POLÍTICAS PÚBLICAS, ESTADO E SOCIEDADE

PEMBROKE COLLINS
CONSELHO EDITORIAL

PRESIDÊNCIA Felipe Dutra Asensi

CONSELHEIROS Adolfo Mamoru Nishiyama (UNIP, São Paulo)
Adriano Moura da Fonseca Pinto (UNESA, Rio de Janeiro)
Adriano Rosa (USU, Rio de Janeiro)
Alessandra T. Bentes Vivas (DPRJ, Rio de Janeiro)
Arthur Bezerra de Souza Junior (UNINOVE, São Paulo)
Aura Helena Peñas Felizzola (Universidad de Santo Tomás, Colômbia)
Carlos Mourão (PGM, São Paulo)
Claudio Joel B. Lossio (Universidade Autónoma de Lisboa, Portugal)
Coriolano de Almeida Camargo (UPM, São Paulo)
Daniel Giotti de Paula (INTEJUR, Juiz de Fora)
Danielle Medeiro da Silva de Araújo (UFSB, Porto Seguro)
Denise Mercedes N. N. Lopes Salles (UNILASSALE, Niterói)
Diogo de Castro Ferreira (IDT, Juiz de Fora)
Douglas Castro (Foundation for Law and International Affairs, Estados Unidos)
Elaine Teixeira Rabello (UERJ, Rio de Janeiro)
Glaucia Ribeiro (UEA, Manaus)
Isabelle Dias Carneiro Santos (UFMS, Campo Grande)
Jonathan Regis (UNIVALI, Itajaí)
Julian Mora Aliseda (Universidad de Extremadura. Espanha)
Leila Aparecida Chevchuk de Oliveira (TRT 2ª Região, São Paulo)
Luciano Nascimento (UEPB, João Pessoa)
Luiz Renato Telles Otaviano (UFMS, Três Lagoas)
Marcelo Pereira de Almeida (UFF, Niterói)
Marcia Cavalcanti (USU, Rio de Janeiro)
Marcio de Oliveira Caldas (FBT, Porto Alegre)
Matheus Marapodi dos Passos (Universidade de Coimbra, Portugal)
Omar Toledo Toríbio (Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Peru)
Ricardo Medeiros Pimenta (IBICT, Rio de Janeiro)
Rogério Borba (UVA, Rio de Janeiro)
Rosangela Tremel (UNISUL, Florianópolis)
Roseni Pinheiro (UERJ, Rio de Janeiro)
Sergio de Souza Salles (UCP, Petrópolis)
Telson Pires (Faculdade Lusófona, Brasil)
Thiago Rodrigues Pereira (Novo Liceu, Portugal)
Vanessa Velasco Brito Reis (UCP, Petrópolis)
Vania Siciliano Aieta (UERJ, Rio de Janeiro)

ORGANIZADORES:
DANIEL GIOTTI DE PAULA, DIOGO DE CASTRO FERREIRA,
GLAUCIA MARIA DE ARAÚJO RIBEIRO, LARISSA BORSATO

POLÍTICAS PÚBLICAS, ESTADO E SOCIEDADE

PEMBROKE COLLINS
Rio de Janeiro, 2021

Copyright © 2021 Daniel Giotti de Paula, Diogo de Castro Ferreira, Glaucia Maria de Araújo Ribeiro, Larissa Borsato (org.)

DIREÇÃO EDITORIAL Felipe Asensi
EDIÇÃO E EDITORAÇÃO Felipe Asensi
REVISÃO Coordenação Editorial Pembroke Collins
PROJETO GRÁFICO E CAPA Diniz Gomes
DIAGRAMAÇÃO Diniz Gomes

DIREITOS RESERVADOS A

PEMBROKE COLLINS
Rua Pedro Primeiro, 07/606
20060-050 / Rio de Janeiro, RJ
info@pembrokecollins.com
www.pembrokecollins.com

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS
Nenhuma parte deste livro pode ser utilizada ou reproduzida sob quaisquer meios existentes sem autorização por escrito da Editora.

FINANCIAMENTO
Este livro foi financiado pela Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio de Janeiro, pelo Conselho Internacional de Altos Estudos em Direito (CAED-Jus), pelo Conselho Internacional de Altos Estudos em Educação (CAEduca) e pela Pembroke Collins.

Todas as obras são submetidas ao processo de peer view em formato double blind pela Editora e, no caso de Coletânea, também pelos Organizadores.

P769

Políticas públicas, estado e sociedade/ Daniel Giotti de Paula, Diogo de Castro Ferreira, Glaucia Maria de Araújo Ribeiro e Larissa Borsato (organizadores). – Rio de Janeiro: Pembroke Collins, 2021.

780 p.

ISBN 978-65-87489-78-0

1. Políticas públicas. 2. Políticas e direitos civis. 3. Estado. 4. Ciências sociais. I. Paula, Daniel Giotti de (org.). II. Ferreira, Diogo de Castro (org.). III. Ribeiro, Glaucia Maria de Araújo (org.). IV. Borsato, Larissa (org.).

CDD 323

Bibliotecária: Aneli Beloni CRB7 075/19.

O CARÁTER CONFISCATÓRIO E OS LIMITES DA MULTA ISOLADA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

Débora Manke Vieira
Fabrizio Bon Vecchio

INTRODUÇÃO

É notório o elevado número de obrigações acessórias a que estão sujeitas as empresas sediadas no território brasileiro, bem como absurda a quantidade de horas que os gestores gastam para cumpri-las, fatores que acabam por estimular uma fiscalização mais severa. Ora pela imposição fiscal, ora pela viabilização do aumento na arrecadação destinada ao fisco.

O *leading case* que deu origem ao Tema 487 do Supremo Tribunal Federal trata da análise da inconstitucionalidade de uma multa milionária cobrada pelo Estado de Rondônia contra a empresa Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte) por não ter emitido nota fiscal de ICMS na remessa de combustível para a empresa Termonorte produzir energia elétrica, posteriormente distribuída aos consumidores pela Eletronorte. Se discute, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, se a multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% a 40%, relacionado à operação que não gerou crédito fiscal possui, ou não, caráter confiscatório.

O presente estudo irá se ocupar a desvendar empiricamente suas respostas, explorando doutrinas nacionais *strictu sensu* que tratam do tema, e a jurisprudência aplicável na casuística; o método utilizado será o hipotético-dedutivo. A análise, em um primeiro momento, objetiva compreender como as multas tributárias isoladas se comportam diante do ordenamento jurídico tributário. Em seguida, os deveres instrumentais da obrigação tributária. Após, os princípios da proporcionalidade e razoabilidade como limitações constitucionais aplicáveis às multas tributárias. E, por fim, uma apreciação do princípio da vedação ao confisco como limitador das multas isoladas.

1. AS MULTAS TRIBUTÁRIAS ISOLADAS

As multas tributárias são sanções pecuniárias que representam o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais, oriundos de atos comissivos ou omissivos do sujeito passivo relacionados ao descumprimento de obrigação tributária principal e acessória, portanto, surgem de um ilícito tributário.

Sua motivação é desincentivar condutas e promover a cultura fiscal reparando, sempre que possível, os prejuízos causados ao erário público. Constrangendo o contribuinte ao cumprimento das obrigações – induzindo a atuar em conformidade com as normas que demandam a ação positivada. Ou ainda, "formar uma moral fiscal, que contribuísse para evitar a infração tributária" (AMARO, 2001, p. 278), desestimulando a reincidência por meio da supremacia do interesse público.

Esse tipo de sanção por ilícito tributário evita os questionamentos acerca da legalidade e constitucionalidade da imposição de outras sanções (MELO, 2004, p. 258). Isso porque as multas pelo descumprimento de obrigação tributária somente podem ser estabelecidas por lei, em obediência ao princípio da legalidade -, visto que a pena pecuniária é uma fonte de receitas para o Estado, podendo ter um alto apelo aflitivo porque "atinge um bem fundamental do indivíduo (o patrimônio, um ícone das economias capitalistas liberais) e permite flexibilidade na aplicação através de graduações (ANDRADE FILHO, 2003, p. 118).

O objeto do presente estudo são as multas isoladas baseadas no descumprimento dos deveres instrumentais aplicados ao sujeito passivo – nas

situações onde deixa de cumprir as determinações legais que a arrecadação ou fiscalização tributária lhe impõe 'fazer' ou 'não fazer' – e o limite à imposição da base de cálculo adotada como alíquota para o cálculo da penalidade, sobretudo por não seguirem um padrão que a própria Corte Suprema divergiu em seus mais diversos precedentes:

O direito brasileiro contempla alguns casos de multas elevadíssimas. A base de cálculo das penalidades é variável. Ora se baseiam no valor do imposto a pagar ou omitido, ora no valor comercial de mercadorias, ora no montante do interesse, ora em unidades previamente estatuídas como a UPFEMG (Unidade Padrão Fiscal do Estado de Minas Gerais). Os percentuais facilmente chegam a 100%, sendo comuns os casos que surdem nos 300%. (COÊLHO, 1995, p. 64)

As multas isoladas, por consistirem-se no não cumprimento dos deveres instrumentais, têm precipuamente sua função didática, dificultando a investigação sobre sua limitação. Isso porque - tratando-se as obrigações acessórias de deveres instrumentais, instituídos para viabilizar a conferência do pagamento de tributo tempestiva e integralmente recolhido ao erário - não podem ser instituídas ou exigidas as sanções à sua inobservância com fins arrecadatórios, sob pena de desvirtuamento dos propósitos e desprezo aos limites do direito sancionador (SILVA, 2007, p. 159-160).

A problemática é mais abrangente. Vejamos que os casos concretos comparáveis são aqueles postos no ordenamento e reduzidos por meio de critérios jurídicos relevantes. Os critérios fáticos não são apreciados pelo Direito; somente após a redução a uma norma judicial comum é que determinam suas consequências (as obrigações, as faculdades, os deveres e todos os instrumentos impositivos de nosso ordenamento). A jurisprudência somente irá considerar as razões fáticas após a transformação em normas compatíveis com aquelas outras similares já postas em discussão, especialmente naquelas multas em que existem variáveis mediante a aplicação de uma alíquota sobre determinado referencial (normalmente o montante do tributo devido ou da informação obtida).

A tese a ser julgada tem a multa isolada face a inexistência de tributo devido em decorrência da conduta punida, portanto, desprovida de qualquer valor econômico – o que deixa a situação ainda mais delicada se analisarmos como o legislador, o fisco e os tribunais atuam frente à casuística.

2. DEVERES INSTRUMENTAIS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Da mesma forma que o sujeito passivo pode deixar de efetuar o pagamento do tributo, pode também não apresentar escriturações do livro fiscal ou deixar de emitir nota fiscal de transferência, por exemplo. Pela inobservância da obrigação de pagar tributo ou dos deveres formais, o legislador impõe uma sanção, usualmente pecuniária e denominada de multa, com o intuito de induzir a conduta do sujeito passivo ao adimplemento.

Com o objetivo de dar efetividade à norma e evitar que ela seja descumprida é que são estipuladas estas sanções pelo legislador que, ao sancionar o descumprimento de um dever jurídico com uma multa, está se limitando a recorrer a um dos mais corriqueiros expedientes do Direito para impor a obediência de seus mandamentos, isto é, está acenando com medida que vulnera fundo um dos bens mais preciosos da pessoa: a propriedade (CARRAZZA, 2011, p. 359).

O pressuposto de fato da incidência da sanção é o descumprimento de uma prestação previamente estabelecida; o objeto da relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo. No caso de uma multa por descumprimento de um dever instrumental, a relação jurídica formada apresenta no seu antecedente a previsão de descumprimento deste dever e, no seu consequente, a sanção a ser aplicada.

Os deveres instrumentais, apesar de possuírem uma estrutura lógica própria, sendo que o antecedente da norma prevê um fato no qual deve ser identificado no mundo dos fatos para que faça nascer um vínculo jurídico, impõem ao sujeito passivo um dever de administrar e fiscalizar os tributos; o que se enquadrará em uma simples imposição administrativa, e não em uma obrigação tributária (COSTA, 2009, p. 359).

O "deixar de cumprir" esse dever instrumental caracteriza o ilícito, visto que é característica da norma jurídica ter como resposta ao ilícito uma sanção (BOBBIO, 2008, p. 152); "desde que exista uma regra jurídica, também coexiste a possibilidade material de sua violação" (BECKER, 2010, p. 332).

Isso porque a acessoriedade em comento não tem o sentido de ligação a uma obrigação principal específica da qual dependa. Na verdade, ela subsiste ainda quando a principal (à qual se liga ou parece ligar-se) seja inexistente em

face de alguma imunidade, isenção ou não incidência. A marca de sua acessoriedade está, antes, na instrumentalidade para controle de cumprimento, sendo, pois, uma imposição de fazer ou não fazer de caráter finalístico. E, em face desse caráter, sujeita-se à relação meio/fim, o que é nuclear, isto sim, para o exame da sua consistência jurídica (FERRAZ JÚNIOR, 2005, p. 273).

A terminologia "dever instrumental" reflete duas características da obrigação tributária acessória: o caráter instrumental, segundo o qual estamos tratando de uma relação jurídica finalística e não de uma obrigação legal (MAIOR BORGES, 2005, p. 46-48), e a não-patrimonialidade da obrigação acessória, que é uma condição a ser enfrentada para se alcançar um limite objetivo para a multa devida em razão do seu descumprimento.

O Superior Tribunal de Justiça reconheceu a possibilidade de existirem obrigações acessórias autônomas, que não têm relação alguma com o fato gerador do tributo. O julgamento do Recurso Especial 258.139/RS concluiu pelo não afastamento da multa imposta por descumprimento, baseada no artigo 138 do Código Tributário Nacional, ainda que os tributos, objeto da obrigação acessória, tenham sido recolhidos por denúncia espontânea do contribuinte.

A resposta a este comportamento desproporcional pode ser retorquida sob as égides do legislador. Ora, este tende a impor sanções superiores aos padrões judiciais criados na confiança de que os contribuintes irão pagar a multa sancionada, ao invés de questionar sua redução ou afastamento por inconstitucionalidade.

Sob a mesma ótica, defendemos que o papel da Suprema Corte não pode ter sua atividade voltada exclusivamente à declaração da inconstitucionalidade de multas confiscatórias, pois ela não é uma instância de correção das mazelas do legislador; o mecanismo contentor desses casos deve ser do órgão jurisdicional ou até mesmo do fisco; devendo resignar-se com o papel de mero aplicador da lei.

3. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE COMO LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Sempre que a Constituição, por meio de normas com estrutura de princípio, determina a promoção de um objetivo, entende-se que ela

está a determinar a adoção de meios que sejam adequados, necessários e proporcionais em sentido estrito a essa promoção. O meio será adequado quando, de fato e efetivamente, conduzir ao objetivo perseguido. Será necessário quando, dentre os meios existentes e adequados, não existir outro que seja menos gravoso à promoção dos demais princípios igualmente prestigiados pela Constituição. Finalmente, será proporcional em sentido estrito quando, além de adequado e necessário, o emprego do meio em questão causar aos outros princípios, igualmente prestigiados constitucionalmente, impactos mínimos, justificáveis em face do maior benefício obtido com a sua adoção (os bônus justificam os ônus). É nesse último momento, da proporcionalidade em sentido estrito, que se realiza verdadeiramente a ponderação, aferindo-se se os prejuízos advindos da adoção do meio escolhido se justificam à luz dos benefícios por ele trazidos, ou por outras palavras, dando-se primazia à solução que implicar o menor sacrifício possível aos princípios envolvidos (ÁVILA, 2004, p. 70).

Relativamente às multas tributárias é preciso encontrar na Constituição o fundamento para a sua instituição e aplicação, vale dizer, a finalidade ou o objetivo a ser com elas alcançado. Esse fundamento parece contido em várias disposições esparsas, mas, de forma mais específica, é possível identificá-lo no artigo 145, §1.º e no artigo 150, II, dispositivos que consagram os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Todos devem contribuir para o financiamento do Estado na medida de suas possibilidades econômicas, finalidade que evidentemente deve ser conciliada com outras normas constitucionais, mas que deve ser perseguida na medida do que for factual e juridicamente possível (SEGUNDO, 2012, p. 68).

Mas não basta que a sanção seja adequada. É preciso que ela seja de *ultima ratio* e, ainda, igualmente adequada à proteção do princípio e menos gravosa aos demais princípios. Na situação de descumprimento de obrigações tributárias acessórias, seria mais adequado informá-lo de forma educativa ou notificar a necessidade de organização fiscal e contábil, dispensando a aplicação de imediato de multas, quando, pelo esclarecimento, o resultado pode ser tão eficaz quanto o sancionamento.

Estamos tratando de multas punitivas preventivas onde prevalece o interesse estatal na garantia da arrecadação e na manutenção regular do funcionamento da administração tributária. A violação mais grave se constitui no descumprimento dos deveres aos quais o sujeito passivo está

obrigado a prestar mediante entrega de declaração e escrituração fiscal, e não especificamente na falta de pagamento do tributo devido.

Afinal, prevalece o interesse da administração em garantir as receitas tributárias para custeio das despesas públicas, e os meios e fins são equacionados pelo juízo de ponderação sob o objeto de se avaliar se o meio empregado é ou não desproporcional em relação ao fim – nos parecendo desproporcional o modo como a jurisprudência está enfrentando a tese. Os princípios sopesados são agentes limitadores das multas por infrações tributárias, não devendo afetar indevidamente a capacidade de sobrevivência do sujeito passivo. Sob outro aspecto, indevida é a supressão de bens que constituam a propriedade do contribuinte ou, ainda, seus meios de subsistência devem ser revistos de forma a garantir a eficácia de direitos constitucionalmente tutelados.

4. O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

A palavra confisco tem sua origem no termo latino *confiscatio*, de *confiscare*, tendo como definição ampla a apreensão total e/ou parcial de bens de alguém pelo ente estatal (fisco). Conceituar o que é confisco não é uma tarefa simples; a carga tributária que retira a capacidade de desenvolvimento do contribuinte (por exemplo, obter ganhos para suprir suas necessidades essenciais) pode se chamar de confisco, razão pela qual todo o sistema precisa ser revisto por ultrapassar o limite da capacidade contributiva.

É possível depreender que a terminologia "vedação ao confisco", não é capaz de exprimir com clareza o conceito do princípio previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, tendo em vista que, do ponto de vista técnico, tributo e confisco não se confundem. Assim, o que o referido princípio constitucional proíbe é que sejam instituídos tributos que gerem os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria; o que não exclui a possibilidade de enquadramento das multas tributárias.

A capacidade contributiva sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção da imposição dos tributos. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário é o grande desafio com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públi-

cos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário (CARVALHO, 2007, p. 173).

O imposto é cobrado por manifestação de capacidade econômica, onde o legislador autoriza a exação tributária. A multa incide sobre a conduta faltosa e não, exclusivamente, pela capacidade contributiva do contribuinte ou de terceiros. Problematizamos a desproporção do valor da multa aplicada - portanto, da sanção tributária - face a conduta ilícita, isto é, do descumprimento da obrigação tributária.

Um importante precedente é o do julgamento da ADI 2.010/1999 do Supremo Tribunal Federal, onde se entendeu que o aumento de 25% da contribuição previdenciária do servidor público, aliado à incidência de 27,5% de imposto de renda, configurava confisco , reforçando a ideia de que a verificação do caráter confiscatório se faz em face da carga tributária total, e não da onerosidade de cada tributo isoladamente considerado (MACHADO, 2015, p. 41).

Outro aspecto fundamental na análise desta vedação ao confisco é a estrutura dessa norma. A norma que estabelece a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco não é regra, "pois não se aplica por subsunção, nem princípio no sentido mais restrito (mandamento *prima facie*), mas um dos princípios (em sentido lato) que regem a aplicação dos demais e é medida da ponderação destes: é norma de colisão". Afinal, a norma de colisão "substitui o princípio da proporcionalidade, como norma para solução de hipóteses de colisão de princípios em sentido estrito" (DIFINI, 2007, p. 263-264).

Observamos que confisco jamais poderá será confundido com tributo, visto que, na conceituação do primeiro, há um caráter de penalidade. É nesta particularidade que reside a diferenciação de tributo; afinal, todo tributo é qualificado pela ausência de vontade do sujeito passivo e a imposição estatal.

Desde já, podemos deixar explícito que tributo não constitui sanção de ato ilícito: logo, não pode, em si mesma, constituir confisco. O que pode ocorrer é que o tributo, por excessivo, produza efeitos equivalentes ao desapontamento dos bens ou da renda do contribuinte: trata-se, então, de tributo com efeito confiscatório, vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal (DIFINI, 2006, p. 20).

Ou seja, tecnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que no artigo 150, IV, da Constituição Federal se veda é que a lei regule

tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria. Embora tributo não seja desapropriação, nem confisco, a norma constitucional supra citada reconhece pontos de contato restritos aos efeitos desses institutos diversos. Com isso, nem altera a forma jurídica nem a peculiaridade que toca a cada instituto, mas proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, como aconteceria em caso de confisco (DERZI, 1999, p. 573).

Embora o princípio do não confisco se refira expressamente ao tributo, a multa tributária também não poderia ser confiscatória, tendo em vista que, no âmbito dos direitos individuais, é garantido o direito à propriedade. A definição do confiscatório deve passar pelo exame completo do ordenamento jurídico, com aplicação sistematizada dos dispositivos legais (HARET, 2014, p. 68). A posição do Supremo Tribunal Federal prevaleceu quanto à aplicação de confisco às multas, muitas vezes, é exatamente no campo das infrações tributárias e respectivas sanções que os contribuintes costumam ser fragilizados pela violação do princípio do não confisco (DENARI, 2002, p. 246).

Ainda que as multas não constem na redação do artigo 150, IV, da Constituição Federal, quando excessivas, podem restringir os direitos fundamentais da propriedade e da liberdade – principalmente quando tratar-se da pessoa jurídica que, diante do pagamento de elevadas multas, acaba restringindo sua organização empresarial na captura de capital de giro; restringindo os direitos fundamentais mencionados.

Isso porque, quando falamos de princípios, dentre as diversas funções, aquela de destaque é a de vetor interpretativo – uma função moduladora de sentidos –, podendo expandir ou restringir o significado da norma, a depender da finalidade das previsões teleológicas.

A premissa parte do pressuposto de que os princípios constitucionais servem de diretrizes para as diversas regras jurídicas; a hipótese não pode ser diversa da qual o exame e a solução de qualquer questão jurídica devem ser conduzidos conforme as prescrições principiológicas – em consonância com a Constituição Federal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para que as multas cumpram sua função de desencorajar a elisão fiscal, não podem ter um ímpeto que lhes confira característica confis-

catória – inviabilizando até o recolhimento de futuros tributos –, o que não significa que elas deverão ser pífias, nem ter valor insignificante. O objetivo de aplicações sancionatórias aos contribuintes é de que cumpram suas obrigações extrafiscais; de modo a premiar àqueles que colaboram com os recolhimentos tributários destinados aos cofres públicos – o que não significa na implicância de multas de elevado montante, o que ao fim e ao cabo acaba por gerar dificuldades para o adimplemento do tributo em si.

O Direito Tributário é dialético, a intervenção estatal fornece os elementos necessários à tributação ótima. Mas deixou o legislador – e o aplicador do Direito – de prever a incidência tributária discriminativa, impondo-a exageradamente, sem a observância da razoabilidade da medida.

Hodiernamente, a tendência mundial é de investir e incentivar os contribuintes à adoção de programas de *Compliance*, que tendem, com o tempo, a se tornar importantes aliados à conformidade fiscal e, justamente nestes casos, podem funcionar como um mecanismo viável para a organização das escriturações contábeis, pelo controle adequado das entregas de declarações fiscais no prazo e demais instrumentos acessórios sujeitos ao controle do fisco. Ademais, a Constituição não define qual é o percentual a ser considerado para que o tributo seja confiscatório, justamente por não ser uma questão matemática, mas um critério informativo dado pelo legislador, que, sob a análise do julgador e intérprete, definirá se o tributo é confiscatório ou não. Isso é resultado de um sistema tributário no qual as multas são instituídas pelos entes federativos, sem a observância de critério normativo previsto em lei complementar; o que pode gerar confusão quando tentamos definir um limite para a cobrança de multa pecuniária devida por descumprimento dos deveres instrumentais nas situações em que não houve falta de recolhimento de tributo.

Os limites, portanto, devem sempre ser pautados nas limitações ao poder de tributar, bem como nos princípios da vedação do confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade. Esta faceta do poder não pode, pelo seu exercício, se constituir em abuso, de modo a onerar o contribuinte de forma extremamente desproporcional e penosa, pelo simples descumprimento de obrigações meramente acessórias.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 7 ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**.1 ed., São Paulo: Dialética, 2003.

ÁVILA, Humberto. Neoconstitucionalismo: entre a "ciência do direito" e o "direito da ciência". **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE),** Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 17, março/2009. Disponível em: http://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/836/595>. Acesso em 27 mai. 2020.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 3.ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, 4 ed., Bauru: EDIPRO, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed., São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18 ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributária**: Constituição e Código Tributário Nacional. 1 ed., São Paulo: Saraiva. 2009.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DERZI, Misabel Machado. Nota em BALEEIRO, **Limitações ao poder de tributar.** 7 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação Tributária acessória e limites de imposição: Razoabilidade e Neutralidade concorrencial do Estado. **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges, Heleno Taveira Torres (coord.), São Paulo: Malheiros Editores, p. 264-280, 2005.

HARET, Florence. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 225, p. 61-77, jun. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 36 ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

MAIOR BORGES, José Souto. **Obrigação Tributária**: uma introdução metodológica. 3 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. Sanções tributárias. MACHADO, Hugo de Brito (Coord). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 254-270.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Multas tributárias, proporcionalidade e confisco. **Revista NOMOS**, v. 32 n.1, p. 63-76, jan/jun. 2012.