

Karolayne Mateus de Oliveira Gomes

Advogada, formada pela Universidade Vale do Rio Doce – UNIVALE.

Helberty Vínicos Coelho

Doutorando em Direito pela Faculdade Autônoma de Direito – FADISP.

Professor de Direito na Universidade Vale do Rio Doce – UNIVALE..

Advogado Tributarista e Empresarialista.

RESUMO

Esta pesquisa debruça-se sobre o tema da (in)constitucionalidade das multas fiscais impostas pelo Estado de Minas Gerais. Isto porque a constante divergência quanto ao limite quantitativo do efeito confiscatório, acaba gerando violação direta ao caixa/bolso do contribuinte. O objetivo geral é verificar se são constitucionais as aplicações concomitantes da multa isolada e da multa de revalidação, prevista nos artigos 53 e seguintes da Lei Estadual nº 6.763/75. Para a construção do trabalho, utilizou-se de revisão bibliográfica sobre a temática. O resultado obtido foi que a aplicação concomitante da multa de revalidação e da isolada está em conformidade com o princípio da legalidade, contudo, a aplicação deve se limitar ao patamar fixado pelo Superior Tribunal Federal, de 100%, para não gerar o efeito confiscatório. Finalmente, conclui-se que se faz necessário a análise em cada caso concreto acerca da aplicação dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, da capacidade contributiva, assim como o princípio do não confisco, a fim de que os agentes fiscalizadores não utilizem de forma irrestrita a referida norma.

Palavras-chave: obrigação tributária; multas; não confisco; capacidade contributiva.

INTRODUÇÃO

É inegável a complexidade do sistema tributário brasileiro tanto pela pesada carga tributária como pelo emaranhado de normas que regulamentam seu recolhimento, surgindo deste modo, a necessidade de um sistema mais simples, ou seja, menos burocrático, justo, mais claro, de modo a diminuir a carga tributária.

Considerando que a Constituição Federal, assim como as legislações posteriores não definiram parâmetros objetivos para delimitação do conceito e alcance prático ao princípio do não confisco, surge uma constante e atual dificuldade em definir o limite quantitativo do referido princípio.

Neste contexto, a questão problema que orienta a pesquisa é a seguinte:

são constitucionais as aplicações concomitantes da multa isolada e da multa de revalidação existente nos artigos 53 e seguintes da Lei 6.763/75 do Estado de Minas Gerais?

Desta forma, tem-se a hipótese de que a aplicação concomitante das citadas multas gera grande impacto nas finanças e patrimônio do contribuinte e, desse modo, são consideradas confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais.

Para permitir uma análise do problema que resulte numa solução com relevância prática, fez-se o estudo acerca das obrigações acessórias, bem como a aplicação de multas pelo Estado de Minas Gerais em razão do não cumprimento das obrigações, com reflexo na jurisprudência e na doutrina.

A importância do tema se justifica em razão que as multas na atualidade estão sendo aplicadas pelo Fisco Mineiro frente ao princípio da legalidade sem, contudo, levar em conta os demais princípios limitadores ao direito de tributar, que acaba ensejando o ajuizamento de execuções fiscais, congestionar, ainda mais, o Poder Judiciário.

Para a realização dessa pesquisa, foi utilizado a revisão bibliográfica como método, através de consultas a obras doutrinárias, assim como o estudo em texto de leis e decisões judiciais, fazendo análise dos princípios constitucionais basilares do direito tributário.

O presente trabalho divide-se em quatro capítulos. O primeiro capítulo visa trazer uma breve introdução ao sistema tributário brasileiro e, em seguida, analisa-se as obrigações tributárias, seu conceito, objetivo e espécies de obrigações acessórias. Posteriormente, passa-se a explorar sobre as multas, seu conceito e espécies, analisando a aplicabilidade da Lei Estadual de nº 6.763/1975 e RPTA-MG. Por fim, busca-se verificar a (in)constitucionalidade das multas mineiras, com análise dos princípios constitucionais e jurisprudência.

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Com o advento do Ato Complementar nº 36, de 1967, a Lei nº 5.172/66, passou a denominar-se Código Tributário Nacional, código este que estabelece as normas gerais em matéria tributária. No ponto de vista formal é considerado uma Lei Ordinária, no entanto, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1967 como Lei Complementar, por força do princípio da recepção.

Nesse sentido esclarece Coêlho (2018, p. 297) que “[...] ao dispor, desde então, sobre matéria que hoje são privativas de lei complementar, tem-se por assente que é uma lei completar *ratione materie*. Significa que suas regras somente podem ser alteradas por outras leis complementares da Constituição”.

Atualmente o Código Tributário Nacional está dividido em dois livros, sendo que o primeiro trata do sistema tributário nacional, que dispõe sobre o conceito de tributo e suas espécies, bem como a competência tributária e suas limitações, sobre regulamentação dos impostos agrupados por áreas de

incidência, assim como as taxas e contribuição de melhoria, por fim trata das distribuições de receita tributárias.

O segundo livro, por sua vez, cuida das normas gerais de Direito Tributário, dispondo sobre a legislação tributária, sua aplicação, vigência, interpretação e integração, tratando, ainda, das obrigações tributárias, do crédito tributário e da administração tributária.

Observa-se que o Código Tributário Nacional, foi instituído na década de 60, sendo considerado um monumento de alta importância na época, todavia, dada a complexidade do sistema tributário brasileiro atual, surge a necessidade de adequação/reforma da norma, de modo a modernizar, simplificar o entendimento dos tributos, assim como tornar mais prático o seu recolhimento.

O DIREITO TRIBUTÁRIO, TÉCNICA E VALOR

O direito tributário, assim como os demais ramos do direito, foi se desenvolvendo ao longo do tempo, com o uso da técnica como forma a organizar sociedade e determinar o comportamento desejado, ou seja, neste caso, a relação entre o Estado e o contribuinte e o uso dos valores, de forma a justificar as normas organizatórias e comportamentais.

Partindo da premissa que, “o Direito é a mais eficaz técnica de organização social e de planificação de comportamentos humanos” (COELHO 2018, p.3). Segundo os ensinamentos de Aliomar Baleeiro (2018) que teve sua obra atualizada pela jurista Misabel Dezi, só as pessoas jurídicas de Direito Público dispõem de poder político para tornar efetiva a obrigação de pagar imposto, independentemente de qualquer contraprestação por parte de quem suporta esse dever.

Contudo, de forma a limitar este poder, foram instituídos progressivamente no sistema jurídico princípios como: capacidade contributiva, como fundamento para tributação; igualdade de todos perante a lei; legalidade no sentido de que a lei é o único veículo para instaurar a tributação, a proibição do confisco por meio da tributação; a absoluta irretroatividade das leis fiscais e assim por diante.

A DISTINÇÃO ENTRE NORMAS, LEIS E PROPOSIÇÕES JURÍDICAS

Ao estudar o Direito Positivo, percebe-se através das inúmeras formulações verbais que expressam o Direito a projeção de normas, que faculta, obriga e proíbe ações e omissões, bem como aplica sanções em caso de descumprimento de seus preceitos.

Pode-se dizer que, de um lado, temos o Direito Positivo com seus entes legais, leis e costumes, e de outro, temos a Ciência do Direito, cujo objetivo é justamente o direito positivo e seus entes, com a função de descrever o seu objeto. Contudo a proposição jurídica descreve a norma, tendo caráter descritivo, mas, porém, a norma não se confunde com a sua descrição, visto que é prescritiva (COELHO, 2018).

Frisa-se Sacha Calmon (2018, p. 23) que,

a *norma* produtos do universo legislado não se confunde com seus veículos, os entes positivos (leis, Decreto-Lei etc.). Tampouco se confunde com as *proposições jurídicas* que a Ciência do Direito produz ao descrever a norma, sob a forma, quase sempre, de *juízos hipotéticos*. A norma, ainda que condicional, é sempre prescritiva (porque o Direito é, basicamente, prático, finalístico, teleológico). As leis são *enunciadas literais* buscando um *fim*. As proposições normativas são *descrições das normas jurídicas*, que defluem do universo legislativo, produzidas por um *sujeito* (jurista ou juiz).

Portanto essa diferenciação, faz-se necessária para melhor compreensão “deve ser” das normas, bem como a interpretação do “ser” trazido pelas proposições jurídicas.

O TRIBUTO E O SEU PAPEL SOCIAL

O Código Tributário Nacional estabelece em seu art. 3º que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 2017, p. 717).

A Constituição de 1988 utiliza a palavra tributos no sentido genérico, para abranger três contribuições: a) impostos; b) taxas, de polícia e de serviços públicos; c) contribuições de melhoria pela realização de obras públicas benéficas.

Não obstante, apesar das divergências, o entendimento majoritário que vem sendo adotado pela doutrina e jurisprudência atual é o da Teoria Pentapartida, na qual seriam adotadas cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições, empréstimo compulsórios e das contribuições especiais em geral.

Outrossim, o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é prodigo (COÊLHO, 2018).

Desta forma, as arrecadações dos tributos são essenciais para o equilíbrio econômico, assim como para cumprir o diploma Constitucional, essencialmente o seu art. 3º no que diz respeito a construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, bem como promover o bem de todos.

OS SUJEITOS E A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

A relação tributária surge da necessidade do pagamento dos tributos e o seu recebimento, portanto, os sujeitos dessa relação serão o Estado ou pessoa jurídica de direito público interno (sujeito ativo) e as pessoas físicas ou jurídicas (sujeito passivo).

Nesta toada, esclarece Baleeiro (2018, p.1583) que “em princípio, sujeito ativo será apenas a pessoa titular da competência tributária”, no entanto, “é consectário da competência poder cobrar, arrecadar e exigir o cumprimento da obrigação, isto é, exercer a capacidade tributária ativa.”

No entanto, vale ressaltar que, a capacidade tributária pode ser delegada (para pessoa de Direito Público ou Privado), sendo, no entanto, a competência tributária intransferível, nos termos do art. 7º do CTN.

Em se tratando do sujeito passivo, este por sua vez está “obrigado a satisfazer a prestação pecuniária, o chamado crédito tributário, correspondente ao tributo devido.” (COELHO, 2018,

p. 507). Há, porém, uma distinção entre os sujeitos passivos da obrigação principal, o contribuinte propriamente dito, o causador do fato gerador da obrigação e o responsável, sendo este sem ser contribuinte, tem obrigação de pagar, por efeito de disposição em lei (BALEIRO, 2015).

Assim nasce, o objeto do Direito Tributário, qual seja, reger e restringir o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

CONCEITO

A obrigação tributária tem disposições expressa no art. 113 do CTN.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

§ 3.º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(BRASIL, 2017, p.727)

Porém “o código adota a terminologia clássica e fala em obrigação, adjetivando-a de *tributário*, para dividi-la em principal e acessória.” (COELHO, 2018, p. 493).

Todavia, a obrigação tributária não possui conceito próprio, sendo sua definição elaborada por outros ramos do Direito, principalmente do privado, portanto é definida como o vínculo jurídico que nos obriga a prestar algo a outrem (BALEEIRO, 2018).

Ao fazer a definição da obrigação tributária Souto Maior conclui (citado por Baleeiro, 2015, p.1090) que,

Obrigação tributária é, nesse sentido, um dever jurídico tipificado pelo art. 113 do CTN - Código Tributário Nacional. Quer dizer: esse dever jurídico tributário é ora pecuniário, porque tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade tributária (obrigação tributária principal - § 1.º); ora consistente em prestações positivas ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (obrigações acessórias - §§ 2.º e 3.º).

Em se tratando das obrigações principais e acessórias, vale ressaltar, que a “obrigação de pagar tributos é heterônoma. Existirá toda vez que que ocorrer no mundo fático o evento jurígeno adrede previsto em lei.” Todavia “[...] as chamadas obrigações acessórias, a sua vez não passam de condutas positivas ou negativas que os contribuintes devem observar por expressas e imperativas determinações da lei.” (COELHO, 2018, p. 494). No entanto, elucida Baleeiro (2015, p. 1091) que,

Pode inexistir a obrigação principal (em razão de imunidade, não incidência ou isenção) e persistirem as obrigações acessórias; pode estar extinta a obrigação principal pelo pagamento e ainda assim ser exigível a obrigação acessória, cujo descumprimento acarretará a imposição de multa isolada. As obrigações acessórias têm vida própria, nascendo de hipótese específica e seguindo regime independente.

Depreende-se, portanto, que a obrigação tributária é o vínculo jurídico pelo qual o Estado exige do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação, a qual, em razão da sua natureza poderá ser positiva ou negativa.

OBJETIVO

A obrigação tributária surge da ocorrência ou não de um pressuposto, ou seja, da ocorrência do fato gerador previsto nas hipóteses de incidência tributária. Nesse sentido o § 1º do art. 113 do CTN estabelece que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e extingue-se com o crédito dela decorrente, já o §2º do mesmo artigo alude que a obrigação acessória decorre de legislação tributária.

O art. 115 do CTN, por sua vez, refere-se ao fato gerador das obrigações acessórias, de modo a demonstrar que elas são deveres, no

entanto, Sacha Calmon Coelho (2018) aduz que tal artigo não possui densidade, ditando que as obrigações acessórias não possuem fato gerador por decorrerem de prescrições legislativas imperativas.

Assim, observa-se que o objetivo das obrigações principais seria um dar dinheiro ao Estado, ou prestação patrimonial avaliável, enquanto o objetivo das obrigações acessórias seria um fazer ou não fazer alguma coisa, despida de estabilidade patrimonial.

AS ESPÉCIES DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Com a adoção da Teoria Pentapartida das espécies tributárias, a obrigação tributária será de impostos, taxas, contribuições, empréstimo compulsórios ou de contribuições especiais, “[...] de conformidade com o fato que estiver descrito na hipótese de incidência da norma de tributação.” (COELHO, 2018, p. 501).

Conforme visto anteriormente, as obrigações acessórias obrigam alguém a praticar ou abster-se de certos atos diversos do pagamento do tributo ou de pena pecuniária. Baleeiro (2018), nos apresenta os seguintes exemplos: informar o Fisco sobre terceiros, remeter certos documentos, não transportar mercadoria desacompanhada de guia, prestar-se à inspeção de livros mercantis e arquivos, balanço ou verificação do stock etc.

Nesta toada, Baleeiro (2018, p. 1562) faz a seguinte reflexão,

O CTN estatui que fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação, que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção do ato...”.

Contudo acreditamos, da definição desse fato gerador há de constar expressa e especificamente quais as práticas e abstenções impostas ao sujeito passivo delas. Isso não poderá ficar ao arbítrio da autoridade fiscal (CF, art. 153, § 2.º).

Não quer dizer, no entanto, que há um rompimento do princípio da legalidade, mas sim a abertura para discricionariedade, dentro dos limites da lei, de forma a viabilizar a sua fiel execução.

AS MULTAS: CONCEITO E ESPÉCIES

É importante apontar que no âmbito do direito tributário, via de regra, as penalidades se dão de forma pecuniária (multas), não podendo ser convertidas por penas privativas de liberdade, nem por pena de confisco.

O Código Tributário Nacional dispõe que os tributos não caracterizam sanções, distinguindo-se, portanto, das multas, que decorrem do ilícito, ou seja, do descumprimento de algum dever tributário, seja de dar, fazer ou não fazer, acarretando a aplicação de uma sanção.

Na concepção de Sabbag (2018, p.67), “multa é a reação do direito

ao comportamento devido que não tenha sido realizado, mostrando-se como uma penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, em nítido caráter punitivo ou de sanção.”

As penalidades serão aplicadas de acordo com a obrigação tributária descumprida, seja principal ou acessória. Nesse sentido Sacha Calmon (2018, p.559) entende que,

o descumprimento da obrigação principal impõe, além do pagamento do tributo não pago e do pagamento dos juros e da correção monetária, a inflição de uma *multa*, comumente chamada moratória ou de revalidação, e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão somente imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de “isolada”.

Há, no entanto, divergência doutrinária no que diz respeito à multa moratória, no sentido de ser punitiva ou ressarcitória.

Assim, no direito privado existem multas compensatória ou indenizatórias e punitivas. Ao diferenciá-las Sacha Calmon (2018) elucida que a multa punitiva não substitui o dever contratual apenas sanciona seu descumprimento, diferentemente da multa compensatória, que substitui a obrigação principal pactuada de forma a compensar o seu não cumprimento. Conclui-se, portanto, que a natureza da multa moratória no Direito Tributário é estritamente punitiva, pelo fato de não substituir a obrigação principal, ou seja, pagar tributo.

Conforme a seguinte passagem do voto do Ministro Luís Roberto Barroso, no AI nº 727.872/RS, a Primeira Turma do STF dividiu as multas tributárias em três espécies:

No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.

Assim o conhecimento das espécies de multas fiscais é de grande valia no que diz respeito ao cálculo que ensejara a multa, de forma a prevenir

o contribuinte de uma possível multa confiscatória.

APLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EXISTENTE NOS ARTIGOS 53 E SEQUINTE DA LEI 6.763/75 DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O regulamento do processo e procedimentos tributários administrativos em Minas Gerais se dá pelo Decreto nº 44.747/08 (RPTA), que prevê a formalização de crédito tributário de forma administrativa, assim como os pedidos de reconhecimento de isenção concedida em caráter individual, o pedido de restituição de indébito tributário, a formulação de consulta sobre aplicação da legislação tributária, bem como o pedido de regime especial de caráter individual. No entanto, a consolidação da legislação tributária do Estado de Minas Gerais, é disciplinado na Lei 6.763/75. Em se tratando do capítulo XIV deste diploma, estão previstas as penalidades aplicadas ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação (ICMS).

Desse modo o art. 53 da lei 6.763/75 estabelece de que forma se dará o cálculo das multas:

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;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte. IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

(...) (BRASIL, 2020, p.43).

Considerando que a multa isolada decorre do descumprimento da obrigação acessória, o art. 55 e incisos da lei 6.763/75 diz que aplicará os critérios dos incisos II a IV do art. 53 desta mesma lei, para as multas que por exemplo se caracterizar pela falta de registro de documento fiscal na escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto; por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacoberta de documento fiscal, por emitir documento fiscal que não corresponda efetivamente a uma saída de mercadoria, a uma transmissão de propriedade desta ou ainda a uma entrada de mercadoria no estabelecimento, entre outras.

No que tange a multa de revalidação, a qual diz respeito ao inadimplemento da obrigação principal, sua aplicação tem previsão no art. 56 e incisos do mesmo diploma, que fixa valores para o critério previsto no inciso III do art. 53. Vejamos:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso; II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

III - a partir da inscrição em dívida ativa, a multa de mora será de 25% (vinte e cinco por cento) do valor do imposto não recolhido, na hipótese de crédito tributário declarado pelo sujeito passivo em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto. (...) (BRASIL, 2020, p.50).

Sobretudo, vale ressaltar que as multas serão cumulativas quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal, conforme se depreende-se do art. 53, §1º, da Lei 6.763/75.

Certo é que, para aplicação das devidas multas, deveram observar os princípios limitadores do Direito Tributário, de forma a garantir a fiel aplicação da norma, bem como resguardar o contribuinte, visto que é a parte vulnerável.

(IN)CONSTITUCIONALIDADE DAS MULTAS MINEIRAS

O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

O artigo 150, IV da Carta Magna veda a utilização de tributo com efeito confiscatório, ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte.

Segundo o constitucionalista Silva (2005, p.715) a não confiscatoriedade, “significa que o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou renda do contribuinte.”

Para Carrazza (2017, p.120), “Confiscatório é o imposto que por

assim dizer 'esgota' a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, que passa a largo de suas capacidades contributivas, impondo-lhes ônus que vão além do que se entende por razoável."

Elucida Baleeiro (2005, p.573) no entanto, que,

o princípio do não confisco é originado do direito de propriedade privada e do princípio da capacidade contributiva, para ele a proibição de tributos confiscatórios quer proteger o contribuinte de ações do ente tributante capazes de absorver todos os valores da propriedade, aniquilando a empresa e tirando desta qualquer possibilidade de exercício de sua atividade de forma lícita e moral.

A propriedade privada para Silva (2005), configura-se sob dois aspectos, como direito civil subjetivo e como direito público subjetivo, aspectos que ficam superados com a concepção da função social, que é elemento da estrutura e do regime jurídico da propriedade, sendo considerado o princípio ordenador da propriedade privada.

Quanto ao critério para a determinação dos efeitos confiscatórios dos tributos, a doutrina reconhece certa dificuldade, já dizia Baleeiro (1997, p.575) "a questão mais difícil a respeito do tema abortado surge quando não se invoca o princípio da vedação de confisco nos casos extremos e representativos, mas naqueles relativos, que são numerosos."

Assim, no exame dos efeitos confiscatórios, deve ser feita abstração de multas e juros devidos. Pois "as sanções, de modo geral, desde a execução judicial até às multas, especialmente em casos de cumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito." (BALLEIRO, 1997, p.579).

Visto que:

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 Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais (UFEMG). Os percentuais facilmente chegam a 100%, sendo comuns casos que surdem nos 300%. (COELHO 2018, p.552).

Entende-se, portanto, que o princípio do não confisco exige do legislador conduta marcada pelo equilíbrio, a fim de observa a capacidade do contribuinte, bem como aplicação razoável e proporcional da tributação, de forma a proporcionar um direito tributário justo.

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva é princípio constitucional, que tem previsão na primeira parte do §1º do art. 145 da CF: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, [...]” (BRASIL, 2017, p.54).

Desse modo, entende-se que este princípio é instrumento para fixação da base de cálculo dos tributos. Neste sentido aduz Silva (2005, p.713) que:

O princípio da capacidade contributiva, segundo o qual o ônus tributário deve ser distribuído na medida da capacidade econômica dos contribuintes, implica: a) uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade para suportar o encargo; b) alíquotas que igualem verdadeiramente esses ônus.

Esclarece, ainda, Carvalho (2017, p.186) que, “a capacidade contributiva do sujeito sempre foi o padrão de referência básica para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo.”

Portanto, a capacidade contributiva que a legislador deverá observar na criação de tributos será a objetiva e não a subjetiva. “É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza.” (CARRAZA. 2017, p.108).

Contudo para Coêlho (citado por Carraza, 2017, p.108), “a capacidade contributiva à qual alude o art. 145 §1, da CF é subjetiva devendo levar em conta, pois, a capacidade econômica real, isto é, sua aptidão concreta e específica [...]”.

Assim, o presente princípio, juntamente com o princípio da igualdade, busca atingir a justiça fiscal, garantindo que os contribuintes possam cumprir com seus deveres econômicos e sociais, de forma a sustentar a ordem econômica do Estado.

O PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE

Assim como os demais princípios apresentados, o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade são usados para definição da base de cálculo dos tributos.

José Afonso em sua obra Curso do Direito Constitucional Positivo elenca os princípios constitucional gerais e explícito de tributação, dentre os quais consagra o princípio da proporcionalidade razoável, que consiste na vedação de tributo com efeito confiscatório, ou seja, “não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte.” (2005, p.715).

O princípio da proporcionalidade é o “meio de exteriorização da

capacidade contributiva, que se mostra pela técnica de incidência de alíquotas fixas, em razão de bases de cálculo variáveis.” (SABBAG, 2018, p. 33).

Contudo, Carrazza (2017, p.106) entende que o princípio da proporcionalidade “atrata com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com a mesma alíquota”. Diferente do princípio da razoabilidade que está ligada ao princípio da capacidade contributiva.

Ao analisar a diferenciação apresentada por Humberto Ávila (2003), do postulado da proporcionalidade e da razoabilidade extrai-se que a o primeiro exige que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolham para a realização de seus fins meios adequados, necessários e proporcionais, exigindo, portanto, a relação de causalidade entre o meio e fim. Já razoabilidade não faz referência a uma relação de causalidade.

Dessume-se, portanto, que o princípio da proporcionalidade não leva em conta a capacidade econômica dos contribuintes, sendo, portanto, utilizado o critério da proporção, de forma que os contribuintes pagam impostos com a mesma alíquota. Já o princípio da razoabilidade pondera-se entre o princípio da capacidade contributiva e o da segurança jurídica.

AS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM RELAÇÃO AS MULTAS

Na atualidade há uma constante divergência quanto ao limite quantitativo do não confisco, bem como qual seria o percentual aplicado nas multas tributárias.

Assim o notável professor Ávila (2005, p.233) leciona que,

Uma sanção estabelecida, e.g., em 60%, é desnecessária, na medida em que um percentual inferior já seria capaz de incentivar o pagamento do tributo no momento correto, bem como é desproporcional em sentido estrito, diante do grande descompasso entre o benefício que se busca (pagamento pontual) e o prejuízo caudado (grave ofensa aos direitos de propriedade e liberdade).

Observava-se, portanto, que a doutrina aponta o percentual de 60%, como desarrazoado. Para a jurisprudência, o percentual a ser aplicado, para não caracterizar o efeito confiscatório seria até 30%, mesmo que haja legislação que a respalde percentual maior. Vejamos:

APELAÇÃO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS DE ENERGIA ELÉTRICA. FATURAS CANCELADAS E REEMITIDAS. COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO. INOBSERVÂNCIA AO PROCEDIMENTO LEGAL. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE 100%. EFEITO CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO. PROVIMENTO

PARCIAL.

Ainda que erros na emissão de notas fiscais emitidas para o consumidor possam ter gerado o cancelamento das mesmas e sua respectiva reemissão, ensejando crédito de ICMS a ser compensado, os procedimentos operacionais e contábeis adotados pela concessionária não observaram as regras estabelecidas na legislação pertinente, conferindo insegurança aos lançamentos e, via de consequência, mostra-se justificada a lavratura do auto de infração pelo fisco. **A multa com valor superior a 30% do valor da operação tributária caracteriza confisco e deve ser adequada a este limite, já que a sua fixação acima disso, embora encontre lastro legal, esbarra no bom senso e colide com a razoabilidade, pois acaba por caracterizar-se como uma expropriação patrimonial indevida por parte do Poder Público.** (Apelação, Processo nº 0011940-24.2010.822.0001, Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, 2ª Câmara Especial, Relator(a) do Acórdão: Des. Roosevelt Queiroz Costa, Data de julgamento: 06/06/2018) (grifo nosso)

Contudo, o posicionamento atual da Corte Maior é que estará configurado o efeito confiscatório das multas aplicadas acima do montante de 100%:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PAÇAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE. 1. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. 2. **A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes.** 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC/1973. (ARE 938538 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 30/09/2016, PROCESSO

Foi reafirmada a jurisprudência desta Corte nesse sentido, conforme se depreende do trecho do voto do ministro Luís Roberto Barroso, relator do RE 905.685/GO, que consignou o seguinte:

No que tange ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, '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' (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão).

Quanto à ilegalidade da cumulação da multa isolada e da multa de revalidação, os tribunais têm o entendimento que é possível a aplicação simultânea das referidas multas, por decorrerem de infrações de natureza distintas, contudo, não devem ultrapassar o patamar aplicado às multas punitivas fixado pelo STF. Vejamos:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NA SAÍDA DE PRODUTOS INTEGRANTES DA CESTA BÁSICA - NATUREZA JURÍDICA DE ISENÇÃO PARCIAL - EXCEÇÃO À NÃO-CUMULATIVIDADE - CONVÊNIO ICMS Nº 128/94 - NORMA AUTORIZATIVA - MULTA ISOLADA E DE REVALIDAÇÃO - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INEXISTÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO - CORREÇÃO

MONETÁRIA. 1. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para embasar a decisão. Precedente do STJ. 2. A redução da alíquota de ICMS equivale à isenção parcial do tributo, caracterizando exceção ao princípio da não-cumulatividade e não gerando crédito para compensação. Precedente do STF. 3. É lícita a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos, proporcional à parcela correspondente à redução da base de cálculo do imposto incidente na operação de saída do produto industrializado. 4. O Convênio ICMS nº 128/94 autoriza os estados federados a estabelecer carga tributária mínima nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica, não possuindo, no entanto, natureza cogente. 5. É lícita a cumulação de multa isolada pela ação fiscal

decorrente do inadimplemento da obrigação tributária com multa de revalidação pelo aproveitamento indevido o ICMS, por decorrerem de infrações diversas. 6. Não é confiscatória a multa moratória fixada em até 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedente do STF. (TJ- MG - AC: 10000190874859001 MG, Relator: Carlos Henrique Perpétuo Braga, Data de Julgamento: 05/09/2019, Data de Publicação: 10/09/2019)

Constata-se que, apesar de não terem natureza tributária, os princípios limitadores ao poder de tributação também se aplicam às multas, sendo vedado a invasão da liberdade e principalmente do patrimônio pessoal do contribuinte. Assim, revela-se abuso do Estado as multas aplicadas acima do patamar de 100%, considerando a falta de proporcionalidade e razoabilidade, mesmo existindo legislação que as permita.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante a divergência do limite quantitativo que caracteriza o efeito confiscatório, a presente pesquisa teve como objetivo geral verificar se é constitucional a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de revalidação existente nos artigos 53 e seguintes da Lei Estadual nº 6.763/75.

Partindo da convicção de que a aplicação concomitante das multas mencionadas afronta o princípio do não confisco, bem como a capacidade contributiva do contribuinte, utilizou-se da narrativa de renomados juristas e doutrinadores, de modo a aprofundar os argumentos e uma possível confirmação do ponto de vista.

Tal objetivo foi alcançado após o levantamento doutrinário e jurisprudencial, que possibilitou o estudo das obrigações acessórias do contribuinte, bem como o conhecimento das multas fiscais aplicadas pelo Estado de Minas Gerais, refletindo, assim, sobre a constitucionalidade da aplicação das multas.

No que tange ao resultado, ficou evidenciado que apesar da legalidade prevista no art. 53, §1º, da Lei 6.763/75 em relação a aplicação simultâneas da multa de revalidação e isolada, estas só serão proporcionais se fixadas até o patamar correspondente a 100%, sendo considerado confiscatório a aplicação em patamar superior ao mencionado, e conseqüentemente inconstitucional.

Vislumbrado o presente resultado, confirmam-se em parte a hipóteses de que a aplicação concomitante das multas pode ser inconstitucional, visto que podem chegar facilmente no percentual de 300%, ultrapassando o patamar aceitável.

Finalmente, observou-se que se faz necessário a verificação em cada caso concreto do atendimento dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, da capacidade contributiva assim, como o do não confisco de modo mais consistente e juridicamente organizado pelo judiciário, assim podendo resultar na evolução da jurisprudência, de modo a influenciar em

outros casos idênticos ou similares, orientando assim os agentes fiscalizadores da ilegalidade da aplicação irrestrita da norma pelo descumprimento das obrigações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitação constitucional ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 outubro de 1988. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Agravo de Instrumento nº 727872**. Agravante: Monicar Chapeação e Pintura de Veículos LTDA. Agravado: União. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Rio Grande do Sul, 29 de setembro de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=306826206&tipoApp=.pdf.%3C>>. Acesso em: 04 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário nº 93853**. Recorrente: Anadarko Exploração e Produção de Petróleo e Gás Natural Ltda. Recorrido: Município de Marataízes. Rel. Min. Roberto Barroso. Espírito Santo, 30 de setembro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899226>>. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Recurso Extraordinário nº 905685**. Recorrente: Estado de Goiás. Recorrido: Comercial de Produtos Alimentícios Rv LTDA. Rel. Min. Roberto Barroso. Goiás, 26 de outubro de 2018. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/768166713/segundoagregnorecursoextraordinario-com-agravo-agr-segundo-are-905685-go-goias-0175839-3320118090000/inteiro-teor-768166723?ref=serp>>. Acesso em: 15 abr. 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95 de 15 de dezembro de 2016. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso direito tributário**. 16 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008**. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2008/d44747_2008.html#:~:text=Estabelece%20o%20Regulamento%20do%20Processo,Procedimentos%20Tribut%C3%A1rios%20Administrativos%20\(RPTA\).&text=Art.,Secretaria%20de%20Estado%20de%20Fazenda.](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2008/d44747_2008.html#:~:text=Estabelece%20o%20Regulamento%20do%20Processo,Procedimentos%20Tribut%C3%A1rios%20Administrativos%20(RPTA).&text=Art.,Secretaria%20de%20Estado%20de%20Fazenda.)> Acesso em: 13 abr. 2020.

MINAS GERAIS. **Lei Estadual nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=139812>> Acesso em: 17 mar. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. **Ap. Civil 10000190874859001**, da 19ª Câmara Cível. Apelante: Companhia Brasileira De Distribuição. Apelado: Estado De Minas Gerais. Rel. Carlos Henrique Perpétuo Braga, Belo Horizonte, 05 de setembro de 2019. Disponível em: < <https://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/755498044/apelacaocivelac10000190874859001-mg/inteiro-teor-755498086?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 14 jun. 2020.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. ver. e atual. até Emenda Constitucional nº 48 de 10 de agosto de 2005. São Paulo, Malheiros, 2005.

RONDÔNIA. Tribunal de Justiça. **Ap. Civil 0011940-24.2010.822.0001**, da 2ª Câmara Especial do Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia. Apelante: Centrais Elétricas de Rondônia S/A CERON. Apelado: Estado de Rondônia. Rel. Des. Roosevelt Queiroz Costa. Porto Velho, 06 de junho de 2018. Disponível em: <<https://webapp.tjro.jus.br/juris/consulta/detalhesJuris.jsf?cid=8>>. Acesso em: 03 mai. 2020.