Revista VIDERE
v. 12, n. 24
maio/agosto 2020
p. 341 a 363
ISSN: 2177-7837

DOSIMETRIA PARA A (RE) FUNDAÇÃO DAS MULTAS FISCAIS: O EXEMPLO DO ESTADO DO PARÁ

DOSIMETRY FOR THE (RE) FOUNDATION OF FISCAL FINES: THE EXAMPLE OF THE STATE OF PARÁ.

Lise Tupiassu
Doutora e Mestre em Direito Público pela *Université Toulouse 1 Capitole*, França. Mestre em Direito Tributário pela Université Paris 1 Panthéon/Sorbonne, França. Mestre em Instituições Jurídico-políticas e professora (UFPA), Brasil. Professora da (UFPA) e do Centro Universitário do Pará, Brasil.
E-mail: lise@ufpa.br
OrcID: http://orcid.org/0000-0001-8921-343X

Jean-Raphaël Gros-Désormeaux
Doutor em Géographie pela Universitédes Antilles, Guadalupe.
E-mail: jrmgrosdesormeaux@yahoo.fr
OrcID: http://orcid.org/0000-0002-3110-318X

Simone Cruz Nobre
Doutoranda em Direito (UFPA), Brasil. Mestrado em Políticas Públicas e desenvolvimento Regional (CESUPA), Brasil.
E-mail: sequecruz@yahoo.com.br
OrcID: http://orcid.org/0000-0001-7840-1259

RESUMO: A ausência de parâmetros claros para reger a intensidade e a forma como são estabelecidas e aplicadas as sanções fiscais muitas vezes dão origem a críticas e dissenções doutrinárias e jurisprudenciais. Nesse cenário, este artigo tem por objetivo explorar elementos capazes de justificar e contribuir para uma reestruturação das multas fiscais, buscando incentivar o estabelecimento de parâmetros e métodos solidamente fundados para sua fixação/imposição, garantindo isonomia aos contribuintes e propiciando um ganho qualitativo e quantitativo nas relações entre o fisco e os cidadãos. Por meio de pesquisa bibliográfica e documental, utilizando-se a metodologia de estudo de caso, o artigo inicia com incursão teórica voltada a identificar a necessidade e importância das sanções tributárias, para, em seguida, pautar-se na análise das multas fiscais, identificando a evolução do tratamento jurisprudencial em relação à fixação do seu montante. O estudo estabelece algumas pistas a seguir para o redimensionamento da metodologia de imposição das multas fiscais e por fim, passa ao estudo do exemplo da dosimetria das multas fiscais do ICMS aplicada no Estado do Pará. Conclui-se que a sistemática adotada pela legislação paraense estabelece critérios específicos relativos ao sujeito passivo, fomentando a individualização da pena em consonância com os antecedentes e condições particulares do sujeito passivo, permitindo uma utilização ponderada de sanções positivas ou negativas, no intuito de induzir a voluntariedade do sujeito passivo na boa condução de suas obrigações tributárias.

Palavras-chave: Sanções; Multas fiscais; Proporcionalidade; ICMS; Dosimetria

ABSTRACT: The absence of clear parameters to govern the intensity and manner in which tax sanctions are established and applied often gives rise to doctrinal and jurisprudential criticisms and dissentions. In this scenario, this article aims to explore elements capable of justifying and contributing to the restructuring of fiscal fines, seeking to encourage the establishment of solidly founded parameters and methods for their fixation, guaranteeing isonomy to taxpayers and providing a qualitative and quantitative gain in the relations between tax authorities and citizens. Through bibliographic and documentary research, using the case study method, the article begins with a theoretical incursion to identify the need and importance of tax sanctions, and then, based on the analysis of fiscal fines, identify the evolution of the jurisprudential treatment in relation to the fixing of its amount. The study establishes some clues to follow for the redimensioning the fiscal fines and, finally, it develops the analyses about the example of the dosimetry of ICMS tax fines applied in the State of Pará. We concluded that the system adopted by the Pará legislation establishes specific criteria related to the taxable person, promoting the individualization of the penalty considering the particular background and conditions of the taxable person, allowing for a weighted use of positive or negative sanctions, in order to induce the taxable person's voluntariness in the proper conduct of their tax obligations .

Keywords: Sanctions; Tax fines; Proportionality; ICMS; Dosimetry

1 Introdução

Sanções são, em termos gerais, reações contra situações, socialmente perniciosas, consideradas indesejáveis[1]. As sanções são aplicadas aos destinatários mesmo contra a sua vontade e, por vezes, através do uso da força física, sendo necessárias para a manutenção de uma ordem jurídica válida (KELSEN, 2014, p. 35-36). Trata-se, pois, no mais das vezes, de um instrumento de normalização de comportamentos.

As sanções, sejam elas quais forem, limitam direitos de que goza sujeito sancionado. Diante disso, muito se discute acerca da singular legitimidade estatal para a imposição de sanções, bem como de um imperativo padrão de justiça a ser por elas observado. Uma das perspectivas dessa última discussão é a de que, sendo a sanção limitadora de direitos fundamentais, apenas se faz legítima se servir a assegurar esses mesmos direitos e na medida em que seja formalmente correta e substancialmente necessária e adequada. A *priori*, isso se aplica a qualquer tipo e natureza de sanção, inclusive àquelas impostas em razão da inobservância de normas tributárias.

[1] Embora hoje em dia se faça referência também às sanções premiais, que seriam retribuições positivas concedidas quando o agente adota a conduta aprovada ou esperada.

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

Entretanto, muitas vezes, a intensidade e a forma como são disciplinadas e aplicadas as sanções fiscais não respeitam tais preceitos, dando origem a críticas e dissenções doutrinárias e jurisprudenciais. Problemas surgem em relação à natureza jurídica das penalidades tributárias. Problemas surgem a respeito dos princípios jurídicos passíveis de guiar tanto a formulação quanto a imposição de tais sanções. Problemas surgem também, e quotidianamente, no mundo prático de cada contribuinte que, em diversas oportunidades, se vê refém das discussões teóricas a respeito das sanções tributárias. Tais discussões trazem efeitos para o desenvolvimento de sua vida ou atividade, bem como em relação às limitações impostas a seus direitos fundamentais. Tudo isso enfraquece sobremaneira a legitimidade das sanções e, por conseguinte, do próprio Estado que as impõe.

Um exemplo de toda essa problemática pode ser observado a partir da análise das multas fiscais aplicadas pelos os Estados e Distrito Federal[2], dentro de sua competência constitucional de (cobrar e) sancionar a inobservância das normas relativas ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS.

Por tratar-se de um imposto estadual, não surpreende a existência de diferenças entre as legislações dos diversos entes federativos. Entretanto, um ponto em comum parece evidenciar-se: nos vários Estados brasileiros, muitas das sanções contidas na regulamentação de tal tributo são impostas e mensuradas com base em critérios totalmente aleatórios e/ou fragilmente justificáveis. A título de ilustração cita-se o caso de um determinado Estado que, para uma mesma infração, referente ao descumprimento da mesmíssima obrigação acessória, fixa penalidade cujo valor pode variar entre 100 e 10.000 Unidades de Padrão Fiscal – UPF. Evidente que a diferença entre os valores aplicáveis é enorme. Ademais, 100 UPFs podem representar valor excessivamente gravoso para determinado contribuinte, enquanto que 10.000 UPFs podem ser insignificantes para outro. Não se sabe ao certo que parâmetro foi utilizado pelo legislador para estabelecer valores tão contrastantes.

Essa ausência de parâmetros para a dosimetria das multas fiscais, prática recorrente em todos os entes da federação brasileira, como também fora dela (HONG-ROCCA, 2005), fere a isonomia e acaba por se refletir em litígios que abarrotam os tribunais, seja na instância administrativa tributária, seja no âmbito do Poder Judiciário. Essas ações acarretam custos em função da máquina pública deslocada e dos inúmeros atores que potencialmente envolvem.

[2]Neste texto, a título de simplificação, ao mencionar-se Estados subentende-se também menção ao Distrito Federal.

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

Nesses casos, no mínimo, o Estado sofre um duplo prejuízo: a oneração dos cofres públicos e a postergação do recebimento do crédito tributário. Todavia, o prejuízo público, no mais das vezes, é ainda pior, pois as instâncias julgadoras culminam por desconstituir as penalidades aplicadas, por desproporcionalidade ou por excessividade, desmoronando com receitas públicas futuras que poderiam ser levadas em consideração e, assim, fazer parte do orçamento anual do Estado para financiar políticas públicas à população. Tudo isso, ademais, propicia a judicialização da competência legislativa tributária e o enfraquecimento da autoridade do poder executivo.

Ao setor produtivo, além de falsear a livre concorrência, tal realidade gera desestímulo e insegurança, impactando negativamente no desenvolvimento dos Estados.

Importante se faz, então, o aprofundamento teórico acerca das sanções tributárias, no intuito de incentivar a busca de parâmetros e métodos solidamente fundados para sua fixação/imposição, garantindo isonomia aos contribuintes, respeitando os preceitos constitucionais e propiciando um ganho qualitativo e, porque não, quantitativo, nas relações entre o fisco e os cidadãos.

Diante desse contexto, este artigo pretende explorar elementos capazes de contribuir para a reestruturação das multas fiscais, a fim de atender o intuito supra indicado. A incursão nessa seara é realizada por meio de pesquisa bibliográfica e documental, utilizando-se a metodologia de estudo de caso, com análise do exemplo adotado pelo Estado do Pará quanto à dosimetria da multa fiscal do ICMS.

O estudo inicia com incursão teórica voltada a identificar a necessidade e importância das sanções tributárias, para em seguida limitar a análise à problemática das multas fiscais, identificando a evolução do tratamento jurisprudencial em relação à fixação do seu montante para, enfim, estabelecer algumas pistas a seguir no intuito de mitigar as dificuldades que hoje se impõem quanto ao seu tratamento. Por fim, será enfatizando o exemplo da dosimetria das multas fiscais do ICMS aplicada no Estado do Pará.

2 O fundamento das sanções tributárias

Conforme mencionado introdutoriamente, o conceito de sanção refere-se, entre outras coisas, a medidas que um ordenamento normativo dispõe no intuito de reforçar o respeito às suas prescrições. Trata-se de uma providência destinada a lidar contra descumprimento, por

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

parte de alguns membros, de normas convencionadas. Assim, considera-se que, tendo uma norma o caráter prescritivo imperativo, importante a previsão de sanções a fim de garantir sua observância.

As normas que estabelecem obrigações tributárias, *a priori*, seguem a mesma lógica. Entretanto, ainda que os tributos, por sua própria natureza, constituam obrigações de caráter compulsório, é possível localizar na história episódios em que a norma tributária não se fez acompanhar de sanções em caso de inobservância. Em verdade, dada a importância do tributo para a manutenção das funções estatais, esperava-se, nesses casos, contar com o civismo e patriotismo dos indivíduos, de modo a prescindir de qualquer ação repressiva a garantir o cumprimento da obrigação tributária.

Na França, por exemplo, diante da crise fiscal tomada como estopim da famosa Revolução de 1789, um tributo patriótico foi "exigido" dos cidadãos, que deveriam contribuir voluntariamente com cerca ¼ de sua renda, a fim de sanar o gigantesco déficit orçamentário que assombrava o país. Necker, famoso ministro do Rei Luis XVI, entusiasta da ideia, considerava que os cidadãos contribuiriam felizes para o bem estar e interesse geral da nação (HUGES, 1919, p. 15). Seguindo a mesma lógica, face à grande crise financeira de 1926, novamente recorreu-se à "generosidade" dos contribuintes, imaginando-se que a legitimidade do Estado e da cobrança dos tributos, somada ao patriotismo dos cidadãos, seriam suficientes para instigá-los a colaborar para a redução das dívidas estatais (DELALANDE, 2010).

Nas duas ocasiões históricas citadas, foram instituídas "obrigações" tributárias desprovidas de sanções. Infelizmente, porém, tais experiências foram frustradas. Em ambos os casos, as receitas oriundas dos "tributos" ali criados foram ínfimas, obrigando o Estado, em um curto período de tempo, a estabelecer um sistema de fiscalização e de sanção, antes julgado desnecessário, a fim de constranger os contribuintes a cumprir as obrigações fiscais.

Diante disso, mister admitir que a crença na boa fé generalizada dos cidadãos não é suficiente para a manutenção de um sistema tributário, tampouco da figura estatal. O tributo, ainda que tenha sua relevância reconhecida, é, na maioria das vezes, visto como uma privação, mal suportada por muitos indivíduos. As sanções se fazem, portanto, necessárias para a manutenção de tal sistema, ainda que representem limitações à liberdade e propriedade dos contribuintes.

O poder sancionatório tributário, então, ao mesmo tempo em que parece violar direitos fundamentais garantidos aos indivíduos – imiscuindo-se no direito de propriedade e na

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

própria liberdade dos cidadãos – serve à garantia das ações do Estado e manutenção do sistema jurídico, que assegura a existência desses mesmos direitos fundamentais.

Em verdade, conforme explica Steichen (2002, p. 266), "o sistema fiscal faz parte de um sistema político em que aparece como o instrumento que permite trazer respostas às demandas formuladas pela sociedade como um todo". Nas palavras de Gutmann (2002, p. 9), "o tributo limita a liberdade (é o sacrifício) para aumentar essa mesma liberdade (é uma aposta filosófica)".

Contudo, o poder sancionatório fiscal, assim como o próprio poder de tributar, não configura um poder arbitrário nem discricionário. Trata-se, como todo poder estatal, de uma faculdade regida e limitada pela ordem jurídica (TRAIBEL, 1990, p. 21). As normas que enquadram tal poder encontram-se, essencialmente, inscritas na Constituição, a qual, na concepção moderna de Estado, consagra os valores da sociedade e dirige a ação dos poderes públicos.

A Constituição Federal de 1988, porém, reflexo da multiplicidade de correntes de pensamento que influenciaram sua elaboração, exige dos poderes públicos – e também dos particulares – a harmonização de diversos valores à primeira vista dificilmente conciliáveis.

A Carta constitucional brasileira define fundamentos e princípios pautados, entre outros, na cidadania, solidariedade, desenvolvimento e igualdade. Determina, ademais, a compatibilidade, dentro da ordem econômica, de elementos como a livre iniciativa, o respeito à propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, etc., e traz, ainda, uma série de regras específicas destinadas a enquadrar o exercício do poder de tributar, resvalando, por conseguinte, nos poderes sancionatórios a ele relacionados (TUPIASSU-MERLIN; NOBRE, 2014, p. 345).

O poder sancionatório, além de tudo, reveste-se de uma complexidade tão ou mesmo maior que a do próprio poder de tributar, pois deve também respeitar limitações inerentes aos comandos punitivos, tais como a oportunização de ampla defesa, devido processo legal, individualização de penalidades, etc.

A pertinência de todos os elementos supra citados no tocante, especificamente, às sanções em matéria tributária se faz igualmente alvo de dissensões doutrinárias, por

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

encontrarem-se na encruzilhada ou zona cinzenta entre as esferas de *jus tributandi* e *jus puniendi*[3].

Assim, a configuração das sanções tributárias deve fazer face a vários desafios: atender a uma função repressiva sem deslegitimar o tributo; buscar uma função pedagógica sem afrontar a livre iniciativa; zelar pela função social da propriedade sem falsear a livre concorrência; individualizar punições sem incorrer em discricionariedade; atender aos princípios tributários sem olvidar as garantias penais...

Diante de tantas intrincadas questões, parece haver uma certa resignação doutrinária, acadêmica, política. A vontade de contribuir ao desassossego diante do tema requer, da parte das articulistas, recorte, zelo e parcimônia. Tentar-se-á, portanto, incorporá-los à análise que segue.

3 Problemas na fixação das multas tributárias

A principal categoria de sanção utilizada no âmbito tributário é a multa. Trata-se de típica sanção pecuniária, representada por redução definitiva do patrimônio do apenado.

As multas são comumente aplicadas, seja em caso de inobservância de obrigações acessórias, seja em relação ao não cumprimento de obrigações principais. Tais exações representam, ao mesmo tempo, considerável receita para os cofres públicos e fator de extremo impacto para o mercado e para os contribuintes em geral.

Ilustrando tal impacto em relação ao setor privado, veja-se que, por conta autuações realizadas pelo Fisco Federal na monta de R$ 18,7 bilhões entre imposto de renda, contribuição social e multas, as ações de uma instituição bancária sofreram, repentinamente, uma queda de 2, 05% no mercado de capitais (UMPIERES, 2013).

Assim, além de suscitarem grande interesse pelo impacto econômico que geram, as multas fiscais fomentam discussões relacionadas à curiosa heterogeneidade observada quanto à fixação de seus valores.

No tocante a tributos de competência estadual ou municipal, por exemplo, a variação nos valores das penalidades fixadas para a proteção de um mesmo bem jurídico é bastante visível.

[3]Entende-se por *jus tributandi* o poder de tributar e *jus puniendi* a prerrogativa ou poder de punir conferido ao Estado.

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

Observa-se a esse respeito que, a depender do Estado da Federação em que ocorrem, algumas infrações, tais como a falta de recolhimento de ICMS, podem sujeitar o contribuinte a multas em montantes totalmente distintos, conforme identificado na Tabela1.

Tabela 1- Comparativo da Multa Fiscal aplicada por alguns Estados brasileiros pela falta de recolhimento do ICMS.

Unidade da Federação	**Percentual da multa**	**Base Legal**
Rio de Janeiro	75 a 150% do valor do imposto.	Art. 60 da Lei nº 2.657/96
Sergipe	50 a 400 % do valor do imposto.	Art. 104, I, "c", "d" e "e" da Lei nº 2.707/89
Ceará	50 a 400% do valor do imposto.	Art. 117, I, "c" da Lei nº 11.530/89
Rio Grande do Sul	40 a 120% do valor do imposto.	Art. 9, I, III da Lei nº 6.537/73

Fonte: Elaboração própria.

Constata-se, em breve ilustração representativa de alguns Estados que compõem a Federação brasileira, que parece inexistir qualquer elemento de padronização quanto ao percentual da multa fiscal do ICMS por descumprimento de uma obrigação de ordem material.

Considerando-se, então, que multas diversas atuam no sentido da proteção de bens jurídicos semelhantes, conforme observado, questões surgem a respeito dos elementos que serviriam a pautar tamanha variação, evidenciando eventual falta de critérios objetivos para a dosimetria das penalidades.

Além disso, a doutrina apresenta divergentes concepções em relação ao regime jurídico, por vezes exclusivamente penal (MACHADO, 2005, p.186), por vezes fiscal (SILVA, 2007, p.150), a ser aplicado na fixação das multas tributárias, o que contribui para o alargamento do imbróglio.

Há, portanto, dissonância doutrinária a respeito dos próprios princípios a serem utilizados para limitar a quantificação das multas fiscais, demonstrando que a sua graduação não encontra parâmetros facilmente identificáveis, o que culmina por trazer consequências nefastas para o Estado e para a coletividade.

Tendo em vista a representatividade financeira do montante de tributos e multas fiscais, a variação de tais valores interfere sobremaneira no jogo econômico. Dois contribuintes de um mesmo setor produtivo, incorrendo em mesma irregularidade, por exemplo, podem a depender do Estado que esteja localizado, ser apenados de forma diferenciada, ou sofrer um ônus maior, caso considerado o porte da empresa, de modo que um

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

terá uma redução em sua margem de lucro superior ao outro. O contribuinte que sofre apenação excessiva, aliás, acaba tendo dificuldades para manter o recolhimento em dia de tributos futuros, entrando em um círculo nitcheano cuja consequência, invariavelmente, é negativa: ou a cessação da atividade, com todos os malefícios que a acompanham, ou o recurso deliberado à fraude fiscal, com evasão de importantes receitas públicas. A ausência de dosimetria das multas fiscais contribui, assim, para o fomento de uma concorrência desleal e cerceamento da própria livre iniciativa.

Ademais, a autuação sofrida, despida de parâmetros objetivos e adequadamente ponderados, acaba por gerar no contribuinte a sensação de repulsa, dificultando sua aceitação, e passando a somar como mais um fator negativo contra o reconhecimento social do tributo como instrumento capaz de garantir direitos fundamentais.

Mas os efeitos perniciosos da desproporcional fixação das multas fiscais podem ir mais além. Conforme supra mencionado, balizas constitucionais enquadram a imposição das sanções fiscais, sendo a observância dos direitos fundamentais dos contribuintes/cidadãos imprescindível para a validade de tais exações. Caso contrário, a autoridade da norma sancionatória e do poder através do qual ela é executada acabam sendo atingidos por um déficit de legitimidade, que, propiciando um conflito entre os próprios poderes constituídos da república, implica a interveniência contínua do Poder Judiciário.

4 A intervenção judicial na fixação das multastributárias

O inconformismo de muitos contribuintes em face da atividade sancionatória do fisco é crescente. A relação conflituosa daí decorrente ganha, no Estado Democrático de Direito, a interveniência do ator-juiz, ao qual se confere a tarefa de estabelecer um justo equilíbrio entre o necessário poder coercitivo do Estado – e o interesse público que visa resguardar – e o respeito à multiplicidade de princípios limitadores de tal poder, ambos constitucionalmente estabelecidos.

Diante da complexidade das demandas, os modos de intervenção do Poder Judiciário em relação aos conflitos punitivo-fiscais vêm aos poucos ganhando novos contornos, trazendo consequências de variáveis geometrias. Das mais tímidas decisões, até a declaração de inconstitucionalidade de leis sancionatórias, o Poder Judiciário passa a se incumbir, até mesmo, da própria fixação, no caso concreto, do percentual exato de multa fiscal considerada adequada, necessária e proporcional à infrigência praticada.

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

Nos primórdios de suas manifestações em relação à fixação de multas fiscais, o Supremo Tribunal Federal - STF, ainda que sem declarar a inconstitucionalidade da lei objeto da demanda, em respeito ao princípio da separação de poderes, reconhecia, na esteira do *Chief Justice* Marshall, que "o poder de taxar não deveria chegar à desmedida do poder de destruir", admitindo, pois, em certos casos, a necessidade de intervenção do Judiciário (RE nº 18.331/SP). Na lide sob comento, aliás, o Ministro Orosimbo Nonato deixa entrever a possível evolução do entendimento do tribunal, citando Lúcio Bittencourt no sentido de que, "para se afirmar a inconstitucionalidade, não se deve considerar, para este fim, apenas a letra do texto, mas, também, ou mesmo preponderantemente, o 'espírito' do dispositivo invocado".

Sob a égide da Constituição de 1988, a atuação do Supremo Tribunal Federal brasileiro no tocante às multas fiscais veio a desenvolver-se de forma mais incisiva.

O STF, em um primeiro momento, recusava-se a analisar *in abstrato* a constitucionalidade ou não do quantum fixado por lei tributária sancionatória, conforme se depreende da decisão proferida nos autos do RE 78291/SP.

Tal posição, inicialmente também adotada pelo relator, Ministro Celso de Mello, no julgamento da Medida Cautelar na ADI 1075/DF, foi infirmada pelo Plenário do STF em sessão do dia 17/06/98. Após ter sido vencido, ao não conhecer da ação, o relator, seguindo iniciativa do Ministro Ilmar Galvão, votou pela suspensão da execução e a aplicabilidade de norma que fixava multa de 300% sobre o valor do bem ou serviço, considerando densa a plausibilidade jurídica de seu caráter confiscatório. A argumentação utilizada na oportunidade estabeleceu pontos de ancoragem importantíssimos, tendo por base a valoração do inciso IV, do art. 150 da Constituição Federal de 1988, que veda expressamente utilizar o *imposto* com efeito de confisco. Assim, em que pesem as inúmeras manifestações doutrinárias (DERZI, 1998; ROCHA, 2009) e jurisprudenciais (TJ/DF - Ap. Cív. nº2004. 01.1.088248-9; TJ/ES – 2ª C. Cív. Ap. Cív. nº 011020656275; TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb. Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00) contrárias à aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar às multas tributárias, a orientação do Supremo Tribunal Federal, a partir daí, firma-se de modo consistente em sentido oposto[4].

Todavia, o Ministro Celso de Mello faz explícita menção à indeterminabilidade de um valor exato a revestir a sanção de caráter confiscatório, o que é ressaltado ainda mais, pelo extrato a seguir, também retirado da decisão sob análise:

[4]No ARE 637717/ GO a Primeira Turma do STF demonstra estar pacificado o entendimento de que a vedação ao confisco deve ser estendida às multas

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

> [...] não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se, na realidade, de um conceito aberto, a ser formulado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os Contribuintes. (BRASIL,1998)

Assim, pouco a pouco, a declaração *in abstrato* da inconstitucionalidade de norma tributária sancionatória considerada confiscatória passa a fazer parte do quotidiano do Tribunal Constitucional brasileiro, afastando-se as dúvidas quanto à submissão às limitações constitucionais ao poder de tributar de tais disposições. A linha exata a ser ultrapassada para a caracterização de uma multa confiscatória, porém, ainda parece nebulosa. É o que se depreende dos votos proferidos no julgamento da ADI nº 551-1/RJ, referente aos parágrafos 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Rio de Janeiro.

Nessa oportunidade, trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, ao resgatar um acórdão do Ministro Aliomar Baleeiro, demonstra a percepção daquela Corte quanto o balizamento de uma multa fiscal:

> Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional. (BRASIL, 2003)

O Ministro Marco Aurélio, Presidente do Supremo Tribunal Federal à época, arremata, nos seguintes termos: “Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”.(BRASIL, 2003)

Nota-se, então, que embora declare confiscatório o percentual de uma multa tributária, o STF não determinava até onde poderia ir o poder sancionatório. Limitava-se à análise da inconstitucionalidade da norma.

Entretanto, o reconhecimento das amplas balizas incidentes sobre o poder sancionatório tributário resultou na intensificação da atuação judicial no controle das multas fiscais. Deste modo, em sede de controle difuso, o Supremo Tribunal Federal passou a reduzir e fixar percentuais de penalidade que considerava adequados, a depender do caso concreto, com fundamento no princípio da proporcionalidade (RE n.º 81550/MG; RE n.º 492842/RN).

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

A título exemplificativo, cita-se ementa o acórdão proferido pelo STF em 2009 nos autos do Recurso Extraordinário n.º591969/ MG, cujo relator, Ministro Joaquim Barbosa, mencionando outras decisões da Corte, considera desproporcional multa igual ou superior a 100%, reduzindo-a para 50%:

> TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL SUCEDIDO PELA UNIÃO FEDERAL. ART. 23 DA LEI 8.029 /90. AUSÊNCIA DE ILEGITIMIDADE. COBRANÇA DE MULTA NO PERCENTUAL DE 100%. IMPOSSIBILIDADE. (...) 3. A Suprema Corte consagrou o entendimento de que **"é antiga a jurisprudência desta Corte que, com base na vedação ao confisco, reconhece como inconstitucionais multas fixadas em índices de 100% ou mais**. Nesse sentido, cito as seguintes decisões: ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque" (RE 556545 / MG, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 19/12/2008). 4. **Deve ser reduzida a multa para 50%, sendo certo que o Supremo Tribunal Federal tem manifestações no sentido de admitir que o Poder Judiciário diminua multas, por entender excessivas e desproporcionais.** (5. Apelação conhecida e parcialmente provida. (BRASIL, 2009). (grifo nosso)

Em outra oportunidade, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, no RE 523.471-AgR, considerou válida a redução de penalidade de 60% para 30%, nos seguintes termos:

> PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE
> DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. **Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%.** 3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiossincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (BRASIL, 2010). (grifo nosso)

A análise jurisprudencial exemplifica a atuação do Judiciário diante da complexa tarefa de avaliar a adequação das multas impostas aos contribuintes às condutas indesejáveis por estes realizadas.

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

Por certo, ao sentir-se aviltado por um poder estatal que considera violador das balizas constitucionais, compreensível a atitude defensiva do contribuinte, buscando resguardo sob o manto do Judiciário.

Note-se porém, que, se o legislativo não fixou critérios específicos para a dosimetria das multas fiscais, de modo a estabelecer elementos adaptáveis à gravidade da conduta que se busca sancionar, o Poder Judiciário também não o fez.

Diante disso, é possível observar-se que, face à inércia do legislativo em estabelecer uma dosimetria sólida capaz de embasar o poder punitivo estatal, o Judiciário busca, a seu modo, mitigar a lacuna caso a caso. Mas a substituição da vontade do legislador pelo subjetivismo do julgador não é a melhor solução para resolver a problemática das multas fiscais. É nesse contexto que se deve considerar uma eventual (re) fundação das sanções fiscais.

5 Em busca de uma (re)fundação das sanções fiscais

Como já largamente afirmado, o poder tributário do Estado, ao qual se acopla o poder de impor sanções fiscais, é potente instrumento limitador da liberdade e propriedade dos contribuintes. Deve, portanto, ser exercido com parcimônia, respeitando o enquadramento que lhe é oferecido pela Constituição Federal.

Mas, se as sanções fiscais representam uma intervenção do Estado na liberdade do contribuinte, não se pode olvidar que esta intervenção se faz necessária e, até mesmo, indispensável, para a garantia da justiça fiscal.

Soa por evidente que um contribuinte faltoso, omisso quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, não pode ser tratado da mesma forma que aquele cumpridor de seus deveres legais. Entendimento divergente estimularia o destinatário da norma a não recolher tributo ou deixar de cumprir com suas obrigações acessórias (o que, a propósito, já ficou comprovado através dos exemplos franceses citados).

Com efeito, a partir do momento em que a Constituição é entendida como instrumento de proteção de direitos e, o dever de recolher os tributos passa a ser concebido não apenas como ato de solidariedade, mas também como exercício obrigatório de cidadania fiscal, a sociedade, legítima beneficiária dos serviços providos com os recursos oriundos dos créditos

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

tributários, passa a ter o direito de que a sanção seja adotada de forma eficaz contra o descumprimento da legislação fiscal.

Todavia, bem se observou que a metodologia de fixação das sanções fiscais generalizadamente adotada no Brasil (ou, ao menos, a metodologia de fixação das multas comentadas neste estudo) não se presta de modo satisfatório a atender/respeitar a finalidade sócio-jurídica que justifica as penalidades, tampouco as balizas que as demarcam.

A tendência natural ante o sentimento de injustiça gerado por tal fragilidade é o recurso ao Estado-juiz, último (ou único) expediente legítimo dos cidadãos na busca da efetividade do pacto civilizatório dentro do qual todos se encontram inseridos.

Porém, a resposta fornecida pelo Judiciário, ainda que necessária, não é a que melhor convém à estrutura estatal e ao interesse geral, tendo em vista os ônus públicos e privados que advêm de tal solução jurisdicional anteriormente mencionados.

O ideal seria que os poderes competentes para a definição e aplicação das sanções fiscais tomassem as rédeas da política que se encontra sob sua responsabilidade, operando sua adequação ao enquadramento formal, substancial e funcional que lhe é imposto pelo ordenamento jurídico.

Necessário vislumbrar-se, então, uma *re*-fundação das sanções fiscais, sendo o vocábulo *refundação* aqui propositalmente utilizado, tanto no sentido denotativo de *tornar a criar*, quanto no sentido conotativo de *estabelecer novos parâmetros fundantes*.

Assoma-se primordial instituir-se legalmente uma metodologia de configuração das multas fiscais fundada em elementos objetivos passíveis de atender princípios substanciais, mas também utilizáveis no quotidiano da administração fiscal.

Um primeiro ponto a se refletir refere-se à readequação das multas fixas. Embora se saiba que a flexibilidade excessiva da punição abre lugar ao império da discricionariedade, a modulação e adaptabilidade é um elemento essencial à justiça substancial, devendo estar presentes na configuração das penalidades tributárias.

Note-se, a esse respeito, o que preceitua o art.142 do Código Tributário Nacional:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

> tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, **propor a penalidade cabível.** (grifo nosso) (BRASIL, 1966)

O legislador, neste caso, não parece determinar a utilização de normas jurídicas pautadas em silogísticas fechadas (e. g. dada a ocorrência do fato "y", deve ocorrer a prestação "x"; dada a não prestação de "x", aplica-se a sanção "z"). Ao contrário. Através da expressão *propor,* o CTN indica que a penalidade deve adequar-se a cada caso concreto, propiciando a construção de uma dosimetria adaptada às condições e circunstâncias da ocorrência do ato sancionável.

Forçoso, pois, estabelecer-se não apenas lindes máximos e mínimos no quadro das normas sancionatórias, mas também, e principalmente, parâmetros para a quantificação das penalidades que reflitam as condições materiais dos contribuintes e as circunstâncias referentes ao cometimento das infrações fiscais.

O pilar já lançado para tanto parece firmar-se sobre uma noção de base: a proporcionalidade. Segundo Pontes (2000, p. 137-138):

> O princípio da proporcionalidade é regra cogente não apenas para o legislador, no desempenho da tarefa institucional de prever abstratamente as sanções tributárias, mas também para a autoridade administrativa encarregada de concretamente aplicá-las. Desta, aliás, é exigida maior prudência para, considerando as condições individuais do infrator, dentro da moldura traçada legalmente, definir concretamente a sanção a ser imposta.

O postulado da proporcionalidade fornece ancoragem importante, denotando que a multa por infrações tributárias deverá ser aplicada de maneira adequada, dentro do estritamente necessário, de forma a não afetar a sobrevivência da atividade econômica, além de ser compatível com a gravidade da infração cometida, pois, é na certeza de resposta proporcional à conduta e ao infrator, com critérios previamente definidos, que se distingue uma sanção jurídica, de uma sanção social (BOBBIO, 2014, p. 159).

No mesmo sentido obra a aplicação do postulado da igualdade. Da mesma forma que a igualdade em matéria tributária vem a limitar tratamentos tributários discriminatórios, esta igualdade demanda ao poder sancionador tributário que, ao confrontar a mesma infração praticada por sujeitos passivos distintos, utilize um critério de comparação que propicie, ao final, igual perda econômica, posto que a multa, por ser uma penalidade pecuniária, produz impacto sobre a atividade econômica, com maior ou menor intensidade, a depender da situação do ente sujeito à tributação.

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

Interessante, pois, adotar-se elementos capazes de propiciar, com base em critérios individuais relativos ao sujeito passivo, a individualização da pena em matéria tributária (NOBRE, 2019, p.128), a exemplo do que já se pratica no âmbito do poder sancionador em matéria criminal, valorando situações agravantes e situações atenuantes no momento da aplicação da sanção.

Por meio de uma dosimetria sancionatória ponderada, atentando-se para as características e circunstâncias das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, viabilizar-se-á a atuação da função orientadora da multa fiscal sobre o sujeito faltoso, evitando-se ilegítima invasão do núcleo essencial da liberdade e propriedade constitucionalmente protegidos.

6 O exemplo do estado do Pará na dosimetria das multas fiscais

Demonstrando a preocupação com esta diretriz, o Estado do Pará, por meio da Lei n.º 8.877, de 27 de junho de 2019, alterou a legislação do ICMS ao revogar algumas penalidades que se mostravam incompatíveis com decisões emanadas pelos Tribunais Superiores, além de limitar, em sua grande maioria, as obrigações acessórias.

Na vanguarda de uma nova dinâmica de concepção e aplicação das sanções fiscais, o Estado do Pará abandona a fixação aberta dos parâmetros sancionatórios, revogando as disposições que estabeleciam, por exemplo, para a mesma infração, multa de 24% a 210% do valor do imposto do imposto devido.

A nova estruturação normativa passa a estabelecer somente dois percentuais de multas-base: 40% e 80%. A norma traz, porém, a possibilidade de aplicação de circunstâncias agravantes e atenuantes, que passam a incidir sobre o percentual de pena-base de modo a majorar ou reduzir a penalidade, em consonância com as circunstâncias individuais do contribuinte. Assim, o valor final das multas poderá variar entre um mínimo de 32% e um máximo 96% sobre o valor do imposto. Todavia, os critérios de variação já se encontram estabelecidos pela legislação, considerando circunstâncias objetivas relacionadas à atuação e situação fiscal do sujeito passivo.

Inaugura, o Pará, assim um novo olhar sobre as multas tributárias no ICMS, afastando a abertura excessiva, mas permitindo adaptabilidade e o uso do princípio da proporcionalidade, através da aplicação de circunstâncias atenuantes e agravantes na dosimetria das multas fiscais aplicáveis.

Os novos dispositivos incorporados à legislação do ICMS preceituam:

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

> Art. 77-A. A multa aplicada pelo descumprimento da obrigação tributária será estabelecida partindo-se da multa base para a infração e será graduada, nos termos do art. 78-A, considerando as circunstâncias atenuantes e agravantes.
>
> Parágrafo único. Para fins de determinação da graduação para obtenção da multa aplicável, deverão ser considerados os antecedentes do sujeito passivo, a conduta praticada com intuito da extinção total ou parcial do crédito tributário e a gravidade de suas consequências efetivas ou potenciais.
> [...]
> Art. 78-A. A multa que tenha por base o valor do imposto, o valor do crédito e a referência ao valor do imposto prevista no § 6º do art. 78 será graduada, levando-se em consideração:
>
> I - as circunstâncias atenuantes de:
> a) cumprimento de obrigação acessória relacionada à conduta infringida, na hipótese de autuação da obrigação principal -diminuição em 5% (cinco por cento) da multa base;
> b) observância às instruções para regularização voluntária, nos termos do regulamento - diminuição em 10% (dez por cento) da multa base;
> c) gozar o sujeito passivo de classificação fiscal positiva, nos termos do regulamento - diminuição em 5% (cinco por cento) da multa base;
>
> II - as circunstâncias agravantes de:
> a) reincidência específica, conforme o art. 64-B -aumento em 10% (dez por cento);
> b) possuir benefício ou incentivo fiscal e infringir a legislação tributária no que lhe foi concedido, individualmente e sob condição de regularidade fiscal -aumento em 5% (cinco por cento);
> c) inobservância às instruções para regularização voluntária, nos termos de regulamento -aumento em 5% (cinco por cento); (PARÁ, 2019)

A norma paraense adota, como situações agravantes, os critérios de: reincidência, violação de condições relativas a benefício fiscal outorgado e inobservância às instruções de autorregularização.

A agravação da pena em caso de reincidência é justificada por considerar-se a reiteração da conduta como decorrente de falha no efeito pedagógico de penalidade anteriormente aplicada.

O agravamento da sanção para aqueles que desfrutam de benefício fiscal se justifica pela grave reprovabilidade da conduta de contribuinte que já recebe condições fiscais mais favoráveis, decorrentes de renúncias de receitas que poderiam ser transformadas em políticas públicas para toda a sociedade.

Enfim, o agravante relacionado à falta de regularização voluntária busca sancionar mais gravemente a ausência de colaboratividade e boa-fé do contribuinte, que opta por manter-se na ilegalidade mesmo diante de opções para sanar o ilícito fiscal.

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

Como situações atenuantes foram adotadas: o cumprimento às instruções para regularização voluntária, o cumprimento de obrigação acessória relacionada à conduta infringida e gozar de classificação fiscal positiva.

A atenção do contribuinte em atender às instruções para regularização voluntária demonstra o reconhecimento de sua falta e a vontade de regularizar-se, em prestígio às normas impositivas, evidenciando, assim, a sua colaboratividade e boa-fé.

O cumprimento de obrigação acessória relacionada à conduta infringida sinaliza que a falta de recolhimento do imposto não teve como finalidade omitir da fiscalização a operação/prestação. A emissão/escrituração dos documentos fiscais nos livros próprios, com observância dos ditames legais, sinaliza que o não pagamento do imposto devido trata-se de uma inadimplência de menor potencial de reprovação. Por isso há de ser menos grave à conduta que o faz desprovido de rastro.

Por sua vez, o contribuinte que goza de "classificação fiscal positiva" recebe do fisco a sinalização de que vem cumprindo com as obrigações tributárias em respeito à força impositiva da lei e seu dever de solidariedade social. Por tal conduta, que deve ser prestigiada, recebe do Estado o reconhecimento de seus atos anteriores.

Assim, o sujeito passivo deixa de ser mero destinatário da norma, mas seu autor, pois passa a participar, efetivamente, de sua validade e cumprimento.

Nesta toada, observa-se que a dosimetria da multa fiscal adotada pela legislação paraense estabelece critérios específicos relativos ao sujeito passivo, fomentando a individualização da pena em consonância com os antecedentes e condições particulares do sujeito passivo. Há, portanto, uma utilização ponderada de sanções positivas ou negativas, no intuito de induzir a voluntariedade do sujeito passivo na boa condução de suas obrigações tributárias.

O exemplo do Estado do Pará, em que pese pioneiro na aplicação de circunstâncias agravantes e atenuantes para a dosimetria da multa fiscal, surge de um contexto em que o despertar para a importância de um poder punitivo adequado para com a conduta desviante se espraia pelo Brasil.

Estado como São Paulo, Alagoas, Rondônia, Bahia e, mais recentemente Mato Grosso, também vêm alterando os critérios de fixação das sanções tributárias aplicáveis e adotando medidas de estímulos ao cumprimento de obrigações tributárias.

Torna-se geral a noção de que a métrica sancionatória tributária deve ser revestida de transparência, adaptabilidade e, na maior medida possível, de justiça, considerando-se que o poder punitivo exercido de forma adequada beneficia tanto o Estado como a sociedade.

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

A refundação das sanções fiscais contribui, portanto, em última instância, à refundação da própria a cidadania fiscal, essência de todo o sistema estatal, refixando, ademais, os poderes instituídos em suas devidas raias.

7 Conclusão

A problemática das sanções fiscais padece, comumente, da crescente a extrapolação, por parte do poder sancionatório tributário, dos lindes fixados pelo texto constitucional, requerendo-se incessantemente a intervenção do Poder Judiciário no apaziguamento das tensões daí surgidas.

Assim, recaem sobre o poder tributante não apenas os ônus resultantes da judicialização das sanções – que, por si só, já prejudicam a concretização de políticas públicas–, como também suas consequências danosas na esfera social. A sensação de injustiça compromete a legitimidade da cidadania e da solidariedade fiscais, gerando ineficácia dos meios de repressão e fragilização do Estado de Direito. Daí sobressai a necessidade de uma reflexão mais profunda sobre as sanções tributárias.

Diante desse quadro identifica-se a premência de refundação das multas fiscais, buscando a configuração de uma dosimetria sancionatória capaz de afastar, ao mesmo tempo, a discricionariedade e a rigidez na aplicação das sanções, possibilitando a adaptação circunstancial das penalidades.

Para isso, a multa fiscal deve levar em consideração não apenas a função que a penalidade visa atingir, mas a gravidade da infração, mensurando sua necessidade, adequação e proporcionalidade, além de elencar critérios objetivos e subjetivos relativos ao sujeito passivo da obrigação, de forma que a penalidade pecuniária não atinja de maneira desigual os sujeitos infratores.

Mesmo que ainda discreta, mostra-se possível verificar um despertar para uma nova tendência nas sanções tributárias. O Estado do Pará, de forma pioneira, sinaliza a adoção do postulado da proporcionalidade na dosimetria de sua multa fiscal. Outras Unidades da Federação, também começam a seguir a mesma onda de readequação normativa e passaram a revisar suas legislações, ao perceber a necessidade da alteração de paradigma.

Ao adotar critérios que albergam no processo sancionatório elementos específicos relativos ao sujeito passivo, o Estado do Pará fomenta a individualização da pena em consonância com os antecedentes e condições particulares do sujeito passivo e estimula uma

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

ação mais positiva por parte do sujeito passivo na condução de suas obrigações tributárias, gerando benefício mútua à sua relação com o fisco.

Certamente, a difusão de tais iniciativas, com a revisão nos critérios tradicionais de fixação de multas fiscais no universo jurídico nacional permitirá a refundação do poder sancionador tributário para pautá-lo em mais sólidas bases constitucionais, expandindo a cidadania fiscal em benefício de toda a sociedade.

Referências

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 5 ed. São Paulo: EDIPRO, 2014.

BRASIL. **Vade Mecum - Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro. 14. ed. São Paulo: Ridel, 2018.

_____, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, 1966. Disponível em:www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172.htm. Acessado em: 17 jun. 2014.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1**- Estado do Rio de Janeiro. Inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais da Constituição do Rio de Janeiro. Fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJ14/02/2003. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412 Acessado em: 7 de jun.2014.

_____, Supremo Tribunal Federal (2 Turma), **RE 523.471-AgR**. -MG. Recurso interposto contra decisão que reduziu a multa de 60% para 30%. A Corte fixa entendimento que o princípio da vedação do confisco aplica-se às multas. Agravante: União. Agravado: Indústria de Calçados Marlin LTDA Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJE23/04/2010. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610232 Acessado em: 8 de jun. 2014.

_____, Supremo Tribunal Federal (2 Turma) , **Recurso Extraordinário nº 18.331 – SP**. Majoração excessiva do Imposto. Inconstitucionalidade da Lei n.º 995 de Santos. Recorrente: Marques e Veiga. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator Ministro Orosimbo Nonato. DJ 21/09/1951. Disponível em:

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=119904. Acessado em: 10 de jun. 2014.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), **Recurso Extraordinário nº. 591969/ MG**. A Corte Concluiu que a multa tem caráter confiscatório quando revela desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua conseqüência jurídica. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social. Recorrido: Atalaia S.A Indústria e Comércio de Calçados. Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ13/02/2009. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3098343/recurso-extraordinario-re-591969. Acessado em: 7 de jun de 2014

_____, Supremo Tribunal Federal (2 Turma), **Recurso Extraordinário nº. 81550/ MG**. procedência do executivo fiscal salvo a multa m moratória fixada em 100%. Multa moratória de feição confiscatória. Redução a nível compatível com a utilização do instrumento de correção monetária. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Cooperativa de Consumo dos Funcionários do Banco do Brasil S.A. Relator Ministro Xavier de Albuquerque. DJ13/06/1975 - Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_81550_MG-_20.05.1975.pdf? Acessado em: 8 de jun. 2014.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1075 - MC/ DF**. Transgressão da Lei n.º 8846/94 (art. 3º e seu parágrafo único) ao princípio constitucional da não-confiscatoriedade tributária. Tributação confiscatória vedada pela Constituição Federal. Recorrente: União. Recorrido: Confederação Nacional do Comércio. Relator Ministro Celso de Melo. DJ 13/06/1998. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114. Acessado em: 8 de jun. de 2014.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário n.º 78291/SP. As contribuições parafiscais são tributárias, sujeitas ao art. 108, IV do Código Tributário Nacional, que admite equidade. Requerente: Instituto Nacional de Previdência Social. Recorrido: Cerâmica Santa Catarina LTDA. Relator Ministro Aliomar Baleeiro. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=173709. Acessado em: 8 de jun. 2014. DJ23/10/1974. Acessado em: 8 de jun. 2014.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), **Recurso Extraordinário nº. 637717- AgR./ GO.** O princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, IV da Constituição Federal também se aplica às multas. Art. 71, inciso II DO Código Tributário Estadual. Inconstitucionalidade. Agravante: Procuradoria do Estado de Goiás. Agravada: Laboratório KINDER LTDA**.** Relator Ministro Luiz Fux. DJe-022 01/02/2012. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1870859. Acessado em: 9 de jun. 2014.

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), **Recurso Extraordinário nº. 492842/ RN.** Interposto contra acórdão que reduziu de 75% para 20% do valor principal o montante de multa moratória imposta ao contribuinte. Negado seguimento. A multa moratória quando estabelecida em montante desproporcional tem feição confiscatória e deve ser reduzida. Recorrente: União. Recorrido: CIEMARSAL – Comércio Indústria e Exportação de Sal LTDA. Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ22/11/2006. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000362030&base=baseMonocraticas. Acessado em: 9 de jun. 2014.

CEARÁ. Lei nº 11.530, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação – ICMS, e dá outras providências.Fortaleza: Palácio do Governo do Estado do Ceará, 1989. Disponível em:https://belt.al.ce.gov.br. Acessado em: 03 de fev. 2020.

DELALANDE, Nicolas. ”Quandl’Etatmendie: la contribution volontaire de 1926”. **Genèses**, vol. 80 n. 3. 2010.

DERZI, Misabel. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

GUTMANN, D., "Du droit à la philosophie de l'impôt". **Archives de Philosophie Du Droit,** n. 46, 2002.

HUGUES Pierre, **La contribution patriotique**. Tese (Doutorado em Direito). Université de Montpellier, 1919.

HONG-ROCCA, J. **Les sanctions fiscales à l’épreuve dês transformations Du droit.** Tese (Doutorado em Direito). Université Paris 1, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das Sanções Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

NOBRE, Simone Cruz. **A dosimetria da multa fiscal no Icms**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PARÁ. **Lei n.º 8.877, de 27 de junho de 2019**. Altera dispositivos da Lei nº5.530, de 13de janeiro de 1989,que disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação -ICMS. Belém: Palácio do Governo,2019. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislação/interna/lei. Acessado em: 8 fev.2020

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2000.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá outras providências. Rio de Janeiro: Gabinete do Governador, 1996. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz. Acessado em: 2 fev.2020

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973**. Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. Porto Alegre: Palácio Piratini, 1973.Disponível em: http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br. Acessado em: 2 fev.2020

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

SERGIPE. **Lei nº 2.707, de 20 de março de 1989**.Institui o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências.*Aracaju: Governo do Estado de Sergipe, 1989. Disponível em: https://www.legislacao.sefaz.se.gov.br. Acessado em: 2 fev.2020*

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin,2007.

STEICHEN, A., "La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive", **Archives de Philosophie Du Droit**, n. 46, 2002.

TRAIBEL, M., "Derechos humanos como limite a la potestade tributaria", **Revista de Direito Tributário**, v. 14, n. 52, 1990.

TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb., **Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00**. Rel. Des. Magalhães Coelho, julg. 11.08.2009.

TJ/ES – 2ª C. Cív., **Ap. Cív. nº 011020656275**, Rel. Des. Ewerton Schwab Pinto Júnior, julg. 30.08.2005.

TJ/DF – 3ª T. Cív., **Ap. Cív. nº 2004.01.1.088248-9,** Rel. Des. Humberto Adjuto Ulhôa, julg. 29.11.2006.

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.

TUPIASSU-MERLIN, Lise; NOBRE, Simone Cruz. Elementos para a (Re)fundação das Multas Fiscais. **Direito Tributário**: XXIII Encontro Nacional do CONPEDI – Florianópolis: CONPEDI, 2014.

UMPIERES, Rodrigo Tolotti. **Efeito Dólar**: Fibria e CSN sobem mais de 7%, enquanto empresas de consumo caem. Disponível em: www.Infomoney.com.br/mercado/ações, Acessado em 15/12/2013.

Data de recebimento: 03.07.2020
Data de aprovação: 29.08.2020

Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 3.0 Brasil.