

SANÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS E O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

*Renata Rocha Guerra**

Resumo: *As sanções administrativas tributárias não se sujeitam ao princípio do não-confisco. Em que pese a imposição de sanções decorrentes de descumprimento de obrigação tributária ou de deveres instrumentais encontrar limites no direito de propriedade, nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o princípio do não-confisco não pode ser invocado em razão da distinção dos regimes jurídicos dos tributos e das sanções.*

Palavras-chave: *Princípio do não-confisco. Infrações e sanções administrativas tributárias. Regime jurídico tributário. Regime jurídico sancionador tributário.*

Abstract: *Administrative sanctions in Tax Law are not subject to the prohibition of confiscation. This principle cannot be used as a limitation for fines imposed due to not complying with tax duties or instrumental obligations, although these punishments find limits in Property Law and in legal principles such as reasonability and proportionality. That results from the difference between the tax legal system and the sanctions one.*

Keywords: *Non Confiscation Principle. Tax Law Administrative Infractions And Sanctions. Tax Law System. Sanctioning Tax Law System.*

* Mestre e Doutora em Direito do Estado pela PUC-SP. Professora adjunta da Faculdade de Direito “Prof. Jacy de Assis” da Universidade Federal de Uberlândia.

Infrações e sanções

A norma jurídica tem por finalidade regular os comportamentos intersubjetivos de seus receptores. Recebida a mensagem, a significação atribuída aos enunciados prescritivos, seu destinatário tem duas alternativas: respeitá-la ou desrespeitá-la. Como observa Amaro (19??, p.25), é da natureza própria da norma jurídica esta possibilidade de seu descumprimento.

No caso do desrespeito ao comando jurídico, tem-se uma infração: uma conduta, comissiva ou omissiva, contrária ao que preceitua o ordenamento jurídico. A esta não correspondência entre a conduta do sujeito e a norma jurídica, o ordenamento jurídico atribui uma sanção: a reação do direito ao descumprimento de um dever legal.

Cometida a infração, o direito reage com a devida sanção já estipulada previamente. É esta possibilidade de se valer do uso da força institucionalizada para que seus comandos sejam efetivamente obedecidos, quando isto não se dá de forma espontânea, que diferencia a norma jurídica das demais normas. A esta possibilidade dá-se o nome de coercibilidade.

Infrações tributárias

A infração ou ilícito, isto é, a não prestação da conduta prescrita na norma jurídica, pode ter a natureza de uma infração tributária. Conforme assinala Pimenta (2002, p.176), “Ontologicamente, não há diferença entre ilícito civil, penal, administrativo, etc. Em qualquer campo da teoria jurídica, o conceito mantém-se inalterado.”

Algumas infrações de natureza tributária podem dar ensejo à aplicação da lei penal. São infrações mais graves, assim consideradas em conformidade com os parâmetros valorativos do legislador, e que, por esta razão, seguem regime jurídico distinto das meras infrações administrativas tributárias. Estas infrações mais graves também são chamadas de crime fiscal (CARVALHO, 2003, p. 506), delito (COELHO, 2001, p. 21), infração penal (AMARO, 19??, p. 25).

Essas infrações penais ou criminais não fazem parte do Direito Tributário e sim do Direito Penal, pois seguem a principiologia penal e decorrem de um processo penal. “O Direito Tributário ocupa-se estritamente das infrações fiscais (infrações ou ilícitos que não configuram delitos penais)” é a afirmação categórica de Coelho (2001, p.22).

São estas infrações, as quais chamamos de infrações administrativas

tributárias, que serão objeto deste estudo. Assim, submetem-se ao regime jurídico administrativo, ou, mais especificamente, ao regime jurídico administrativo sancionador¹ tributário², as infrações tributárias, como passamos a chamá-las doravante.

Dentro destes limites, seriam infrações tributárias, segundo Coêlho (2001, p. 19): “a) não pagar o tributo previsto em lei ou fazê-lo a destempo ou a menos; b) praticar atos vedados pela lei tributária ou deixar de praticar atos obrigatórios, *segundo esta mesma lei*” (grifos do autor)

Ainda segundo sua exposição, desta divisão decorrem duas espécies de infrações tributárias: as substanciais, decorrentes de descumprimento da obrigação principal (o pagamento do tributo) e as formais, decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais (COÊLHO, 2001, p.24).

Sanções tributárias

As significações que o vocábulo sanção pode tomar são várias. QUEIROZ (1999, p.45) destaca as seguintes acepções dentre as várias que o vocábulo pode ter:

a) como ato de natureza confirmativa do titular do Poder Executivo, que compõe o processo de formação de uma lei já aprovada pelo Poder Legislativo (CRFB – art. 66 e §§); b) como sinônimo de punição, pena, prescrita no conseqüente de norma primária punitiva; e c) como sinônimo de providência regulada pela norma secundária, aplicável coercitivamente com a intervenção do Estado-juiz (isto é, a possibilidade de exercer coação).

Ainda o referido autor acrescenta a essas três possibilidades o uso do vocábulo como prêmio, as chamadas sanções positivas (QUEIROZ, 1999, p.46). Estas sanções são mecanismos utilizados pelo direito com a finalidade de incentivar comportamentos socialmente almejados. No direito

¹ FERREIRA, (2001, p. 85) ao dissertar sobre as sanções administrativas propõe o reconhecimento deste regime jurídico administrativo menor, dentro do regime jurídico administrativo amplo: “Considerando-se, então, a sanção como o marco delimitador (objeto) do regime jurídico-administrativo sancionador, não será justificável confundi-lo, especialmente com o regime jurídico-penal, ou ainda com qualquer outro, mesmo que aliado ao exercício da função administrativa, quer em sentido amplo, quer em sentido estrito.”

² O vocábulo tributário é acrescentado à expressão original do estudo acima referido, em razão da delimitação da natureza tributária das infrações e sanções analisadas neste trabalho.

tributário, essas sanções positivas são bastante utilizadas, como os incentivos fiscais.

Como se vê, nem todas as sanções podem ser consideradas como castigo. Porém, na maioria das vezes, elas se referem “a uma desvantagem, um castigo” (QUEIROZ, 1999, p. 46)³. Quanto mais gravosa a infração cometida, mais severa a sanção imputada. Nisto se diferenciam as sanções administrativas tributárias das penas tributárias:

Na sanção administrativa nós temos castigos aplicáveis por autoridades administrativas, de acordo com o processo administrativo e segundo leis administrativas. A sanção criminal é aplicável por juízes criminais, de acordo com o processo criminal e seguindo a legislação penal (AMARO, 19??, p. 29).

Nos limites deste trabalho, em que designamos por infração tributária apenas as exercidas na função administrativa, a sanção tributária é a resposta ao descumprimento de um dever legal de natureza tributária (substancial ou formal), no exercício da função administrativa.

Pimenta (2002, p.177) cita, como espécies de sanções tributárias, as sanções que atingem direitos patrimoniais (ex.: multa) e as sanções que alcançam direitos não patrimoniais (ex.: interdição de estabelecimento).

Regime jurídico sancionador tributário

Conforme já assinalado, a constatação da existência das infrações tributárias e suas respectivas sanções importa no reconhecimento de um regime jurídico próprio delas. Nas palavras de Santi (1996, p.83), regime jurídico é “conjunto de princípios jurídicos informadores de um conglomerado normativo.” Retorna-se, neste ponto, àquele regime jurídico sancionador tributário, referido em passagem anterior.

Os princípios são normas jurídicas (não no sentido de normas jurídicas *stricto sensu*, pois não comportam a estrutura implicacional hipótese –

³ Nesse sentido, ensina Ataliba (1992, p.40-1): “A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado – por flagrantemente anticientífico – a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. Nem toda sanção é castigo, embora todo castigo (espécie) seja sanção.”

consequência⁴, mas no sentido de que dotados de juridicidade) carregadas de alto valor semântico, que, por esta razão, se irradiam por um campo maior do direito.

Carvalho (2003, p.143-7) detecta que, no uso do vocábulo princípio, ele pode tomar as acepções de valor ou de limite objetivo, insertos ou não em regras jurídicas de posição mais privilegiada no ordenamento jurídico. Ao analisar os princípios que possuem caráter de valor, o intérprete é envolto em subjetividades e entrará em jogo sua ideologia, enquanto o respeito, ou não, aos limites objetivos são facilmente comprovados. No entanto, alerta o mesmo autor, os limites objetivos têm como finalidade metas dotadas de valor. Cita, como exemplos dos primeiros, valores, o princípio da segurança jurídica, justiça ou igualdade. Como exemplos de limites objetivos, o da anterioridade e da legalidade.

Portanto, para o reconhecimento de um regime jurídico sancionador tributário, devem ser selecionados quais os princípios lhe serão próprios. Neste particular, a doutrina diverge a respeito da importação dos princípios penais a este regime jurídico. Cremos que, na verdade, não há qualquer importação de princípios de outros ramos do direito para o regime jurídico sancionador tributário⁵. Isto porque os princípios que lhe informarão são os princípios constitucionais, embora não possamos negar a coincidência entre alguns deles, pois todos os ramos do direito tiram seu fundamento de validade da Constituição. Mas, reiteramos, a origem destes princípios é, inegavelmente, a Constituição Federal⁶.

Outro ponto controvertido é saber se as sanções submetem-se ao

⁴ Santi (1996, p. 83) ensina que “Trata-se sim, de fragmentos normativos que integram o arcabouço de normas jurídicas, vale dizer, alteram, constituem (positiva e negativamente) e delinham os elementos da estrutura das normas, seja pelo antecedente, seja pelo consequente normativo.”

⁵ Como exemplos destes princípios penais são citados o princípio de que não há crime sem lei que o defina e no princípio “in dubio pro reo”. O primeiro deles, como se verá adiante, nada mais é que uma especificação princípio da legalidade, o qual é também reconhecido pela lei tributária em seu art. 97 e, quanto ao segundo, também o CTN o trata de maneira autônoma no art. 112: “A lei tributária que define infração, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I- à capitulação legal do fato; II- à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III- à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV- à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

⁶ Nesse sentido, posiciona-se Ferreira (2001, p. 86): “O que não se pode logicamente negar, pois, é a existência de um mínimo regime jurídico sancionador, afeto à própria Teoria Geral do Direito e à noção de função pública, através do qual, independentemente da natureza da sanção (penal ou administrativa), reconhecem-se alguns princípios como sendo de cogente aplicação”.

regime jurídico tributário, isto é, se os princípios tipicamente tributários seriam os mesmos que compõem o regime jurídico sancionador tributário. Assim, indaga-se se as sanções devem subordinar-se aos princípios específicos da limitação ao poder de tributar.

As sanções tributárias, embora decorrentes de desobediência a obrigações e deveres afetos à matéria tributo, com este não se confundem. É cediço que tributo nasce da ocorrência de um ato ou fato lícito, enquanto a sanção tributária tem origem em um ato ou fato ilícito, de acordo com o que preceitua o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 3º. Conforme Ataliba (1992, p.33), “Dos fatos ilícitos nascem multas e outras conseqüências, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo a seu regime jurídico.”

Neste diapasão, Horvath (2002, p.114) ensina que “os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra.” É igualmente o pensamento de Carvalho (2003, p.412-3): “Entretanto, é óbvio que o regime a que se submete a relação jurídica do tributo está longe de ser o mesmo dos vínculos sancionatórios.”

Não obstante o posicionamento dos autores citados, esta posição não é unânime. Entende Andrade Filho (2003, p.112) que

A despeito dessas decisões, e da clareza do preceito do art. 3º do CTN, é inegável que a diversidade de regime jurídico entre tributo e penalidade é quase imperceptível. De fato, ao determinar que a penalidade pecuniária integra o montante do ‘crédito tributário’ como obrigação tributária, o § 1º do art. 113 do CTN equipara um instituto a outro, isto é, atribui um único regime jurídico a ambas as figuras.

Ora, em nosso entender, não procede dizer que o art. 113, § 1º, do CTN, autorizaria essa semelhança de institutos, equiparando regimes jurídicos de realidades já diferenciadas, pelo próprio CTN, ao estabelecer para elas definições distintas. Como assevera Gama (2003, p.121), “por meio de definições que se especifica aquilo que será objeto de estudos, separando-o de todos os demais elementos que não o integram.”

Com isso queremos dizer que, se o CTN definiu expressamente o que é tributo em seu art. 3º, e no mesmo artigo define a distinção de tributo e penalidade (a licitude ou não do ato), não os diferenciou para igualá-los em seus respectivos regimes jurídicos. Se seus efeitos fossem os mesmos, cremos não haver necessidade de nomeá-los diferentemente.

Além disso, a dicção do art. 113, § 1º, é defeituosa justamente ao equiparar estas realidades distintas⁷.

Assim, entendemos que os princípios afetos à matéria tributária devem ser observados em relação ao tributo, servindo de limites à sua imposição, “ao poder de tributar”, nas palavras do Texto Constitucional, dos entes competentes, não se aplicando às infrações-sanções tributárias.

Fundamentados na premissa acima exposta, passamos a analisar se as sanções tributárias devem submeter-se ao princípio da proibição de tributos com efeitos confiscatórios.

Princípio do não-confisco

O princípio do não-confisco, corolário do princípio da propriedade, está previsto na Seção que trata “Das Limitações ao Poder de Tributar”, em seu art. 150, inc. IV, da Constituição Federal – CF: “É vedado utilizar tributo com efeito de confisco”. Ensina Amaro (2001, p.139) que o referido princípio “impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposses o Estado dos bens do indivíduo”.

Quanto à aplicação do princípio do não-confisco às sanções, expõe Horvath (2002, p.114), ao dissertar sobre este princípio, que

É grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da não-confiscatoriedade. Contudo, o rigor científico que entendemos deva prevalecer numa abordagem que pretenda científica nos afasta dessa possibilidade.

Cintra (2004, p.79) também entende que o princípio que veda o tributo confiscatório não compõe o regime jurídico sancionador tributário:

Quanto às sanções administrativas tributárias, levando-se em consideração que elas não são tributos, disso resulta que não é correto

⁷ A este respeito, a posição de Coêlho (2001, p. 50): “O CTN, já vimos, incoerentemente depois de extremar o art. 3º o Tributo da Multa Fiscal (esta última, prestação pecuniária a título de sanção de ato ilícito) considera Crédito Tributário tanto o quantum dos tributos como o quantum das multas fiscais. Fê-lo, no entanto, apenas para conferir ao crédito da multa ação de execução fiscal, procedimento expedito não cognitivo e de expropriação dos bens do devedor.” No mesmo sentido, Horvath (2002, p.115); Santi, (1996, p.119) e Carvalho (2003, p.291-2).

utilizar o art. 150, inciso IV, como fundamento jurídico impeditivo do apontado efeito confiscatório.

Por sua vez, Coêlho (2001, p.63), citando o art. 5º, inc. LIV (“ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”), combinado com o referido art. 150, inc. IV, ambos da Constituição Federal, vê no princípio do não-confisco um limite quantitativo para as multas. Assim, quando a multa “é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional” (COÊLHO, 2001, p.67).

Dias e Siqueira (2004, p.130) também não vêem restrição à aplicação do princípio do não-confisco à imposição de sanções tributárias:

Em matéria tributária há expressa previsão quanto à vedação dos tributos alcançarem valores confiscatórios (art. 150, IV, CF). Quanto a este dispositivo, é restrito raciocinar no sentido de que a vedação do confisco aplica-se, tão-somente, à imposição de tributos, já que seria consequência direta do princípio da capacidade contributiva, que não se aplicaria às multas.

O Supremo Tribunal Federal – STF – posiciona-se no sentido de aplicar o princípio da não-confiscatoriedade às multas, como se vê do julgamento da ADI 1075-DF⁸:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

⁸ ... TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTARIA – SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL – MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. (ADI 1.075/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ, 24.11.06).

Conforme consignado no item anterior, tomamos como premissa a distinção entre regime jurídico tributário e regime jurídico sancionador tributário, referindo-se o primeiro aos tributos e o segundo às sanções tributárias. Como consequência, não podemos aplicar princípios específicos dos tributos às sanções, o que impede, fiéis à nossa premissa, aplicar o princípio do não-confisco às multas. Dessa forma, concordamos com Horvath e Cintra, citados acima. Todavia, o contribuinte não se encontra desprotegido em relação às multas de valor exacerbado.

Entendemos, assim como Horvath (2002, p.115), que, embora o princípio do não-confisco não possa ser aplicado na estipulação das sanções, o direito de propriedade, consagrado no Texto Constitucional em seu art. 5º, inc. XXII, pode ser invocado, pois as sanções não podem acarretar perdimento de bens, a não ser no caso expresso pela Constituição Federal, quando a propriedade é usada para fins ilícitos (CF, art. 243, parágrafo único). Mesmo neste caso, deverá haver um processo judicial (CF, art. 5º, inc. LIV), jamais por meio de um processo administrativo, como no caso das infrações tributárias. Portanto, multa pecuniária decorrente de obrigações ou de deveres instrumentais de natureza tributária não pode ser de tal monta que desrespeite o direito de propriedade do contribuinte.

A esse argumento, podemos acrescentar as reflexões de Cintra (2004, p.79), que, afastando a incidência do princípio do não-confisco na imposição das sanções administrativas tributárias, prefere

lançar mão dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que se mostram como verdadeiros obstáculos à eventual tentativa de proceder-se à confiscação como consequência jurídica a ser atrelada à prática de infrações tributárias de natureza administrativa.

Dias e Siqueira (2004, p.131) destacam os três elementos do princípio da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) com relação à matéria:

Com efeito, como medida estatal destinada a restringir direitos, o sancionamento há de efetuar-se dentro das balizas da adequação, de necessidade (proibição de excesso) e da proporcionalidade em sentido estrito. Punir uma infração administrativa de forma tão gravosa que se iguale ou supere o montante da obrigação principal, ou que implique impedir o próprio funcionamento da atividade exercida pelo

contribuinte, é nitidamente excessivo (violação da proporcionalidade como necessidade) e desproporcional em sentido estrito (já que tal medida traz mais desvantagens do que vantagens para a consecução do interesse público)⁹.

Também o STF utiliza-se do princípio da razoabilidade para condicionar a atuação estatal em sede de tributação, impedindo que o Estado aja imoderadamente¹⁰.

Podemos assim concluir que, embora não possamos fundamentar a proibição de sanção administrativa tributária de valor excessivo no princípio do não-confisco, podemos lançar mão do direito de propriedade e dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade como limites à atividade sancionadora do Estado, de maneira a proteger direitos fundamentais do contribuinte.

Referências

AMARO, Luciano. *Infrações tributárias*. **Revista de direito tributário**, São Paulo, n.67, p.25-42, [19??].

_____. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

⁹ Chamamos a atenção do leitor para o fato de que os autores Dias e Siqueira consideram o princípio do não-confisco válido para fundamentar a impossibilidade de sanções administrativas tributárias exacerbadas. No entanto, aplicam também o princípio da proporcionalidade no mesmo caso, como um outro argumento no mesmo sentido de não serem toleradas as referidas sanções.

¹⁰ Nesse sentido a já citada ADI 1.075-DF.

CINTRA, Carlos César Sousa. Reflexões em torno das sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p.54-98.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

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

FERREIRA, Daniel. **Sanções administrativas**. São Paulo: Malheiros, 2001.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da declaração de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

_____. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

