

## **INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Angela Maria da Motta Pacheco<sup>1</sup>

### **I. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES**

#### **Da liberdade como suposto do Direito**

Se a liberdade não existe, Direito não haverá. Independentemente do questionamento sobre a natureza do comportamento humano, se fruto do determinismo ou do livre arbítrio, o Direito se funda na existência da liberdade e na possibilidade de aqueles a quem se dirige, em face das normas jurídicas, acatarem a ordem nelas expressa e, no caso de desobediência, sofrerem uma sanção. Cada prescrição, seja de obrigação, seja de proibição, seja de permissão é acompanhada de uma sanção, garantia que vem reforçar o cumprimento da ordem, o que normalmente ocorre. No caso de descumprimento, a sanção prevista será aplicada contra o infrator. Só pode haver direito onde seja possível a responsabilidade. E, só haverá responsabilidade, onde houver liberdade. Só o ser livre pode ser responsável.

#### **1.1- Do Direito e seu objeto: ordenar**

**O Direito é ordem.** Tem por objeto ordenar a conduta humana.

É linguagem prescritiva com destinatário exclusivo – o homem, ser que age. Pretende interferir na realidade, mantendo-a (normas de proibição) ou alterando-a (normas de obrigação) ao exigir que uma ação se realize no mundo dos fenômenos.

O ordenar pode referir-se a coisas e à conduta. “O critério ordenador está necessariamente referido – e só pode aplicar-se – ao suscetível de ordenação, isto é, aos objetos de ordem (...). É claro que a natureza das ordens depende essencialmente do critério ordenador. Este não está condicionado somente pela natureza das coisas mas às finalidades que, ao aplicá-lo, persegue o sujeito ordenador.”<sup>2</sup> O critério ordenador tem de adequar-se à natureza daquilo que ordena, mas, também, às finalidades que tem em mira o ordenador.

Existem as ordens naturais encontradas na natureza e as ordens criadas pelo homem. Nestas, o ordenante concebe o critério ordenador. Quando as coisas (no caso normas jurídicas) estão ordenadas, dizemos que alcançam a sua perfeição no momento em que submetidas ao critério ordenador, ocupam o lugar que esse lhes indica. Se alguma está deslocada, por desobediência ao critério adotado, a ordem não será mais perfeita.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Doutora e Mestre em Direito pela PUC/SP. Advogada em São Paulo.

<sup>2</sup> MAYNEZ, Eduardo Garcia in “Filosofia del Derecho”, 6.ª edição revisada; Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, pp. 24 e 25.

<sup>3</sup> Ibidem; p. 33.

## O Direito é uma ordem criada

Diga-se, das mais complexas. Na verdade porque formada de inúmeras realidades, visíveis umas, invisíveis outras, que entram na sua formação como critérios de direção, substância e forma. O Direito, lida ainda permanentemente com o tempo e o espaço.

Crítérios de direção são os princípios vetores, valores puros informativos do ordenamento tais como: igualdade, proporcionalidade, outros já específicos do direito, como representatividade, legalidade, tipicidade, princípios informadores do processo tais como: ampla defesa, contraditório e devido processo legal.

Inúmeros direitos são reconhecidos “prima facie” ao cidadão tais como: direito à vida, à liberdade, à propriedade, ao trabalho, de associação, ao devido processo legal. Perdê-los, somente por infração grave e condenação por este fato pelo devido processo legal.

Quanto à substância o direito juridiciza fatos do mundo e atos do homem que quando realizados, penetram em seu universo, passando a ser por ele regulados. São os fatos previstos nas normas jurídicas e que dão nascimento às relações jurídicas.

Uns são fatos voluntários provenientes da vontade das partes, como os contratos; outros são fruto da vontade da lei, nascem diretamente da lei, como, por exemplo, as relações jurídicas tributárias. Veja-se: não há relação jurídica que não seja *ex lege*; todas são, mesmo o contrato. A diferença é umas nascerem diretamente da vontade, juridicizada, outras imediatamente da lei, desde que o fato nesta previsto, aconteça no mundo.

Se as normas jurídicas são obedecidas, por decorrência da compreensão da ordem e do desejo de acatá-las, o ordenamento tem por realizada a sua finalidade.

Mas nem sempre é o que acontece. Muitas vezes a norma não é compreendida ou não é obedecida. Isto significa que houve um colapso na comunicação.

Surge o conflito. Este deve ser submetido à jurisdição, monopólio do Estado. À ordem jurídica rompida corresponderá uma sanção àquele que a infringir. O juiz decide: o conflito não será eliminado, mas transformado.

Todo este processo só é possível porque o Direito tem força. Esta força nasce da legalidade da representatividade. O Direito é criado por agentes

---

legitimados pela representatividade fundamento do Estado Democrático de Direito. E este complexo normativo tem força para tratar as relações, jurídicas, inclusive às conflituosas e reconduzir a ordem jurídica a uma normalidade.

## 1.2- Do Direito como ordem de coerção

A sanção é ínsita à natureza do próprio direito. Não há direito sem sanção que o assegure.

A ordem jurídica tem o monopólio da coerção.

“... O Direito não exclui o uso da força, o Direito é uma ordem de coerção e, como ordem de coerção é uma ordem de segurança, quer dizer, uma ordem de paz”.<sup>4</sup>

Se o Direito é um conjunto de normas que obrigam, proíbem ou permitem, tem de prever igualmente uma **sanção e a forma de impô-la**, em caso de desobediência e rompimento da ordem.

As sanções serão mais graves ou menos graves. Os bens mais valiosos quando atingidos terão como consequência a segregação do infrator, a perda da comunicação com os outros seres da sociedade (bens como a vida, o patrimônio). São as sanções da natureza penal. Há também as sanções ao ilícito civil, de natureza reparadora. Haverá ainda as sanções administrativas impostas ao administrado que não cumpriu a ordem determinada pelo administrador.

## 1.3- Do Direito como ordem de coação: a aplicação da sanção com força em caso se resistência

Ao regular uma conduta a ordem jurídica pode ligar a esta conduta um prêmio<sup>5</sup>, uma vantagem ou uma pena ou desvantagem. É o princípio retributivo. Ambos: “prêmio e castigo podem compreender-se no conceito de sanção” embora a palavra sanção, normalmente, refira-se ao mal imposto pelo descumprimento da ordem.

O Direito é, pois, ainda uma ordem de coação pois prevê o ato de coação como o da privação coercitiva de um bem valioso: a vida, o patrimônio, outros.

Ao descumprimento da ordem – ilícito – corresponde uma sanção.

<sup>4</sup> KELSEN, Hans – *Teoria Pura do Direito*, 6ª Edição. Armênio Amado. Editora Coimbra, 1984, p. 66.

<sup>5</sup> BOBBIO, Norberto – “Dalla struttura allá funzione”. A obra editada em 1977, que privilegia a análise funcional do Direito foi profundamente comentada por Rodolfo Luiz Vigo, in “Perspectivas Jusfilosóficas Contemporâneas” Abeledo – Perrot, Bueno Aires, 1991 – na qual destaca a função promocional do Direito em que o fim é provocar a realização de atos socialmente desejados. Celso Lafer, em sua recente obra “Norberto Bobbio: Trajetória e Obra”, Perspectiva, 2013, também apresenta “O olhar de Bobbio sobre a função promocional do Direito”.

**O ilícito encontra-se dentro da ordem jurídica, regulado e controlado por ela.**

Há pois o uso autorizado da força pelo poder estatal em contraposição ao uso proibido da força pelo indivíduo.

**“Normas jurídicas são, pois, aquelas cuja execução está reforçada e garantida por uma sanção externa e institucionalizada. Institucionalizada por serem as sanções introduzidas no sistema pelas mesmas fontes de produção das normas primárias (Norberto Bobbio)”.**<sup>6</sup>

Para cada norma violada haverá: a) a certeza da resposta; b) a proporcionalidade: a medida da sanção em relação à medida da violação e, c) a imparcialidade dos aplicadores, agentes administrativos.

#### **1.4- Da Infração e da Sanção Prevista na Norma Secundária/Sancionadora já no Universo Tributário**

Para compreensão do que seja a norma sancionadora e a aplicação da sanção nela prevista é necessário percorrer todo o caminho que a ela se leva, desde a criação da **Norma Matriz de Incidência Tributária**, da ocorrência do fato jurídico tributário, da formação da relação jurídica tributária, de seu objeto: a prestação em dinheiro e do seu descumprimento.

É necessário examinar cuidadosamente se a lei tributária é constitucional, se os critérios identificadores do fato jurídico tributário estão suficientemente descritos e se o fato, quando se realiza no mundo dos fenômenos está completo para se subsumir à lei.

Assim, só havendo relação jurídica tributária e, conseqüentemente, o seu objeto – a prestação – é que poderá haver o seu descumprimento.

O ilícito, a infração, corresponde, pois, ao descumprimento da ordem imposta, no caso, a obrigação tributária.

**A infração é a negativa da obrigação. E é este fato ilícito que constará da hipótese da norma sancionadora.**

## **II.DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA BIMEMBRE, FORMADA DAS:**

### **Norma Matriz de Incidência Tributária – Norma Primária, e**

---

<sup>6</sup>, BOBBIO, Norberto – “Teoria General del Derecho”. Ed. Temis, Santa Fé de Bogotá, Columbia, 1992, p. 110 e seg.

## **Norma de Natureza Sancionadora – Norma Secundária**

As proposições normativas têm estruturas deônticas: de “dever-ser”. O functor é “D” que se reparte em três modais: o obrigatório – O – , o proibido – V -, e o permitido – P - . Seus valores são a validade e invalidade. A lógica deôntica difere da lógica apofântica cujos valores são o verdadeiro e o falso. A norma de direito é uma prescrição de conduta. Não é, nem verdadeira, nem falsa. É válida ou inválida.<sup>7</sup>

A norma jurídica é composta de um “descriptor” (ou hipótese, ou antecedente) que como o nome indica, descreve um acontecimento, situação objetiva “possível ocorrência no mundo, possível modificação do estado de coisas que entretêm a instável circunstância humana.”<sup>8</sup> Se o que é previsto hipoteticamente, efetivamente ocorre, implicará numa relação jurídica. Esta está prevista no “prescritor” (ou tese, ou consequente).

### **2.1- Da estrutura da Norma Matriz de Incidência Tributária**

A norma jurídica tributária tem a estrutura lógica das outras normas jurídicas. É um juízo hipotético-condicional. Na hipótese, antecedente ou descriptor, vem descrito um fato. No mandamento, consequente ou prescritor, vem prescrita a relação jurídica que surge como consequência da existência do fato.<sup>9</sup>

Nos casos da norma jurídica tributária a hipótese descreve um fato que expressa riqueza. Pode ser: auferir renda, industrializar produto, prestar serviços. Assim, uma pessoa jurídica que auferir renda, deverá pagar à União 25% da renda que auferir; alguém que industrializar um produto deverá pagar 10% do valor do produto industrializado; alguém que prestar serviços deverá pagar 5% do valor da prestação de serviços.

#### **a) Hipótese ou descriptor**

No descriptor os critérios identificadores são: critério material (estado ou comportamento de uma pessoa) critério temporal e critério espacial.

O critério material é o cerne. É ele que descreve a natureza do ato, o comportamento de pessoas, “seja um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser, (estado)”, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo.<sup>10</sup> É formado por um verbo e seu complemento. Assim o critério material do imposto de renda é: auferir renda; do ICMS: realizar operação de circulação de mercadorias e, do imposto sobre serviços de qualquer natureza: prestar serviços e do imposto sobre propriedade territorial urbana: ser proprietário de imóvel.

<sup>7</sup> VILANOVA, Lourival, in “As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo”. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977, p. 37 e seq.

<sup>8</sup> Ibidem, p. 43.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1991, p. 157 e seg.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 165.

Já o critério temporal é aquele momento, no qual o fato se completa. Assim a lei pode prever um determinado momento para a completude do fato jurídico tributário diverso daquele do critério material. Tomemos o exemplo do ICMS; o critério material é: realizar a operação de circulação de mercadorias; portanto o momento seria naturalmente aquele em que o negócio é realizado, em que a compra e venda é realizada. Mas não, a lei de ICMS prescreve que o momento, critério temporal é o da saída da mercadoria do estabelecimento.

É neste átimo que nasce o direito subjetivo do Estado de cobrança.

O critério espacial diz respeito ao local em que o fato se consuma.

## **b) Consequente ou prescritor**

Já, o consequente ou prescritor prescreve a relação jurídica que deverá surgir daquele fato. Nele encontram-se o critério pessoal: sujeito ativo, credor; sujeito passivo: devedor e, o critério quantitativo: base de cálculo e alíquota.

Desencadeia-se a relação jurídica tributária com a ocorrência do critério material da hipótese. O consequente completa a norma matriz de incidência (relação jurídica tributária efectual, ainda despida da concretude final de individualização dos sujeitos e da grandeza da prestação o que ocorreria somente com o lançamento).<sup>11</sup>

A realização da relação jurídica tributária implica uma correlação de deveres e obrigações recíprocos. Assim o sujeito ativo, o credor, o Estado, (União, Estados, Municípios) tem o direito subjetivo de exigir de outro, sujeito passivo, o cidadão, já no papel de contribuinte, uma prestação em dinheiro.

Realiza, pois, a vocação do direito que é a de criar relações jurídicas, o vínculo abstrato entre duas pessoas que passam a ter direitos e deveres recíprocos.

Vejamos agora o critério quantitativo do consequente. Este é formado pela base de cálculo e alíquota.

O tributo é expressão de riqueza. A base de cálculo é a medida dessa riqueza. Dizemos mesmo que a base de cálculo é a grandeza do critério material. Ela mede o complemento do verbo do critério material. Exemplificativamente: a renda (no imposto sobre a renda), a operação (no imposto sobre operação de circulação de mercadorias - ICMS), e o serviço prestado (no imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN).

A base de cálculo tem a função de dimensionar o fato jurídico tributário e confirmar o critério material da hipótese de incidência.

<sup>11</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *in* "Lançamento Tributário", Editora Max Limonad, 1996, Cap. IV, Relação Jurídica Efectual e Intranormativa, p. 65 e seg.

Tomando o tributo estadual, ICMS como exemplo, eis a sua N.M.I.T.

### **Hipótese/Descritor**

- 1.critério material: realizar operação de circulação de mercadorias.**
- 2.critério espacial: dentro do perímetro do Estado de São Paulo, estabelecimento.**
- 3.critério temporal: momento da saída da mercadoria do estabelecimento produtor, comerciante ou industrial.**

### **Consequente/Prescritor**

- 4. critério pessoal:**
  - a) suj. ativo - Fazenda Estadual**
  - b) suj. passivo - aquele que realiza a operação mercantil que faz circular a mercadoria**
- 5. critério quantitativo:**
  - a) base de cálculo: o valor de operação**
  - b) alíquota: 18%**

Destacaremos na Norma NMIT, **os critérios pessoal e quantitativo que interessam à compreensão do fenômeno das sanções.**

Isto porque só o sujeito passivo (do critério pessoal) poderá descumprir as suas obrigações tributárias e, só a prestação (objeto da relação jurídica tributária), pagamento do tributo, poderá ser descumprida.

Assim, a negativa do sujeito passivo ao cumprimento do pagamento do tributo desencadeará a incidência da norma sancionadora, secundária.

Esta é igualmente uma norma hipotética cujo tipo é o inadimplemento da obrigação prevista na NMIT. É a hipótese da norma que, acontecida, implicará na relação jurídica sancionadora, onde o Estado, sujeito ativo, aplicará a sanção ao sujeito passivo, inadimplente.

## **2.2- Da estrutura da Norma Secundária**

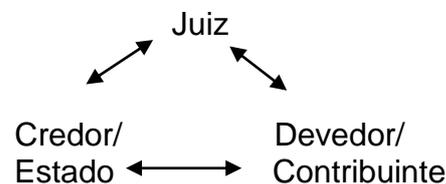
**A sanção é “ex lege” só pode estar prevista em lei (CTN – art. 97).**

- 1) Antecedente: descumprimento da prestação na relação jurídica tributária** (ou seja: a relação jurídica prevista no consequente da norma primária não se completou – houve

descumprimento do estabelecido no consequente da norma primária);

2) **Consequente**: relação jurídica processual em que o juiz ao decidir impõe a sanção ao sujeito passivo da obrigação (na norma primária) que a descumpriu, sendo o objeto da relação jurídica sancionatória: a sanção.

A realização da norma secundária deverá ocorrer na esfera do Judiciário. Só o Judiciário pode impor compulsoriamente a sanção. Teremos aí uma relação triádica, de índole processual.



O juiz dá força coercitiva à sanção, contra o devedor.

Pode ocorrer, ainda, que a sanção se realize sem recurso ao Judiciário. É o fato da auto satisfação do credor (Pontes de Miranda).

### 2.3- Sujeição Passiva Típica e Sujeição Passiva Atípica, a do garantidor da dívida

De suma relevância é a compreensão do papel do sujeito passivo. Ver-se-á, pois, como este é tratado na Norma Complementar, o Código Tributário Nacional, nos arts. 121 a 137.

Há a sujeição passiva **típica e a atípica**, esta a do responsável tributário e a do substituto, ambos garantidores do pagamento do tributo.

**Sujeito típico é o contribuinte, aquele que realiza o tipo, critério material.** Decorre naturalmente da lei instituidora do tributo.

**Sujeito atípico é o responsável. Ocorre na relação jurídica tributária principal** quando a prestação, consistente no pagamento do tributo vem a caber a pessoa diversa do contribuinte.

A **substituição** é técnica de arrecadação e ocorre na relação jurídica tributária acessória.

Com efeito, o credor, o Estado tem o direito de exigir a prestação pecuniária.

A norma jurídica não pode deixar o fisco sem um garantidor. Como a finalidade é o recebimento do tributo, a norma quer **garantir** este recebimento. Assim coloca ao lado do contribuinte outras pessoas às quais obriga como responsáveis solidários ou subsidiários ao pagamento do tributo no caso de o sujeito típico não cumpri-la.

Surge a figura do responsável, daquele que deve pagar no lugar do primeiro.

A lei prevê um fato novo, que não é o fato jurídico tributário (que já ocorreu) mas é a ele conexo. É um “posterior”. O primeiro tem de acontecer.

O momento da ocorrência do fato novo é importante porque a obrigação do responsável só surgirá a partir de então. E se ele não cumprir a obrigação que lhe é imposta responderá igualmente pela sanção correspondente.

Observe-se que o legislador não é livre para a determinação do sujeito passivo, já indicado pela Constituição (íntima relação com o princípio da capacidade contributiva). Geraldo Ataliba denominou-o “destinatário constitucional tributário” em analogia à expressão de Hector Villegas: “destinatário legal tributário”.

## **A – Sujeição passiva “típica” está prevista no – art. 121-I e 124-I do CTN**

É a natural, decorrente do fato típico descrito no NMIT.

**Contribuinte é como já dito**, aquele que tenha relação direta com o fato jurídico tributário, descrito na hipótese. É aquele que o realiza.

Entenda-se: aquele que realiza o critério material da hipótese de incidência da norma.

## **B – Sujeição passiva “atípica”: Responsável/Garantidor: paga com dinheiro próprio – art. 121-II – 124-II**

**Responsável é** aquele cuja obrigação decorre de disposição expressa de lei mas não tem a condição de contribuinte. Entenda-se: aquele que é apontado pela Lei para pagar o tributo no lugar do contribuinte em virtude do acontecimento de fato novo.

Normalmente ocorre pela ausência do contribuinte (morte da pessoa natural ou desaparecimento da empresa por cisão, fusão, incorporação, etc.).

Este fato **novo** (após a ocorrência do fato jurídico tributário) é o liame (ligação) que acarreta a responsabilidade para o novo personagem.

Estas situações estão descritas nos artigos 130, 131, 132, 133 e 134 do CTN. Exemplo são as empresas que resultam de fusão, incorporação ou transformação (art. 132) e “*causa mortis*”, onde o sucessor, a qualquer título, responde pelos

tributos até a data da partilha (art. 131, II) e o espólio até a data da abertura da sucessão, pelos tributos devidos pelo “de cujus” (art. 131, III).

### III. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PELA PRÁTICA DE ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS – CTN ART. 135 E 137 – RESPONSABILIDADE PELA PRÁTICA DO DOLO – MULTA DE OFÍCIO

Observa-se que estas normas deveriam compor o capítulo das infrações e das sanções tributárias e não estarem incluídas no Capítulo da Responsabilidade. Isto porque o critério não é mais o de garantir o crédito, mas o de aplicar sanção por ato ilícito.

Dão ensejo, os atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatutos: I) as pessoas referidas no art. 134, II) os mandatários, prepostos ou empregados e III), os diretores gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (CTN, art. 135).

O art. 137 diz ser a responsabilidade pessoal do agente quanto às infrações conceituadas por lei como crime ou contravenção. Devem ser submetidas à prova: o descumprimento da obrigação principal, a medida de sua grandeza, bem como o dolo. (Prova da materialidade e do elemento subjetivo). A conduta dolosa, ilícita, deverá consubstanciar uma lesão ao Tesouro do Estado, lesão esta configurada como crime.

No caso de infrações dolosas o Código Tributário faz com que se lhe apliquem algum critério de regime de direito penal. É o que se infere do art. 112 quando manda interpretar a legislação referente às infrações, da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida. O mesmo se diga quando ao art. 106 que fala da retroatividade da lei mais benéfica.

Esclareça-se que mesmo as sanções dolosas referidas no Código Tributário Nacional são sanções administrativas dolosas. Não são crimes de natureza tributária. Estes encontram-se na Lei 8.137/1990, apenas.

### IV. DOS TIPOS DE SANÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA FEDERAL

A sanção imposta, por excelência é a multa.

**As multas tributárias são:**

- 1) **Multas moratórias**, em consequência do **simples inadimplemento**: com caráter indenizatório pela impontualidade. (Impõe-se pela simples inexecução da obrigação tributária);

Ex.: Lei nº 9430, de 27.12.96, art. 61: **0,33%** ao dia até estratificar-se em **20%**.

**2) Multas punitivas – impostas “de ofício”** pela administração fiscal

Ex.: Lei nº 9430, de 27.12.96, art. 44, inciso I: **75%**.

Sobre a diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

**3) Multas isoladas – impostas “de ofício”** pela administração fiscal

Lei 9430 de 27.12.96, art. 44 inciso II: **50 %** exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal.

**4) Multas qualificadas – impostas “de ofício”** pela administração fiscal em caso de dolo.

Ex.: Lei 9430/96, art. 44, §1º: 150% (duplicação da multa referida em “2” de 75%). Nos casos previstos no art. 71, 72 e 73 da Lei 4502 de 31.11.69, independentemente de outras cabíveis.

Os exemplos aqui trazidos são prescritos na Lei n.º 9430 de 27.12.1996 que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a Seguridade Social, e o processo administrativo de consulta. O Capítulo I trata do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica; o Capítulo II da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; o Capítulo III do Imposto sobre Produtos Industrializados e, o Capítulo IV do Procedimento de Fiscalização.

**É na Seção IV, deste Capítulo IV, que trata das Normas sobre o Lançamento Tributário e Contribuições, que se encontram as multas.**

### **Multa Isolada**

Voltemos a falar da multa isolada.

Pela dicção das letras “a” e “b” do inciso II, do art. 44, entende-se que foram criadas, especificamente para tratar de duas situações:

a 1ª) para o carne-leão, na forma do art. 8º da Lei 7.713/88, que deixar de ser efetuada, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

a 2ª) no caso de lucro estimado, na forma do art. 2º da mesma lei, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal, ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

A multa isolada é incompatível com os demais tributos federais: outras contribuições sociais, outros impostos.

Na verdade, mesmo no imposto sobre a renda, a cumulatividade de multa de ofício (75%) com a multa isolada (50%) é uma extravagância por ferir o princípio de capacidade contributiva. Podemos até entender que é um adicional da própria multa de ofício. Os adicionais de tributos estão proscritos pela Constituição da República (art. 154 – I – 195, § 4º). O mesmo entendimento pode ser aplicado às sanções.

É sempre precioso lembrar que estamos no universo de capacidade contributiva.

No 1º Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – ao julgar “Multa isolada – Insuficiência de recolhimentos mensais por estimativa”, a multa isolada tem sido afastada quando, *“com a apuração do imposto devido ao final do exercício, desaparece a base impositiva da penalidade isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao imposto efetivamente apurado, cabendo tão somente a cobrança de multa de ofício, se for o caso”*, que é devida caso o tributo não seja pago no vencimento e apurado ex officio. (Acórdão nº 9101 – 00.135. – 1ª Turma – sessão de 11.05.2009).<sup>12</sup>

Vê-se que a aplicação concomitante de ambas as multas tem sido rechaçada, sob pena de aplica-se dupla penalidade sobre uma mesma infração.

Mais: ambas as multas ultrapassam o valor do crédito tributário (75% + 50% = 120%), constituindo autêntico confisco e “bis in idem”. (CARF – 101 – 96.862 em 13.08.2008).

A multa isolada vem sendo também aplicada em pedido de compensação de créditos de tributos federais com PIS, COFINS e IPI, considerando indevidos.

### **Multa Qualificada**

Quanto ao nº 3, acima, que trata da multa qualificada, com a alíquota de 150%, esta será aplicada nos casos de existência das figuras dolosas inculpidas na Lei 4502/64. São elas: sonegação (art. 71) fraude (art. 72) e conluio (art. 73). A sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e das condições pessoais do contribuinte; a fraude é a ação ou omissão que tende a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do modo a reduzir o montante do imposto e o conluio é o ajuste doloso entre duas pessoas, visando o efeito dos previstos nos artigos 71 e 72.

<sup>12</sup> Acórdão nº 9101.00.112 – 1ª Turma – Sessão de 11.05.2009.

Emenda: Multa isolada. Ano – Calendário de 2000 falta de recolhimento por estimativa. Concomitância com multa de ofício exigida em lançamento lavrado para a cobrança do tributo. Incabível a aplicação concomitante de multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e de multa de ofício exigidas no lançamento para cobrança de tributo, visto que em ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal

Observe-se que estas figuras consistem ilícito tributário que não se confunde com o ilícito penal. Está-se diante do descumprimento de um dever imposto – obrigação substancial de pagar quantia aos cofres públicos – e que foi descumprido, mediante ardil de cunho doloso.

A propósito, quanto à omissão de receita ou rendimentos, a presunção não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma da hipótese dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 (Súmula CARF, nº 25, Pleno)

## V. PRINCÍPIOS QUE SE APLICAM ÀS SANÇÕES

**Princípios da Igualdade** que na seara tributária revela-se pelo princípio de capacidade contributiva. (art. 145, § 1 e 154. I).

**Princípios de Legalidade** (geral) e da estrita Legalidade Tributária, Tipicidade. (art. 5º, II).

**Princípios de Propriedade** (geral), (art. 5.º XXII e XXIV) e de proibição de tributo com efeito de confisco (tributário) (art. 150 IV). Este dirige-se ao legislador no momento de elaborar a norma, mas será melhor tratado pelo Judiciário no exame do caso.

### **Princípio da Proporcionalidade**

Dos mais tormentosos temas relacionados à SANÇÕES, está o princípio de proporcionalidade.

O direito Constitucional reconhece ao cidadão de um lado, o direito de propriedade, o direito ao trabalho, o direito à associação para um empreendimento de risco e, de outro, o direito do Estado deste retirar uma parcela de sua riqueza para custear seus gastos a fim de que possa exercer as atividades que a própria Constituição lhe atribui em caráter privativo.

Aí temos dois direitos que se contrapõem: direito de propriedade do cidadão, de um lado, direito do Estado ao tributo, de outro. Estes direitos confluem para a formação de um outro direito fundamental: o não-confisco.

Assim o direito de tributar, de competência do Estado, não pode permitir a destruição.

Aliás, o juiz Holmes, da Suprema Corte Norte Americana contestando a frase de Marshall disse: *“O poder de tributar não é o poder de destruir e sim o poder de conservar” (the power to tax is the power to keep alive).*

No Brasil o Ministro Orozimbo Nonato, em 1953, em RE n.º 18.331 consignou em outras palavras: “o poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o

tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e indústria e com o direito de propriedade.<sup>13</sup>

Assim sendo tenhamos presente a seguinte ordem de valores:

- a) a preservação do trabalho do ser humano;
- b) a preservação das sociedades, empreendimentos levados a efeito por um grupo de pessoas, criando riquezas e empregos;
- c) a preservação do Estado que proverá a segurança, administrará a justiça para o bem comum.

As sanções devem ser *proporcionais ao valor do tributo*. Este é o valor que deve ser a sua base de cálculo e não o valor da base de cálculo do tributo, como o valor da operação.

O princípio da proporcionalidade é o tema do livro de Suzana Toledo Barros que além de incursionar pelas constituições norte americana, alemã, espanhola, portuguesa, se ateve com lucidez a pormenores concluindo pela presença indiscutível do princípio entre nós e sua aplicação no controle da constitucionalidade das leis.

*“Partindo-se da consideração de que o princípio da proporcionalidade condiciona o exercício da função legislativa, de modo a impedir o abuso ou fraude à Constituição por meio da lei, importa compreender a sua substância global exatamente para determinar como se dá o controle das leis sob a sua diretiva”.*

Seria, pois necessário se ater a cada norma legal, impositiva de sanções para examiná-la à luz do princípio da proporcionalidade. Poder-se-á, quanto à sua natureza concluir que a sanção dó poderia ser em dinheiro: multa. A multa é necessária para coibir a inexecução da obrigação tributária substancial como o é para coibir a fraude. Mas é inadequada quanto a sua grandeza, quando ultrapassa o valor do bem jurídico protegido, o crédito tributário no sentido de que não atinge a finalidade perseguida, destruindo o bem do qual o fruto é desejado. É desproporcional em relação ao próprio bem que visa proteger.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> RE 18.331 – RF 145 – p. 164 e segs.

<sup>14</sup> A questão da proporcionalidade tem sido raramente examinada pelos Tribunais. Ocorreu no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 202.902-8, julgado em 24.06.1998 (DJU. p. 38) sendo Relator o Min. Marco Aurélio e na ADIN nº 551, sendo Relator o Min. Ilmar Galvão em relação às multas previstas nos §§ 2º e 3º do art. 57, do ADCT do Estado do Rio de Janeiro.