I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2020 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof.
Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-032-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, Um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tribuário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e ´coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marilia

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (https://www.indexlaw.org/), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A AUSÊNCIA DE DOSIMETRIA NA MULTA FISCAL DO ICMS E SEU REFLEXO NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL

THE ABSENCE OF DOSIMETRY IN THE ICMS FISCAL FINE AND ITS REFLECTION ON ECONOMIC AND SOCIAL DEVELOPMENT

Simone Cruz Nobre [1]
Lise Tupiassu
Giuliana dos Santos Pinheiro

Resumo

A complexidade, a excessiva quantidade de obrigações acessórias e a ausência de uma graduação às multas fiscais do ICMS são fatores que impactam não apenas na concorrência, mas na atração de investimentos. O fato é que este poder de tributar e impor multa em função do seu descumprimento não é ilimitado. Esta tem sido a sinalização emanada de nossos tribunais, mas que continua a ser ignorada pelos Estados. É dentro deste viés que o artigo, por meio do método dedutivo, convida o leitor a refletir sobre os impactos da ausência de dosimetria na multa fiscal no desenvolvimento econômico e social.

Palavras-chave: Multa fiscal, Icms, Desenvolvimento, Dosimetria, Estado democrático de direito

Abstract/Resumen/Résumé

The complexity, the excessive amount of ancillary obligations and the absence of a graduation to ICMS tax fines are factors that impact not only on competition, but on the attraction of investments. Occurs that this power to tax and impose a fine due to non-compliance is not unlimited. This has been the signaling emanating from our courts, but which continues to be ignored by States. It is within this bias that the article, through the deductive method, invites the reader to reflect on the impacts of the lack of dosimetry on the fiscal fine on economic and social development.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fiscal fine, Icms, Development, Dosimetry, Democratic state of law

[1] Doutoranda em Direito pela Universidade Federal do Estado Pará. Mestre em Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional pelo Centro Universitário do Estado do Pará. Auditora Fiscal de Receitas Estaduais do Pará.

1 INTRODUÇÃO

O Estado tem uma difícil e árdua função de conciliar escassez de recursos com a promoção dos direitos elencados no texto constitucional.

A missão do Estado, no entanto, não somente árduo encargo de efetivar todos os direitos dispostos no texto constitucional, mas pela intrínseca dificuldade do homem em respeitar o ordenamento jurídico, principalmente, no que se refere às normas tributárias, que não apenas reduzem a sua disposição financeira para viver uma vida boa, como lhe impõem obrigações nem sempre tão simples de cumprir.

Assim, se a tributação é o principal meio que dispõe o Estado para obter os recursos necessários à garantia e satisfação desses direitos, faz-se importante dotar o Estado de competência para instituir as sanções que devem ser aplicadas em caso de descumprimento. É o próprio texto constitucional, fundado no respeito ao princípio da igualdade e da legalidade que legitima esta conduta.

No entanto, se por um lado a competência do Estado não se limita ao poder de instituir, normatizar, arrecadar, fiscalizar os tributos, mas, também, de impor sanções por seu inadimplemento; por outro, não deve esquecer que este poder deve ser equacionado com outros direitos protegidos em nossa Carta Magna.

O fato é que este poder não é ilimitado e uma vez afeto ao *jus tributandi*, deve observar os princípios de Direito Tributário como o da capacidade contributiva e não confisco.

Ademais, a Constituição está assentada em alguns princípios que não estão dispostos de forma isolada, nem muito menos, têm ponto de contato eventual. Pelo contrário, os princípios orientam todo o ordenamento, de forma a se harmonizar com os fundamentos e objetivos que esculpem nossa Carta Magna e sustentam o que se busca denominar de Estado Democrático de Direito.

Neste sentido, as sanções não devem ser tão pesadas ao ponto de inibir a própria atividade econômica, sob pena de fragilizar a função que a sanção visa atingir e distanciar o desenvolvimento. Não se está aqui a defender o enfraquecimento do poder punitivo estatal, até porque a sanção ainda é o meio mais eficaz para controle social. O que se buscará neste artigo é abordar os impactos que a ausência de uma graduação nas multas fiscais do ICMS impõe ao desenvolvimento tanto econômico como social. Isto

porque, tanto o dever de recolher tributos, como a sua cobrança deve ser efetuado de forma justa e proporcional.

Para isso, o primeiro capítulo deste artigo busca demonstrar a importante função da tributação para a concretização dos direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito.

No segundo capítulo será mostrada a visão do ICMS para o setor produtivo, mostrando as principais dificuldades enfrentadas pela atividade econômica para cumprimento das obrigações tributárias.

No terceiro capítulo será abordado o reflexo que a ausência de dosimetria nas multas fiscais impõe ao desenvolvimento econômico e social e algumas reflexões acerca do entendimento que vem sendo desenvolvido pelos nossos Tribunais.

Assim, por meio do método dedutivo, o artigo busca trazer ao debate um tema de extrema importância para a construção de um ambiente de segurança nas relações entre o fisco e o contribuinte.

2 O TRIBUTO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.

Quando se pontua que a Constituição Federal de 1988 está fundada sob a forma de Estado Democrático de Direito, devemos entender a tributação não apenas como necessária para manutenção dos gastos públicos, mas, sobretudo, como um dever de solidariedade do indivíduo para com a sociedade.

Resultado do exercício de sua cidadania, o tributo é meio imprescindível aos Estados para combater as desigualdades sociais, promover a redistribuição de renda, com vistas à redução da desigualdade de oportunidade.

Neste sentido, a falta de recolhimento dos tributos deve ser lida não apenas com um descumprimento de um dever legal, mas um rompimento do seu vínculo de responsabilidade social.

Essa concepção de tributação no Estado Democrático de Direito, no entanto, é fruto de uma evolução social que teve início desde o fim da segunda guerra mundial e a crise do sistema liberal, a qual passou a influenciar as novas concepções de Estado e sociedade.

O Estado social surge como a mudança de paradigma do Estado liberal, caracterizado pelo seu comportamento negativo, sem qualquer ingerência nas esferas econômicas e sociais, para uma relação prestacional.

Assim, se antes o Estado apenas assegurava direitos de cunho individual, com o Estado social este passa a intervir e regular as relações conflituosa entre capital e trabalho, garantindo direitos sociais que permitam aos indivíduos o pleno desenvolvimento das condições humanas. Essa postura buscava reduzir as desigualdades sociais, passando o Estado ao papel de provedor social, o que influenciou diretamente nos gastos públicos.

Surge, então, o que se denomina "Estado de Bem-Estar" ou "Welfare State" que além dos complexos sistemas previdenciários faz com que a estrutura do aparato estatal tome novas dimensões em face do crescimento dos serviços públicos e o aparecimento de empresas estatais, que passam a intervir no campo econômico.

Nesta ocasião, os tributos ultrapassavam a função de mera fonte de manutenção estatal e passavam a ser entendidos como principal mecanismo de combate das desigualdades sociais e distribuição de rendas. A solidariedade passa a ser o fundamento para o dever de contribuir com o desenvolvimento social.

Contudo, em face desta nova concepção, o que se observou foi o gradativo incremento da carga tributária, devido aos elevados gastos públicos, levando a ser questionado o próprio Estado social.

Dentro deste elevado sistema de gastos públicos e questionamentos acerca de sua eficiência, surge o Estado Democrático de Direito que já se estrutura com um desafio maior de equacionar o sistema econômico de mercado com os direitos sociais (CARDOSO, 2014, p.139).

Neste sentido, o art. 1º da Constituição Federal de 1988 ao definir o Brasil como Estado Democrático de Direito, traz a necessidade de serem conjugados a cidadania, o pluralismo político, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa.

A partir desta conjugação de elementos, a Constituição fundada na democracia e com seu núcleo fincado na dignidade da pessoa humana, elenca dentre os seus objetivos fundamentais, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como, a redução das desigualdades sociais e regionais visando ao desenvolvimento nacional.

Dentro deste escopo, o Estado precisa, além de garantir o respeito aos direitos fundamentais, garantir o atendimento das necessidades básicas da população, proporcionar um sistema de saúde eficiente, uma educação de qualidade, saneamento básico e infraestrutura capaz de propiciar crescimento e aquecimento da economia,

conciliando, assim, não apenas um papel de gestor, de arrecadador, mas, também, de articulador dos direitos e deveres sociais.

A fim de que possam cumprir com as atribuições que lhe são conferidas e arcar com as despesas originadas dessa valorosa missão, a Constituição Federal confere competência aos entes federativos para instituírem tributos, garantindo-lhes meios necessários para assegurar os direitos fundamentais e sociais para a promoção de uma vida social digna.

Os tributos, portanto, têm um papel fundamental neste cenário, uma vez que grande parte dos recursos públicos disponíveis no orçamento do ente federado advém de receitas públicas derivadas, extraídas do exercício do seu poder coercitivo.

Este entendimento ganha dimensão frente à adoção pela Constituição do modelo de Estado, no qual a tributação é vista como o principal meio para obtenção de receitas, uma vez que prevê a atuação do Estado como agente econômico apenas em caráter excepcional.

Assim, Machado (2007, p.56) ensina:

> A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

No entanto, muito embora o texto constitucional assevere que o Brasil é um Estado Democrático de Direito, devido às suas dimensões e às diferenças regionais dos entes federados, os recursos públicos obtidos nem sempre conseguem suprir as despesas correntes para fazer frente à garantia dos direitos constantes na Carta Magna.

O sistema de competências tributárias instituído pela Constituição de 1988 outorga 7 impostos à União, 3 aos Estados e 3 aos Municípios, com previsão de instrumentos de repartição visando à implementação dos objetivos fundamentais de nossa Carta Magna.

Mesmo buscando romper com o paradigma da centralização adotado no momento da criação do sistema tributário de 1965-1967, números recentes mostram que o governo federal é responsável por 68,26% de toda a arrecadação tributária nacional. Os Estados ficam com 25, 37% desta arrecadação, ficando os Municípios com 6,37%, segundo levantamentos da Receita Federal do Brasil de 2015.

Sem grande esforço é possível verificar um latente desequilíbrio na arrecadação tributária nacional, resultado de alterações substantivas na arrecadação da

União, por meio do direcionamento no aumento da carga tributária para tributos não sujeitos à repartição e que afetaram as receitas dos entes subnacionais.

Com parcas receitas os Estados depositam todo o seu aparato no tributo que agrega o maior potencial de arrecadação. Contudo, tanto em função das características do próprio imposto como pelo modelo tributário adotado, nem sempre o resultado é favorável à construção de um ambiente propício ao desenvolvimento econômico e social.

3 O ICMS E O SETOR PRODUTIVO

O ICMS, imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, é um imposto sob a competência dos Estados e Distrito Federal.

Embora seja o de maior arrecadação nacional[1], possui alta regressividade e complexidade, fato que gera tensões com cidadão-contribuinte, fragilizando a percepção deste tributo como instrumento financeiro justo e necessário para o cumprimento dos direitos fundamentais e do desenvolvimento nacional.

Isso porque o imposto, ao mesmo tempo em que representa a principal fonte de receita que dispõe o Estado para a implementação de suas políticas públicas, por outro, sua imposição onera tanto a camada menos favorecida da população, como a produção, afetando a competitividade das empresas da região.

Por ser um imposto incidente nas operações comerciais, inclusive nas operações com energia elétrica, combustíveis e seus derivados, assim como nos serviços onerosos de comunicação e transporte interestadual, incide em praticamente toda a cadeia produtiva, reduzindo a disponibilidade financeira das empresas, desestimulando investimentos e, muitas vezes, afetando, também, a própria eficiência dos meios de produção.

Se por um lado a globalização e a tecnologia chegaram para facilitar e expandir o volume de negócios, as transações econômicas, simplificando e reduzindo custos, a tributação do ICMS ainda se encontra envolta em uma complexa legislação,

---

[1] Importante destacar que o imposto de maior arrecadação nacional é o ICMS. Em 2015, o ICMS representava 20,56% da receita tributária, seguida pelo IR com 17,73%. Sendo que, aproximadamente, 49,68 % de toda tributação recai sobre bens e serviços. Carga Tributária no Brasil 2015 – análise por tributo e bases de incidência. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2015.pdf

onde vários fatores contribuem para o insucesso de inúmeras atividades comerciais, muito embora a livre iniciativa seja um princípio constitucional.

Primeiro, embora o fato gerador do ICMS, em regra, ocorrer na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, com transmissão de propriedade, muitos produtos possuem regime de tributação sujeito à substituição tributária ou com pagamento antecipado na entrada do território do Estado. Este fato impõe um desembolso financeiro, muitas vezes, retirando da atividade econômica recursos necessários a investimentos ou projetos de expansão da sua atividade mercantil.

A autonomia de cada Estado para regulamentar este imposto propicia uma alta complexidade na legislação do ICMS, onde a ausência de uma uniformização nacional, aliado a uma diversidade de alíquotas dificultam as transações e, sem dúvida, representa outro aspecto extremamente nocivo à atividade econômica.

A excessiva quantidade de obrigações acessórias a que estão sujeitas as empresas é outro fator que onera consideravelmente os custos com equipamentos, sistemas e equipes de profissionais destinados exclusivamente para esses controles contábeis, sem falar das despesas com consultas tributárias especializadas.

Ademais, a ausência de padronização nos procedimentos de fiscalização e nos critérios utilizados pelos Estados para estabelecer a graduação das multas fiscais, impõe custos à atividade empresarial com inúmeras demandas administrativas e judiciais onde nem sempre se consegue prever o seu desfecho.

Ao observar a penalidade instituída entre apenas três unidades da federação é bem simples imaginar o poder de intervenção do Estado no exercício da atividade econômica.

Tomemos como exemplo a multa estabelecida pela falta de escrituração nos livros fiscais relativo às operações ou prestações de entrada e saída de mercadorias no estabelecimento. Enquanto, a alínea “c” do Inciso IX do art. 40 da Lei n.º 6.866, de 5 de dezembro de 1996, lei que dispõe sobre o ICMS no Estado do Maranhão, esta inobservância da legislação tributária importa em 20 UFIR por documento; nos Estados do Ceará, segundo a alínea “i” do inciso III do art. 117 da Lei n.º 11.530 de 27 de janeiro de 1989, sujeita o infringente a uma multa de uma vez o valor do imposto e, no Estado do Rio de Janeiro, o item 1 do inciso I do art. 62-C da Lei n.º 6.657, de 26 de dezembro de 1996, aplica ao sujeito passivo uma multa de 3% do valor da operação, sem prejuízo do valor do imposto.

Resta assim ponderar: há embasamento jurídico para que a mesma infração receba multas tão díspares? O *jus tributandi* dos Estados lhes confere autoridade para impor multas sem uma graduação que as possa justificar?

Fatores como estes merecem uma atenção destacada, pois repercutem de forma incisiva sobre a economia, afetando, inclusive investimentos externos, uma vez que não oferece confiabilidade e segurança para o desenvolvimento da atividade empresarial.

Com efeito, uma mera ação judicial, sem definição de como será interpretada pelos tribunais, já provoca dano à instituição. Isso porque, a depender do tipo de sociedade, o dano pode ser muito maior do que a própria autuação[2].

Importante destacar que, hodiernamente, quanto maior a segurança jurídica, a previsibilidade nos resultados do investimento, sem surpresa nas lides administrativas e judiciais na seara fiscal, haverá maior inclinação das empresas para investir.

Neste sentido, para que a economia possa gerar resultados eficientes, faz-se necessário um ambiente de negócio se proceda dentro de uma legislação tributária simples, que possibilite ao fisco acompanhar e controlar as atividades do sujeito passivo, mas que resulte no mínimo custo operacional àquele, a fim de que as transações aconteçam com a menor probabilidade de incertezas e riscos.

4 A AUSÊNCIA DE DOSIMETRIA NA MULTA FISCAL DO ICMS E SEU REFLEXO NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL

Com recursos escassos e frente às inúmeras atribuições que a Carta Constitucional lhe impõe, os Estados se encontram diante da árdua missão: fiscalizar, controlar e arrecadar os tributos que lhe foram outorgados de forma eficiente, neutra, ou seja, sem dissonância com a política fiscal estabelecida.

O fato é que muitas vezes se deparam com resistências ao cumprimento da legislação tributária e, como instrumento hábil a garantir eficácia da norma jurídica, muitas vezes, os legisladores se valem da sanção.

---

[2] A título de exemplificação, recentemente, autuações realizadas pelo Fisco Federal no Banco Itaú, na monta de R$ 18, 7 bilhões entre imposto de renda e contribuição social por desconsideração de fusão realizada em 2008, levaram as ações da instituição bancária a uma queda de 2, 05%. (Rodrigo Tolotti Umpieres. Efeito Dólar: Fibria e CSN sobem mais de 7%, enquanto empresas de consumo caem. Disponível em: www.Infomoney.com.br/mercado/ações, Acessado em 15/12/13).

A expressão sanção se refere, entre outras coisas, a medidas que um ordenamento normativo dispõe para reforçar o respeito às suas prescrições.

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

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.

A multa fiscal, no entanto, ganha importância pela repercussão patrimonial na atividade produtiva do contribuinte, principalmente, porque nesta nem sempre é possível encontrar uma dosimetria capaz de refletir a observância dos princípios constitucionais.

Contudo, a partir do momento em que o Estado impõe uma grande quantidade de obrigações acessórias a cumprir, sem uma graduação na sanção devida pelo seu descumprimento, ou mesmo, quando impõe elevadas multas pela falta de recolhimento do imposto, sem mensurar seu impacto na atividade econômica, soa por evidente que estas posturas representam certa intervenção do Estado no Direito de liberdade do contribuinte (NOBRE, 2019, p. 50-51).

É fácil observar que quando se subtrai do contribuinte os meios de pagamento e a liberdade de plena autonomia para conduzir sua atividade econômica, a liberdade e a propriedade são diretamente atingidas.

Na mesma senda, o poder sancionador, decorrente da competência tributária que lhe foi outorgada pela Constituição Federal para se legitimar, há de reconhecer os mesmos direitos que lhe incumbe proteger. Neste sentido, no exercício de seu *jus tributandi*, deve observar a equidade, a livre concorrência, a segurança e a propriedade. Importante pontuar que o poder de tributar e de impor sanção em função de seu descumprimento não é ilimitado.

Ademais, penalidades severas nem sempre elevam o cumprimento voluntário. Isto se deve em função da possibilidade de criação de um *modus vivendi*, onde acaba por gerar um *habitat* adequado à corrupção e ao suborno, que, ao invés de elevar, acaba por reduzir a arrecadação do governo, prejudicando a confiança e o respeito nas instituições públicas (BASTOS, 2012, p.175-176).

Se por um lado grande parte dos entes públicos ainda não refletiu na latente necessidade da graduação das sanções fiscais aos princípios constitucionais, a doutrina pátria não se furtou ao debate.

Em relação ao princípio da proporcionalidade nas sanções tributárias, Pontes (2000, p. 137) ensina:

> 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.

Por sua vez, Carvalho (2009, p.575) lembra a necessidade da tipologia fechada às sanções:

> (...) a norma que delineia esse fato "antijurídico" não pode apresentar tipologia aberta. (...) Norma sancionadora com tipo aberto restringe, de maneira incontrolável, a liberdade e a propriedade, ferindo e comprometendo a segurança do sistema jurídico. Este, substancialmente, o motivo pelo qual o "tipo" das normas sancionadoras há de ser sempre preciso e restrito.

Soma-se a este cenário o fato de que, mesmo o contribuinte já tendo recolhido o imposto da operação, o simples inadimplemento de uma obrigação acessória, acarreta a imposição de uma multa pecuniária muito superior ao próprio valor do ICMS devido na operação.

Em verdade, muitas multas tributárias, aplicadas pelo descumprimento de uma obrigação acessória, mesmo possuindo caráter instrumental, são graduadas pelo faturamento da empresa, sem que consiga observar critérios que justifiquem esta imposição.

A importância desta reflexão se deve em função de que, em decisão recente, a Ministra Carmen Lúcia do Supremo Tribunal Federal, relatora do Agravo no Recurso Extraordinário nº 895.997 PR, em decisão monocrática, afastou a multa de 40% por ter utilizado documento fiscal de estabelecimento com inscrição estadual cancelada *ex officio*. Em sua decisão declarou que a multa tem caráter confiscatório e contraria a jurisprudência do STF.

Ressaltou a ministra:

> Este Supremo Tribunal assentou que, para cumprir "sua função de desencorajar a elisão fiscal, (a multa) de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica

> confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos" (RE 582.461, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJe 18.8.2011).
>
> Os entes estatais não podem utilizar a extraordinária prerrogativa de que dispõem em matéria tributária para exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam, ou, até mesmo, aniquilem o patrimônio dos contribuintes.

E concluiu:

> Pelo exposto, dou provimento ao agravo e, desde logo, parcial provimento ao recurso extraordinário, para afastar a multa de 40% sobre o valor da operação e determinar o retorno dos autos ao Tribunal de origem para fixar outro percentual com base na orientação jurisprudencial deste Supremo Tribunal Federal (art. 544, § 4º, inc. II, al. c, do Código de Processo Civil).

Em outra decisão, agora do Ministro Marco Aurélio do Supremo Tribunal Federal, relator do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 833.106 GO, por unanimidade, também, reformando a decisão proferida pelo Tribunal de origem, determina a redução da multa fiscal de uma obrigação principal. Senão vejamos:

> Independentemente dos elementos fáticos envolvidos, considerada a conduta do contribuinte punida, a manutenção de multa tributária acima do valor da própria obrigação principal está em clara desarmonia com a jurisprudência do Supremo.
> O Tribunal já assentou a invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Na visão do STF, a vedação do confisco se estende às multas, pois no exercício do poder punitivo também é possível a existência de direitos fundamentais restringidos pela disposição sancionadora.

Interessante ressaltar que o poder normativo do legislador, em função da ausência de dosimetria na multa fiscal do ICMS, acaba sendo transferido ao Poder Judiciário.

Com efeito, é dever do Poder Judiciário avaliar os critérios utilizados pelo legislador para graduar a penalidade, no momento da elaboração da lei, com base em dados fáticos disponíveis, de forma a verificar se há justificativa para a sua adoção.

No entanto, o controle realizado pelo Poder Judiciário deverá ser tanto maior quanto for a importância e restrição do direito, a possibilidade do exercício de um

juízo seguro acerca da matéria guerreada e a desproporção latente do instrumento utilizado. Por outro lado, deve ser tanto menor quanto forem difíceis e técnicas as matérias envolvidas na demanda e a prerrogativa conferida a outro Poder para ponderação da matéria na Constituição (ÁVILA, 2013, p.197).

O fato é que a ausência de uma métrica sancionadora fiscal resulta na intensificação da atuação judicial no controle das multas fiscais. Isso porque, se antes o Poder Judiciário apenas declarava a inconstitucionalidade da lei, com o tempo os Tribunais têm reduzido e fixado percentuais que considera adequado, a depender do caso concreto.

Assim, faz-se primordial verificar que a competência estatal, tanto para instituir o tributo como para efetivar o seu poder sancionador possui limites, dentro dos quais este não deve se afastar, sob pena de aniquilar o direito à livre iniciativa do contribuinte. É a proibição de excesso, como ensina Ávila (2012, p.158-159):

> A aplicação da proibição de excesso não decorre da existência de uma relação de meio e fim. Ela decorre do dever de compatibilizar os direitos de liberdade com o interesse público na medida do possível. Essa tensão entre o indivíduo e a sociedade, isto é, a garantia de direitos fundamentais e a previsão de regras de competência devem ser harmonizadas.

O papel do Estado como legislador, portanto, será disciplinar a relação entre Estado e Iniciativa privada, de forma que o ordenamento jurídico seja um instrumento de atração de investimentos. A legislação tributária se disciplinada com essa percepção poderá garantir um sistema de mercado satisfatório.

Este entendimento conduz Gilberto Bercovici (2010, p.13) a afirmar que: "O grande desafio da superação do subdesenvolvimento é a transformação das estruturas socioeconômicas e institucionais para satisfazer as necessidades da sociedade nacional".

O fato é que, se a Administração Pública não tiver a visão da atividade econômica como parceira na construção de um Estado forte, uma sociedade livre, justa e solidária estará muito longe de ser efetivada.

Um ambiente de insegurança, onde não se tenha proteção do direito de propriedade, repele investidores, ante o receio de prover capitais para financiar empreendimentos de terceiros.

Como bem pontua Machado (2004, p.189) "não é o exagero da sanção, mas a efetividade desta, que desestimula as práticas ilícitas".

Em outras palavras, não será a simples previsão normativa da multa fiscal que irá fazer com que o contribuinte observe a obrigação tributária, mas sim a sua efetiva aplicação, uma vez que o indivíduo, como ser racional, sempre irá avaliar os custos e benefícios antes de tomar a decisão.

O fato é que as sanções não devem ser tão pesadas ao ponto de inibir a própria atividade econômica. Não se pode esquecer a função social que a atividade carrega.

Neste sentido, Derzi (2006, p.337) sustenta:

> Se a empresa cumpre uma função social e é geradora de empregos e riqueza, então a preservação não interessa apenas a seus credores, e aos investidores, mas ainda ao fisco, que se alimenta de sua capacidade econômica, e aos trabalhadores em geral.

Desta forma, uma sanção proporcional e adequada com o ilícito praticado não é apenas dever do ente público, mas passa a ser um direito subjetivo do contribuinte e da sociedade ao desenvolvimento.

Neste sentido, é fundamental a eliminação de quaisquer barreiras que possam dificultar o direito de participação, de realização das liberdades básicas. Para isso, faz-se necessário além de políticas públicas eficazes, um ambiente econômico equilibrado para a promoção deste desenvolvimento.

O direito ao desenvolvimento, hoje compreendido como um direito fundamental, perpassa, sem dúvida alguma, pelo dever de solidariedade e a tributação é um de seus grandes exemplos.

5. CONCLUSÃO

A presença do Estado é importante para garantir o direito de propriedade, a estabilidade das relações sociais e o desenvolvimento da atividade econômica na sociedade capitalista moderna.

O ICMS é o imposto de maior arrecadação em nível nacional e tem uma importante função para o Estado na efetivação dos direitos fundamentais.

Contudo, há muitos problemas na estrutura normativa do ICMS que impactam o desempenho da atividade econômica.

Ocorre que se a atividade econômica não conseguir enxergar a importância da arrecadação do ICMS para a sociedade e se, o Governo do Estado não simplificar,

desonerar e dosar o seu poder sancionador, o diálogo necessário à constituição de uma sociedade livre, justa e solidária não há como prosperar.

O descumprimento de uma obrigação tributária necessita ser sancionada pelo Estado, até mesmo para fomentar o recolhimento do tributo e garantir o respeito ao princípio da igualdade e da legalidade. No entanto, na graduação das multas tributárias, o Estado não pode esquecer o caráter instrumental para o qual a sanção foi estabelecida. O poder punitivo estatal não pode ser desproporcional com o ilícito praticado.

O desestímulo à prática de atos evasivos não deve, contudo, servir de fonte arrecadatória concorrente ou substitutiva da arrecadação do próprio imposto.

É verdade que o contribuinte ao praticar conduta contrária à disposição legal, sabe e se responsabiliza pelas consequências advindas de seus atos.

Contudo, não retira do Estado a necessidade de balizar as multas levando em consideração não apenas o montante do imposto suprimido, mas, também, a gravidade da infração, a função da pena e a capacidade contributiva do contribuinte, uma vez que a sanção não deve ser tão gravosa ao ponto de desestimular, dificultar a atividade econômica, sob pena romper com os fundamentos do texto constitucional.

Ademais, se o Poder Executivo não passar a exercer seu poder sancionador alicerçado sob uma base constitucional sólida e justificável, o Poder Judiciário tomará as rédeas e disciplinará o que entende como adequado, necessário, conduzindo, assim, os rumos da política pública.

Desta forma, a ausência de uma dosimetria nas multas fiscais do ICMS provoca uma onerosidade econômica ao Estado em face dos custos estatais envolvidos, a judicialização da competência legislativa tributária, desestimula investimentos e onera o setor produtivo, prejudicando a competitividade das empresas, vindo a inibir o desenvolvimento econômico e social.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 14ª Ed. Malheiros, 2013.

BASTOS, Frederico S. Administração Tributária Eficiente, Democracia e Desenvolvimento - contornos de um novo modelo na relação entre fisco e contribuinte.

In: Vladmir Oliveira da Silveira; Aires José Rover. (Org.). **Direito Tributário**. 1ed. Florianópolis: FUNJAB, 2012

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro. 14. Ed. Vade Mecum. São Paulo: Saraiva. 2012.

BRASIL, STF. **RE 895.997 PR**, Rel. Min. Carmen Lúcia, 06/07/2015. 2ª Turma. ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe- DIVULG 06-07-2015 PUBLIC 07-08-2015.

BRASIL, STF. **AG.REG. RE 833.106 GO**, Rel. Min. Marco Aurélio, 25/11/2014. 1ª Turma. ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe- DIVULG 11-12-2014 PUBLIC 28-11-2013.

BERCOVICI, Gilberto. In SCHAPIRO, Mário Gomes. **Novos Parâmetros para Intervenção do Estado na Economia**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª Ed. São Paulo: 2009.

CEARÁ. **Lei n.º 11.530 de 27 de janeiro de 1989**, lei que Institui o Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. Fortaleza: Palácio do Governo do Estado do Ceará, 1989. Disponível em: WWW.sefaz.ce.gov.br Acessado em: 6/4/2020

DERZI, Misabel Abreu. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. V. 10. São Paulo: Dialética, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das Sanções Tributárias. In **Sanções Administrativas Tributárias**. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARANHÃO. **Lei n.º 6.866, de 5 de dezembro de 1996**, *Lei que d*ispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, com base no art. 155, I, "b", da Constituição Federal, e na Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996, e dá outras providências. São Luiz: Palácio do Governo do Estado do Maranhão, 1996. Disponível em: www.sefaz.ma.gov.br Acessado em:6/4/2020

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

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

RECEITA FEDERAL. Carga Tributária no Brasil 2015 – análise por tributo e bases de incidência. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2015.pdf Acessado em: 6/04/2020.

RIO DE JANEIRO. **Lei n.º 6.657, de 26 de dezembro de 1996**. Lei que Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá outras providências. Rio de Janeiro: Governo do Estado do Rio de Janeiro, 1996. Disponível em: www.sefaz.rj.gov.br Acessado em: 6/4/2020

UMPIRES, 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: 15/12/13