificuldades de entender a lei e de cumpri-la e mais ainda, não recebendo benefícios sociais, tampouco se coloca na situação de colaborar, própria dos países mais avançados. É necessário, pois, que se iniciem mecanismos de educação fiscal e de respeito à coisa pública.

No exterior, Estados Unidos e União Europeia, há algum tempo desenvolvem-se estudos no sentido de se pesquisar o comportamento dos contribuintes diante dos tributos, o chamado *Tax Behaviour*, para com o fruto de tais estudos introduzir melhores práticas na administração tributária. Assim, alegam esses estudiosos, desvendar a motivação dos contribuintes, suas atitudes e comportamentos em relação à tributação pode melhorar o cumprimento voluntário das obrigações e melhorar a eficiência da administração tributária.

De acordo com Keith Walsh²¹, os estudos sobre o tema sugerem que a conformidade fiscal é determinada por cinco fatores: dissuasão ou capacidade para mudar o comportamento do cidadão; normas (tanto pessoais ou de convicção íntima, como sociais); justiça e confiança (no imposto e na administração); complexidade do sistema tributário; papel do governo e ambiente econômico. De acordo com esse autor, uma pesquisa efetuada na Irlanda sugere que a dissuasão, a ferramenta mais tradicional de administrações fiscais, é importante, mas não é suficiente para explicar o nível de cumprimento das obrigações tributárias pela sociedade. Há outros fatores relevantes, em especial a influência dos padrões comportamentais pessoais, ou seja, acreditar no que é o mais certo a ser feito, e

21. Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration, in *The Economic and Social Review*, Vol. 43, No. 3, Autumn, 2012, pp. 451–475, in www.revenue.ie/en/corporate/documents/research/understanding-taxpayer-behaviour.pdf.

o nível de confiança na administração tributária. As normas sociais prevalentes também são importantes determinantes da conformidade, mas parecem exercer menos influência sobre os contribuintes do que convicções pessoais. A complexidade do sistema legislativo também afeta a decisão de pagar o tributo. As experiências das administrações tributárias no uso da pesquisa comportamental para influenciar os contribuintes, de acordo com o autor, trazem resultados surpreendentes em termos de mudanças na atitude dos contribuintes.

Ao lado dos conceitos de *tax behaviour*, acima expostos, o mundo globalizado também vem adotando conceitos de *tax morality*, ou seja, os contribuintes em geral, e as empresas em especial, vem sendo instados a ser mais transparentes sobre suas práticas tributárias e a demonstrar a substância de suas operações, prestando contas sobre quanto de impostos pagam em contrapartida ao lucro que distribuem.²² No Brasil, a Lei n. 11638, de 27.12.2007, introduziu na Lei n. 6404, de 15.12.1976, Lei da Sociedade por Ações, a Demonstração de Valor Adicionado – DVA, que indica o valor da riqueza gerada pela empresa, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela de riqueza não distribuída. A transparência espontânea, em material fiscal, permite que a autoridade enxergue o contribuinte com muito maior benevolência do que em situações supostamente encobertas por operações complexas e sujeitas a discussão.

3. A complexidade do sistema e as consequências do descumprimento de obrigações tributárias: as multas

O panorama de complexidade, acima descrito, traz em seu bojo uma forte exposição ao risco e ao erro, por parte do contribuinte. De fato, é razoável acreditar que a variedade de

22. O novo ecossistema tributário global e os seus desafios para a função fiscal – Tax Morality, e BEPS, www.pwc.com.br.

tributos, e na sequência de normas que os regulam, associada à infinidade de obrigações acessórias, expõe os contribuintes a erros e riscos constantes. Os erros podem, de sua vez, variar entre o simples cálculo equivocado, passando pela incorreta classificação da transação e terminando pela interpretação da norma em sentido oposto ao admitido pelas autoridades. Qualquer que seja o fato, o contribuinte estará sujeito à imposição de sanção, como abaixo se descreve.

O art. 142, do CTN, atribui à autoridade administrativa a função de constituir o crédito tributário, calculando o montante do tributo, assim como propor a aplicação de penalidade cabível, em sendo o caso. A aplicação de penalidade ou sanção decorre, especialmente, do descumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória. Além da multa, a doutrina aponta os juros moratórios como forma de sanção para o inadimplente no recolhimento do tributo. Como assevera Bruno Fajersztajn, a multa tributária não tem caráter indenizatório, compensatório, pois o seu pagamento não substitui o dever de recolher o tributo, inclusive com juros moratórios, como disposto no art. 157 do CTN.²³

Ao longo do tempo as multas, em matéria tributária, ganharam uma dimensão muito importante visto os altos valores que assumiram em relação à obrigação tributária que, supostamente, teria deixado de ser cumprida. Tornou-se emblemática a multa de até 450% do valor da então existente Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPME, prevista na Instrução Normativa n. 450, de 21.09.2004, art. 22, da antiga Secretaria da Receita Federal, na hipótese de não atendimento de pedido de esclarecimento por parte do sujeito passivo. Também tomam destaque, no País, as multas exigidas pelos Estados da Federação pelo descumprimento de obrigações acessórias, todas elas calculadas sobre o valor da operação, conquanto o tributo tenha sido recolhido, logo, a obrigação principal tenha sido adimplida, a saber:

23. *Multas Tributárias – Regime Jurídico. Fundamentação e limites*. Dissertação (Mestrado) USP, Faculdade de Direito, 2016, p. 52.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

“RE 640452 RG / RO - RONDÔNIA

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA

Julgamento: 06/10/2011: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PUNIÇÃO APLICADA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEVER INSTRUMENTAL RELACIONADO À OPERAÇÃO INDIFERENTE 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” (grifamos).

Na obra já citada, Bruno Fajersztajn avalia os limites legais à imposição de multas, destacando que esse ato deve observar, antes de mais nada, às determinações normativas que os regem, além dos princípios constitucionais específicos²⁴. Assim, destaca que as multas devem estar submetidas aos princípios da legalidade, do não confisco, da proporcionalidade, da razoabilidade, do *non bis in idem* e da culpabilidade. A partir destas notas introdutórias, examinaremos algumas situações que revelam não estar o legislador ordinário atento a todos esses requisitos ao determinar as sanções que devem ser aplicadas ao descumprimento das obrigações tributárias.

3.1 Os princípios constitucionais aplicáveis às multas em matéria tributária

3.1.1 Legalidade e não confisco

24. *Multas Tributárias – Regime Jurídico. Fundamentação e limites*. Dissertação (Mestrado) USP, Faculdade de Direito, 2016, pp. 247- 307.

Quando se afirma que a imposição de multas há de observar, em primeiro lugar, o regime que lhe é típico, é certo que essa afirmativa significa que toda multa decorre de lei e que somente o poder tributante competente para exigir o tributo, obrigação principal, bem como o cumprimento de obrigação acessória, pode dispor sobre a correspondente sanção. Mas não basta que a multa exigida se revista do caráter da legalidade, é necessário que ela atenda ao chamado princípio do não confisco, também aplicável à exigência e cobrança de tributos.

O confisco, de per si, não é vedado em matéria tributária se previsto em lei e ele o é em situações especialíssimas de fuga à tributação, como no caso da importação irregular de bens do exterior, por exemplo, quando o Poder Público adjudica bens do contribuinte. O efeito confiscatório dos tributos difere do confisco e é vedado pela Constituição Federal. O caráter confiscatório ou efeito confiscatório, seja de um tributo ou de uma multa, é dado pelo resultado que produz no patrimônio do contribuinte, atacando-o de tal forma a inviabilizar o próprio pagamento do tributo e da multa, ou, ainda, a própria sobrevivência desse contribuinte após esse desembolso.

O STF, em mais de uma oportunidade, já se manifestou no sentido de que para *cumprir* “sua função de desencorajar a elisão fiscal, (a multa) de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos” (RE 582.461, ARE 895997). Observe-se, na sequência, a manifestação do STF no RE n. 754.554-AgR sobre o tema do efeito confiscatório de multas:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONFISCATORIEDADE DO TRIBUTO – CLÁUSULA VEDATÓRIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO MATERIAL AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E QUE TAMBÉM SE ESTENDE ÀS MULTAS DE NATUREZA FISCAL

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

– PRECEDENTES – INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – DOCTRINA – PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO – ‘QUANTUM’ DA MULTA TRIBUTÁRIA QUE ULTRAPASSA, NO CASO, O VALOR DO DÉBITO PRINCIPAL – EFEITO CONFISCATÓRIO CONFIGURADO – OFENSA ÀS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS QUE IMPÕEM AO PODER PÚBLICO O DEVER DE PROTEÇÃO À PROPRIEDADE PRIVADA, DE RESPEITO À LIBERDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL E DE OBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE – AGRAVO IMPROVIDO” (grifamos).

Da mesma forma no **AG .REG.RE** 748.257, como se observa:

“TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que **são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.** II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III – Agravo regimental improvido.”(grifamos).

E ainda, no RE 582.461, Plenário, como se esclarece:

“A propósito, o Tribunal Pleno desta Suprema Corte, por ocasião do julgamento da ADI-MC 1075, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 24.11.2006 e da ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14.10.2000, entendeu abusivas multas moratórias que superam o percentual de 100% (...)”.

No RE 582461, o STF decidiu pela repercussão geral do tema (efeito confiscatório), a saber:

“EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo. Princípio da vedação ao bis in idem. **TAXA SELIC. Aplicação para fins tributários. MULTA. Fixação em 20% do valor do tributo. Alegação de caráter confiscatório. Repercussão geral reconhecida.** Possui repercussão geral a questão relativa à inclusão do valor do ICMS em sua própria base de

cálculo, ao emprego da taxa SELIC para fins tributários e à avaliação da natureza confiscatória de multa moratória.”(grifamos).

3.1.2 Proporcionalidade e razoabilidade

Ainda, de acordo com Bruno Fajersztajn²⁵, proporcionalidade desdobra-se em três diferentes aspectos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Adequação é pertinência entre o meio utilizado e o fim buscado; necessidade é a certeza de que o meio empregado é aquele que, ao buscar o respectivo fim, preserva em maior grau outros direitos individuais; proporcionalidade, em sentido estrito, é a identificação da justa medida, ou seja, se a medida adotada é capaz de trazer ao interesse público, vantagens superiores às desvantagens causadas, visto que o Estado tem o dever de prestigiar todos os princípios constitucionais.

De acordo com as manifestações sobre tema, por parte do STF, a proporcionalidade da multa está diretamente vinculada ao princípio do não confisco e pode ser resumida como não desproporcional ou equilibrada em relação à violação/infração da norma tributária.²⁶ O tema 872, dos recursos sob a sistemática de repercussão geral, sob exame do STF, RE 606.010, discute “a constitucionalidade da exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, prevista no art. 7º, II, da Lei 10.426/2002, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados”. No contexto desse debate exsurge a proporcionalidade entre a multa exigida pelo descumprimento de obrigação acessória e o conteúdo normativo a ser cumprido, o qual não envolve, em nenhum momento, o não cumprimento da obrigação de pagar tributo, mas apenas a obrigação de informar.

25. *Multas Tributárias – Regime Jurídico. Fundamentação e limites*. Dissertação (Mestrado) USP, Faculdade de Direito, 2016, p.269.

26. STF, ADI n° 551, Representação no. 1.077.

De outro lado o STF, no julgamento do RE 239.634, manifestou-se no sentido de que a multa moratória fixada em 20% do valor do imposto devido não se mostrava abusiva ou desproporcional, assim inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Esclarece Bruno Fajersztajn²⁷ que a doutrina, embora divergente, visualiza que a aplicação da norma deve estar pautada na razoabilidade. De acordo com Humberto Ávila²⁸, o princípio da razoabilidade permite o que denomina um discurso estruturado do Direito, apresentando-a sob quatro diferentes hipóteses de aplicação: razoabilidade equidade (empregada para indicar em que circunstância a regra deixa de se enquadrar na norma geral); razoabilidade congruência (exige relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir); razoabilidade equivalência (exige equivalência entre duas grandezas, pena e crime, p.ex.) e razoabilidade coerência (exige consistência entre os elementos constantes de uma regra jurídica). Em todas as hipóteses aventadas, ressalta nítida a exigência de aplicação da razoabilidade na determinação e aplicação das multas em matéria tributária.

Por fim, de se destacar que não confisco, proporcionalidade e razoabilidade são conceitos e princípios que aparecem, em muitas manifestações dos tribunais, associados entre si, de tal forma que se torna difícil definir seus estritos limites.

3.1.3 *Non bis in idem* e culpabilidade

O princípio do *non bis in idem* tem ampla aplicação em matéria tributária e, de forma simplificada, é a dupla incidência de um mesmo tributo sobre o mesmo fato jurídico-tributário. É a chamada tributação adicional, não vedada, desde que observados os princípios constitucionais aplicáveis. Ainda,

27. *Multas Tributárias – Regime Jurídico. Fundamentação e limites*. Dissertação (Mestrado) USP, Faculdade de Direito, 2016, p.282.

28. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, pp. 408-420.1.

consoante Bruno Fajersztajn²⁹, em matéria de sanções o *bis in idem* significa a dupla sanção sobre uma mesma conduta delituosa. Embora não vedado em lei, no que se refere a sanções tributárias, vem sendo construída doutrina, a partir dos princípios constitucionais aplicáveis à tributação, no sentido de ofensa à razoabilidade, como já comentado. No que se refere à aplicação de sanções penais concomitantemente às sanções tributárias, o tema é controvertido e os tribunais nunca entenderam que em matéria tributária não pudesse haver a tipificação de crime.

Por fim, no que se refere à culpabilidade, ela é o marco principal para a imposição de multas e, não constatada, devem essas ser afastadas.

3.2 Os programas de parcelamento e o “abrandamento” das multas

A partir do ano de 2000 iniciou-se no Brasil, por iniciativa do Governo Federal e introduzida pela Lei n. 9.964, de 10.04.2000, uma prática destinada a promover a regularização dos créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, o então chamado REFIS – Programa de Recuperação Fiscal. Essa regularização contemplava o pagamento de débitos, declarados ou não, sub judice ou não, de forma parcelada. Esse programa foi seguido de muitos outros, inclusive abrangendo pessoas físicas e com abatimento de multas e descontos de juros significativos.³⁰ Os Estados e os Municípios vêm acompanhando a União nesse movimento de introduzir programas de parcelamento e facilitar a liquidação de débitos tributários.

29. *Multas Tributárias – Regime Jurídico. Fundamentação e limites*. Dissertação (Mestrado) USP, Faculdade de Direito, 2016, p.292.

30. Dentre outros: Lei 10.684/2003, Lei n.11.371/2006, Lei 11.941/2009, Lei 12.865/2013, Lei n. 12.973/2014, Lei n. 12.996/2014, Lei 12.865/2013, Lei 13.043/2014, Medida Provisória 766/2017, Medida Provisória 783/2017.

Ainda que se possa dizer que os critérios utilizados pelo legislador brasileiro para introduzir multas em decorrência de infrações à lei tributária não atendam, em sua plenitude, aos princípios constitucionais a tanto aplicáveis, é certo que os programas de recuperação fiscal, em sua maioria, vêm neutralizando as multas e reduzindo os juros moratórios a patamares muito inferiores àqueles previstos nas normas sancionatórias. Tais programas, de prática reiterada, induzem comportamentos equivocados, na expectativa de futuras transações com o Poder Público, em condições privilegiadas. Além disso, introduzem condições discriminatórias, entre os contribuintes, de tal sorte a onerar os que pagam em dia e beneficiar os que burlam a lei.

Essa atitude reiterada do Poder Público esvazia o conteúdo educativo das penas e atende, de forma prioritária, a razões arrecadatórias vinculadas ao caixa do governo. Diante desse cenário, talvez seja mais realista rever os critérios de imposição das multas, reduzindo-as percentualmente ou atribuindo reduções àqueles que demonstrem comportamento regular, inclusive nos moldes do *tax morality*. Além disso, introduzir a prática de fiscalização contemporânea aos atos praticados, de tal forma a evitar a autuação simplesmente porque a autoridade teme que o prazo decadencial vença e, no caso, impõe multa, inclusive agravada, por falta de melhor análise do tema fiscalizado.

Conclui-se, dessa lição prática, que assim como o comportamento do contribuinte é elemento para aprendizado do Fisco, o comportamento do Fisco também pode ser determinante no aprendizado do contribuinte.

3.5 Parâmetros na criação de multas

Examinada a questão das multas, é possível estabelecer alguns importantes parâmetros para sua introdução e aplicação:

- (i) observância dos princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade, de tal sorte a evitar a cobrança de multas em montantes incompatíveis com a infração que se pretende punir;
- (ii) afastamento de multas referentes a obrigações acessórias, hoje existentes, calculadas em valores iguais ao tributo devido, visto que não há dano ao erário público;
- (iii) afastamento da receita como base de cálculo das multas;
- (iv) não imposição de multa por mera divergência na interpretação e enquadramento do fato tributável;³¹
- (v) evitar a imposição de multa agravada, sem efetiva comprovação de prática ilícita, apenas com base em indícios.

4. Conclusão

É certo que a complexidade do sistema tributário é um dos mais importantes elementos para afastar os contribuintes do cumprimento de suas obrigações, sendo certo, também, que a adoção de modelos de arrecadação mais simples conduzem ao cumprimento da obrigação tributária com maior facilidade. De outro lado, indis põe o cidadão ao cumprimento da obrigação tributária a não aplicação do fruto da arrecadação em utilidades essenciais à sua sobrevivência ou de seu negócio ou, ainda, a má utilização ou o desvio de recursos públicos.

A despeito de tudo isso, é essencial que se inicie a reforma tributária de “pequenos ganhos”, como já comentado, sendo estes, a nosso ver, os passos iniciais:

31. Este critério é adotado em alguns países do mundo, como é o caso da Austrália. Confira-se em www.ato.gov.au.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

- (i) revisão e consolidação das normas tributárias;
- (ii) revisão das obrigações acessórias simplificando-a e eliminando informações em duplicidade nelas contidas;
- (iii) distribuição da informação comum a diversos tributos, aportada pelo contribuinte, para que todos os entes tributantes dela conheçam.

Por fim e em resumo, racionalização do sistema tributário com os propósitos de torná-lo mais funcional, prático, eficaz e simples significa que: (i) a arrecadação se faça sobre bases coerentes, portanto suportada em tributos lastreados na realidade econômica do País, de tal sorte a dar maior folego em termos competitivos ao produto nacional; (ii) as obrigações acessórias sejam simplificadas de modo a não resultarem em ônus mais pesado do que a própria obrigação principal; (iii) as sanções pelo descumprimento de obrigações, sejam quais forem, estejam pautadas pelos limites constitucionais a elas aplicáveis, sob pena de esvaziarem a atividade produtiva; (iv) a empregabilidade, no País, aumente para dar lugar a pessoas ocupadas em produzir riqueza e não em controlar livros e obrigações tributárias; (v) o contribuinte possa determinar o quantum pagou e o quantum retornou em utilidades para si ou para o seu negócio; (vi) a lei, em matéria tributária, garanta segurança ao contribuinte e (vii) os tribunais interpretem a lei conforme a Constituição e os atos dos contribuintes conforme a lei e não conforme interesses arrecadatários.