

CÉLIO LIMA LACERDA

## **OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

**O excesso punitivo aplicado nas omissões de obrigações  
accessórias no âmbito da Receita Federal do Brasil**

BACHARELADO EM DIREITO

FIC-MG

2012

CÉLIO LIMA LACERDA

## **OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

### **O excesso punitivo aplicado nas omissões de obrigações acessórias no âmbito da Receita Federal do Brasil**

Monografia de conclusão de curso apresentado à banca examinadora da Faculdade de Direito, das Faculdades Integradas de Caratinga-FIC, como exigência parcial de obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador (a): Prof. Salatiel Ferreira Lúcio

FIC – CARATINGA

2012

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos os professores que direta ou indiretamente contribuíram para minha formação acadêmica nesta instituição e em especial, ao Prof. Sérgio Lima Lacerda, de quem tenho a honra de ser irmão, que foi um grande incentivador para que eu ingressasse no curso de Direito, sendo para mim um modelo a ser seguido.

Agradeço também a Deus, a quem deve ser dada toda honra e toda a glória, pelos séculos dos séculos e por toda a eternidade; porque dEle, por Ele e para Ele são todas as coisas; glória pois a Ele eternamente!

## **DEDICATÓRIA**

Dedico esta obra à minha amada esposa Lívia de Paula Bonfá Lacerda e ao meu filho Bernardo Bonfá Lacerda, que são muito especiais em minha vida. Reconheço neles o mérito pelo meu sucesso já que são incentivadores de todos os grandes passos e projetos em que me engajo e por sempre compreenderem os momentos em que nos privamos uns dos outros para alcançarmos os desafios propostos.

## RESUMO

A presente monografia tem por escopo investigar, à luz dos princípios insculpidos na Constituição da República de 1988, especialmente nos arts. 5º, XXII e 170, o excesso praticado na cobrança de penalidade pelo descumprimento da obrigação tributária acessória, como no caso da omissão de entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune), levando-se em conta que, na maioria das vezes, estes valores ultrapassam em muito o faturamento bruto anual da pequena e média empresa. Assim, apesar da multa tributária não ser alcançada pelo limitador constante do inciso IV, art. 150 da Constituição da República de 1988, a sua simples aplicação sem essa observância, inviabiliza a atividade econômica e esvazia do dispositivo constitucional seu objetivo teleológico. Há que se considerar ainda que o benefício tributário pretendido pela imunidade fiscal do papel destinado à impressão de material informativo e cultural é perdido quando aplicada a multa pela omissão da informação ao fisco, ou seja, nas pequenas e médias empresas, que gozam deste benefício, bastaria apenas a aplicação da multa tributária uma única vez, para ferir o *spiritus legis*. Desta forma, vale questionar se tal punição por descumprimento de obrigação acessória é ou não sujeita aos princípios constitucionais que limitam os tributos. Nesta obra, mostraremos o posicionamento de corte de Segunda Instância que decidiu neste sentido, ratificando a idéia de que, mesmo escapando à limitação pela via da exclusão imposta pelo já mencionado art. 150, inciso IV, tal dispositivo legal punitivo, deve sim, estar sujeito aos demais limites legais e principiológicos, valorizando assim o ordenamento jurídico como um todo, interdependente entre si.

**Palavra chave:** obrigação acessória, excesso punitivo, princípio do não-confisco, razoabilidade, proporcionalidade, DIF-Papel Imune.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>07</b>
<b>CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS .....</b>	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO I – DA IMUNIDADE DO PAPEL E SUAS OBRIGAÇÕES .....</b>	<b>17</b>
<b>1.1 Da imunidade do papel destinado à informação cultural .....</b>	<b>17</b>
<b>1.2 Das obrigações fiscais principais e acessórias do papel imune .....</b>	<b>19</b>
<b>1.3 Das penalidades advindas do descumprimento da obrigação acessória .....</b>	<b>22</b>
<b>CAPÍTULO II – DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS VIOLADOS .....</b>	<b>24</b>
<b>2.1 Da ilegalidade da multa da DIF-Papel Imune .....</b>	<b>24</b>
<b>2.2 Do caráter confiscatório da multa .....</b>	<b>26</b>
<b>2.3 Da capacidade contributiva, razoabilidade e da proporcionalidade .....</b>	<b>29</b>
<b>CAPÍTULO III – DA AUSÊNCIA DE CONTROLE SOBRE AS SANÇÕES.....</b>	<b>32</b>
<b>3.1 Da ausência no ordenamento de regras para fixação de multas .....</b>	<b>32</b>
<b>3.2 Da criação de código específico para tratar da questão das multas punitivas.....</b>	<b>34</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>37</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>39</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho de pesquisa científica tem por escopo debater a aplicação de multa tributária em face de omissão de obrigação acessória na atividade empresarial, que não se submete aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, princípios estes norteadores do Direito Tributário, delineados no Código Tributário Nacional e na Constituição da República de 1988, e que regem a obrigação principal, à qual tal penalidade se vincula. Desta forma, demonstraremos o ganho de natureza jurídica, social e acadêmica.

Na seara jurídica, denota-se o ganho, uma vez que traz a lume a distorção causada pela norma infraconstitucional, criada pela atividade legislativa atípica do Poder Executivo, especialmente do órgão regulamentador da obrigação acessória punível com multa que ora se debate, que por seu excesso, fere princípios marmorizados na Constituição da República de 1988, desvirtuando o *spiritus legis*. Desse modo, esvazia o benefício que a legislação ordinária traz para as micro e pequenas empresas. Assim sendo, torna-se pertinente questionar a aplicação da norma punitiva, sem a observância de parâmetros aos quais ela deveria estar atrelada, além dos princípios norteadores do Direito Tributário, reportando-nos neste caso ao princípio da capacidade contributiva e da razoabilidade.

Já no campo social, o ganho se dá pela valorização do trabalho, ressaltando o *caput* do art. 170 da Constituição da República de 1988, que protege a livre iniciativa na ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano, com o “*fim de assegurar a todos existência digna*”, o que estaria gravemente ameaçado pela manutenção do *status quo* no que tange à falta de regulamentação das multas punitivas, uma vez que as mesmas estão livres da bitola imposta pelo art. 150 da Constituição, por não serem tributos. Se houver efetivo controle das punições na esfera tributária, aplicando-se às multas, no que couber, os mesmos princípios que se aplicam aos tributos, certamente que aumentará a sobrevivência das micro e pequenas empresas que hoje são o motor da economia brasileira, e a maior fonte formal de empregos, levando-se em conta sua penetração no território nacional, desconcentrando o mercado de trabalho dos grandes centros urbanos industrializados.

E, por último, tem-se como ganho acadêmico a possibilidade de conhecer as mazelas da não observância dos princípios constitucionais, pela ausência do controle de constitucionalidade adequado na produção das normas legais e infralegais, além de pesquisar vasta doutrina sobre os princípios que regem a ordem tributária, jogando luz sobre um problema do cotidiano do empresário brasileiro, podendo inclusive, de forma prática, ajudar a mudar este quadro através deste trabalho. O objetivo deste trabalho não é encontrar a resposta certa para o problema, mas, de forma concisa e cientificamente embasada,

provocar a discussão que poderá culminar com tal solução. “Conhecer para mudar” deve ser a motivação da pesquisa acadêmica.

Questiona-se: a aplicação de multa pela omissão de entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune), estaria isenta de limites, haja vista que, por não ser tributo, não se sujeitaria aos limites impostos pelo inciso IV, do art. 150 da Constituição da República de 1988?

Desta forma, se não for possível aplicar o limite constitucional do não-confisco, tendo em vista o princípio da legalidade, vale questionar a aplicação de multa excessiva, face aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, além do direito à propriedade e ao livre exercício de atividade econômica, princípios estes, norteadores do Direito Tributário, delineados no Código Tributário Nacional e na Constituição da República de 1988.

Para tanto, demonstraremos, através de julgados de tribunais federais e de pesquisas na doutrina, que tais multas excessivas devem sim, ser submetidas aos princípios constitucionais que norteiam os tributos, sob pena de afrontar o espírito da lei que beneficia a atividade empresarial das micro e pequenas empresas, lei essa que emana de norma de eficácia contida na Constituição da República de 1988, além de demonstrar conceitualmente o que é e qual a finalidade da multa punitiva.

Ainda que a multa tributária, por não ser tributo, mas penalidade pelo descumprimento da obrigação tributária, mesmo que acessória, deveria estar sujeita a limites impostos pelos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como pelos princípios constitucionais do direito à propriedade (artigo 5º, XXII) e o direito ao livre exercício de atividade econômica (artigo 170), impondo-se a necessidade de revisão judicial das multas aplicadas em inobservância de tais princípios.

O presente projeto utiliza, como metodologia de pesquisa, a análise de leis e doutrinas, bem como das decisões de tribunais superiores, passando pelo Direito Constitucional até a seara do Direito Tributário, investigando no caminho, as normas infralegais instrumentalizadoras para aplicação e efetivação das obrigações legais, conhecendo o pensamento dos principais autores sobre o tema e suas correntes doutrinárias.

Serviremo-nos da análise de toda a legislação pertinente ao tema, valendo-nos ainda do manuseio da doutrina correlata ao assunto, para perceber seu reflexo nas decisões dos tribunais superiores, conhecendo-lhes o teor de suas decisões, além da análise dos princípios insculpidos nos arts. 5º, XXII e 170, da Constituição da República de 1988, que versam sobre o direito à propriedade e livre concorrência.

Este trabalho será desenvolvido em três capítulos. Primeiramente teremos o capítulo sob o título **“DA IMUNIDADE DO PAPEL E SUAS OBRIGAÇÕES”**, que tratará o conceito de imunidade tributária, as obrigações principais e acessórias, além das sanções pelo seu descumprimento.



No segundo capítulo, intitulado “**DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS VIOLADOS**”, discutiremos a afronta cometida pelo Fisco aos princípios que norteiam o Direito Tributário, emanados da Constituição, que poderia levar ao questionamento da validade dos atos pelo controle difuso de constitucionalidade.

Por fim, no último capítulo, com o título “**DA AUSÊNCIA DE CONTROLE SOBRE AS SANÇÕES**”, analisaremos a ausência no ordenamento jurídico de regras para fixação das multas punitivas, e a necessidade de criação de um *Código de Defesa do Contribuinte* ou *Código Nacional de Multas*, levando-se em conta a hipossuficiência do governado diante do poder normativo do governo.

## CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Neste trabalho abordaremos a punição aplicada pela administração pública às empresas pelo descumprimento de obrigação acessória, especificamente no caso de omissão ou atraso na entrega da DIF-Papel Imune, sem que haja qualquer parâmetro para estabelecimento de limites aos valores expressos nessas multas, o que acaba por ofender princípios constitucionais insculpidos no art. 5º, XXII e art. 170, II e IV da Constituição da República de 1988.

A *Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune* (DIF-Papel Imune) é uma declaração criada pela Secretaria da Receita Federal através da Instrução Normativa SRF nº 71/2001, com alterações posteriores dadas pelas também instruções normativas nº 101/2001 e 134/2002, gerando às empresas que operam com papel imune, a obrigatoriedade de se inscreverem no registro especial de que trata o Decreto-lei nº 1.593/77, sendo seu prazo de apresentação até o último dia do mês subsequente ao trimestre a que se refere, sob pena de incorrer na penalidade prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 27 de julho de 2001. Esta imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, está prevista no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal de 1988, compondo rol taxativo das vedações à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no seu poder tributar.

Para compreender melhor o que são as imunidades tributárias, é oportuno citar a doutrina de Luiz Ricardo Gomes Aranha:

Imunidades são, pois, impedimentos constitucionais de concretização da hipótese de incidência tributária, porque a lei não fica sequer autorizada a descrever a hipótese (proibição constitucional à competência tributária). Assim, as imunidades podem ser encaradas como não incidências constitucionais.<sup>1</sup>

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 27 de julho de 2001, alterada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, traz em seu art. 57, inciso I o seguinte teor:

Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

---

<sup>1</sup>ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário: aprendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 109.

I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;<sup>2</sup>

Note-se que o valor singular da multa pelo descumprimento da obrigação em tela é cumulativo e não observa nenhuma exceção em relação à capacidade econômica do contribuinte que nela incorrer.

Em particular, os contribuintes passivos nesta obrigação acessória são as gráficas e editoras. As empresas deste ramo de atividade que podem ser micro, pequenas ou de médio porte, se incorrerem no descumprimento desta obrigação, sujeitar-se-ão à multa do art. 57, I, da MP 2.158-35/2001, fato esse que, dependendo do lapso temporal, acarretará uma soma que pode confiscar o patrimônio além de inviabilizar a atividade econômica desses contribuintes. É por este motivo que vale salientar algumas possíveis inconsistências na referida obrigação que em primeira análise encontra-se eivada de vícios constitucionais.

É preciso exemplificar que aquele que atrasar a entrega da declaração em 01 (um) ano, pagará a multa no importe de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) que seria o valor do inciso I, do art. 57, da MP nº 2.158-35/2001, multiplicado por 12 (doze) meses, não havendo qualquer limitação ao valor máximo que a referida multa pode alcançar.

A obrigação acessória, por sua natureza meramente instrumental, não deveria dar caso às multas punitivas que afetassem gravosamente o patrimônio do contribuinte. No Brasil, entretanto, esses limites não são observados, como já foi demonstrado, causando sérios prejuízos à atividade empresarial.

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado destaca que tendo em vista não se conhecer se a omissão de dever instrumental implicou ou não em sonegação fiscal ou qualquer tipo de prejuízo ao fisco, deve o agente fiscalizador agir com cautela, enfatizando que “a aplicação de penalidades pecuniárias, portanto, há de ser feita com cuidado, para que não sejam cometidas graves injustiças”<sup>3</sup>.

Primeiramente, devemos perquirir sobre o vício da norma que instituiu a obrigação. Deve-se levar em conta que o artigo 16 da Lei Ordinária 9.779/99 autoriza a Receita Federal do Brasil a normatizar a instrumentalização das obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições de sua competência. Não foi a obrigação criada por referida Lei e nem o fez o Decreto-Lei 1.593/77, que foi utilizado pela RFB como arrimo para criar a discutida declaração, aqui tratada como obrigação acessória.

Mas o que se discute aqui é a validade do ato infralegal, no caso a IN SRF nº 71/2001, em estabelecer obrigação acessória, acompanhada de sanção pecuniária de reflexo econômico significativo

---

<sup>2</sup> BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/impv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/impv/2158-35.htm). Acesso em: 09/05/2012.

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 488.

no âmbito do patrimônio do contribuinte. Neste sentido, alguns doutrinadores são enérgicos defensores da ilegalidade da norma. Entre eles destaca-se Roque Antônio Carrazza, que assim se expressa:

Também em matéria tributária, os únicos regulamentos aceitos por nossa Constituição são os executivos, que, subordinando-se inteiramente à lei, limitam-se a prover sua fiel execução, isto é, a dar-lhe condições de plena eficácia, sem, porém, criar ou modificar tributos **nem estabelecer quaisquer ônus ou encargos que possam repercutir na liberdade ou no patrimônio dos contribuintes**. Desse modo, os regulamentos não podem criar deveres instrumentais tributários (obrigações acessórias), conceder ou revogar isenções tributárias, descrever infrações tributárias, **cominar-lhes as respectivas sanções** e assim avante.<sup>4</sup> (grifo nosso)

Carrazza ainda frisa:

Os regulamentos (veiculados por decreto ou instrução) devem estar em nosso sistema jurídico, sempre subordinados às leis a que dão plena eficácia. Não podem ser nem *extra legem*, nem *praeter legem*, nem *ultra legem*, nem, muito menos, *contra legem*, mas exclusivamente, *intra legem* e *secundum legem* (cf. Michel Stassinopoulos). São os regulamentos executivos que estabelecem os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem. **Não podem, porém, dar nascimento a qualquer relação jurídica nova.**<sup>5</sup> (grifo nosso)

O Direito Tributário brasileiro se rege pelo princípio da legalidade, o que atrita de plano com a instrução normativa aqui debatida. Os decretos, instruções normativas, portarias, dentre outros atos administrativos, devem se ater à instrumentalização dos deveres criados pela lei. Se a lei obriga empresários a manter livros fiscais, pode o instrumento regulamentador definir o tipo, o tamanho, e as informações a serem neles consignadas, bem como o prazo para sua execução.

O princípio da legalidade não está adstrito somente ao âmbito do Direito Tributário, mas irradia-se pelo ordenamento, vascularizando todos os demais ramos do Direito, uma vez que tem sua principal fonte no art. 5º, II, da Constituição da República, que estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>6</sup>. Ora, o art. 113, § 2º, do CTN, que disciplina a obrigação acessória, afirma literalmente que a mesma “decorre da legislação tributária”<sup>7</sup>. Assim, as “obrigações”, para serem impostas aos contribuintes, devem ser provenientes de leis que cumpriram o

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 12.ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 136.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 135.

<sup>6</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 09/05/2012.

<sup>7</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 09/05/2012.

devido processo legislativo e não pela livre vontade do executivo, senão ferido de morte estaria o Estado Democrático de Direito.

Quando trata desse assunto, Vittorio Cassone<sup>8</sup> lembra que a competência delegada à Receita Federal do Brasil para dispor sobre as obrigações acessórias se limita a definir *forma, prazo e condição*, atendendo inteligência do art. 16, da Lei 9.779/99, não podendo assim, por meio de norma infralegal, criar nova obrigação ao contribuinte. Eis o texto da lei:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, a **forma, prazo e condições** para o seu cumprimento e o respectivo responsável.<sup>9</sup>

Outro ponto importante a ser destacado é quanto ao caráter confiscatório da multa pela omissão de entrega da DIF-Papel Imune. A Constituição da República de 1988, ao vedar em seu art. 150, IV, o uso do tributo com efeito de confisco, deixou lacuna ao não definir expressamente o que se entende por confisco.

Para Luciano Amaro, esta questão não é apenas um preceito matemático, puramente aritmético, mas “é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco”<sup>10</sup>. Logo, entendemos que o principal critério a ser observado neste caso é se o tributo irá ou não prejudicar a atividade econômica do contribuinte.

Mas há que se considerar que o texto constitucional invocado acima trata estritamente de tributo, cabendo perscrutar se deve ou não o princípio do não-confisco se estender às multas vinculadas às atividades alcançadas pelos tributos.

Se entendermos que o princípio do não-confisco do art. 150, IV, deriva do art. 5º, XXII, ambos da Constituição da República de 1988, este último que estabelece o direito fundamental a propriedade, podemos concluir que tal princípio se estende sim às multas punitivas, irradiando-se por todo o sistema jurídico.

Sobre a questão patrimonial aqui protegida, deve-se levar em conta que a Lei 11.051/04, traz em seu bojo o entendimento que as pessoas jurídicas não são senão a dimensão do trabalho das pessoas físicas que a constituem, e, os resultados que geram, manifestações da propriedade destas. Tais

<sup>8</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 22. ed., São Paulo: Atlas, 2011, p. 86.

<sup>9</sup> BRASIL. **Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei977999.htm>. Acesso em: 09/05/2012.

<sup>10</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 168.

“resultados” não podem ser confiscados pelo Fisco, nem mesmo nos casos de multas punitivas, derivadas do Direito Tributário.

O objetivo da punição nas omissões de obrigações acessórias não é aniquilar o patrimônio do contribuinte, mas constrangê-lo ao cumprimento desses deveres instrumentais, devendo tal coerção ser capaz de inibi-lo de reincidir na conduta omissiva.

Cabe, então, ao Judiciário barrar os abusos do Poder Executivo, que edita normas infralegais sem a participação do Legislativo, estabelecendo multas irreais, ferindo princípios constitucionais e o próprio processo de produção legislativa, sujeito a controle de constitucionalidade, típico do Estado Democrático de Direito.

A situação é tão absurda que, no caso das DIF-Papel Imune, é menos gravoso sonegar os impostos de sua atividade empresarial do que deixar de cumprir o dever instrumental de produzir referida declaração. Eis uma inversão digna de apreciação pelo Poder Judiciário. Evidente a distorção do resultado na aplicação da sanção.

A título de exemplificação, poderíamos dizer que, mesmo que a empresa cumpra todas suas obrigações principais relativamente ao pagamento dos tributos inerentes à sua atividade, e ainda que cumpra sua função social, gerando emprego e renda, esta empresa será literalmente extinta, dado ao tamanho da multa pecuniária, caso venha a descumprir a IN SRF nº 71/2001, numa clara subversão à lógica do sistema (Sistema Tributário Nacional), onde o descumprimento da obrigação acessória está gerando consequências mais danosas do que o descumprimento da obrigação principal.

Esta falta de observância da capacidade contributiva é outra grave afronta aos princípios constitucionais. Nesse sentido, Inocêncio Mártires Coelho, falando sobre tratamento isonômico como princípio da ordem tributária, defende que:

É necessário que o legislador, como o juiz, tenha presente as desigualdades reais, discriminando onde, quando e em relação a quem se deve discriminar – obviamente de modo razoável e fundamentado –, a fim de alcançar a igualdade real”, concluindo em seguida que a aplicação deste critério convoca à lume “a incidência de outro princípio da ordem constitucional tributária – o da capacidade contributiva –, de modo a realizar a justiça em sentido material, cobrando de cada um aquilo que, efetivamente, ele pode pagar.<sup>11</sup>

Em sua obra sobre Direito Constitucional Tributário, Roque Antônio Carrazza lembra que “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar,

---

<sup>11</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1397.

no campo tributário, os ideais republicanos”<sup>12</sup> e acrescenta que tal princípio, ou seja, da capacidade contributiva, “é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*”<sup>13</sup>.

Mais incisivo foi Eduardo Sabbag<sup>14</sup> ao afirmar que a capacidade contributiva é corolário de um dos fundamentos do Estado brasileiro: a *dignidade da pessoa*.

Diante das colocações aqui manifestas, cabe questionar se a aplicação de multa pela omissão de entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune), estaria isenta de limites, haja vista que, por não ser tributo, não se sujeitaria ao princípio do não-confisco, por consequente, deixando de observar a capacidade contributiva. Além do que, afronta o princípio da razoabilidade, da proporcionalidade, do direito à propriedade e o do livre exercício da atividade econômica, já que, em muitos casos, o excesso punitivo inviabiliza a o negócio empresarial.

Como marco teórico do referido projeto de pesquisa tem-se os princípios constitucionais insculpidos nos arts. 5º, XXII e 170, da Constituição da República de 1988, que versam sobre o direito à propriedade e livre exercício de atividade econômica.

Corroborando a aplicação de tais princípios em caso concreto, tem-se a decisão proferida pelo Juízo da 01ª Vara Federal do Rio Grande do Norte – RN, nos autos da remessa *ex-officio* em Ação Cível nº 398488-RN (2005.84.00.005288-7), onde o magistrado ressalta o excesso punitivo, ao constatar que o valor da multa era superior ao patrimônio e à receita bruta anual da empresa, reconhecendo a afronta aos princípios constitucionais do direito à propriedade e ao direito do livre exercício de atividade econômica:

REMESSA EX OFFICIO EM AÇÃO CÍVEL Nº 398488-RN (2005.84.00.005288-7)  
 REMTE : JUÍZO DA 1ª VARA FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE (NATAL)  
 Origem : 1ª Vara Federal do Rio Grande do Norte - RN  
 RELATOR : Desembargador Federal IVAN LIRA DE CARVALHO (convocado)  
 EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÃO RELATIVA AO CONTROLE DE PAPEL IMUNE. EMPRESA DE EDITORAÇÃO E IMPRESSÃO. MULTA IMPOSTA QUE ULTRAPASSA O PATRIMÔNIO DA EMPRESA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. I. Caso em que a empresa de editoração e impressão gráfica, deixou de apresentar ao fisco as informações relativas ao controle de papel imune (DIF-Papel Imune), referentes ao 4º trimestre de 2002, 1º, 2º e 3º trimestres de 2003 e, por fim, 1º e 2º trimestres de 2004. II. A multa aplicada, nos termos do artigo 57, I, da MP nº 2.158-35/2001, resultou no valor de 162.000,00 (cento e sessenta e dois mil reais), que corresponde a quase totalidade da receita bruta anual da empresa, sendo superior ao seu patrimônio, afronta os princípios constitucionais do direito à propriedade (artigo 5º, XXII) e o direito ao livre exercício de atividade econômica (artigo 170).<sup>15</sup>

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 65.

<sup>13</sup> *Idem*.

<sup>14</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 111.

<sup>15</sup> BRASIL. **Justiça Federal do Rio Grande do Norte**. Ação Declaratória. Relator Juiz Almiro José da Rocha Lemos. Julgado em 06/06/2005. Publicado em 08/06/2005. Acesso em: 09/05/2012.

E Prossegue o relator:

III. Correto o raciocínio do juízo monocrático ao aplicar o inciso II, do artigo 57 da medida provisória citada, chegando-se ao valor de R\$ 24.330,93 (vinte e quatro mil, trezentos e trinta reais e noventa e três centavos), que enquadra dentro dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.IV. Remessa oficial improvida.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> BRASIL. **Justiça Federal do Rio Grande do Norte**. Ação Declaratória. Relator Juiz Almiro José da Rocha Lemos. Julgado em 06/06/2005. Publicado em 08/06/2005. Acesso em: 09/05/2012.



## CAPÍTULO I – DA IMUNIDADE DO PAPEL E SUAS OBRIGAÇÕES

### 1.1 Da imunidade do papel destinado à informação cultural

Para entendermos melhor sobre o objeto deste trabalho de pesquisa científica, mister se faz o conhecimento das origens do benefício fiscal concedido ao papel destinado à informação cultural.

Antes de mais nada, é necessário destacar que o benefício fiscal ao papel destinado à informação cultural apareceu pela primeira vez na Constituição da República de 1946<sup>17</sup>, que trazia no art. 31, inciso V, alínea “c”, a vedação à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de lançarem imposto sobre o papel cuja finalidade fosse unicamente a confecção de jornais, livros e periódicos.

Fica evidente, desde então, a intenção do legislador de beneficiar, não o papel em si, mas assegurar a proteção e manutenção dos veículos que são indispensáveis à propagação e difusão das informações, de maneira a facilitar e fomentar a disseminação da cultura entre os brasileiros.

Luiz Ricardo Gomes Aranha, ao doutrinar sobre o tema lembra que “o valor realçado é a cultura e a liberdade de imprensa”<sup>18</sup>, demonstrando com isso o intuito do legislador originário ao prescrever a norma constitucional.

Denota-se daí o caráter finalístico da norma no sentido de fomentar a informação e o conhecimento, através de mecanismo prático que reduziu o custo da matéria prima das empresas que produziam material informativo e cultural.

É inegável o avanço trazido pela norma ao desenvolvimento de um Estado Democrático de Direito, ainda que em fase embrionária, já que, universalizar a cultura e o conhecimento, é uma das maneiras de promoção de cidadania e crescimento da consciência crítica e política do cidadão.

O grande referencial desta imunidade fiscal é o princípio constitucional da liberdade de expressão insculpido no art. 5º, em seu inciso IV, e da liberdade de informação do art. 220, § 1º, garantindo aos meios de comunicação a ampla informação.

Vale ressaltar que, entre os mais importantes alicerces das Instituições Democráticas e da consolidação do Estado de Direito, está o direito à liberdade de manifestação do pensamento, garantindo aos cidadãos, meios de criar, pensar e expor os seus sentimentos, através dos diversos veículos e instrumentos informativos.

---

<sup>17</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 14/09/2012.

<sup>18</sup> ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário: aprendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 113.

Para Aliomar Baleeiro, o objetivo desta imunidade, ou sua meta maior, é viabilizar a produção literária, cultural ou informativa, através da redução do custo do produto, beneficiando na final do processo, o consumidor, e assim se expressa:

O objetivo desta imunidade é a redução do custo do produto, favorecendo a veiculação de informações, do ensino, da educação e da cultura. Por isso está destinada, em primeiro lugar, a beneficiar o consumidor que sofrerá, finalmente, pelo mecanismo dos preços, a transferência do encargo financeiro dos impostos incidentes sobre a produção e a comercialização do papel, do livro, dos jornais e periódicos.<sup>19</sup>

De forma objetiva, o dispositivo constitucional da imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, é um incentivo à difusão e universalização do conhecimento, visando a consolidar os valores tutelados na esfera constitucional, como a liberdade de expressão e de acesso às informações, conforme art. 5º, inciso IV, e art. 220, § 1º, respectivamente, da Constituição da República de 1988.

Discute-se o fato da norma originária imunizante trazer textualmente a expressão “*papel*” (alínea “d”, inciso VI, art. 150, Constituição da República de 1988), já que com a evolução dos mecanismos de comunicação, os “*meios*” de difusão do conhecimento se multiplicaram, com o surgimento de novas mídias, como é o caso das mídias ópticas e magnéticas, em suas diversas formas e apresentações, afora aquelas em ambiente virtual, como páginas disponibilizadas na *Internet*.

Nesta direção, Roque Antônio Carraza assevera que “a palavra *livros* está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de *veículos de pensamentos*, isto é, de *meios de difusão da cultura*.”<sup>20</sup>

Assim, a imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado à sua impressão deve ser entendida em seu sentido finalístico, qual seja, assegurar a difusão dos pensamentos.

Por conseguinte, aquela mídia que contiver o mesmo conteúdo de um livro, operando assim o mesmo efeito de informar e divulgar conhecimento, deve receber o mesmo tratamento tributário e fiscal.

Os elevados objetivos da imunidade constante do art. 150, VI, “d”, da Constituição da República de 1988, serão plenamente atingidos quando todos os meios de informação forem contemplados sem distinção, sob pena de frustrar ou empobrecer seu alcance, a exemplo dos livros narrados, disponibilizados em fitas magnéticas ou discos ópticos para deficientes visuais, cuja matéria prima não recebe tal benefício fiscal.

<sup>19</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 341.

<sup>20</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12.ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 480.

Concluimos, enfim, que as formas utilizadas para veiculação da informação e do conhecimento, são irrelevantes para fins de interpretação da imunidade tributária da alínea “d”, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição da República de 1988, devendo ser albergado pela mesma, toda a forma de manifestação que dissemine informação e divulgue cultura em nosso país.

## 1.2 Das obrigações fiscais principais e acessórias do papel imune

Para viabilizar a aplicação prática da imunidade descrita no dispositivo constitucional da alínea “d”, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição da República de 1988, a Receita Federal do Brasil criou mecanismo específico para apresentação das informações sobre a operação com o papel imune, sendo essa uma obrigação acessória.

Mas antes é necessário distinguir obrigações principais de obrigações acessórias, facilitando o entendimento da matéria aqui tratada.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967, traz a definição de tais obrigações:

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

§ 1º 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.

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.<sup>21</sup>

As obrigações acessórias estão estreitamente relacionadas à principal, pois lhe possibilitam a aplicação, através de prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, podendo ser previstas em atos infralegais como circulares, portarias, instruções normativas, entre outros, ou em lei.

Assim, podemos acompanhar Eduardo Sabbag, quando afirma que as obrigações acessórias são deveres instrumentais do contribuinte, que “gravitam no entorno do tributo, na esteira das relações

---

<sup>21</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 16/10/2012.

jurídico-tributárias, de cunho não-patrimonial”<sup>22</sup>, não podendo sem ele existir, atendendo aos interesses da arrecadação e fiscalização.

Fica evidente, à luz das definições conceituais trazidas pelo art. 113 e seus parágrafos do Código Tributário Nacional que a imunidade constitucional da alínea “d”, do inciso VI, do artigo 150, atinge somente a obrigação principal, não abrangendo as demais obrigações acessórias, caso haja.

Em texto de inquestionável clareza, Aliomar Baleeiro ratifica tal idéia dizendo que a imunidade do papel destinado à produção de livros, jornais e periódicos, “é restrita à obrigação principal, isto é, a de pagar o imposto”<sup>23</sup>, não se estendendo às obrigações fiscais acessórias, como prestar informações ao Fisco.

No caso do papel imune, o mecanismo criado pela Receita Federal do Brasil, como obrigação acessória a ser cumprida pelo contribuinte que o utiliza, é a *Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune* (DIF-Papel Imune).

A DIF-Papel Imune foi criada através da Instrução Normativa SRF nº 71/2001, com alterações posteriores dadas pelas também Instruções Normativas nºs 101/2001 e 134/2002, visando pormenorizar e quantificar o uso do papel feito pelas gráficas, na produção de livros, jornais, revistas, e quaisquer outros impressos cujo fim seja a informação, educação e cultura. Eis o texto da norma:

Da DIF - Papel Imune

Art. 10. Fica instituída a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune (DIF - Papel Imune), cuja apresentação é obrigatória para as pessoas jurídicas de que trata o art. 1º.

Art. 11. A DIF - Papel Imune deverá ser apresentada até o último dia útil dos meses de janeiro, abril, julho e outubro, em relação aos trimestres civis imediatamente anteriores, em meio magnético, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado pela SRF.

Parágrafo único. A DIF - Papel Imune, relativa ao período de fevereiro a março de 2002, poderá, excepcionalmente, ser apresentada até o dia 31 de julho de 2002.

Art. 12. A não apresentação da DIF - Papel Imune, nos prazos estabelecidos no artigo anterior, enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001.

Art. 13. A omissão de informações ou a prestação de informações falsas na DIF - Papel Imune configura hipótese de crime contra a ordem tributária prevista no art. 2º da Lei nº 8.137, de 1990, sem prejuízo das demais sanções cabíveis.<sup>24</sup>

A Instrução Normativa SRF nº 71/2001, uma vez publicada, gerou para os contribuintes que operam com o papel imune a obrigatoriedade de se inscreverem no registro especial de que trata o

<sup>22</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 32.

<sup>23</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 153.

<sup>24</sup> BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 71/2001**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2001/in0712001.htm>. Acesso em: 21/09/2012.

Decreto-lei nº 1.593/77, que estabelece às indústrias fabricantes de cigarros e correlatos, o referido registro especial na Receita Federal do Brasil.

Esta exigência é no mínimo estranha, já que o registro especial criado pelo Decreto-lei nº 1.593/77 é destinado exclusivamente às indústrias fabricantes de cigarro, por ser um setor da indústria estratégico ao Fisco.

Uma vez deferido o registro especial, a empresa então fica obrigada a apresentar, até o último dia do mês subsequente ao trimestre a que se refere, informações pormenorizadas sobre a utilização do papel.

A riqueza de detalhes é tamanha que beira o absurdo. Detalhes como, gramatura do papel, impressões perdidas, impressões de teste, rebarbas e recortes, tiragem, tipo da impressão e, obviamente, o seu conteúdo, devem ser informados na DIF-Papel Imune.

Outro grave problema daí advindo é a enorme possibilidade de se cometer erros no preenchimento de tal declaração acessória, já que exige daquele que a preenche, conhecimento de informática, do processo de fabricação do papel, para conhecer-lhe suas nuances, bem como sobre a atividade gráfica, já que pelo tamanho da fonte e quantidade de palavras, é possível ao Fisco saber se foi ou não usada determinada quantidade de papel.

Evidente também neste caso que, muitos contribuintes são penalizados, não porque deixaram de cumprir esta obrigação acessória, mas por cometerem erros em seu preenchimento, já que as penalidades que trataremos no capítulo a seguir são aplicadas pelo descumprimento da obrigação ou pelos erros que nela existirem, sejam eles de preenchimento (formal) ou de inexatidão das informações (material).

Observa-se do texto do art. 13, da Instrução Normativa SRF nº 71/2001 que “A omissão de informações ou a prestação de informações falsas na DIF - Papel Imune configura hipótese de crime contra a ordem tributária prevista no art. 2º da Lei nº 8.137, de 1990, sem prejuízo das demais sanções cabíveis.”<sup>25</sup>, sem contudo, dar possibilidade ao mero erro formal ou material no preenchimento, que é perfeitamente previsível em razão da já mencionada complexidade de referida declaração.

É preciso rever no Brasil a forma como o Fisco trata o contribuinte, considerando toda falha como tentativa de sonegação, não fazendo distinção entre dolo e culpa, e, em alguns casos, como no do art. 13 da Instrução Normativa SRF nº 71/2001, remetendo a infração ao status de crime contra a ordem tributária, o que beira as raias do absurdo, se levarmos em conta que a omissão ou inexatidão nas obrigações acessórias, não necessariamente implica em sonegação fiscal ou qualquer prejuízo ao Erário, demonstrando assim, mais uma vez, a truculência do Estado, no exercício de exigir o tributo.

---

<sup>25</sup> BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 71/2001.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2001/in0712001.htm>. Acesso em: 21/09/2012.

### 1.3 Das penalidades advindas do descumprimento da obrigação acessória

A não apresentação da DIF-Papel Imune no prazo prescrito pode levar o infrator a incorrer na penalidade prevista no art. 57, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 27 de julho de 2001, alterada por outra Medida Provisória que levou o mesmo número, isto é, 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, *in verbis*:

Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

I - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;<sup>26</sup>

Pode-se ver na letra deste diploma legal o flagrante descompasso com a matriz norteadora do sistema tributário, que emana da Constituição, por meio dos princípios da capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco, já que o valor singular da multa pelo descumprimento da obrigação em tela é cumulativo e não observa nenhuma exceção em relação à capacidade econômica do contribuinte que nela incorrer.

Os contribuintes sujeitos a esta obrigação acessória em particular são as gráficas e editoras. Mesmo se as empresas deste ramo de atividade forem micro, pequenas ou de médio porte, caso incorram no descumprimento desta obrigação, sujeitar-se-ão à multa do art. 57, I, da MP 2.158-35/2001, fato esse que, dependendo do lapso temporal, acarretará uma soma que pode confiscar o patrimônio, além de inviabilizar a atividade econômica desses contribuintes.

Neste caso de confisco patrimonial e de inviabilização da atividade econômica, a omissão da obrigação acessória, se torna mais gravosa que o descumprimento da obrigação principal, afrontando os princípios constitucionais do direito à propriedade (artigo 5º, XXII) e o direito ao livre exercício de atividade econômica (artigo 170), além de ferir os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Possibilitar uma carga tributária aceitável é da essência do texto constitucional, provindo daí que o legislador originário criasse as conhecidas limitações principiológicas ao poder de tributar que, por sua interdependência, se irradiam por todo o ordenamento.

---

<sup>26</sup> BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm). Acesso em: 16/10/2012.

Podemos ser tentados a pensar que a punição pela obrigação acessória estaria fora do alcance do inciso IV, do art. 150, da Constituição da República de 1988, já que este trata apenas de “tributo”, vedando ao poder estatal sua criação com “efeito de confisco”.

Todavia, a obrigação acessória, uma vez não cumprida, torna-se obrigação principal, ainda que não *tributo*, mas *obrigação tributária*, conforme inteligência do § 3º do artigo 113 do CTN, que preceitua: “§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”<sup>27</sup>. (grifo nosso)

E se o resultado desta obrigação tributária, proveniente de multa por descumprimento de obrigação acessória, tem valor excessivo e confiscatório em relação ao caso concreto (deve-se levar em conta o patrimônio do sujeito passivo da obrigação), então temos que considerar o alcance do princípio constitucional do não-confisco, norteador do Direito Tributário.

A multa prevista para a omissão da DIF-Papel Imune, não leva em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo ou seu patrimônio, sendo comuns os casos em que o valor da multa aplicada excedeu em muito o faturamento anual da empresa.

Tal distorção, pela legislação vigente e face ao princípio da legalidade, é impossível de ser sanada, senão pelo discernimento dos julgadores em sede judicial, que, dosando-lhes o efeito, reduzem as multas a patamares possíveis diante do caso concreto.

---

<sup>27</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 16/10/2012.

## CAPÍTULO II – DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS VIOLADOS

### 2.1 Da ilegalidade da multa da DIF-Papel Imune

O legislador atípico na formulação da norma infralegal que instituiu a cobrança da multa pela omissão da DIF-Papel Imune afronta severamente o princípio da legalidade, ao qual está subordinada toda a máquina estatal, por inovar fazendo com que norma meramente regimental crie nova obrigação para o contribuinte.

Em princípio, correta a utilização do instrumento *instrução normativa* para delimitação dos deveres do contribuinte diante do Fisco federal na prestação da referida declaração, pois para isso se prestam as normas regulamentadoras.

A Receita Federal do Brasil recebeu competência para disciplinar a forma, prazo e condições para o cumprimento das obrigações acessórias por ela administrada através do art. 16, da Lei 9.779/99 que assim preceitua:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, a **forma, prazo e condições** para o seu cumprimento e o respectivo responsável.<sup>28</sup> (grifo nosso)

Todavia, tal competência se aplica tão somente à criação de regulamentos dispondo sobre a maneira como será apresentada a declaração, dando-lhe forma, estabelecendo-lhe prazo, e por fim, ditando as condições ou requisitos para sua entrega.

Ora, evidente que a Instrução Normativa 71/2001, extrapolou sua competência ao criar obrigação nova, impondo sanção pecuniária de flagrante impacto econômico na atividade e patrimônio do contribuinte.

Somente lei pode criar obrigação tributária, não cabendo, portanto, a atos infralegais tal destinação.

Válido neste tema o comentário de Iso Chaitz Scherkerkewitz, quando afirma sobre o princípio da legalidade:

---

<sup>28</sup> BRASIL. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei977999.htm>. Acesso em: 17/10/2012.



Quando um tributo é criado, ou tem sua alíquota aumentada, sua data de pagamento adiantada, sua base de cálculo modificada, o instrumento normativo a ser utilizado **só pode ser a lei** *stricto sensu* pois, em virtude do regime democrático e republicano preconizado pela nossa Constituição, qualquer *incursão* ao patrimônio dos indivíduos deve ter a concordância de toda a sociedade, e essa concordância só pode se dar por meio do voto do povo representado pelos candidatos eleitos para o parlamento.<sup>29</sup> (grifo nosso)

Continuando na mesma direção, Armando Zurita Leão define que “no princípio da legalidade, estão contidos os princípios da supremacia constitucional e princípio da hierarquia das leis”<sup>30</sup>, e completa seu raciocínio dizendo que “o princípio da legalidade é a expressão jurídica da democracia”<sup>31</sup>, numa clara indicação de sua relevância para o aparato estatal.

Desta forma, as obrigações, para alcançarem os contribuintes, devem emanar de leis que passaram pelo necessário processo legislativo e não pela livre vontade do executivo, através de ato legal impróprio, driblando o princípio da legalidade, onde se ancora todo o Estado Democrático de Direito.

Hugo de Brito Machado reforça que “como em matéria tributária não existe espaço para o regulamento autônomo, qualquer regra de decreto, ou de regulamento, que não seja mera explicitação do que determina a lei, sem que se limite a fixar os meios e formas de execução desta, é inválida”<sup>32</sup>.

Destaca-se, neste ponto, a fala doutrinária de Roque Antônio Carraza, que assim aborda o tema:

Também em matéria tributária, os únicos regulamentos aceitos por nossa Constituição são os executivos, que, subordinando-se inteiramente à lei, limitam-se a prover sua fiel execução, isto é, a dar-lhe condições de plena eficácia, sem, porém, criar ou modificar tributos **nem estabelecer quaisquer ônus ou encargos que possam repercutir na liberdade ou no patrimônio dos contribuintes**. Desse modo, os regulamentos não podem criar deveres instrumentais tributários (obrigações acessórias), conceder ou revogar isenções tributárias, descrever infrações tributárias, **cominar-lhes as respectivas sanções** e assim avante.<sup>33</sup> (grifos nossos)

Carrazza ainda frisa:

Os regulamentos (veiculados por decreto ou instrução) devem estar em nosso sistema jurídico, sempre subordinados às leis a que dão plena eficácia. Não podem ser nem *extra legem*, nem

<sup>29</sup> SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Sistema Constitucional Tributário**. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 34.

<sup>30</sup> LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário**. 1. ed., São Paulo: Editora Juarez, 1999, p. 76.

<sup>31</sup> *Idem*

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 88.

<sup>33</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 136.

*praeterlegem*, nem *ultra legem*, nem, muito menos, *contra legem*, mas exclusivamente, *intralegem* e *secundumlegem* (cf. Michel Stassinopoulos). São os regulamentos executivos que estabelecem os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem. **Não podem, porém, dar nascimento a qualquer relação jurídica nova.**<sup>34</sup> (grifo nosso)

Conclui-se daí que as portarias, instruções normativas, decretos, dentre outros atos administrativos, não podem limitar-se somente à instrumentalização das obrigações já criadas pela lei, não cabendo inovar na criação de deveres ao destinatário da norma.

Irradiando-se por todo o ordenamento, extrapolando a seara do Direito Tributário, o princípio da legalidade tem como um de seus principais fundamentos o art. 5º, II, da Constituição da República de 1988, que estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>35</sup>, denotando assim a ilegalidade da IN SRF nº 71/2001 que cria dever e obrigação nova ao contribuinte.

## 2.2 Do caráter confiscatório da multa

Não menos importante que o ponto anterior e que também precisa ser ressaltado à luz da doutrina está o caráter confiscatório da multa pela omissão da entrega da DIF-Papel Imune.

Ao introduzir o tema do confisco, Iso Chaitz Scherkerkewitz afirma que “um tributo não pode ser gravoso a ponto de obrigar o contribuinte a se desfazer de seu patrimônio para pagá-lo”<sup>36</sup>, aqui entendendo todo o patrimônio e não somente parte dele.

Indo na mesma direção, Luiz Ricardo Gomes Aranha afirma que não se deve impor ao contribuinte cobrança de forma a “levar à indignação o sujeito passivo, expropriando-lhe as próprias forças de solver suas obrigações. Seria injusto e ilógico”<sup>37</sup>.

Todavia, o inciso IV, do art. 150 da Constituição da República de 1988, ao impedir os entes de fazer uso do tributo com efeito confiscatório, tornou-se lacônico ao não tratar de definir expressamente o conceito de confisco. Luciano Amaro destaca com lucidez que não se trata de uma fórmula pronta, mas “é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade

<sup>34</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 135.

<sup>35</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 17/09/2012.

<sup>36</sup> SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Sistema Constitucional Tributário**. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 54.

<sup>37</sup> ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário: aprendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 118.

ou não o território do confisco”<sup>38</sup>, valendo em fim considerar se o tributo aplicado a determinada atividade empresarial inviabilizará ou não seu desenvolvimento e existência.

Conclui Eduardo Sabbag que “o princípio da vedação ao confisco apresenta-se como uma bússola ao intérprete, no sentido de estabilizar o sistema de limites impostos à avidéz fiscal”<sup>39</sup>, cabendo portanto a variação de sua aplicação mediante o caso concreto.

A grande problemática do tema, e que deve ser levada em consideração, é que o texto constitucional traz expressamente a palavra “tributo”, fazendo com que se questione a aplicabilidade deste dispositivo principiológico às multas, ainda que estas se tornem em obrigação tributária principal após sua constituição, conforme letra do § 3º do art. 113 do CTN, que diz que “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”<sup>40</sup>.

Não podemos esquecer o caráter sistemático de nosso ordenamento jurídico. Assim que, se entendermos que o princípio do não-confisco tem suas origens no art. 5º, XXII, da Constituição da República de 1988, que firma o direito à propriedade como fundamental, torna-se possível estender tal princípio às multas tributárias, já que os princípios se irradiam por todo o ordenamento, vascularizando o sistema jurídico.

Na mesma direção de entendimento, Hugo de Brito Machado lembra que o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado “no sentido de que o dispositivo constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco aplica-se também às multas, vedando a cominação de multas muito elevadas”<sup>41</sup>.

Destacou ainda Brito Machado, a posição do Supremo Tribunal Federal, ao citar sua decisão considerando que “a vedação ao tributo com efeito de confisco é uma limitação ao poder de tributar que se estende, também às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo (ADI n. 551-1-RJ, j. 24.10.2002, com ementa publicada no *DJU-I* 14.2.2003).”<sup>42</sup>.

O objetivo maior da punição nas omissões das obrigações acessórias não é consumir o patrimônio do contribuinte, mas constrangê-lo ao cumprimento desses deveres instrumentais.

O tributo confiscatório, assim como a multa tornada em obrigação principal, assumindo natureza tributária, representa o resultado do embate desigual entre seus efeitos, tendentes à exacerbação, e sua causa determinante – a capacidade contributiva, dificultando em demasia a manutenção da condição de vida da pessoa ou sua capacidade de prosseguir gerando riquezas.

<sup>38</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 168.

<sup>39</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 188.

<sup>40</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 16/10/2012.

<sup>41</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 43.

Eduardo Sabbag confirma este raciocínio ao afirmar que “é sabido, da mesma forma, que o tributo é inexorável, entretanto o ‘poder de tributar’ não pode se mostrar como um ‘poder de destruir’ ou de aniquilar o patrimônio do particular”<sup>43</sup>.

É árdua tarefa que compete ao Judiciário, de delimitar diante dos casos que lhe chegam, os limites do confisco, tendo em vista sua generalidade e abstração, barrando os excessos do Poder Executivo, que edita normas infralegais sem a participação do Legislativo, estabelecendo multas irreais, ferindo princípios constitucionais e o próprio processo de produção legislativa, sujeito a controle de constitucionalidade, do qual, aparentemente, estão alheios os atos administrativos normatizadores.

Para Sabbag, “tanto a multa moratória quanto a multa punitiva podem ser confiscatórias se extrapolarem os lindes do adequado, do proporcional, do razoável e do necessário, colocando em xeque as suas precípuas finalidades, com a ofensa ao art. 150, IV, e ao art. 5º, XXII, ambos da Carta Magna”<sup>44</sup>.

No caso da multa pela omissão da DIF-Papel Imune, a situação é tão estapafúrdia, que se torna menos gravoso sonegar os impostos de sua atividade empresarial do que deixar de cumprir o dever instrumental de produzir referida declaração. Eis uma inversão digna de apreciação pelo Poder Judiciário. Evidente a distorção do resultado na aplicação da sanção. Se a empresa não sonegar nem um centavo sequer, cumprindo fielmente sua função social, gerando empregos e divisas, mas deixar de apresentar ao Fisco declaração acessória, meramente informativa, sofrerá sanção que, dependendo do lapso temporal, lhe confiscará o patrimônio.

Não resta dúvida de que a multa exorbitante, que ultrapasse os limites do razoável, ainda que adequadamente aplicada visando a inibir comportamento ilícito, além de carregar em si a carga punitiva, denota-se tendenciosa a burlar o preceito constitucional coibidor de sua existência, dilapidando o patrimônio do contribuinte.

Nesta direção tem caminhado o Supremo Tribunal Federal, conforme ementa na ADI nº 1.075/DF de relatoria do Ministro Celso de Mello, com julgamento em 17/06/1998:

(...) Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - 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

<sup>43</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 192.

<sup>44</sup> *Ibidem*, p. 206.

satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. (...) (ADI 1.075/DF MC, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 17/06/1998).<sup>45</sup>

Pode-se concluir, dessa forma, que é perfeita e plenamente aplicável, à luz da jurisprudência e da doutrina, o princípio tributário da não-confiscabilidade às multas que se apresentarem excessivas e iníquas.

### 2.3 Da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade

É bastante comum no estudo do confisco tributário, trazer à discussão os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva, como limites a serem seguidos, parametrizando as cobranças dos tributos.

O princípio da proporcionalidade e da razoabilidade se aproximam muito em seus efeitos, não obstante suas origens históricas serem diversas, uma vez que “o primeiro provém do direito constitucional alemão, enquanto que o segundo, do constitucionalismo norte-americano”<sup>46</sup>.

Tais princípios se confundem, fazendo-nos crer que a proporcionalidade nada mais é que uma faceta do princípio da razoabilidade.

Razoabilidade então é um conceito jurídico aberto e extremamente elástico, que varia no tempo e no espaço, trazendo a idéia de que sua aplicação ao caso concreto demandará bom senso e moderação, além de ponderar com equilíbrio as circunstâncias que envolvem o fato.

Sabbag ainda acrescenta que o princípio da razoabilidade, “em harmônico convívio com o postulado da proporcionalidade, apresenta-se no cenário em que excesso e atitudes incongruentes é defeso à Administração, disposta a homenagear a prudência no nobre exercício da função estatal”<sup>47</sup>.

O intérprete, no árduo mister de delimitar o que é razoável e conseqüentemente também proporcional, deverá aquilatar até que ponto o tributo é ou não confiscatório, usando tais princípios apenas como bússola, já que existem muitas outras variáveis a serem consideradas na análise, tais como

<sup>45</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 1.075/DF MC. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 17/06/1998. Publicado em: 24/11/2006. Acesso em: 23/10/2012.

<sup>46</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 208.

<sup>47</sup> *Idem*.

a cultura do povo, seu desenvolvimento e conjuntura social e o que é ou não aceitável dentro daquele contexto sócio-econômico, conciliando tais fatores aos interesses da arrecadação tributária.

Percebe-se daí, que razoabilidade e proporcionalidade se estreitam para se ligarem em interdependência direta à capacidade contributiva.

Uma vez que o tributo excede a capacidade contributiva, passa a ser confiscatório, ferindo o direito à propriedade, deixando de ser razoável e se tornando desproporcional, além de inviabilizar a atividade econômica, ferindo assim o dispositivo constitucional do parágrafo único do art. 170, que trata do livre exercício da atividade econômica.

Se mostramos anteriormente que a multa tributária deve receber o mesmo tratamento do tributo, no que concerne ao princípio do não-confisco, não será diferente com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que já guardam estreita relação com a capacidade contributiva, que, em última análise, é quem vai ditar o que é ou não confiscatório.

O Supremo Tribunal Federal, em decisão na ADI-MC n. 2.010/DF, julgado em 30/09/1999, sob relatoria do Min. Celso de Mello, tratando do princípio da razoabilidade, se posicionou no sentido de que “(...) O Poder Público, especialmente em sede de tributação (...), *não pode agir imoderadamente*, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo *princípio da razoabilidade*. (...)”<sup>48</sup>. (grifos nossos)

Tais princípios aqui discutidos têm o fito de servir como ferramenta de aferição de todo e qualquer ato emanado do Estado, com o propósito de revesti-lo de constitucionalidade e legalidade adequando-o aos fins do Estado Democrático de Direito.

No Direito Tributário a aplicação do princípio da proporcionalidade se dará de acordo com o caso concreto, inexistindo uma forma padronizada para determinar sua abrangência, cabendo ao intérprete demarcar a adequação de seu uso.

Se de um lado, o Supremo Tribunal Federal entende que o Poder Público não deve agir imoderadamente por estar sujeito ao princípio da razoabilidade, por outro, entende ser inconstitucional qualquer atitude deste em ofensa ao princípio da proporcionalidade. Para tanto, observemos trecho do voto do Ministro Celso de Mello, relator do RE nº 374.981/RS, acerca das *sanções tributárias*:

(...) *As sanções tributárias podem revelar-se inconstitucionais, por desatendimento à proporcionalidade em sentido estrito* (...), quando a limitação imposta à esfera jurídica dos indivíduos, embora arrimada na busca do alcance de um objetivo protegido pela ordem jurídica,

---

<sup>48</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 2.010/DF MC. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 30/09/1999. Publicado em: 12/04/2002. Acesso em: 23/10/2012.

assume uma dimensão que inviabiliza o exercício de outros direitos e garantias individuais, igualmente assegurados pela ordem constitucional. (...) <sup>49</sup> (grifo nosso)

Nesse sentido a multa pela omissão da DIF-Papel Imune, inequivocamente, se reveste de inconstitucionalidades, já que fere não um, mas vários princípios em cadeia.

Nas palavras de Celso de Mello, tal sanção se torna inconstitucional pela simples inobservância do princípio da proporcionalidade, que por sua vez inviabiliza o exercício dos demais direitos e garantias individuais, também tutelados pela ordem constitucional.

Neste sentido, quando se trata de afronta aos princípios constitucionais, Hugo de Brito Machado assevera que:

Tal como acontece com a inobservância de qualquer outro princípio constitucional, também a inobservância, pelo legislador, do princípio da capacidade contributiva pode ser objeto de controle tanto por ação direta, promovida perante o Supremo Tribunal Federal, por uma das pessoas indicadas no art. 103 da vigente Constituição Federal, como em qualquer das ações nas quais ordinariamente são apreciadas as questões tributárias.<sup>50</sup>

Para Hugo de Brito Machado, no caso das multas punitivas, o que deve impedir a sua exorbitância “é o princípio constitucional da proporcionalidade, no que alberga a idéia de que deve haver uma proporção, em sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção ao mesmo correspondente”<sup>51</sup>.

Finaliza Brito Machado dizendo que as cominações pecuniárias caracterizam-se por seu conteúdo patrimonial, “e que por isso mesmo somente podem ser suportadas por quem disponha de riqueza”<sup>52</sup>, ratificando assim o princípio constitucional da capacidade contributiva.

---

<sup>49</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 374.981/RS. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 28/03/2005. Publicado em: 08/04/2005. Acesso em: 23/10/2012.

<sup>50</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 41.

<sup>51</sup> *Ibidem*, p. 43.

<sup>52</sup> *Ibidem*, p. 499.

## CAPÍTULO III – DA AUSÊNCIA DE CONTROLE SOBRE AS SANÇÕES

### 3.1 Da ausência no ordenamento de regras para fixação de multas

As multas tributárias foram relegadas a uma posição secundária em nossa doutrina durante muito tempo, não sendo objeto de apreciação de nossos juristas e doutrinadores. Mas recentemente, devido aos sucessivos recordes de arrecadação, potencializados pelas ações fiscais e as multas delas advindas, esta espécie de sanção ganhou notoriedade, sendo sua juridicidade, seus princípios e limites, matéria de relevante importância no cenário do Direito Tributário.

Todavia, ainda é tema por demais polêmico, pendente de muito trabalho doutrinário balizador, que comece a surtir efeitos práticos, influenciando as correntes decisórias de nossos tribunais.

Ainda se distingue, para fins de análise, a multa tributária *moratória* da *isolada*, ambas punitivas, porém com causas distintas. Enquanto a primeira visa a coibir a letargia, inércia ou simples atraso e omissão da obrigação de pagar por parte do contribuinte, a segunda visa a punir este pela ação ou omissão no cumprimento de dever instrumental ligado à obrigação principal.

Nosso direito se inclina ao entendimento de que toda multa tributária tem finalidade punitiva, sendo assim, com natureza de sanção penal. Isso se deve ao fato de as multa moratórias não possuírem o escopo de recomposição do tributo pago em atraso, que é papel da correção monetária, e nem tampouco de compensação pela mora, já que esta é a função dos juros, restando-lhe por exclusão, o objetivo coercitivo, próprio da penalidade.

Dito isto, avançamos para o entendimento de que as multas tributárias são penalidades administrativas pela infração de obrigação fiscal prevista em lei, sendo, por conseguinte, a coerção direta que o Estado impõe ao sujeito passivo da obrigação, pela não manutenção de seu direito de crédito, criando o fato ilícito da relação tributária.

Este entendimento é de vital relevância para a defesa do contribuinte, vez que viabiliza o uso dos princípios norteadores do Direito Penal, ao caso fático da infração tributária. Para suprir a inexistência de uma norma geral reguladora das multas tributárias em nosso ordenamento jurídico, tem-se este porfiar para uma mediação supletiva, colocando a questão das multas tributárias como subsistema, dentro do sistema constitucional de nosso Direito Tributário e, por afinidade, de nosso Direito Penal.

Fica evidente diante da lacuna do ordenamento quanto à matéria que as multas tributárias sujeitam-se também aos Limites do Poder de Tributar, insculpidos na Constituição da República, dentre os quais destacamos os já dissertados do não-confisco, da capacidade contributiva, da razoabilidade, da



proporcionalidade, além dos princípios da ampla defesa e do contraditório, dentre outros aplicáveis ao tema.

A Lei nº 9.784/99, que disciplina o processo administrativo federal, traz positivados alguns destes princípios demonstrando discreta aceitação por parte do Fisco de alguns limites que se lhe impõe, por serem endógenos na Constituição, como é o caso de seus artigos 2º e 3º, dentre outros.

Os operadores do Direito devem manejar bem este arcabouço jurídico com o fim de coibir os abusos usualmente praticados pelos representantes do Fisco em suas ações, sejam autuações ou lançamentos de ofício.

Não é a ausência de regras positivadas sobre o limite das multas punitivas que franqueará ao Estado, através de seus agentes fiscais, aplicarem penalidades insuportáveis aos sujeitos passivos das obrigações fiscais, e, no caso deste trabalho, sobre obrigação acessória que em si mesma não enseja qualquer tentativa de burlar a lei com o intuito de sonegar ou elidir tributo.

Um exemplo dos excessos cometidos são as autuações nos casos de sonegação e/ou fraude, onde o agente fiscal qualifica a multa de ofício, enquadrando-a no inciso II, § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, cuja hipótese legal de incidência, está estritamente vinculada aos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

O elemento subjetivo do tipo é toda ação ou omissão dolosa e encontra-se subjogado aos casos de evidente intuito de fraude, conforme artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, como exigência para configurar o ilícito fiscal.

Temos aqui um caso onde o ônus da prova cabe à autoridade fiscal, que deve comprovar o dolo do contribuinte, o que é bastante incomum em sede administrativa. Todavia, facilmente se afastada a hipótese do *animus fraudandi*, se nenhum óbice ou artifício for utilizado pelo contribuinte para omitir ou manipular seus dados fiscais, cooperando e colaborando com a ação fiscal, fazendo cair assim a tipificação dolosa, restando apenas a ocorrência de “declaração inexata”, que trará a multa de ofício ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento), conforme previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Neste sentido é a Súmula 14 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Primeiro Conselho de Contribuintes) que instrui que “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”<sup>53</sup>.

Portanto, é necessário considerar a questão das multas tributárias sob a ótica pós-positivista da evolução do Direito Tributário, rompendo com o dogmatismo positivista que lhe tornava matéria inquestionável, escondida sob o manto da legalidade.

---

<sup>53</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 23/10/2012.

A lacuna no nosso Ordenamento Jurídico sobre o tema das multas, especialmente sobre seus limites, não deve dar causa à prática de abusos e práticas extorsivas por parte dos entes federados, sendo este o tema que veremos a seguir.

### **3.2 Da criação de código específico para tratar da questão das multas punitivas**

Versar sobre tema tão árido já não é tarefa das mais fáceis, ainda mais, se ousarmos falar sobre a possibilidade de positivizar os mecanismos principiológicos que, em via judicial, tem balizado as decisões e limitado a patamares cabíveis as autuações aplicadas pelo Fisco, em especial, na esfera federal.

Tal reflexão traz concisa a idéia de que é necessário amplo debate social, com pujante participação dos formadores de opinião no campo jurídico, assim como dos doutrinadores, das academias de Direito, dos órgãos representativos da classe, como a OAB (Ordem dos Advogados do Brasil), Conselhos de Contribuintes, federações das classes empresárias, membros do Poder Legislativo, Judiciário e Fazenda Pública.

Como bem frisou o Ministro Celso de Mello, como relator do RE nº 374.981/RS:

A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direito de caráter fundamental, constitucionalmente assegurado ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da Própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculados em diplomas normativos por este editados.<sup>54</sup>

Assim, vemos que a Constituição da República de 1988 traz dispositivos que protegem os cidadãos dos excessos praticados pelo Estado no campo tributário. Todavia, assim como foi tratado em diploma legal específico os direitos dos consumidores, da criança e do adolescente e dos idosos, o contribuinte também, carece de que se junte ao ordenamento, norma positivada, balizando e limitando o poder do Estado no que concerne à multa punitiva, estabelecendo seus limites, e atrelando-os ao patrimônio, renda e/ou faturamento do sujeito passivo.

---

<sup>54</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 374.981/RS. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 28/03/2005. Publicado em: 08/04/2005. Acesso em: 23/10/2012.

Assim, a criação de código específico, poderia se inserir no arcabouço do Direito Tributário que, em última análise é o limitador do poder de tributar, como bem colocou Hugo de Brito Machado:

O Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica. A finalidade essencial do Direito Tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele. O Direito Tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste.<sup>55</sup>

Pode-se, ainda, diferenciar a punição pecuniária pela omissão da obrigação acessória das demais, visto que esta diz respeito simplesmente a ato formal, de natureza instrumental, não implicando qualquer prejuízo direto ao Erário, muito menos evidencia, em primeira análise o *animus fraudandi*.

A criação de tal instrumento normativo facilitaria a discussão em sede de processo administrativo, delimitando claramente até onde poderia avançar o braço arrecadador do Fisco, impondo-lhe o dever de observar a letra da lei que, no caso de um código específico, o remeteria para os princípios constitucionais, reduzindo em muito a busca do contribuinte pela tutela jurisdicional de seus direitos constitucionais.

O que ocorre na prática é que o Estado fere estes princípios no seu exercício de aplicação das punições pecuniárias, fazendo com que o contribuinte não tenha alternativa, senão buscar o Judiciário, a fim de ver garantidos os seus direitos fundamentais, violentados pela ação estatal, ficando clara a hipossuficiência do segundo em face do primeiro.

É de conhecimento público que a carga tributária pode estimular ou emperrar a economia de um determinado país. Se somarmos a esta realidade a aplicação das punições excessivas contra os erros meramente instrumentais dissociados de tentativa de sonegação ou burlo ao fisco, teremos de fato a figura do confisco trazida a lume.

Sobre o tema assim se posiciona Hugo de Brito Machado: “É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas”<sup>56</sup>.

Dentro da seara da afronta aos princípios no que tange a relação tributária, que também alberga as punições pecuniárias, Hugo de Brito Machado comenta:

---

<sup>55</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 51.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 26.

Sendo, como é, a relação de tributação uma relação *jurídica*, e não simplesmente de *poder*, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos os mais importantes. São eles os princípios da *legalidade*, da *anterioridade*, da *igualdade*, da *competência*, da *capacidade contributiva*, da *vedação do confisco*, e o da liberdade de tráfego. Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência desta finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.<sup>57</sup>

Mais adiante em sua obra, Brito Machado completa dizendo que “os princípios constitucionais em geral são limitações ao Poder. No que diz respeito à tributação, os princípios constitucionais são limitações ao poder de tributar”<sup>58</sup>.

Ancorado no princípio da legalidade, o Estado age afrontando os demais princípios que deveriam ser observados, pois representam o conjunto de conquistas garantidas ao cidadão pela Constituição da República de 1988, que criou o esqueleto sobre o qual tem se formado músculos, tendões e pele, de um Estado Democrático de Direito.

---

<sup>57</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 33.

<sup>58</sup> *Ibidem*, p. 47.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho, abordamos tema insípido e por demais árido no conjunto doutrinário do Direito Tributário Brasileiro. Poucos são os doutrinadores que se aventuram em seara tão infértil, demonstrando ser território hostil aos que nele adentram.

Ocorre que, com o crescente aumento da arrecadação por parte do Governo Federal, um dado tem chamado muito a atenção dos especialistas em tributos, que é exatamente a participação das multas no conjunto arrecadatório.

Os entes federados descobriram nas multas uma maneira fácil e prática de aumentar a arrecadação sem ter que recorrer a mecanismos legais de grande complexidade e extremamente desgastantes do ponto vista político.

Basta observar a polêmica criada em torno da CPMF, que, com uma das alíquotas mais baixas da carga tributária brasileira, causou uma discussão política de dimensões titânicas, envolvendo todos os setores da sociedade, num grito de protesto que teve seu eco acolhido pelo Congresso Nacional, impingindo derrota aos governistas que queriam a manutenção da cobrança, com a transformação do seu caráter provisório para permanente.

Assim, destaca-se nesta obra o excesso punitivo aplicado às omissões de obrigação acessória no âmbito da Receita Federal do Brasil, e, em particular a *Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle do Papel Imune* (DIF-Papel Imune) criada pela Secretaria da Receita Federal através da Instrução Normativa SRF nº 71/2001, com alterações posteriores dadas pelas também instruções normativas nºs 101/2001 e 134/2002.

As multas nos casos de omissão desta obrigação instrumental são aplicadas mês a mês, acumulando-se, sem que haja limite ou teto, podendo chegar a valores incabíveis diante do patrimônio, renda e/ou faturamento do autuado.

Tal dinâmica se dá pelo fato de o art. 57, I, da MP nº 2.158-35/2001, trazer em seu texto a aplicação de multa por mês-calendário de atraso no importe de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), até o atendimento da exigência, sem fixar-lhe o teto máximo.

Desta forma, uma empresa que deixe de apresentar a DIF-Papel Imune, relativa ao primeiro trimestre de um determinado exercício fiscal, e o fizer no último dia útil do exercício fiscal seguinte, pagará multa pecuniária no importe de R\$ 105.000,00 (cento e cinco mil reais).

O grande problema que aflora desta sistemática de cobrança indiscriminada, é a quebra de diversos direitos e garantias fundamentais que fluem da Constituição da República de 1988, em favor do cidadão, e que são deixados de lado pelo agente fiscalizador sob os auspícios do princípio da legalidade.

Se for considerado o universo das empresas brasileiras obrigadas a apresentar tal declaração, chegaremos ao micro-sistema das gráficas e editoras. Verdade é que existem alguns gigantes neste setor, todavia, ele é composto, em sua grande parte por micro e pequenas empresas, cujo faturamento anual não ultrapassa a casa dos R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais).

Deste total de faturamento, os empresários que desta atividade vivem, pagam os salários aos seus funcionários, pagam todos os impostos, cumprindo assim as obrigações principais e a função social da empresa, gerando emprego e renda, pagam seus fornecedores de matéria prima e ainda retirando dali o lucro para sua sobrevivência.

Denota-se o flagrante desrespeito ao princípio da razoabilidade, princípio da proporcionalidade, do não-confisco, da capacidade contributiva, do direito à propriedade e livre exercício de atividade econômica.

Todas as vezes em que o Estado age de forma truculenta e desmedida, cabe ao Judiciário colocar-lhe o freio, delimitando, ou mesmo limitando sua ação, fazendo prevalecer as garantias fundamentais do governado, de maneira a manter o equilíbrio entre o interesse estatal e difuso, em face do interesse do particular.

Eis um caso de conflito de direitos fundamentais, onde deve prevalecer o bom senso do julgador, obedecendo aos princípios gerais do Direito, com exame acurado do caso concreto, visando o equilíbrio das forças que se opõem, para se estabelecer a verdadeira justiça social.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2011

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário: aprendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 25/09/2012

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 09/05/2012

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 71/2001**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2001/in0712001.htm>. Acesso em: 21/09/2012

BRASIL. **Justiça Federal do Rio Grande do Norte**. Ação Declaratória. Relator Juiz Almiro José da Rocha Lemos. Julgado em 06/06/2005. Publicado em 08/06/2005. Acesso em: 09/05/2012

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 09/05/2012

BRASIL. **Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei977999.htm>. Acesso em: 09/05/2012

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm). Acesso em: 09/05/2012

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 1.075/DF MC. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 17/06/1998. Publicado em: 24/11/2006. Acesso em: 23/10/2012

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 2.010/DF MC. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 30/09/1999. Publicado em: 12/04/2002. Acesso em: 23/10/2012

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 374.981/RS. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 28/03/2005. Publicado em: 08/04/2005. Acesso em: 23/10/2012

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed., São Paulo: Malheiros, 1999

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2010

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 22. ed., São Paulo: Atlas, 2011

COELHO, Inocêncio Mártires. MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2009

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009

LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário**. 1. ed., São Paulo: Editora Juarez, 1999

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Sistema Constitucional Tributário**. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996