

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

Carolina Sena Vieira

**LIMITES CONSTITUCIONAIS NA ELEIÇÃO DA BASE DE
CÁLCULO DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE
DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS**

Dissertação submetida ao
Programa de Pós-Graduação em
Direito da Universidade Federal de
Santa Catarina para a obtenção do
Grau de Mestre em Direito.
Orientador: Prof. Dr. Ubaldo César
Balthazar

Florianópolis
2012

Catálogo na fonte pela Biblioteca Universitária
da
Universidade Federal de Santa Catarina

V6581 Vieira, Carolina Sena
Limites constitucionais tributários na eleição da base de
cálculo da multa por descumprimento de deveres instrumentais
[dissertação] / Carolina Sena Vieira ; orientador, Ubaldo
César Balthazar. - Florianópolis, SC, 2012.
198 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa
Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-
Graduação em Direito.

Inclui referências

1. Direito. 2. Direito tributário. 3. Sanções - (Direito).
4. Multas. I. Balthazar, Ubaldo César. II. Universidade
Federal de Santa Catarina. Centro de Ciências Jurídicas.
III. Título.

CDU 34



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
Campus Universitário – Trindade Caixa Postal 476
CEP: 88040-900 - Florianópolis - SC - Brasil
Fone: (48) 3721-9287 | Fax: (48) 3721-9733
<http://www.ppgd.ufsc.br/> E-mail: seccpgd@ccj.ufsc.br


Limites constitucionais na eleição da base de cálculo da multa por descumprimento de deveres instrumentais tributários

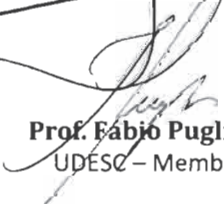
Carolina Sena Vieira

Esta dissertação foi julgada e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pelos demais membros da Banca Examinadora, composta pelos seguintes membros:


Prof. Dr. Ubaldó César Balthazar
UFSC – Orientador


Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos
UFSC – Membro


Prof. Dr. Raulino Jacó Bruning
UNISUL – Membro


Prof. Fábio Pugliese
UFSC – Membro

Prof. Humberto Pereira Vecchio
UFSC – Suplente

Florianópolis, 9 de fevereiro de 2012.

Prof. Dr. Luiz Otávio Pimentel
Coordenador do PPGD

Dedico esta dissertação a todos os meus alunos que, por sua sede de conhecimento, fazem com que eu busque diariamente o aprimoramento do estudo do Direito Tributário.

AGRADECIMENTOS

E é chegada a hora de agradecer.

Agradecer à minha mãe, Solange, por ter lutado para que eu tivesse uma educação de qualidade. Tenho certeza de que se não fossem seus esforços, hoje eu não estaria concluindo esta dissertação.

Ao Caio, meu amor, por todo o suporte nestes quase doze anos de convivência, em especial nestes dois últimos anos. Sou grata por aceitar minha ausência em diversas oportunidades e por ter abdicado de vários momentos de lazer em função das minhas escolhas.

Às minhas irmãs, Alexandra e Fabíola, por serem tão inteligentes que me obrigaram a estudar mais...

Aos colegas de escritório, em especial aos amigos Danilo Bittencourt Coelho, Frantiesca Solane Schutz e Gustavo Amorim, que sempre acreditaram mais em mim do que eu mesma.

Ao pessoal do CESUSC, com uma menção honrosa às amigas Danielle, Débora, Denise, Dóris, Flávia e Isabela, que me ajudaram a passar por este período de uma forma infinitamente mais leve.

Agradeço igualmente à minha tia Marla (que continua a ser “exemplo a ser seguido”) e à amiga Camila Reginatto Richetti, por também compreenderem a minha ausência.

Aos meus amigos da turma do Mestrado 2010, em especial às queridas Isabela e Adriana, mulheres preciosas que conheci e ao Cauê e ao Vicente, amizades fortalecidas pelo vínculo acadêmico.

Ao meu orientador, Ubaldo César Balthazar, pela generosidade em aceitar me orientar, pela troca de experiências e pela paciência com a qual aceitou as minhas rotinas extra-acadêmicas.

“Uma coisa, porém, é certa: não é
dado aos deveres instrumentais
tributários atropelar direitos
subjctivos dos contribuintes.”
(Roque Antonio Carrazza, 2011)

RESUMO

A legislação tributária pode impor ao sujeito passivo tanto a obrigação de efetuar o pagamento de tributo quanto outros deveres de cooperar com a administração e fiscalização tributária, chamados de deveres instrumentais ou deveres formais. Como qualquer comando normativo, a determinação de cumprimento dos deveres instrumentais pode ser infringida, o que dá azo à imposição de sanções por esta violação. Estas sanções são, usualmente, a retenção e apreensão de mercadorias ou bens, o perdimento de bens, a interdição de estabelecimento, a negativa de autorização para impressão de documentos fiscais, penas privativas de liberdade e as multas. Ao elaborar a lei que prevê estas últimas, o legislador adota três grandezas para quantificá-las: valores fixos (expressos em moeda corrente ou em unidades monetárias), valor do imposto devido ou valor da operação realizada pelo sujeito passivo. Todavia, há limitações constitucionais que são comumente apontadas como delimitantes da estipulação do valor da multa: o princípio da vedação de instituição de tributo com efeito de confisco, o princípio da capacidade contributiva, a proporcionalidade (e seus desdobramentos proporcionalidade em sentido estrito, necessidade e adequação) e a razoabilidade. Destas, apenas a proporcionalidade e a previsão genérica de confisco podem servir de limitação ao legislador na escolha da base de cálculo. E com amparo nestas limitações, as multas cuja base de cálculo é o valor do tributo ou o valor da operação podem até ser consideradas adequadas (na medida em que atingem seus fins) mas não obedecem à necessidade, já que não observam a necessária correlação que deve haver entre o ilícito e a sanção. Deste modo, deve optar o legislador pela multa em valores fixos.

Palavras-chave: Direito tributário. Norma. Obrigação tributária acessória. Ofensa. Sanção. Multa. Limite constitucional. Base de cálculo.

ABSTRACT

Tax laws may impose to the taxable person both the obligation to pay taxes as other duties to cooperate with the tax administration and tax supervision, called instrumental duties or formal duties. As any legal command, the determination of accomplishment with the instrumental duties can be infringed, which enables the imposition of sanctions for this violation.. These sanctions are, usually, retention and seizure of goods or assets, confiscation of the goods, the disqualification from the pursuit of commercial activities, the denial of authorization for fiscal document printing, deprivation of liberty and fines (penuniary penalties). When the legislator elaborates the law that provides the isolated fines, adopts three measures to quantify them: fixed values (expressed in local currency or in monetary units), the amount of tax due or the value of the operation. However, there are constitutional limitations that are commonly identified as delimiters of the choice of the amount of the fine: the principle that forbids tax institution with the effect of confiscation, the principle of ability to pay, the proportionality (and its unfoldings proportionality in strict sense, necessity and adequacy) and the reasonableness. Of these, only the proportionality and the generic prediction of confiscation may apply as a limit to the legislator's choice of the basis of calculation. Supported in these limitations, the fines whose basis of calculation is the amount of tax or operation value may even be deemed appropriate (they reach their ends) but do not observe the necessity, as they do not observe the required correlation between the violation and the sanction. In this way, the legislator must choose fines based in fixed values.

Keywords: Tax law. Legal standard. Ancillary tax obligations. Violation. Sanction. Fine. Constitutional limitations. Basis of calculation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	19
2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA OU DEVERES INSTRUMENTAIS	23
2.1 TEORIA DA NORMA JURÍDICA	23
2.1.1. Noção e estrutura da norma jurídica	23
2.1.2. Norma jurídica segundo Hans Kelsen	27
2.1.3. Norma jurídica segundo Carlos Cossio	29
2.1.4. A Regra-matriz de incidência segundo Paulo de Barros Carvalho	31
2.1.4.1. Critérios do Antecedente da Norma	35
2.1.4.2. Critérios do Conseqüente da Norma	40
2.2. RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS: OBRIGAÇÕES, DEVERES E SANÇÕES	47
2.2.1. Obrigação tributária principal pagamento de tributo	47
2.2.2. Obrigação tributária acessória: deveres instrumentais ou formais	51
2.2.3. Obrigação tributária de natureza sancionatória: relação jurídica sancionatória	53
2.3 AS ESTRUTURAS LÓGICAS QUE REPRESENTAM A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PAGAMENTO DE MULTA E OS DEVERES INSTRUMENTAIS	56
2.3.1. Os deveres instrumentais como norma jurídica primária dispositiva; a multa como norma jurídica primária sancionadora:	56
2.3.2. Regra-matriz de incidência dos deveres instrumentais	60
2.3.3. Regra-matriz de incidência da multa por descumprimento dos deveres instrumentais	63
3. DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS E SUAS POSSÍVEIS SANÇÕES	67
3.1. SANÇÃO	67
3.2. ESPÉCIES DE SANÇÃO	71
3.2.1. Sanções civis	75
3.2.2. Sanções administrativas	78
3.2.3. Sanções penais	81
3.2.4. Sanções tributárias?	83
3.3. INFRAÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS E	90

AS SANÇÕES APLICÁVEIS	
3.3.1. O descumprimento de um dever instrumental como infração tributária	91
3.3.2. Algumas sanções imputáveis pelo descumprimento de deveres instrumentais	94
3.3.2.1. Retenção e apreensão de mercadorias ou bens	101
3.3.2.2. Perdimento de bens	105
3.3.2.3. Interdição de estabelecimento	108
3.3.2.4. Proibições diversas	111
3.3.2.5. Penas privativas de liberdade	116
3.3.2.6. Multas	118
4. HÁ LIMITAÇÕES AO LEGISLADOR NA ESCOLHA DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA POR INFRAÇÃO AOS DEVERES INSTRUMENTAIS?	127
4.1. AS GRANDEZAS ADOTADAS COMO BASE DE CÁLCULO NA DETERMINAÇÃO DAS MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE DEVERES INSTRUMENTAIS	127
4.1.1. Valores fixos	128
4.1.2. Montante do tributo	129
4.1.3. Valor da operação	131
4.2. VERIFICAÇÃO DAS EVENTUAIS LIMITAÇÕES NA ELEIÇÃO, PELO LEGISLADOR, DA GRANDEZA ADOTADA COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL	134
4.2.1. Vedação de instituição de tributo com efeito de confisco	136
4.2.2. Capacidade contributiva	142
4.2.3. Proporcionalidade	145
4.2.3.1. A proporcionalidade como princípio	145
4.2.3.2. A proporcionalidade como uma “máxima”	147
4.2.3.3. A proporcionalidade como postulado normativo aplicativo	151
4.2.3.4. O papel de destaque da proporcionalidade como limitadora da escolha da base de cálculo da sanção pelo descumprimento de dever instrumental	153
4.2.4. Razoabilidade	156
4.3. CONTROLE JUDICIAL DA BASE DE CÁLCULO	159
4.4. A PROPOSTA APRESENTADA	165
4.4.1. A possibilidade de utilização de valores fixos	167
4.4.2. A impossibilidade de utilização do valor do tributo	170

4.4.3. A impossibilidade de utilização do valor da operação	176
CONCLUSÕES	181
REFERÊNCIAS	185

1. INTRODUÇÃO

Esta dissertação possui como tema a base de cálculo das multas tributárias por descumprimento de deveres instrumentais, mais precisamente os limites que podem ser impostos à liberdade de conformação do legislador no momento da eleição da base de cálculo da multa.

Como objetivo geral, busca verificar se pode o legislador tributário escolher ao seu livre talante a grandeza a ser utilizada como base de cálculo para a determinação do montante a ser pago a título de multa tributária aplicada como sanção ao descumprimento de um dever instrumental ou se há limites constitucionais para o exercício desta escolha.

Como objetivos específicos, a pesquisa visa a (i) apresentar a teoria da norma tributária, a estrutura lógica da norma tributária e seus critérios e diferenciar obrigação tributária principal (pagamento de tributo ou multa) e obrigação acessória (deveres instrumentais); (ii) analisar o conceito de sanção e verificar as sanções passíveis de serem impostas ao sujeito passivo que não cumpre os deveres instrumentais impostos pela legislação tributária e (iii) conceituar os limites constitucionais que usualmente são invocados para justificar a redução das multas e verificar se efetivamente podem servir como limitadores à grandeza a ser escolhida pelo legislador como base de cálculo da multa por descumprimento dos deveres instrumentais.

No primeiro capítulo, será analisada a teoria da norma jurídica, para que seja verificado tanto os sentidos nos quais a expressão “norma jurídica” pode ser utilizada quanto o exato sentido em que será utilizada no decorrer do trabalho. Para tanto, serão utilizadas as lições de Hans Kelsen, autor da teoria pura do Direito, que dividiu a estrutura da norma em “norma primária” e “norma secundária”.

Também será apresentada a teoria de Carlos Cossio, idealizador da teoria egológica do Direito, para quem a norma jurídica também é bipartida, mas em endonorma e perinorma, da seguinte forma: dado A, deve ser B (endonorma, comportamento conforme o mandamento legal) ou não-B, deve ser C (perinorma, violação e estipulação de sanção).

A noção de norma jurídica como norma jurídica em sentido estrito, a regra-matriz de incidência tributária, será estudada a partir das lições de Paulo de Barros Carvalho, para quem a norma jurídica é

estrutura bipartida dotada de uma hipótese (que descreve o fato a ser realizado) e uma conseqüência (prescritor, que identifica a relação jurídica que se forma). A hipótese é formada por três critérios: (a) critério material, considerado o núcleo da hipótese, no qual se identifica o verbo que exterioriza a ação do sujeito passivo; (b) critério espacial que informa o local em que se considera realizada a conduta do sujeito de direito descrita no antecedente da norma jurídica e (c) critério temporal, momento em que o sistema jurídico considera ocorrido o fato descrito na hipótese. A conseqüência é formada por dois critérios: (d) critério pessoal, com os dois sujeitos da relação jurídica: sujeito ativo e sujeito passivo e (e) critério quantitativo, dotado de base de cálculo e alíquota, que auxiliarão na quantificação do montante do tributo a ser pago.

Por fim, será analisada a posição de Eurico Marcos Diniz de Santi, que adequou a teoria da norma jurídica ao campo das penalidades pecuniárias, dividindo a norma primária em dispositiva e sancionadora (sanção sem a participação do Estado-juiz) e norma secundária (possibilidade de execução, sanção com a participação do Estado-juiz). As multas por descumprimento dos deveres instrumentais são, portanto, normas primárias sancionadoras.

Já no segundo capítulo, será trabalhada a definição de sanção, iniciando-se pela diferenciação entre sanção, coerção e coação.

Neste capítulo serão também analisadas e criticadas as diversas classificações adotadas pela doutrina acerca das espécies de sanção existentes, pois os critérios de definição são diversos. Há autores que defendem que a espécie de sanção decorre do ramo autônomo do Direito no qual é extraída; outros, que depende da autoridade competente para aplicá-la. Serão adicionados exemplos práticos, colhidos da legislação, para dar maior riqueza à teoria. Analisadas e criticadas as diversas classificações adotadas pela doutrina acerca da natureza jurídica desta sanção pelo descumprimento dos deveres instrumentais, será eleita uma destas classificações para que se identifique se é uma sanção civil, administrativa, penal, tributária ou ainda outra.

Com efeito, as relações jurídicas tributárias nem sempre são dotadas de conteúdo patrimonial: quando a legislação tributária impõe ao sujeito passivo determinados ônus no interesse da fiscalização e arrecadação tributária que se traduzem em um fazer ou em um não-fazer, este ônus não possui conteúdo patrimonial. Todavia, em não cumprindo a determinação, restará caracterizada a infração e uma

sanção poderá ser cominada a este sujeito passivo. Também através de exemplos práticos serão apresentadas as principais sanções utilizadas na atualidade como contrapartida ao ilícito de não-cumprimento dos deveres instrumentais, verificando-se também a sua (in)constitucionalidade: retenção e apreensão de mercadorias ou bens, perdimento de bens, interdição de estabelecimento, proibições diversas, penas privativas de liberdade e multas.

Neste mesmo capítulo será analisada a divisão das multas em moratórias (pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária principal), de ofício (quando a autoridade administrativa efetua o lançamento de ofício em substituição ao lançamento por homologação ou declaração que deveria ter sido efetuado pelo sujeito passivo) e isolada (pelo descumprimento de deveres instrumentais).

Por fim, no terceiro capítulo serão abordadas as três grandezas que os legisladores usualmente adotam como base de cálculo para a quantificação destas multas: valores fixos (em moeda corrente ou em unidades monetárias); valor do imposto eventualmente devido e valor da operação efetuada pelo sujeito passivo. Este assunto será tratado com o auxílio de exemplos práticos, colhidos de legislações municipais, estaduais e federal.

Neste capítulo também será efetuado estudo sobre as limitações constitucionais ao legislador na quantificação destas multas, mais apontadas pela doutrina: o princípio da vedação de instituição de tributo com efeito de confisco, o princípio da capacidade contributiva, a proporcionalidade (com suas subdivisões em proporcionalidade em sentido estrito, necessidade e adequação) e a razoabilidade. Verificar-se-á quais destas limitações efetivamente podem ser aplicadas no momento de liberdade de conformação legislativa. Após, serão colacionados precedentes judiciais que procederam ao cancelamento ou à diminuição de multas por violação a uma ou a mais de uma destas limitações.

Encerrando o capítulo e a pesquisa, será efetuada uma análise das três grandezas usualmente adotadas como base de cálculo para as multas por descumprimento de deveres instrumentais (valores fixos, valor do imposto devido e valor da operação) em paralelo com as limitações constitucionais acima apontadas, para concluir qual ou quais destas grandezas podem corretamente ser utilizadas como base de cálculo.

Na realização deste trabalho monográfico adotar-se-á o método dedutivo de pesquisa, com a técnica da documentação indireta através de pesquisa bibliográfica e documental.