

A desproporcionalidade da adoção do “valor da operação” como base de cálculo das multas por descumprimento de deveres instrumentais tributários

The disproportionality of the “transaction value” as a calculation basis for the non-compliance fines of instrumental tax duties

Ubaldo Cesar Balthazar

Universidade Federal de Santa Catarina – Brasil
ubalth@gmail.com

Carolina Sena Vieira

Doutoranda em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina e
Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.
Universidade Federal de Santa Catarina – Brasil

Resumo: O artigo pretende verificar acerca da possibilidade que tem o legislador, por livre escolha, de eleger base de cálculo para a multa por descumprimento dos deveres instrumentais, valendo-se de critério mais ao sabor das conveniências da Fazenda pública. O objetivo do estudo é buscar identificar se a escolha do “valor da operação” como base de cálculo da multa de natureza tributária se apresenta medida razoável e proporcional à infração cometida pelo sujeito passivo. Para tanto, é feita uma análise das chamadas obrigações acessórias, conceito, características, identificando-as como deveres instrumentais, sem conteúdo patrimonial. Seu descumprimento induz à fixação de diferentes espécies de multas, que são detidamente estudadas, concluindo-se pela impossibilidade de fixação de multas tendo como base de cálculo o chamado “valor da operação”, por ser critério desarrazoado e desproporcional, indutor de verdadeira exação com efeito de confisco, vedado pela Constituição Federal.

Palavras-chave: Obrigações acessórias, deveres instrumentais, multas tributárias, base de cálculo, proporcionalidade.

Abstract: The article aims to verify the possibility that the legislator has, by free will, to elect the basis of calculating for the fine for non-compliance of instrumental duties, using the criteria closer of the public finances conveniences. The objective of the study is to identify whether the choice of the “transaction value” as the basis of calculating the fine to tax is presented as reasonable and proportionate to the infraction committed by the taxable person. Therefore, an analysis of calls ancillary obligations is carried out, as well as the concept and characteristics, identifying them as instrumental duties, with no economic content. Noncompliance leads to the settlement of different kinds of fines, which are studied closely, concluding the impossibility of the establishment of fines based on the calculating of the so-called “value of the transaction”, by being unreasonable and disproportionate criteria, real inductor exaction with confiscation effect, prohibited by the Brazilian Constitution.

Key words: Ancillary obligations, instrumental duties, tax penalties, calculation basis, proportionality.

Introdução

Na esfera tributária o sujeito passivo pode ser legalmente compelido a cooperar com a fiscalização e a administração. Este auxílio pode se dar sob as mais variadas formas, usualmente consistindo em uma prestação positiva (entregar uma declaração, emitir documento fiscal, dentre outras).

Caso este sujeito passivo deixe de efetuar o que lhe foi atribuído por determinação legal, o sujeito ativo está autorizado a lhe impor uma sanção. Esta sanção decorre, portanto, do descumprimento deste dever e na grande maioria das vezes se traduz através de uma penalidade pecuniária, uma multa.

O objetivo do presente artigo é verificar se o legislador pode ao seu livre alvedrio escolher a base de cálculo para a multa por descumprimento dos deveres instrumentais. Indo mais a fundo, o foco do estudo é, precisamente, identificar se a escolha do “valor da operação” como base de cálculo se apresenta medida desproporcional à infração cometida pelo sujeito passivo.

Obrigação tributária acessória: deveres instrumentais ou formais

Além da obriga o de efetuar o pagamento do tributo, a legisla o tributária impõe ao sujeito passivo uma série de outros  nus, como por exemplo, apresentar declara es, escriturar livros e emitir notas fiscais. Estas “obriga es” são denominadas pelo parágrafo segundo do artigo 113 do CTN como “obriga es acessórias”.

Tratam-se de “outras rela es jurídico-tributárias, de conteúdo não-patrimonial, que se consubstanciam num fazer, num não fazer ou não suportar”¹. Na li o de Paulo de Barros Carvalho:

Pois bem, quanto ao objeto, descrito na sua individualidade est tica, ganhou proje o interessante estudo, pelo qual o critério seletivo das espécies   o caráter patrimonial da presta o. Há de mister separar as rela es jurídicas na consonância de ser ou não, seu objeto, susceptível de avalia o econ mica. Em caso afirmativo, teremos as rela es jurídicas de cunho obrigacional; na hipótese contrária, rela es jurídicas não obrigacionais, ou veiculadoras de meros deveres. Surge, assim, a figura da *obriga o*, cujo traço característico   hospedar presta o de natureza patrimonial, na medida em que, sob diversas formas, seja passível de exprimir-se em valores economicamente apreciáveis. No extremo oposto, conhecidas como rela es de índole não obrigacional, ou de simples deveres, aqueles vínculos jurídicos cujo conteúdo não se possa representar, de alguma maneira, por símbolos ou equa es econ micas.²

Como se v , as ditas obriga es acessórias não apresentam caráter obrigacional, tendo em vista que seu conteúdo não   patrimonial. A expressão “obriga o acessória” utilizada pelo CTN  , portanto, “nome impróprio, uma

vez que não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários”³. Este é um dos motivos pelos quais Paulo de Barros Carvalho identifica a “obrigação acessória” pela nomenclatura “deveres instrumentais” ou “deveres formais”. O outro motivo é o fato de que nem sempre estes deveres apresentam a característica da acessoriedade, ou seja, nem sempre são correlatos a uma obrigação principal de pagar tributo. Tome-se como exemplo um estabelecimento que apenas comercialize livros, objetos imunes aos impostos por força do artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal: em que pese a não exigência de qualquer imposto na operação, o estabelecimento não se encontra dispensado de emitir a nota fiscal que documente a saída da mercadoria do estabelecimento.

Segue na mesma linha Luciano Amaro, que com a acidez que lhe é usual dispara que, despreocupado com o rigor, o Código Tributário Nacional classifica como obrigações acessórias os deveres formais sem conteúdo pecuniário.⁴

Daí que as condutas do sujeito passivo realizadas no mundo fenomênico podem dar ensejo tanto a uma obrigação (pagamento de tributo, obrigação tributária principal) quanto a deveres outros (prestações positivas ou negativas, obrigação tributária acessória ou deveres instrumentais). Muitas vezes a mesma conduta do sujeito passivo enseja tanto a obrigação de pagar tributo quanto um dever instrumental, caso típico da venda de mercadoria: ao dar saída da mercadoria do estabelecimento, nasce tanto a relação jurídica “obrigação de pagar tributo” quanto a relação jurídica “dever de emitir a nota fiscal”.

Obrigação tributária de natureza sancionatória: relação jurídica sancionatória

Dentro do conceito de obrigação tributária principal estabelecido no Código Tributário Nacional encontra-se também o dever de pagar determi-

nada quantia em decorrência da imposição de penalidade pecuniária, seja pelo descumprimento da obrigação de pagar tributo, seja pela não observância dos deveres instrumentais.

Assim sendo, da mesma forma que o sujeito passivo pode deixar de efetuar o pagamento do tributo, pode também deixar de apresentar uma declaração, de escriturar determinado livro fiscal ou de emitir nota fiscal, por exemplo. Pela inobservância da obrigação de pagar tributo ou dos deveres formais o legislador impõe uma sanção, usualmente pecuniária e denominada de multa, com o intuito de induzir a conduta do sujeito passivo ao adimplemento.

Com o intuito de dar efetividade à norma e evitar que ela seja descumprida é que são estipuladas estas sanções pelo legislador. Conforme Roque Antonio Carrazza:

[...] o legislador, ao sancionar o descumprimento de um dever jurídico com uma multa, está se limitando a recorrer a um dos mais corriqueiros expedientes do Direito para impor a obediência de seus mandamentos, isto é, está acenando com medida que vulnera fundo um dos bens mais preciosos da pessoa: a propriedade.⁵

Todavia, não será sempre que o descumprimento das prestações impostas (sejam pecuniárias ou outros deveres) será cominada penalidade em pecúnia. Nestes termos, esclarece Regina Helena Costa que caso seja cominada penalidade pecuniária (multa), estar-se-á diante de uma obrigação tributária principal, mas caso a sanção seja de natureza diversa, não:

Cabe esclarecer que o objeto da relação jurídica sancionatória pode ou não revestir caráter patrimonial, caso a penalidade imposta ostente natureza pecuniária ou não.

No primeiro caso, será objeto da obrigação tributária principal, como mencionado, porquanto esta, consoante a dicção do CTN,

tem por objeto prestações de caráter pecuniário, abrangendo tanto a prestação tributária como a sanção tributária.

Por outro lado, se o objeto da relação sancionatória consistir em penalidade de natureza não-pecuniária – tal como a interdição de estabelecimento, por exemplo –, o respectivo liame não se enquadrará no conceito de obrigação tributária, mas traduzirá simples imposição administrativa.⁶

Sacha Calmon Navarro Coêlho critica a colocação da multa na mesma classificação do tributo como “obrigação tributária principal”. Para o autor, tributo e multa não se confundem por expressa previsão do artigo 3º do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual não se poderia, em tese, conferir o mesmo regime jurídico ao tributo e às multas.⁷ Não obstante, repreende igualmente a letra do parágrafo 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional que prevê uma inusitada “conversão” da multa em tributo:

[...] Por primeiro, há o dever de pagar o tributo e de fazer e não-fazer determinados atos. O contribuinte não paga o tributo, não pratica ato devido ou viola abstenção obrigatória. Em qualquer dessas circunstâncias, há o cometimento de ilícitos (descumprimento de dever legal ou contratual). É-lhe, então, aplicada uma multa (sanção pecuniária). Em não sendo paga a multa, o dinheiro dela decorrente “se integra” ao dinheiro decorrente do tributo. É isso o que se quer dizer com a redação do § 3º, predicando uma conversão (absurda) de multa em tributo, seres deonticamente distintos. Tudo para que ao débito dos tributos se ajustasse o débito das multas fiscais, objetivo pragmático conseguido às expensas de uma péssima redação, incitadora de descaminhos doutrinários. [...]⁸

Como se vê, o pressuposto de fato da incidência da sanção é o descumprimento de uma prestação previamente estabelecida e que é o objeto da relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo. No caso de uma multa por descumprimento de um dever instrumental, a relação jurídica formada apresenta no seu antecedente a previsão de descumprimento deste dever e, no seu conseqüente, a sanção a ser aplicada. Eurico Marcos Diniz de Santi representa da seguinte forma a relação jurídica que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo:

$$D \{ \underbrace{[h \rightarrow R'(Sa, Sp)]}_{\text{regra-matriz de dever}} \cdot \underbrace{[- R'(Sa, Sp) \rightarrow R''(Sa, Sp)]}_{\text{regra-matriz da sanção}} \}$$

instrumental instrumental

Para uma melhor compreensão da matéria na esfera tributária, é possível ilustrar o acima descrito através da fórmula: $D (H \rightarrow C)$, onde “D” é o functor deôntico não-modalizado (dever-ser)⁹, “H” é a hipótese, “ \rightarrow ” é o functor implicativo¹⁰ e “C” é o conseqüente.

Sendo assim, os deveres instrumentais possuem sua estrutura lógica própria, na qual o antecedente da norma jurídica prevê a situação de fato que deve ser identificada no mundo fenomênico para que surja o vínculo jurídico entre o sujeito passivo e a administração, impondo-lhe um dever diverso do pagar tributo ou penalidade pecuniária, porém no interesse da administração e fiscalização dos tributos.

Todavia, o sujeito passivo pode deixar de cumprir este dever instrumental¹¹, não emitindo a nota fiscal, não escriturando o livro fiscal, criando embaraços à fiscalização, dentre outras condutas. Este “deixar de cumprir” caracteriza o ilícito, o descumprimento do mandamento legal que determina ao sujeito que colabore com a administração tributária. E então, conforme destacou Norberto Bobbio¹², é característica da norma jurídica ter como resposta à violação (ou seja, ao ilícito) uma sanção. Cumpre agora adentrar à análise do conceito de sanção e suas espécies, para que se possa identificar a natureza jurídica da multa por descumprimento dos deveres

formais e, assim, determinar quais limitações podem ser aplicadas à eleição de sua base de cálculo, problemática do presente estudo.

O descumprimento de um dever instrumental como infração tributária – Para Hans Kelsen, a ordem moral e a ordem jurídica são consideradas espécies do gênero ordens sociais. Em qualquer ordem social pode haver a prescrição de uma conduta humana que seja premiada ou penalizada, sendo que o prêmio ou o castigo estariam ambos incluídos no conceito de sanção, que poderia ser assim entendida como uma retribuição à conduta perpetrada:

A ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância ou não observância deste imperativo quaisquer consequências. Também pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*Vergeltung*). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção. No entanto, usualmente, designa-se por sanção somente a pena, isto é, um mal – a privação de certos bens como a vida, a saúde, a liberdade, a honra, valores econômicos – a aplicar como consequência de uma determinada conduta, mas já não o prêmio ou a recompensa.¹³

A sanção pode ser interna, caracterizada pelo sentimento íntimo de insatisfação ou reprovação pessoal, e pode ser externa quando os indivíduos demonstram a insatisfação e a reprovação de condutas realizadas por outros indivíduos. Norberto Bobbio destaca a falta de eficácia da sanção interior, típica das normas morais, posto que para que seu desiderato seja atingido

depende da capacidade de o próprio ser humano sentir-se insatisfeito com sua ação. Ao contrário, as sanções externas são dotadas de grande eficácia exatamente pelo temor da reprovação pública. A sanção externa pode ser estritamente social, como nos casos de reprovação, eliminação do grupo, isolamento do indivíduo e o linchamento. Todavia, em contrapartida à alta eficácia desta modalidade de sanção tem-se a ausência de regulação, o que implica muitas vezes em desproporção entre a violação e a resposta. Por fim, a sanção externa pode ser também uma sanção jurídica.¹⁴ Continuando, nas palavras de Norberto Bobbio:

Com o objetivo de evitar os inconvenientes da sanção interna, isto é, sua escassa eficácia, e os da sanção externa não institucionalizada, sobretudo a falta de proporção entre violação e resposta, o grupo social institucionaliza a sanção, ou seja, além de regular os comportamentos dos cidadãos, regula também a reação aos comportamentos contrários. Esta sanção se distingue da moral por ser externa, isto é, por ser uma resposta de grupo, e da social por ser institucionalizada, isto é, por ser regulada, em geral, com as mesmas formas e através das mesmas fontes de produção das regras primárias. Ela nos oferece um critério para distinguir as normas que habitualmente se denominam jurídicas das normas morais e das normas sociais. Trata-se das normas cuja violação tem por consequência uma resposta externa e institucionalizada.¹⁵

Denota-se que os traços distintivos da sanção jurídica são o fato de ser externa e a sua característica de ser institucionalizada. Mas há que se destacar também o fato de que a sanção é um ato de coação, conforme já o fez Hans Kelsen. Em sua obra *Teoria Geral das Normas*, o mestre de Viena externa seu entendimento de que “as sanções da Moral não têm o caráter de atos de coação”¹⁶.

De fato, as sanções da moral não têm o traço da coação. Em se tratando de conduta apenas moralmente reprovável, é possível a existência de uma sanção externa caracterizada, por exemplo, pela reprovação social, porém não se autoriza o uso da força na imposição desta sanção. O uso da força é, portanto, mais um traço distintivo da sanção jurídica:

O Direito, sendo uma ordem coativa, não prescinde da previsão de formas de reação às condutas socialmente reprováveis ou perniciosas, impondo aos seus protagonistas uma resposta consistente num ato de coação. Nessa ordem de idéias, a sanção consiste em uma consequência jurídica desfavorável, a ser aplicada mediante ato de coação, na medida em que será imposta com uso da força em caso de resistência.¹⁷

Paulo Roberto Coimbra Silva chama a atenção para que não se confundam sanção, coação e coerção¹⁸. O autor resume que a sanção é a consequência do ilícito, do cometimento da infração. Já a coação é a aptidão que o Estado tem de impor a sanção ao infrator e, por fim, coerção é a coação apenas psíquica, podendo ser encarada como o receio que o indivíduo possui da consequência do descumprimento da norma jurídica. Nas palavras do autor:

A sanção existe abstratamente prevista na norma (secundária ou perinorma) como consequência da ilicitude, podendo ser imposta aos infratores, pelos órgãos competentes, mediante provocação do(s) lesado(s) pela violação do dever jurídico erigido pela ordem jurídica (norma primária ou endonorma) ou a quem o ordenamento jurídico confiar tal legitimidade (v.g., nos crimes sujeitos à ação penal pública, o Ministério Público). Coação, vii-se, consiste no ato de aplicação forçada da sanção. Coerção, por sua vez, pode ser identificada na pressão exercida sobre a consciência dos súditos da norma, seus destinatários, induzindo a confirmação de sua vontade, que é livre, àquela prescrita.¹⁹

Da passagem acima transcrita, insta destacar o trecho inicial, no qual o autor assevera que a sanção é consequência da ilicitude. Tal premissa, assim como outras já fixadas, é indispensável para que se prossiga nos parágrafos que seguem. Em sentido semelhante, Sacha Calmon Navarro Coêlho deixou registrado que a sanção é a consequência da “hipótese” infração:

Sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito violador de dever legal ou contratual. Por hipótese uma infração, por consequência uma restrição à vida, liberdade, ou direitos outros do homem. No caso da subespécie multa, a norma sancionante tem por hipótese a prática de um ilícito – o descumprimento de um dever legal ou contratual – e, por consequência, preceito que obriga o infrator a dar dinheiro a título de castigo (sanção). [...] ²⁰

Nesse jaez, a sanção adquire feição preventiva, conforme observa Paulo Roberto Coimbra Silva:

Atuando preventivamente, a sanção ao ilícito fiscal, de forma geral, tem a virtude de desestimular o descumprimento do dever fiscal, mediante a intimidação de seus possíveis infratores. Nesse sentido, têm a virtude de reforçar a eficácia das normas tributárias primárias, salvaguardando-as das condutas contrárias aos seus preceitos. ²¹

Paulo de Barros Carvalho assim resume a ocorrência da infração e a consequente previsão de uma sanção para o descumprimento do mandamento previsto em lei:

Com efeito, o fato da infração se apresenta, invariavelmente, com a seguinte compostura redacional: “dado que o contribuinte X deixou de cumprir o dever previsto no conseqüente da norma N”. Vê-se que a matéria semântica do antecedente dessas regras alude a um evento caracterizado, sempre, pelo desatendimento de um dever. É o modelo iterativo dos antessupostos de normas sancionatórias. Daí mencionar-se o fato assim composto como “delito”, “infração”, “ilícito”.²²

O estabelecimento de sanções punitivas (ou seja, aquelas não premiaias) é utilizado pelo legislador como uma forma de garantir o cumprimento do mandamento legal. A ordem moral desprovida de sanção institucionalizada não é capaz de induzir a determinados comportamentos apenas mediante a reprovação social, daí a necessidade de que sejam previstas sanções negativas com o intuito de que o destinatário da norma se sinta desestimulado a cometer a infração.

Interessam ao presente estudo as sanções negativas, na medida em que o descumprimento de um dever instrumental configura um ilícito e, como tal, não pode ser retribuído através de uma sanção positiva, um “prêmio”, por assim dizer.

As sanções imputáveis ao cometimento do ilícito constituído no descumprimento dos deveres instrumentais podem ser sanções não pecuniárias ou pecuniárias, sendo estas últimas as mais comuns, exteriorizadas através das multas.

Multas

As multas são as sanções administrativas mais adotadas no Brasil²³. Por multa entende-se “a prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de um dever legal ou contratual)”²⁴.

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que as sanções por ilícito tributário só podem ser sanções pecuniárias. Outras estariam desautorizadas pelo ordenamento jurídico vigente.²⁵ A imposição de multa não só é a sanção mais adotada como também é a mais indicada²⁶, pois escapa o legislador dos reiterados questionamentos acerca da legalidade e constitucionalidade da imposição de sanções outras²⁷.

Mas esta não é a única vantagem na adoção da multa como sanção pelo cometimento do ilícito tributário. Edmar Oliveira Andrade Filho destaca diversos outros pontos positivos na escolha pela imposição de multa:

Se comparada com a pena privativa de liberdade, a pena patrimonial pecuniária apresenta diversas vantagens. Em primeiro lugar, a pena pecuniária é uma fonte de receitas para o Estado que, para aplicar a pena privativa de liberdade só tem dispêndios no processamento, punição e execução da pena. A pena pecuniária pode ser facilmente determinada se a necessidade de reparar dano por erro na aplicação da lei penal. Ela não implica penas indiretas a terceiros que ficam privados da pessoa encarcerada e desonrados com a prisão. As penas pecuniárias não criam problemas derivados da eventual cessação de indústria ou profissão e suas consequências econômicas. A multa pecuniária pode ter alto apelo aflitivo porque atinge um bem fundamental do indivíduo (o patrimônio, um ícone das economias capitalistas liberais) e permite flexibilidade na aplicação através de graduações.²⁸

A eficiência na adoção das multas como sanção ao ilícito tributário reside no fato de que atingem a um dos bens mais protegidos, qual seja, a propriedade. Roque Antonio Carrazza destaca este fato, sublinhando que:

[...] o legislador, ao sancionar o descumprimento de um dever jurídico com uma multa, está se limitando a recorrer a um dos

mais corriqueiros expedientes do Direito para impor a obediência de seus mandamentos, isto é, está acenando com medida que vulnera fundo um dos bens mais preciosos da pessoa: a propriedade.²⁹

Sacha Calmon Navarro Coêlho separa as multas em duas espécies: as multas moratórias, pelo descumprimento da obrigação tributária principal (ou seja, pela infração qualificada como material) e as multas formais ou isoladas, pelo descumprimento dos deveres instrumentais (infrações formais).³⁰ Cláudio Renato do Canto Farág relaciona quatro espécies de multas: compensatória, penitencial, cominatória e moratória, destacando que apenas as duas últimas são aplicadas na esfera tributária (a cominatória nos casos de infrações formais e a moratória como sanção às infrações materiais).³¹ Para a falta de cumprimento da obrigação tributária (obrigação principal), Edmar Oliveira Andrade Filho identifica duas modalidades de multa: a moratória ou a de ofício.³²

Conjugando-se referidos ensinamentos, entende-se que há três modalidades de multas por infração tributária: (a) multa moratória, pelo inadimplemento e atraso no adimplemento da obrigação principal; (b) multa de ofício, devida nos casos em que a Administração Pública efetua o lançamento de ofício em hipótese que cabia ao sujeito passivo efetuar o lançamento por homologação mas não o fez (ou o fez a menor) e (c) multa isolada, pelo exclusivo descumprimento de dever instrumental.

A multa moratória consiste em punição pelo não pagamento do tributo no tempo oportuno, seja qual for o seu motivo. Não há que se confundir a multa moratória com os juros de mora, eis que a primeira tem por objetivo punir o administrado pela impontualidade e o segundo visa a indenizar o período em que o sujeito passivo esteve em posse de numerário que já não mais lhe pertencia:

Não resta dúvida de que a multa que é cominada por falta ou insuficiência do recolhimento do tributo – ou descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal – tem natureza punitiva ou penal e não um caráter indenizatório da mora. Para reparar ou indenizar a mora, o Fisco tem autorizado em seu favor a cobrança dos chamados juros de mora. A multa, neste caso, que se convencionou chamar de multa moratória, vem prevista em lei para inibir o inadimplemento da obrigação tributária principal pelo sujeito passivo, e uma vez não atingido tal desiderato, para puni-lo pela mora no adimplemento da mesma obrigação, que configura um ilícito tributário ou descumprimento de um dever legal. O pagamento da multa moratória não dispensa o infrator de pagar o crédito tributário a seu cargo, constituindo um plus em relação a ele.³³

A Lei nº 9.430/96 estabelece em seu artigo 61 típico caso de multa moratória, podendo os créditos tributários serem acrescidos, na esfera federal, de até 20% de seu valor a este título, conforme parágrafo 2º deste dispositivo:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

[...]

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Já a multa de ofício busca punir o sujeito passivo que se omite nas situações onde a lei impõe a ele a obrigação de efetuar a apuração do montante devido a título de tributo (bem como efetuar o pagamento antecipado deste valor), através do chamado “lançamento por homologação”. Edmar Oliveira Andrade Filho diferencia esta modalidade de multa da anterior de maneira muito clara, na forma que segue:

A legislação tributária prevê a incidência de multas de mora e multas aplicadas de ofício quando constatada a falta de cumprimento da obrigação tributária. Em linhas gerais, a primeira é devida quando o sujeito passivo em mora cumpre o dever jurídico de pagar seu débito antes que o sujeito ativo adote alguma providência de fiscalização ou de cobrança, ou de alguma forma, efetua o lançamento do valor da dívida. Por outro, a multa de ofício é usualmente imposta quando as autoridades fiscais tomam conhecimento da falta de recolhimento em procedimento de fiscalização.³⁴

Um exemplo de multa de ofício é aquela prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê penalidades de 75% a 225% (150% agravada em cinqüenta por cento) sobre o valor do tributo devido “nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...]

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a”, pela Lei nº 11.488, de 2007)

II – apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b”, com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III – apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c”, com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por fim, as multas isoladas³⁵ consistem no não cumprimento dos deveres instrumentais, a saber, são aplicadas quando o sujeito passivo deixa de cumprir com as determinações legais que lhe impõem um fazer ou um não fazer no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária. Destaca-se que quando esta omissão é acompanhada do não pagamento do tributo, consiste em crime de sonegação fiscal, previsto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Sobre esta modalidade de infração e a conseqüente imposição de multa, destaca Paulo Roberto Coimbra Silva que sua função é eminentemente didática, o que, entende-se, dificulta ainda mais a investigação sobre suas limitações. Sugere o autor, inclusive, que nos casos em que não há uma infração material a multa pode até mesmo ser relevada em homenagem à equidade:

[...] pode ocorrer o pagamento integral do tributo devido, sem que seja corretamente cumprido, por negligente desídia, inescusável ignorância ou erro material, algum dever instrumental legalmente previsto para viabilizar a sua verificação pela administração fiscal. Nestas hipóteses, sustenta-se que as sanções às infrações formais, frise-se, não acompanhadas de uma infração material, salvo os casos de recalcitrante renitência, devem ter finalidade exclusivamente didática, abrandando-se ou excluindo-se benevolmente, com firmes fincas na equidade, sua feição punitiva. Isso porque, tratando-se as obrigações acessórias de deveres instrumentais, instituídos para viabilizar a conferência do pagamento de tributo tempestiva e integralmente recolhido ao erário, não podem ser instituídas ou exigidas as sanções à sua inobservância com fins arrecadatórios, sob pena de desvirtuamento dos propósitos e desprezo aos limites do direito sancionador. [...]³⁶

A grande questão está em verificar o que caracteriza “fins arrecadatórios” ou “desvirtuamento dos propósitos”, uma vez que não há limites objetivos à imposição das multas por descumprimento dos deveres instrumentais. Muitos autores se prendem aos percentuais adotados como alíquota para cálculo da penalidade, como Sacha Calmon Navarro Coêlho que advertiu que as alíquotas também não seguem um padrão, podendo em alguns casos chegar a 300%:

O direito brasileiro contempla alguns casos de multas elevadíssimas. A base de cálculo das penalidades é variável. Ora se baseiam no valor do imposto a pagar ou omitido, ora no valor comercial de mercadorias, ora no montante do interesse, ora em unidades previamente estatuídas como a UPFEMG (Unidade Padrão Fiscal do Estado de Minas Gerais). Os per-

centuais facilmente chegam a 100%, sendo comuns os casos que surdem nos 300%.³⁷

Da leitura do trecho acima transcrito observa-se que o autor dá relevo não apenas à alíquota, mas também à base de cálculo eleita pelo legislador, ora sendo o valor do tributo, em outros momentos o valor das mercadorias e até mesmo valores fixos. Zelmo Denari destacou este mesmo problema, a partir da legislação então vigente no Estado de São Paulo no ano de 1996, extraíndo que as sanções previstas naquele diploma legal (Lei Estadual nº 6.374/89) possuíam as seguintes bases de cálculo:

[...] as sanções ali descritas cominam penalidades pecuniárias incidentes sobre as mais diversificadas bases de cálculo:

- a) valor do imposto que deixou de ser recolhido;
- b) valor do crédito do imposto;
- c) valor da operação tributável e que constitui a priori base de cálculo do próprio ICMS;
- d) valor da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo – UFESP, índice oficial de preço neste Estado.³⁸

Sendo assim, a dúvida levantada é se existem limitadores à eleição desta base de cálculo da multa pelo descumprimento dos deveres instrumentais, mormente quando não há obrigação principal a ser adimplida. Poderia o legislador, nestes casos, adotar o montante do imposto (não) devido? Poderia o legislador escolher como base de cálculo o valor da operação, que em se falando de ICMS já é a base de cálculo adotada para a apuração do tributo? Passa-se à análise de quais grandezas são, usualmente, utilizadas como base para o cálculo das multas por descumprimento dos deveres instrumentais nas legislações federal, estaduais e municipais.

Multas em valores fixos

A utilização de valores fixos na estipulação das multas por descumprimento a deveres formais é identificada em diversas legislações. Trata-se da adoção de um valor expresso em moeda corrente nacional (reais) ou na utilização de unidades monetárias.

No Estado de Santa Catarina, a Lei nº 10.297/96 ilustra a utilização de valores fixos expressos em reais. Nesta unidade da federação é dever do sujeito passivo a utilização de equipamento emissor de cupom fiscal devidamente autorizado pela repartição fazendária. Para a infração a este dever, é estabelecida multa de R\$ 1.500,00; R\$ R\$ 3.000,00 ou até R\$ 5.000,00 nas hipóteses que relaciona o artigo 72.

Mas há casos em que a multa fixa não é diretamente expressa em moeda corrente, sendo adotadas unidades monetárias que, conjugadas a um valor padrão expresso em moeda corrente, conferem a exata dimensão da penalidade pecuniária estabelecida. No Rio Grande do Sul, a Lei Estadual nº 6.537/73, com suas alterações, regula as infrações tributárias e comina as respectivas sanções. O artigo 11 de referido diploma legal trata exclusivamente das infrações formais, aquelas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais. Nas alíneas “e”, “f” e “g” do inciso IV deste dispositivo, a título exemplificativo, encontram-se infrações tributárias apenas com a imposição de multas expressas em “unidade padrão fiscal” – UPF-RS, unidade monetária adotada naquele Estado da federação e que atualmente corresponde a R\$ 12,1913 (doze reais e dezenove centavos, desprezadas as demais casas decimais).³⁹

Multas calculadas sobre o montante do tributo

Outra grandeza que comumente se identifica como base de cálculo da multa por descumprimento de deveres formais é o montante do tributo

devido ou apurado, se devido fosse. Na análise das legislações dos Estados do Paraná, Santa Catarina e São Paulo identificou-se que a adoção desta base de cálculo na imposição de sanções pelo descumprimento dos deveres instrumentais é rara, sendo porém adotada no cálculo das penalidades decorrentes do não recolhimento de tributo (multa de mora) ou quando o tributo foi sujeito a lançamento de ofício por omissão do sujeito passivo (multa de ofício).

A Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso, que regula o ICMS naquela unidade da federação, sanciona a emissão de documento fiscal fora do prazo de validade com multa de 50% sobre o valor do imposto:

Art. 45 O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do imposto, fica sujeito às seguintes penalidades:

[...]

IV – infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais, quando apuradas através de levantamento ou ação fiscal:

[...]

b-1) emissão de documento fiscal após expiração do prazo de validade do documento fiscal – multa de 30% (trinta por cento) do valor da operação ou prestação indicado no documento fiscal; se comprovado o recolhimento do imposto destacado – multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto; (Acrescentada pela Lei nº 7.867/02)

Nota-se, da leitura do dispositivo transcrito acima, que duas bases de cálculo são adotadas, uma em caso de também descumprir-se a obrigação principal (30% sobre o valor da operação) e outra quando for comprovado o recolhimento do tributo (50% sobre o valor do imposto). Previsão semelhante é encontrada na Lei nº 6.763/75 que consolida a legislação do Estado de Minas Gerais, que no artigo 54, inciso VIII, alínea “b” estabelece multa

de 50% sobre o valor do imposto pela falta de entrega de declaração, nos casos em que o tributo não tenha sido recolhido:

Art. 54 – As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53⁴⁰ desta Lei são as seguintes:

[...]

VIII – por deixar de entregar documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, na forma e no prazo definidos em regulamento – por documento, cumulativamente:

- a) 500 (quinhentas) UFEMGs;
- b) 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido;

A diferenciação nas bases adotadas mostra-se interessante na medida em que o descumprimento do dever instrumental não pode gerar, por si só, a presunção de inadimplemento da obrigação principal. A legislação mineira sanciona, assim, de forma mais gravosa, o sujeito passivo que, através da omissão quanto a seus deveres formais, objetivou também o não pagamento do tributo.

Multas calculadas sobre o valor da operação

O valor da operação é outra grandeza usualmente adotada como base de cálculo da multa por descumprimento de deveres instrumentais. É utilizada constantemente em virtude de expressar a mesma base de cálculo do tributo, podendo ilustrar o preço do serviço em caso de ISS, valor da operação ou da mercadoria em se tratando de ICMS, valor venal do imóvel em caso de ITBI, dentre outras bases de cálculo expressas em lei.

Um exemplo de multa por descumprimento de obrigação acessória cuja base de cálculo é o valor da operação encontra-se na Lei nº 10.246/04, que instituiu em todo o Brasil a obrigatoriedade de os Cartórios de Notas, de Registro de Imóveis ou de Títulos e Documentos apresentarem a Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI. Trata-se de dever instrumental que sequer é exigido do contribuinte (este deverá declarar as operações de transmissão de imóveis posteriormente, em sua declaração de imposto sobre a renda), todavia é imposto aos serventuários como forma de auxílio na arrecadação e fiscalização tributária.

O parágrafo 1º do artigo 8º da Lei nº 10.246/04 estabelece como multa em caso de infração a esta determinação um montante inicial de 0,1% sobre o valor da operação, por mês, limitado a 1%. O mesmo artigo ainda prevê casos de aumento e diminuição do montante, bem como uma multa de valor fixo em seu parágrafo 3º:

Art. 8º Os serventuários da Justiça deverão informar as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, mediante a apresentação de Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), em meio magnético, nos termos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A cada operação imobiliária corresponderá uma DOI, que deverá ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao da anotação, averbação, lavratura, matrícula ou registro da respectiva operação, sujeitando-se o responsável, no caso de falta de apresentação, ou apresentação da declaração após o prazo fixado, à multa de 0,1% ao mês-calendário ou fração, sobre o valor da operação, limitada a um por cento, observado o disposto no inciso III do § 2º.

§ 2º A multa de que trata o § 1º:

I – terá como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração;

II – será reduzida:

a) à metade, caso a declaração seja apresentada antes de qualquer procedimento de ofício;

b) a setenta e cinco por cento, caso a declaração seja apresentada no prazo fixado em intimação;

III – será de, no mínimo, R\$ 20,00 (vinte reais). (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O responsável que apresentar DOI com incorreções ou omissões será intimado a apresentar declaração retificadora, no prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, e sujeitar-se-á à multa de R\$ 50,00 (cinquenta reais) por informação inexata, incompleta ou omitida, que será reduzida em cinquenta por cento, caso a retificadora seja apresentada no prazo fixado.

Em Santa Catarina, a Lei Estadual nº 10.267/96 sanciona diversas infrações relativas ao transporte de mercadorias com multa equivalente a 30% do valor das mercadorias transportadas, conforme se verifica no artigo 60 do diploma legislativo em questão:

Art. 60. Transportar mercadoria:

I – sem documento fiscal, com documento fiscal fraudulento ou com via diversa da exigida para acompanhar o transporte;

II – que não corresponda à descrição contida no documento fiscal;

III – em quantidade maior ou menor que a descrita no documento fiscal;

IV – antes do início ou após o término do prazo de validade, para fins de transporte ou de emissão, do documento fiscal;

V – procedente de outro Estado ou do Distrito Federal, sem o comprovante de recolhimento do imposto, quando for devido por ocasião da entrada da mercadoria no território do Estado;

VI – destinada à venda fora do estabelecimento, sem portar os documentos fiscais a serem emitidos por ocasião das vendas;

VII – acobertada com documento fiscal auxiliar de documento fiscal eletrônico que já tenha sido utilizado para acobertar o transporte de mercadoria, constatado por qualquer meio; (NR)

MULTA de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria.

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III, a multa será reduzida para 5% (cinco por cento) do valor da mercadoria, se esta gozar de isenção ou não-incidência em todas as operações, independente de sua origem, destino ou dos intervenientes.

[...]

Digna de nota a ressalva contida no parágrafo 1º, na medida em que diferencia as hipóteses em que as mercadorias gozem de isenção ou não-incidência (pedindo-se licença para incluir aqui, também, as mercadorias imunes, como os livros). Isso porque, nestes casos, não há obrigação principal a ser potencialmente inadimplida, de forma que o eventual descumprimento do dever instrumental pode até causar transtornos e dificultar a fiscalização (até mesmo porque a isenção e a imunidade não retiram a obrigatoriedade de cumprir com os deveres formais), todavia não implicará em não pagamento de tributo.

Algumas linhas acerca da proporcionalidade

Como visto, identifica-se na legislação tributária (seja da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios) uma variedade muito grande de bases de cálculo que, conjugadas ou não às suas correspondentes alíquotas, possibilitam a composição do valor que deverá ser suportado pelo sujeito passivo a título de penalidade por descumprimento ao seu dever: valor do imposto devido, valor da operação, valores fixos.

A problemática reside em saber se, ao elaborar o projeto de lei que futuramente será aprovado, sancionado e entrará em vigor, regulando as relações entre a Administração Tributária e o sujeito passivo, o legislador está efetivamente livre para adotar qualquer uma destas grandezas acima relacionadas ou se há limitações a esta escolha. Sem dúvida, é um momento onde há muita liberdade, já que inexistente lei de caráter nacional regulando estes eventuais limites.

A proporcionalidade aparece, portanto, como um limitador. Até a atualidade muito ainda se discute se consiste ou não em um princípio. Serão analisadas nas próximas linhas as contribuições de Ronald Dworkin e Robert Alexy na construção dos conceitos de princípios e regras, para então adotar uma destas visões como parâmetro para justificar a proposta apresentada.

Ronald Dworkin, tecendo severas críticas ao positivismo, elaborou sua teoria sobre a distinção entre princípios e regras. Para o autor, a diferença entre regras e princípios está na orientação que oferecem em situações específicas.⁴¹

Com efeito, sua posição é a de que as regras “são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada”. Isso quer dizer que, no caso específico, ou a regra é válida e se aplica ao caso ou não é válida e não contribui para a solução do caso.⁴² Do contrário, os princípios “não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas”⁴³.

O segundo item apontado pelo autor que aparta princípios e regras é uma diferença de dimensão de peso ou importância. E esta dimensão de peso é utilizada para justificar porquê na colisão (“intercruzamento”) de princípios, um terá força relativa maior e será aplicado ao caso em exame.

Neste sentido, a proporcionalidade, para J. J. Gomes Canotilho, constitui princípio e que nasceu “como medida para as restrições administrativas da liberdade individual”⁴⁴. Para Celso Antônio Bandeira de Mello, também é princípio e é considerada “faceta do princípio da razoabilidade”, encontrando respaldo nos artigos 37, 5º, inciso II e 84, inciso IV da Constituição Federal⁴⁵. Em sua concepção, o princípio da razoabilidade está intimamente relacionado com a finalidade de interesse público, e é assim definido:

Este princípio enuncia a idéia – singela, aliás, conquanto frequentemente desconsiderada – de que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas.⁴⁶

Para Agustín Gordillo também é um princípio⁴⁷, aduzindo o mestre argentino que deve haver uma proporcionalidade entre os meios utilizados pela administração pública e os fins almejados pela lei.⁴⁸

Helenilson Cunha Pontes assevera que o princípio da proporcionalidade constitui tanto “um apelo ao intérprete para que, no processo de decisão jurídica, evite o excessivo, o desmedido, e busque decidir segundo uma posição intermediária”⁴⁹ quanto⁵⁰ “limite jurídico-constitucional à atuação estatal”⁵¹.

Verifica-se, portanto, que parcela sensível da doutrina define a proporcionalidade como princípio.

Robert Alexy inicia sua distinção entre princípios e regras a partir da sua inquietação com a frequência com a qual as normas de direitos

fundamentais são chamadas de princípios. Segundo o autor, não se pode classificá-las assim de um modo tão direto.⁵²

Enuncia o autor que há três teses sobre a distinção entre regras e princípios: (a) a primeira, que rechaça a divisão em apenas duas classes, regras e princípios, devido à pluralidade de normas; (b) a segunda que defende que as normas podem ser divididas entre princípios e regras e que esta distinção é apenas de grau de generalidade e (c) a terceira tese, escolhida por Robert Alexy, é aquela que divide as normas entre princípios e regras não apenas pelo grau de abstração mas também por uma diferença qualitativa.⁵³

Segue sustentando que os princípios são mandados de otimização, na medida que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível. Os princípios, assim, podem ser observados em diferentes graus. As regras, entretanto, são normas que são aplicadas ou não, sem admitir esta otimização. Esta seria a diferença qualitativa entre princípios e regras.⁵⁴

No conflito de regras, continua Robert Alexy, ou se estabelece uma cláusula de exceção ou uma das regras deve ser considerada inválida⁵⁵. Já na colisão entre princípios a situação é diferente: quando há princípios colidentes um deles cede, porém não pode ser considerado inválido. Entra aí a “dimensão de peso”⁵⁶, de forma que dentro de uma certa circunstância fática, dois princípios colidentes A e B podem ter como declarado de peso maior o princípio A e em circunstância fática diversa o peso maior será dado ao princípio B.

Ou seja: princípios são razões “prima facie”, sendo que uma destas “razões” pode ser otimizada quando em colisão. Regras são razões definitivas, posto que em caso de conflito, ou se estabelece uma exceção a uma das regras ou uma delas deve ser invalidada⁵⁷.

Dentro deste panorama, Robert Alexy critica a classificação da proporcionalidade como princípio. Para o estudioso alemão, a proporcionalidade é uma máxima, utilizada nos casos de colisão entre princípios, que para sua efetivação necessita da observação de três máximas parciais: a adequação, a

necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito, classificando estas três máximas parciais como regras (ainda que em nota de rodapé)⁵⁸.

A primeira máxima parcial, a adequação, está ligada à idéia de que a medida adotada para a realização do interesse público é adequada a atingir seus fins. Ou seja, compreende o controle sobre o binômio medida-fim⁵⁹ o que, nas palavras de J. J. Gomes Canotilho, é algo muito difícil de ser efetuado em se tratando do fim perseguido pelas leis, dada a liberdade de conformação do legislador.⁶⁰ No entendimento de Alexandre Araújo Costa, a adequação não passa de uma regra, não podendo ser considerada um princípio:

Trata-se, pois, de uma regra e não de um princípio, na medida em que a controvérsia limita-se à seguinte questão: os meios eleitos pelo legislador são adequados ou não para alcançar as finalidades subjacentes à lei? E as respostas possíveis são apenas sim e não.⁶¹

Já a necessidade pode ser entendida como uma regra de onerosidade menos excessiva, onde se busca verificar se para a obtenção de um fim determinado, não havia um meio não tão oneroso ao cidadão.⁶² Para Alexandre Araújo Costa, também se trata de uma regra, tendo em vista que a resposta a ser dada à pergunta “havia meio menos gravoso?” mais uma vez será “sim” ou “não”:

O mesmo ocorre quanto ao critério da necessidade. Admitido que muito raramente se pode afirmar que há apenas um meio idôneo para a consecução de uma certa finalidade, a garantia do direito de liberdade dos cidadãos exige que o Estado opte pelo meio menos gravoso. Aparentemente, estamos diante de uma regra que estabelece: o Estado tem a obrigação de optar pelo meio menos gravoso.⁶³

Por fim, o terceiro desdobramento da proporcionalidade é a proporcionalidade em sentido estrito, intimamente relacionada com um juízo de ponderação⁶⁴. Após a verificação da adequação e da necessidade, ponderam-se as “desvantagens dos meios em relação às vantagens dos fins”, conforme aduz J. J. Gomes Canotilho:

Quando se chegar à conclusão da necessidade e adequação do meio para alcançar determinado fim, mesmo neste caso deve perguntar-se se o resultado obtido com a intervenção é proporcional à “carga coactiva” da mesma. Meios e fim são colocados em equação mediante um juízo de ponderação, a fim de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim. Trata-se, pois, de uma questão de “medida” ou “desmedida” para se alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim.⁶⁵

Sendo assim, segue-se a teoria de Robert Alexy (ao identificar a proporcionalidade em sentido estrito, a necessidade e a adequação como aspectos da proporcionalidade), chegando-se à conclusão que o legislador deve observar a proporcionalidade em sentido estrito, a necessidade e a adequação ao elaborar a lei que institui a sanção, sob pena de sujeitar-se à correção pelo Poder Judiciário.

Esta conclusão parece ser alinhada ao entendimento de Paulo Coimbra, que assevera que um dos destinatários do mandamento é o legislador, em momento anterior à expedição da norma. Explica que o princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade tem como um dos principais destinatários “o legislador, num momento pré-normativo, impondo-lhe o dever de sopesar a adequação e propriedade das consequências prescritas no comando das normas jurídicas aos fatos descritos em seus respectivos antecedentes”⁶⁶.

Edmar Oliveira Andrade Filho defende que a imposição da multa por infração tributária deve guardar proporção com a lesão que causa ao patri-

mônio público, fundamentando assim seu entendimento de que a multa deve ter como valor máximo o montante eventualmente devido a título de tributo.⁶⁷

Sem estabelecer um limite máximo na graduação da multa, Guilherme Cezaroti⁶⁸ assevera que a multa excessiva, por ser desproporcional ao dano causado, aniquila o direito de propriedade, representando uma exação meramente arrecadatória, o que redunde em flagrante desvio de finalidade:

A penalidade prevista na legislação, qualquer que seja a sua natureza, deve guardar uma relação de proporcionalidade ou equivalência com o dano causado pela ação ou omissão ilícita, para que a conduta ilegal não seja economicamente interessante ao contribuinte, mas a multa também não pode liquidar com parcela significativa de seu patrimônio. O estabelecimento de multas fiscais proibitivas é um evidente desvio de finalidade, porque seu objetivo deixa de ser dissuasório e passar a ser arrecadatório.

A partir da análise da adequação, Cláudio Renato do Canto Farág também sustenta que a multa por infração tributária deve ser adequada aos fins que objetiva. Em não o sendo, violará a proporcionalidade:

[...] não pode haver distorção entre a medida estabelecida em lei e o fim por ela objetivado, determinando que o modo de combater e punir os ilícitos fiscais deve ser disposto com penalidades que guardem adequação dos meios e dos fins, sob pena de violação ao princípio da razoabilidade e a proporcionalidade.⁶⁹

Ou seja: sustenta o autor que a multa aplicada deve guardar correlação lógica com o dano ou a ameaça que a infração representa aos cofres públicos. E segue seu raciocínio defendendo que a multa “deve ser graduada em percentual proporcional ao seu objetivo de punir e reprimir o ato ilícito”. Não se discorda de referido entendimento, todavia entende-se que o con-

trole da multa por descumprimento dos chamados deveres instrumentais não deve se resumir apenas à gradação das alíquotas, merecendo atenção especial a escolha da base de cálculo.

Por fim, entende-se que a proporcionalidade em sentido estrito, bem como a necessidade, possuem íntima relação com a escolha da base de cálculo da multa por descumprimento dos deveres instrumentais. Explica-se.

A estrutura lógica da norma jurídica tributária da sanção instrumental é formada por (a) uma hipótese, onde está descrita a infração cometida pelo sujeito passivo, que constituirá a materialidade (critério material) da infração e (b) uma consequência, onde é prescrita a formação de uma relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo e que implicará na obrigação (aí sim obrigação, com conteúdo patrimonial) do pagamento da multa. A quantificação deste montante a pagar é efetuada através da base de cálculo que, conforme sustentado por Paulo de Barros Carvalho, possui o condão de “confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo”.⁷⁰

Em que pese fazer referência ao “fato tributado”, entende-se que a passagem abaixo, também colhida do magistério de Paulo de Barros Carvalho, possui plena aplicação na seara das multas por descumprimento de deveres formais:

[...] os enunciados referentes à base de cálculo se cruzam em formas sintáticas mais rigorosas e precisas, justamente porque se articulam para medir a intensidade do acontecimento factual, alimentando, portanto, a pretensão de travar com ele, fato tributado, um contacto mais próximo. O fato tomado como antecedente normativo e o fato recolhido como base de cálculo hão de reter porção comum do “suporte fático”, entendida a expressão no sentido genuinamente ponteano, vale dizer, como o fato social bruto, antes que sobre ele recaia o corte que promove a jurisdicização.⁷¹

É dizer: ainda que a imposição de multa por infração à legislação tributária seja a medida mais adequada a punir a falta, deve o legislador buscar a medida necessária para o cumprimento desse mister, já que a sanção deve ser proporcional à materialidade da infração cometida pelo sujeito passivo. Em não sendo observada, apresentará flagrante vício de desproporcionalidade e poderá ser afastada pelo Poder Judiciário.

A desproporcionalidade da adoção do “valor da operação” como base de cálculo das multas por descumprimento de deveres instrumentais tributários

A Administração Tributária possui os meios adequados a sancionar a falta de pagamento do tributo (multa de mora) bem como a omissão do sujeito passivo em efetuar ele mesmo a apuração do tributo devido e seu pagamento antecipado (multa de ofício). Dessa forma, mostra-se medida inadequada e desproporcional o legislador pretender que a Administração receba valor igual ou superior ao tributo devido através de imposição de penalidade, e que portanto deve ser rechaçada de plano (após a instituição da lei, deverá sê-lo pelo Poder Judiciário).

Repise-se: não está livre o legislador para adotar a base de cálculo que entende conveniente. Deve ater-se aos princípios e regras que delimitam a escolha.

Neste sentido, entende-se que o valor da operação não poderá servir de base de cálculo para as multas por descumprimento de deveres instrumentais, pois na grande maioria das vezes será atingido valor superior ao tributo devido. Exemplificando-se através de uma hipotética legislação de ICMS que preveja como sanção à falta de emissão de nota fiscal uma multa calculada em 20% sobre o valor da operação: se um comerciante dá saída do estabelecimento em uma mercadoria no valor de R\$ 100,00, a multa a ser

atribuída à infração cometida será de R\$ 20,00. Todavia, se esta mercadoria está sujeita a uma alíquota de ICMS de 7%, o valor a ser recolhido a título de tributo será muito inferior ao valor da sanção pelo descumprimento do dever instrumental (evita-se aqui, no entanto, efetuar o cálculo do ICMS devido em virtude da sistemática de cálculo do tributo “por dentro”).

É evidente que a adoção desta grandeza não confirma a hipótese de incidência da sanção. Não há, portanto, adequação entre a sanção imposta e a infração cometida, conforme defendido por Cláudio Renato do Canto Farág:

[...] não pode haver distorção entre a medida estabelecida em lei e o fim por ela objetivado, determinando que o modo de combater e punir os ilícitos fiscais deve ser disposto com penalidades que guardem adequação dos meios e dos fins, sob pena de violação ao princípio da razoabilidade e a proporcionalidade.⁷²

Não difere deste o posicionamento de Eduardo Rocha Dias e Natércia Sampaio Siqueira, os quais destacam que a adoção da mesma base de cálculo para a apuração do tributo e da multa por descumprimento do dever formal configura *bis in idem*:

Ainda prosseguindo na busca de limites à imposição de sanções tributárias, também pode-se afirmar que as multas devem guardar correlação com a obrigação descumprida, especialmente se apresentam valor pecuniário. Desta forma, as multas pelo descumprimento de obrigações acessórias não podem ter a mesma base de cálculo das multas pelo descumprimento da obrigação principal, o que acarretaria um *bis in idem* inadmissível.⁷³

Também defendendo que o valor da operação não pode ser utilizado como grandeza hábil a quantificar a gravidade da infração, Edmar Oliveira Andrade Filho sustenta que não é razoável a multa assim graduada, pois

não guarda proporção com a materialidade da infração. A posição do autor é interessante, visto sustentar que, nos casos em que a fiscalização consegue efetuar o lançamento de eventual tributo devido, a multa decorrente da falta de recolhimento tem o condão de absorver a multa pelo descumprimento do dever instrumental:

A legislação tributária prevê diversas penalidades aplicáveis pelo descumprimento de normas que estabelecem obrigações acessórias e que são calculadas sobre o montante das operações que deveriam ser informadas. Essas penalidades – via de regra – não atendem ao princípio da razoabilidade porque a multa não guarda proporção com o risco assumido pelo infrator. Ao não cumprir as obrigações acessórias, o sujeito passivo pode intentar esconder o fato tributável das autoridades fiscais, caso em que legitimaria a aplicação de uma multa agravada e não uma duplicidade de multas em ofensa ao princípio que veda o *bis in idem*. Por outro lado, se a fiscalização teve condições de levantar o valor do eventual tributo devido, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória é absorvida pela multa decorrente da falta de recolhimento.⁷⁴

Nesse caso, o valor da operação não pode ser base de cálculo da multa por descumprimento de dever instrumental uma vez que, se foi possível identificar esta falta do sujeito passivo, igualmente será possível efetuar o lançamento do tributo eventualmente suprimido com a imposição de multa de ofício e multa moratória.

Se já é criticável a utilização de vias transversas com o escopo de compelir o sujeito passivo a efetuar o pagamento do tributo (v.g., negativa de autorização para impressão de documentos fiscais) muito mais o é a utilização de vias oblíquas para “lançar” o tributo, fazendo-o através da imposição de multa com base de cálculo idêntica à do tributo.

Há que se identificar a adequação, a necessidade e a proporcionalidade entre a sanção e a infração, elementos que orientam a liberdade de conformação do legislador. A reprovação social do descumprimento de um dever formal na esfera tributária deve ser considerada a mesma, não importando o valor da operação envolvida ou o montante do tributo devido. É neste sentido que se defende que o valor da operação não pode ser adotado como base de cálculo para a apuração desta modalidade de multa, sob pena de ficar sujeita às adequações efetuadas pelo Poder Judiciário. No magistério de Hugo de Brito Machado Segundo, cabe também à própria Administração, ao aplicar a lei, efetuar este juízo de valor e optar pela não aplicação da multa proporcional:

[...] ainda são muitas as situações, em todas as esferas de poder tributante, nas quais penalidades pecuniárias são calculadas e impostas por autoridades administrativas em valores proporcionais ao valor do tributo devido, ou da operação realizada, mesmo diante de situações nas quais este tributo foi recolhido, ou não é devido. Trata-se, porém, de medida claramente inconstitucional, por ofensa à proporcionalidade, porquanto tais multas representam medida *desnecessária e excessiva* para a punição do ilícito a que visam coibir. Sempre que a lei, ou o regulamento, permitirem interpretação que viabilize a não-aplicação de multas proporcionais a esses casos, essa deve ser a opção do intérprete, de sorte a preservar a validade da norma interpretada.⁷⁵

Recentemente, no Recurso Extraordinário nº 640.452 o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral em recurso proveniente do Estado de Rondônia, onde o acórdão proferido em sede de apelação havia mantido sentença que reduziu o valor da multa, de 40% para 05% do valor da operação. No caso em análise pelo STF, o valor da multa foi diminuído de R\$ 164.822.352,36 (cento e sessenta e quatro

milhões, oitocentos e vinte e dois mil, trezentos e cinquenta e dois reais e trinta e seis centavos) para algo em torno de R\$ 22.200.000,00 (vinte e dois milhões e duzentos mil reais). O relator, Ministro Joaquim Barbosa, identificou as premissas fáticas do caso concreto:

[...]

Em sentido diverso, a “multa isolada” nem sempre está relacionada à intensidade do ato ilícito, pois ela tem por hipótese uma omissão ou um erro puramente formal, sem consequência direta no montante efetivamente devido a título de tributo.

[...]

Na modalidade enfrentada nos autos, a “multa isolada” não se refere a atraso de pagamento. Ela é “isolada” em razão da inexistência de tributo devido em decorrência da conduta punida.

O Ministro Marco Aurélio, ao registrar o seu voto, destacou que o pronunciamento do Poder Judiciário, no caso em exame, poderia exigir “o afastamento da legislação de regência da multa e a fixação de percentual pelo Judiciário”.

É evidente que, em havendo multa graduada e que apresente tanto valores fixos como proporcionais ao valor do tributo ou ao valor da operação, poderá a Fiscalização Tributária interpretar a lei e eleger aquela que entende razoável e proporcional. As correções efetuadas pelo Poder Judiciário também são salutares, porém operam em um segundo momento, quando o sujeito passivo já sofreu a imposição da multa em montante desnecessário e desproporcional.

Todavia, o que se defende e o que se concluiu ser plenamente possível, é um exame prévio das limitações à eleição da base de cálculo da multa por descumprimento de deveres instrumentais ainda pelo legislador, no momento do exercício de sua liberdade de conformação. Neste âmbito, deverá o representante prever o dever formal que determina que o sujeito

passivo auxilie a fiscalização e a arrecadação tributária, elege a materialidade da infração e analisar a gravidade desta infração, adotando montantes que condignamente mensurem e sancionem este ilícito.

Neste momento, o legislador deverá analisar a adequação, a necessidade e a proporcionalidade da sanção à infração cometida pelo sujeito passivo. Não poderá ser demasiado excessiva a fim de se mostrar desnecessária e desproporcional ao ilícito perpetrado mas também não pode ser de valor tão diminuto que se mostre inadequada a atingir os fins pretendidos.

Portanto, é inegável que não é dado ao legislador exercer ilimitadamente a sua liberdade de conformação e escolher ao seu alvedrio a grandeza que será adotada como base de cálculo para a apuração do montante a ser pago a título de multa por descumprimento de deveres instrumentais. Entende-se que “valor do tributo” e “valor da operação” não são grandezas aptas a servir como base para o cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, posto que a base de cálculo eleita deve guardar correlação com a hipótese normativa. Neste sentido, a eleição de valores fixos é a medida que se mostra adequada, necessária e proporcional (em sentido estrito), sob pena de o Poder Judiciário estar autorizado a afastar a sua imposição por ser medida desproporcional.

Conclusões

A Administração Tributária possui seus meios próprios para punir tanto a omissão quanto a realização do lançamento por homologação (multa de ofício) quanto o inadimplemento no tempo certo (multa de mora).

A reprovação social da conduta omissiva do sujeito passivo com relação aos seus deveres formais (obrigações acessórias), portanto, deve ser a mesma não obstante o montante calculado sob a rubrica de obrigação principal. Por este motivo, a multa cuja base de cálculo é o valor do tributo pode até ser considerada adequada (na medida em que atinge seus fins)

mas não obedece à necessidade. Tome-se como exemplo um tributo que esteja sujeito à substituição tributária: suponha-se que não houve a regular retenção pelo contribuinte substituto e que o substituído deixe de prestar alguma informação, de entregar declaração de movimento financeiro ou de emitir documento fiscal. Neste caso, até mesmo as relações jurídicas que serão formadas serão diferentes, posto que o sujeito passivo da obrigação de pagar tributo será o responsável tributário (substituto) e o sujeito passivo da obrigação de pagamento da multa pelo descumprimento do dever instrumental será o contribuinte substituído.

Verifica-se assim uma nítida intenção de recebimento do tributo por vias oblíquas, o que fere de morte a proporcionalidade em sentido estrito. O legislador, portanto, deve se orientar pela danosidade da sanção, adotando um valor fixo condizente a sancionar a conduta, não superior ao montante devido a título de tributo.

Destaca-se que a norma primária sancionadora, que estabelece a sanção pelo descumprimento do dever instrumental, apresenta como antecedente esta infração (o descumprimento). No conseqüente, o critério quantitativo deve guardar uma relação com a hipótese, dado que à base de cálculo é conferida a função de confirmar, infirmar ou afirmar a hipótese (estas lições, extraídas da doutrina de Paulo de Barros Carvalho sobre os tributos, tem plena aplicabilidade também às multas).

Entende-se residir nesta relação a proporcionalidade em sentido estrito cuja observação pelo legislador é necessária na confecção das leis que estipulam as penalidades. Por este motivo, não pode o valor da operação ser validamente adotado como base de cálculo da multa por descumprimento dos deveres formais.

Notas

- 1 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 357/358.

- 2 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 353.
- 3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 355.
- 4 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 248.
- 5 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 359.
- 6 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 1.ed. 2.tir. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 176.
- 7 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 693.
- 8 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 694.
- 9 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 74.
- 10 “[...] *nexo de causalidade jurídica* que, em conformidade com o ordenamento jurídico, estabelece um vínculo lógico de implicação entre o antecedente e o consequente [...]”. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 99.
- 11 Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker: “desde que existe uma regra jurídica, também coexiste a possibilidade material de sua violação” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 332/333).
- 12 BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4.ed. Bauru: EDIPRO, 2008, p. 152.
- 13 KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 17.
- 14 BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4.ed. Bauru: EDIPRO, 2008, p. 154/159.
- 15 BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4.ed. Bauru: EDIPRO, 2008, p. 154/159.
- 16 KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 182.
- 17 SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 41.
- 18 Etimologicamente, coação é “constrangimento, violência física ou moral imposta a alguém para que faça, deixe de fazer ou permita que se faça alguma coisa” e coerção significa “força exercida pelo Estado para fazer valer o direito”. HOUAISS, Antonio e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 744 e 753.
- 19 SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 52.

- 20 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 19.
- 21 SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 118.
- 22 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 323.
- 23 COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1.ed. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 286.
- 24 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 41.
- 25 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 51.
- 26 Neste sentido, Paulo Roberto Coimbra Silva, citando Mangraner Moreno, assevera que a multa é a sanção mais adequada pois, “na medida em que as multas ensejam uma dilapidação do patrimônio dos transgressores, são elas aptas a cumprir adequadamente as finalidades preventiva, repressiva e didática.” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 163/164.
- 27 José Eduardo Soares de Melo destaca que a imposição de sanções “não pode implicar a restrição de direitos e garantias constitucionais, como é o caso da imposição de regime especial de fiscalização (restringindo a atividade comercial do contribuinte, o direito ao trabalho); o bloqueio de inscrição no cadastro de contribuintes; e o impedimento de realização de importação” (MELO, José Eduardo Soares de. *Sanções tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 254-270, p. 258).
- 28 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 118.
- 29 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 359.
- 30 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 40.
- 31 FARÁG, Cláudio Renato do Canto. *Multas fiscais: regime jurídico e graduação*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001, p. 44/48.
- 32 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 118.
- 33 MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Multas tributárias – efeito confiscatório e desproporcionalidade – tratamento jusfundamental. In: FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 249/250.
- 34 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 118.

- 35 ZelmoDenari designa as multas pelo descumprimento de deveres instrumentais de “multas punitivas” (COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 73).
- 36 SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 159/160.
- 37 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 64.
- 38 COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 79.
- 39 Valor atribuído através da Instrução Normativa RE nº 85/2010, de 27 de dezembro de 2010, publicada em 30 de dezembro de 2010.
- 40 Art. 53 – As multas serão calculadas tomando-se como base:
I – o valor da Unidade Fiscal de Referência – UFIR –, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;
[...]
- 41 DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. 1.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.
- 42 DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. 1.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.
- 43 DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. 1.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 40.
- 44 CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 382.
- 45 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 17.ed. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 101/102.
- 46 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 17.ed. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 101.
- 47 GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. Tomo 2. 8.ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2006, *passim*.
- 48 GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. Tomo 3. 8.ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2004, p. VIII-15.
- 49 PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 43.
- 50 PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 57.
- 51 PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 50.
- 52 ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 82.

- 53 ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 85/86.
- 54 ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 86/87.
- 55 ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 88.
- 56 ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 89.
- 57 ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 101.
- 58 ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 111/112.
- 59 CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 383.
- 60 CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 383.
- 61 COSTA, Alexandre Araújo. *O controle de razoabilidade no direito comparado*. Brasília: Thesaurus, 2008, p. 156.
- 62 CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 383.
- 63 COSTA, Alexandre Araújo. *O controle de razoabilidade no direito comparado*. Brasília: Thesaurus, 2008, p. 156.
- 64 ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. por Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 112.
- 65 CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, 383/384.
- 66 SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 308.
- 67 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 90.
- 68 CEZAROTI, Guilherme. Aplicação de Multa pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias. Razoabilidade e Proporcionalidade em sua Aplicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 148, p. 52.
- 69 FARÁG, Cláudio Renato do Canto. *Multas Fiscais: regime jurídico e limites de gradação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 113.
- 70 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 241.
- 71 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 243.

A desproporcionalidade da adoção do “valor da operação” como base de cálculo das multas...

- 72 FARÁG, Cláudio Renato do Canto. *Multas Fiscais: regime jurídico e limites de graduação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 113.
- 73 DIAS, Eduardo Rocha e SIQUEIRA, Natércia Sampaio. Sanções administrativas tributárias: uma tentativa de enquadramento constitucional. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 132.
- 74 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 90.
- 75 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Sanções tributárias*. In *Sanções administrativas tributárias*. Org. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 217.

Referências

- ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. por Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 17.ed. São Paulo, Malheiros, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4.ed. Bauru: EDIPRO, 2008.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CEZAROTI, Guilherme, *Aplicação de Multa pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias. Razoabilidade e Proporcionalidade em sua Aplicação*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 148, p. 52.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Alexandre Araújo. O controle de razoabilidade no direito comparado. Brasília: Thesaurus, 2008.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações Tributárias e Delitos Fiscais. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 1.ed. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009.

DIAS, Eduardo Rocha e SIQUEIRA, Natercia Sampaio. Sanções administrativas tributárias: uma tentativa de enquadramento constitucional. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). Sanções administrativas tributárias. São Paulo: Dialética, 2004, p. 123-144

DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Trad. Nelson Boeira. 1.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FARÁG, Cláudio Renato do Canto. Multas Fiscais: regime jurídico e limites de graduação. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

GORDILLO, Agustín. Tratado de derecho administrativo. Tomo 2. 8.ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2006.

_____. Tratado de derecho administrativo. Tomo 3. 8.ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2004.

HOUAISS, Antonio e VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. 1.ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001

KELSEN, Hans. Teoria geral das normas. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

_____. Teoria pura do direito. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). Sanções administrativas tributárias. São Paulo: Dialética, 2004, p. 192-222.

MELO, José Eduardo Soares de. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). Sanções administrativas tributárias. São Paulo: Dialética, 2004, p. 254-270.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Multas tributárias – efeito confiscatório e desproporcionalidade – tratamento jusfundamental. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, p. 241-259.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. 1.ed. São Paulo: Dialética, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: QuartierLatin, 2007.

▼ recebido em 23 maio 2013 / aprovado em 20 jun. 2013

Para referenciar este texto:

BALTHAZAR, U. C.; VIEIRA, C. S. A desproporcionalidade da adoção do “valor da operação” como base de cálculo das multas por descumprimento de deveres instrumentais tributários. *Prisma Jurídico*, São Paulo, v. 12, n. 1, p. 155-200, jan./jun. 2013.