

# PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO CONTEXTO DA FIXAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

WELLINGTON MAGALHÃES

## PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO CONTEXTO DA FIXAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Wellington Magalhães<sup>1</sup>

### RESUMO

O presente trabalho pretende discutir a influência do princípio da capacidade contributiva no contexto da fixação da multa tributária por descumprimento de uma obrigação fiscal definida em lei, levando-se em consideração, ainda, a função social desempenhada pela empresa na atualidade.

**Palavras-chave:** Capacidade Contributiva. Multas Tributárias.

### ABSTRACT:

The present work intent to discuss the influence of the principle of the ability to pay in the context of the tributary penalty fixation in case of violation of the fiscal obligation in the terms of the law, observing, as well as the social function performed by the enterprises actually.

**Keywords:** Ability to Pay. Tributary Penalty.

---

<sup>1</sup> Juiz substituto do Tocantins, auxiliando na 1ª Vara da Fazenda e Registros Públicos de Gurupi

## 1 INTRODUÇÃO

Segundo o tributarista Oscarino Arantes<sup>2</sup>, durante muito tempo a questão das multas tributárias foi relegada a uma posição secundária em nossa doutrina, não ocupando as atenções de nossos juristas. Recentemente, com os sucessivos recordes de arrecadação de tributos, incrementados pelas autuações fiscais e as multas tributárias, a questão da juridicidade desta espécie alcançou nova relevância no campo do direito tributário.

No entanto, ainda é um tema de estudo polêmico, com muito a se fazer para se chegar a uma doutrina abalizada. A problemática se inicia com a classificação das sanções tributárias e a persistente controvérsia sobre a natureza jurídica da multa moratória.

Alguns autores advogam a tese fazendária e ainda insistem de que esta possui unicamente uma finalidade de ressarcimento do Estado pelo atraso do contribuinte, sustentando sua natureza civil reparatório-compensatório. Neste ponto, majoritariamente, nosso direito se inclina a reconhecer que toda multa tributária possui caráter punitivo, portanto, com natureza de sanção penal. Isso porque as multas moratórias, não possuem a função de recomposição do tributo pago em atraso, que pertence à correção monetária, e nem de compensação pela mora, que é a função dos juros. Portanto, só lhe resta a finalidade coercitiva da penalidade.

2 ARANTES, Oscarino. Caráter punitivo: multa tributária não visa compensação ou reposição. Disponível em: <[http://www.conjur.com.br/2007-mai-01/multa\\_tributaria\\_nao\\_visa\\_compensacao\\_ou\\_reposicao](http://www.conjur.com.br/2007-mai-01/multa_tributaria_nao_visa_compensacao_ou_reposicao)>. Acesso em: 17 set. 2009.

As multas tributárias, portanto, são penalidades administrativas pela infração de uma obrigação fiscal definida em lei. Em outras palavras é a coerção objetiva que o Estado impõe ao contribuinte, pela violação de seu direito subjetivo de crédito, positivando o fato ilícito da relação tributária. Este ponto é de fundamental importância para a defesa do contribuinte, uma vez que permite a aplicação dos princípios balizadores do direito penal, ramo do direito público, ao caso concreto da infração tributária.

A perspectiva proposta é a de estabelecer a problemática das multas tributárias como subsistema, dentro do sistema constitucional de nosso direito tributário e, por afinidade, de nosso direito penal. Desta forma, nosso entendimento é que as multas tributárias sujeitam-se também aos limites do poder de tributar, insertos em nossa Constituição Federal, dentre os quais destacamos a capacidade contributiva.

O presente trabalho se concentrará na abordagem do princípio da capacidade contributiva como elemento limitador das multas tributárias fixadas na legislação infraconstitucional e rotineiramente aplicadas pela fiscalização tributária quando da autuação do contribuinte por descumprimento de obrigações definidas em lei. Abordaremos, também, a influência da função social da empresa como elemento substancial para a preservação desta, impedindo a autoridade fiscal, portanto, de fixar multas em patamares que comprometam a continuidade da atividade empresarial.

Em suma, tentaremos compreender a estrutura lógica do princípio constitucional da capacidade contributiva, delineando sua atuação no contexto das multas tributárias de um modo tal, que possa ser assegurada a preservação da atividade empresarial como instrumento de produção e circulação de riquezas.

## 2 DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 2.1 Da evolução história

Nas últimas décadas reacendeu-se a preocupação com o princípio da capacidade contributiva. As constituições da Itália (1947) e da Espanha (1978) fizeram remissão expressa à capacidade econômica. Alguns escritos do maior valor foram lançados nesse período. As reformas tributárias realizadas nos Estados Unidos (Governo Reagan), na Inglaterra e na Alemanha denotam a preocupação de ajustar os respectivos sistemas tributários ao princípio da capacidade contributiva.

Sobre a história desse princípio, pertinente se faz transcrever os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres<sup>3</sup>, segundo o qual:

“No Brasil as vicissitudes da idéia de capacidade contributiva acompanharam as do pensamento universal. Ingressou com a constituição do nosso Estado Fiscal no

3 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro Tributário. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, páginas 77-80; 82-83; 91-98. Material da 4ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e imunidades, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário – UNISUL – REDE LFG.

início do século passado, cabendo ao Visconde de Cairu captar os princípios lançados na obra de Adam Smith. Hibernou longamente ao depois, pela nossa vocação para o positivismo. Ressurgiu explicitamente na Constituição de 1946 e mereceu considerações judiciosas por parte da doutrina liberal, especialmente através da obra de Aliomar Baleeiro. Desapareceu da letra das Cartas outorgadas pelo regime autoritário (1967/1969) e, também, do discurso da doutrina sua contemporânea, que retornou ao positivismo normativista. Reapareceu, vigorosamente, no texto do art. 145, 1º, da CF 88, o que já está provocando a ressurgência da meditação sobre o tema”.

Finalizando, deve-se observar que o princípio da capacidade contributiva é princípio geral de Direito, constante, inclusive, da “Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão”, de 1789, na França. Irradia-se, portanto, em diversas normas e princípios espalhados pelo texto constitucional; e exerce relevante influência quando da individualização de multas tributárias por descumprimento de obrigações fiscais.

## 2.2 Definições jurídicas

Na Constituição de 1946, o art. 202 dispunha que os tributos terão caráter pessoal, sempre que for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Esse princípio tem caráter programático, servindo como norteador da atividade legislativa. Não foi reproduzido na Constituição de 1967 e nem na Emenda n. 1/69. Reapareceu na Constituição de 1988, inscrito no parágrafo primeiro do art. 145

nos seguintes termos:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

O princípio em questão tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte.

A justiça financeira é basicamente distributiva, característica do regime publicístico, consistindo em tratar desigualmente aos desiguais na medida em que se desiguam.

Ricardo Lobo Torres<sup>4</sup> leciona o seguinte acerca do conceito de capacidade contributiva:

“A capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vestuto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais. Capacidade contributiva é

4 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro Tributário. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, páginas 77-80; 82-83; 91-98. Material da 4ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e imunidades, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário – UNISUL – REDE LFG.



capacidade econômica do contribuinte, como, aliás, prefere a CF/8, mantendo a tradição da CF/46 e coincidindo, também, com a da Espanha. É capacidade de pagar (ability to pay) como dizem os povos de língua inglesa. Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”.

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>5</sup>, por sua vez, ensina-nos:

“Capacidade contributiva é o atributo do contribuinte que emana e provém do conteúdo econômico necessariamente existente em todo e qualquer pressuposto de fato da obrigação tributária, isto é, no fato gerador ou fato impositivo, significando dizer que todos os fatos geradores devem ter um conteúdo econômico do qual se subtrai uma parcela destinada ao erário público. Este, portanto, é o conteúdo material da capacidade contributiva”.

Ademais, a expressão capacidade contributiva pode ser vista sob dois ângulos – estrutural e funcional – gerando conceitos distintos. Sob o ângulo estrutural, a capacidade contributiva pode ser definida como a aptidão para suportar o ônus tributário; a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo. Sob o ângulo funcional, o princípio da capacidade contributiva pode ser visto como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possam identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, quem são os desiguais e em que medida se

<sup>5</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord). Direito Tributário. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 520.



igualam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles. Por tudo isso, é possível concluir-se que, embora somente expresso para os impostos, o princípio da capacidade contributiva deve evidentemente ser observado, também, para outros tributos, obedecendo, todavia, as peculiaridades de cada espécie, inclusive no que tange à multas tributárias.

Cumprе salientar que o princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas. É ele que deve imprimir, aos impostos que cria in abstracto, um caráter pessoal, graduando-os conforme a capacidade econômica dos contribuintes<sup>6</sup>.

Por fim, o princípio da capacidade contributiva deve ser analisado também sob a perspectiva da razoabilidade ou não-confisco. Isto é, estes dois representam subprincípios que integrados à dogmática da capacidade contributiva, limitam a cominação e aplicação das sanções por descumprimento de obrigações tributárias definidas na legislação de regência.

### 2.3 Dos subprincípios da razoabilidade e do não-confisco

Cuida-se o subprincípio da razoabilidade, ou da proporcionalidade ampla, de um princípio constitucional implícito que exige a verificação do ato do poder público quanto aos seguintes caracteres: adequação (ou utilidade), necessidade

6 CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pág. 79.

(ou exigibilidade) e proporcionalidade em sentido estrito.

Dirley da Cunha Jr.<sup>7</sup> trata com maestria o conceito de razoabilidade:

“Assim, aplicado o princípio em tela à Administração Pública, impõe-se que as entidades, órgãos e agentes públicos, no desempenho das funções administrativas, adotem meios que, para a realização de seus fins, revelem-se adequados, necessários e proporcionais. Um meio é adequado se logra promover, com sucesso, o fim desejado; é necessário se, entre os meios igualmente adequados, apresentar-se como o menos restritivo a um direito fundamental e, finalmente, é proporcional em sentido estrito se as vantagens que propicia superam as desvantagens causadas”.

Sobre o subprincípio do não-confisco, prescreve o art. 150, IV, da Constituição Federal, que é vedado utilizar tributo com efeito de confisco. Ou seja, este subprincípio, que deriva do princípio da capacidade contributiva, limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho.

Para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, deve ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação,

<sup>7</sup> JÚNIOR, Dirley da Cunha. Curso de direito administrativo. 5ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2007, pág. 25.

verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade, etc.

### 3 MULTA TRIBUTÁRIA

#### 3.1 Infração fiscal

A legislação tributária cria obrigações principais e acessórias que devem ser cumpridas pelas partes. As ações ou omissões contrárias aos dispositivos da legislação tributária é que constituem infrações fiscais.

Ao dissertar sobre a interpretação de normas que definem infrações e estabelecem sanções tributárias, Gilberto de Ulhoa Canto<sup>8</sup> assim escreve:

“A idéia de infração não é específica do direito tributário e nem do direito criminal, onde mais especificamente dela se fala, e o mesmo há de dizer da sanção. A infração é simplesmente a circunstância de alguém deixar de proceder segundo uma regra cogente e vinculatória”.

Já a multa tributária origina-se do descumprimento de uma obrigação principal ou acessória prevista na legislação

8 MORAIS, Bernardo Ribeiro de. Interpretação no direito tributário – aulas e debates em assembléia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no segundo semestre de 1971, sob coordenação do professor Geral Ataliba. São Paulo: Saraiva, 1975, pág. 251.

tributária. Infração fiscal, portanto, é sinônimo de ilícito tributário, que significa ato contrário à lei. É espécie do gênero infração, que outra coisa não é senão a violação de uma norma jurídica, o descumprimento de um preceito legal.

Existem infrações que estão previstas exclusivamente nas leis de natureza administrativa fiscal, sujeitas à apreciação de órgãos administrativos fiscais. Outras infrações existem que, além de configurar ilícito tributário, incidem nas normas de natureza penal, provocando a atuação, ao mesmo tempo, do órgão da administração fiscal e do órgão judiciário. Finalmente, existem infrações que, devido a sua gravidade, constituem crimes tributários, os quais são apurados exclusivamente pelo Poder Judiciário.

A doutrina em geral, para distinguir as infrações tributárias definidas e punidas pelo Direito Tributário daquelas configuradas e sancionadas pelo Direito Penal, costuma falar em Direito Tributário Penal e em Direito Penal Tributário. O primeiro abarcaria todas as infrações tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, vale dizer, alcançaria todas as condutas comissivas ou omissivas que, por afrontosas às normas tributárias de natureza substantiva ou formal, ensejam sanções de natureza administrativa. Abrangeria todas as infrações à legislação tributária, expressão que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e as normas jurídicas a eles pertinentes, nos precisos termos do

art. 96 do CTN.

Já no chamado Direito Penal Tributário a disciplina contra o crime é mais rigorosa ou destacada, exigindo boa técnica, a expedição de uma lei configurando o crime e cominando a pena. Inicialmente esses crimes tributários eram apenas aqueles definidos no Código Penal, por exemplo, a falsificação de papéis públicos (art. 293), o contrabando ou descaminho (art. 334), o excesso de exação (art. 316, 1º) etc. Posteriormente outras figuras criminais definidas no CP foram transplantadas para o campo do Direito Penal Tributário. É o caso do art. 11 da Lei n. 4.357/64, que incluiu entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do CP, o não-recolhimento, dentro do prazo de 90 dias a contar do término dos prazos legais, entre outras, das importâncias do imposto sobre a renda retidas na fonte e do imposto de consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas.

Tendo em vista a delimitação do tema deste trabalho científico, interessa-nos o exame das sanções tributárias decorrentes da legislação tributária, ou do Direito Tributário Penal, porquanto os crimes contra a ordem tributária são objetos do Direito Penal Tributário.

### **3.2 Direito Tributário Penal: sanções tributárias**

Não obstante estar suficientemente delineadas na legislação tributária, como requer o inciso V do art. 97 do CTN, a aplicação das sanções tributárias não dispensam, antes,

reclamam, a integração com outros ramos do direito.

A diretriz da integração da legislação tributária decorre de disposição expressa do art. 108 do CTN, que, na ausência de disposição expressa, comete à autoridade competente a aplicação da legislação tributária, o dever de se utilizar, sucessivamente, na ordem indicada de: a) analogia; b) princípios gerais do direito tributário; c) princípios gerais do direito público; d) equidade.

Com efeito, é estreme de dúvidas que as sanções tributárias, no direito positivo brasileiro, constituem um capítulo do Direito Tributário, não obstante à repressão ao inadimplemento da obrigação tributária sejam aplicáveis penalidades, o que, em certas circunstâncias reclamará a observância dos princípios gerais do Direito Penal.

Por outro lado, considerando que aplicação, em concreto, das penalidades previstas na legislação tributária é ato privativo das autoridades administrativas, não é possível negar a existência de pontos de contato com o Direito Administrativo.

Quando o sujeito passivo de uma obrigação tributária deixa de cumpri-la, no prazo e na forma indicados na legislação respectiva, fica sujeito às sanções, cujas espécies são aplicadas de acordo com as circunstâncias da infração levando-se em consideração a qualificação jurídica que a lei empresta a tais sanções.

Como lembrado anteriormente, interessa-nos apenas o exame das sanções tributárias decorrentes da legislação tributária, ou Direito Tributário Penal, porquanto os crimes contra a ordem tributária são objetos do Direito Penal Tributário.

No magistério de Celso Ribeiro Bastos, os tipos de sanções tributárias são<sup>9</sup>:

“a) Execução fiscal: objetiva a obtenção coercitiva da prestação devida pelo contribuinte e que não foi feita espontaneamente. A Fazenda Pública tem o direito, ou melhor, é o órgão competente para obter através do procedimento executivo o crédito tributário não satisfeito.

b) Ônus moratório: tratando-se de obrigações pecuniárias não satisfeitas no seu devido tempo, a Fazenda Pública pode recuperar-se do dano patrimonial derivado da falta de pontualidade do devedor, exigindo ônus moratório (juros de mora, correção monetária).

c) Pena: tem por finalidade, além de reprimir ou punir o infrator, intimidar o contribuinte para que a conduta ilícita não se reitere ou não chegue a produzir-se. Está onde encontramos a multa fiscal. A pena visa defender a norma jurídica, protegê-la, como já mencionamos anteriormente. Pode ser imposta tanto pelo não cumprimento da obrigação tributária principal (falta de pagamento de tributo no prazo do vencimento) como em razão do não-cumprimento da obrigação tributária acessória (não-apresentação de livros fiscais, não emissão de documentos fiscais, falta de inscrição etc)”.

E prossegue o citado mestre:

“A constatação e o lançamento da sanção tributária são sempre feitos através de procedimentos tributários administrativos. Para se determinar a penalidade são utilizadas duas forma, a saber:

a) Fixação de penalidade de forma invariável: uma vez qualificada a infração, a própria norma estabelece a

9 Apud ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário. Crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, pág. 38/39.



penalidade que há de ser aplicada.

b) Fixação de penalidade de forma variável: neste caso, não é a lei tributária que estabelecerá a penalidade fixando-a, mas, sim, a própria autoridade administrativa dentro dos limites legais (de um máximo e de um mínimo).

Determinado contribuinte pode ficar sujeito a várias penalidades na hipótese de haver diversas infrações. Neste caso pode ocorrer a aplicação simultânea de duas ou mais penalidades”.

### 3.3 Natureza jurídica da multa tributária

A natureza jurídica das multas fiscais já foi objeto de alentados estudos doutrinários e já passou pelo crivo do Poder Judiciário.

Conforme estudo de Leon Fredja Szklarowsky<sup>10</sup>, nossa mais alta corte de justiça de há muito vem entendendo que a multa moratória tem caráter penal. Escreve o jurista:

“O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisões do tribunal paulista, acentua que as SANÇÕES FISCAIS SÃO SEMPRE PUNITIVAS, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária qualquer multa passou a ter caráter penal, in verbis: ‘a multa era meramente moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente ao atraso no recolhimento. Mas se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal’. Relatando o Recurso n. 79.625, sentença que ‘não disciplina o Código Tributário Nacional as sanções fiscais de modo a

10 SKLAROWSKY, Leon Fredja. Caderno de pesquisas tributárias, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, n. 4, p. 537-540, 1979.

extremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige a sua legalidade’.

O ministro Leitão de Abreu, em alentado voto, na busca da natureza jurídica da multa fiscal dita simplesmente moratória, reconsidera opinião antes expendida, para, acompanhando o Relator, Ministro Cordeiro Guerra, concluir que as sanções, por infração de lei administrativa, têm caráter punitivo ou penal.

A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo o Rel. Cordeiro Guerra, in verbis: ‘Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor (sic), este algo que se cobra a mais dele, e não se capitula estritamente como indenização, isto será uma pena... e as multas ditas moratórias... não se impõe (sic) para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo’.

Mais recentemente, o Superior Tribunal de Justiça acatou a tese de que as multas administrativas são penalidades, indo a ponto de acolher o argumento de que as infrações continuadas devem ser tratadas da mesma forma como são tratados os crimes no Código Penal.

Por ocasião do julgamento dos RE n.s 39.155-0-PE e 39.582-8-PE, os Ministros da 1ª Turma do STJ não acolheram os recursos interpostos pela Superintendência Nacional do Abastecimento – SUNAB que sustentava que a penalidade de caráter administrativo tinha natureza jurídica diversa da sanção penal, decidindo em favor das recorridas.

Os acórdãos das decisões referidas têm a seguinte ementa:

“ADMINISTRATIVO – SUNAB – LEI DELEGADA N. 4 – INFRACOES CONTINUADAS – CÓDIGO PENAL (ART. 71). I – A punição administrativa guarda evidente afinidade, estrutural e teleológica, com a sanção penal. É correto, pois, observar-se em sua aplicação, o princípio consagrado no art. 71 do Código Penal. II – Na imposição de penalidades administrativas, deve-se tomar como infração continuada, a série de ilícitos da mesma natureza, apurados em uma só autuação” (DJU DE 28-03-94, P. 6.296).

Como se verifica, o Tribunal acolheu a integração da legislação administrativa e penal em benefício do réu, acatando a tese da continuidade delitiva, que tem importante repercussão na aplicação da pena, declarando que a regra geral do Código Penal não possui incompatibilidade com as penalidades por infrações à legislação tributária ou administrativa.

Por tais razões, a formulação de leis tributárias sobre penalidades de qualquer natureza e sua respectiva aplicação encontram limites na Constituição, que requer sempre a individualização da pena, seja qual fora a teoria seguida pelo legislador. A individualização da pena, que se aloja nas dobras do princípio da razoabilidade, é, portanto, de observância obrigatória em qualquer manifestação punitiva de qualquer ente estatal. Ou seja, em virtude da natureza penal que tem a multa por infração à legislação tributária, fica criada, para o legislador, que a prescreve como sanção, a obrigatoriedade de indicar todos

os mecanismos pelos quais a sua aplicação levará em conta todas as circunstâncias em que se deu a ofensa ao bem jurídico tutelado, permitindo a individualização das penas.

### **3.4 Da individualização da multa tributária**

A constatação de que a multa tributária possui natureza jurídica de pena reflete, também, sob o processo de individualização das sanções tributárias, que sob a orientação da doutrina penal, ocorre em pelo menos três fases: da cominação; da aplicação; e da execução.

Em todas essas fases de individualização da multa tributária, tem-se por inquestionável a observância do princípio da capacidade contributiva e dos subprincípios da razoabilidade e do não-confisco, tudo com o objetivo de se preservar a empresa como centro de produção e circulação de riquezas.

#### **3.4.1 Da cominação da multa tributária**

A fase da cominação legal diz respeito aos trabalhos legislativos e de criação das normas jurídico-tributárias<sup>11</sup>. Neste momento a multa tributária é fixada em um mínimo e máximo,

11 "(...) as normas tributárias selecionam eventos da vida real, portadores de certas propriedades, eventos esses que, quando acontecidos, estabelecem relações jurídicas tributárias que tornam o sujeito ativo portador de um direito de exigir certa prestação daquele que pratica a conduta estipulada no antecedente da norma. Quando a lei seleciona esses eventos, concretiza um juízo valorativo, escolhendo situações que se apresentam dotadas de valia para realizar seu poder de impor tributos para manutenção do Estado na busca do bem comum". (in ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Idem, 19).

sempre a depender do ato ou fato a ser punido.

Ressalte-se que o processo de individualização da multa tributária é o mesmo utilizado para a individualização da pena no Direito Penal, tendo em vista as lacunas do Direito Tributário Penal e o caráter supletivo daquele ramo jurídico, mormente por ter a multa fiscal natureza jurídica sancionatória.

Já tivemos oportunidade de salientar que o primeiro momento da chamada individualização da pena ocorre com a seleção feita pelo legislador, quando escolhe para fazer parte do pequeno âmbito de abrangência do Direito Tributário Penal, aquelas condutas, positivas ou negativas, que atacam os bens mais importantes. Destarte, uma vez feita essa seleção, o legislador valora as condutas, cominando-lhes penas que variam de acordo com a importância do bem a ser tutelado.

Assim, inicialmente, e no plano abstrato, deve o legislador, atento a ao princípio da capacidade contributiva, procurar alcançar a tão almejada proporcionalidade das multas tributárias. A tarefa não é fácil, pois que devido ao número imenso de infrações tributárias existentes em nosso ordenamento jurídico fiscal, cada vez fica mais complicado o raciocínio da proporcionalidade.

Por esta razão é que o legislador constituinte preocupou-se em consignar a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos do nosso Estado Social e Democrático de Direito (inciso III, do art. 1º da CF); não esquecendo, também, de ressaltar o princípio da capacidade contributiva, da proporcionalidade em sentido estrito e do não-confisco.

### 3.4.2 Da aplicação da multa tributária

A segunda fase de individualização da pena tributária se relaciona com o processo de aplicação, quando constatada a violação da obrigação tributária. Neste momento o contribuinte é autuado e a autoridade administrativa tributária, atuando dentro dos limites da pena cominada, estabelece o montante da multa.

É nessa fase que a autoridade tributária deve observar com maior ênfase o princípio da capacidade contributiva e seus desdobramentos na proporcionalidade da punição, de forma a evitar a quebra de uma unidade responsável por uma parcela da circulação de riquezas.

É certo que a capacidade contributiva deve ser observada quando da autuação de contribuintes pessoas físicas. Contudo, diante da delimitação científica deste trabalho, nos limitaremos a balizar o mencionado princípio no contexto da empresa como atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços, a teor do que dispõe o art. 966 do Novo Código Civil<sup>12</sup>.

12 A noção de exercício profissional de certa atividade é associada, na doutrina, a considerações de três ordens. A primeira diz respeito à habitualidade. Não se considera profissional quem realiza tarefas de modo esporádico. Não será empresário, por conseguinte, aquele que organiza episodicamente a produção de certa mercadoria, mesmo destinando-a à venda no mercado. Se está apenas fazendo um teste, com o objetivo de verificar se tem apreço ou desapeço pela vida empresarial ou para socorrer situação emergencial em suas finanças, e não se torna habitual o exercício da atividade, então ele não é empresário. O segundo aspecto do profissionalismo é a pessoalidade. O empresário, no exercício da atividade empresarial, deve contratar empregados. São este que, materialmente falando, produzem ou fazem circular bens ou serviços. O requisito da pessoalidade explica por que não é o empregado considerado empresário. Enquanto este último, na condição de profissional, exerce atividade empresarial pessoalmente, os empregados, quando produzem ou circulam bens ou serviços, fazem-no em nome do empregador. (COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial. 14ª ed. São Paulo:

### 3.4.3 Da execução da multa tributária

A fase da execução da multa tributária, ou também do momento de cobrança da sanção aplicada ao empresário infrator da legislação tributária, deve observar o princípio do menor sacrifício, conforme dispõe o art. 620 do Código de Processo Civil: “quando por vários motivos o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor”.

O disposto no art. 620 não é mais do que o desdobramento do princípio da proporcionalidade, que permeia todo o direito, que também se apresenta como desdobramento do princípio da capacidade contributiva. Ou seja, sempre que houver a necessidade de sacrifício de um direito em prol de outro, esta oneração há de cingir-se aos limites do estritamente necessário.

Podem ser mencionados, entre outros, os seguintes mecanismos na execução que levam em conta essa diretriz:

a) o direito de o devedor pedir a substituição do bem penhorado por outro, no prazo de dez dias depois de intimado da penhora, desde que comprove que isso não trará prejuízos ao credor e que será menos oneroso para ele, devedor (art. 668);

b) o direito de o devedor, tanto quanto o credor, requerer a substituição do bem penhorado mesmo fora do prazo do art. 668, em determinadas hipóteses previstas no art. 655, caput e 2º;

---

Saraiva, 2003, pág. 11).



c) a possibilidade de o devedor ficar como depositário dos bens penhorados (art. 666, 1º.): o art. 620 dá a exata dimensão do preceito, permitindo entender que a discordância do credor com o depósito em mãos do executado tem de ser motivada;

d) a proibição da arrematação de bens do devedor por preço vil (art. 692);

e) a impenhorabilidade de certo bens do devedor (arts. 649 e 650);

f) a possibilidade de o executado requerer, no prazo dos embargos (com o reconhecimento da dívida e a renúncia aos embargos), o pagamento em até seis parcelas mensais, com o depósito inicial de trinta por cento do valor do débito (art. 745-A) etc.

Em suma, também o princípio da menor onerosidade ou do menor sacrifício do devedor, no processo de execução fiscal nada mais representa senão um desdobramento dos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e do não-confiscos. Significa a concretização do caráter programático desses princípios como forma de praticar justiça fiscal ao coagir o empresário contribuinte a entregar dinheiro ao poder público tributante.

#### **4 DO CONCEITO DE EMPRESÁRIO**

Empreário é definido na lei como o profissional exercente de “atividade econômica organizada para a produção

ou a circulação de bens ou serviços” (art. 966 do NCC)<sup>13</sup>. Deste conceito legal destacam-se, portanto, o profissionalismo, a atividade econômica organizada e produção ou circulação de bens ou serviços.

Abordando a conceituação de empresário, Fábio Ulhoa Coelho<sup>14</sup> nos prestigia com os seguintes ensinamentos:

“Profissionalismo. A noção de exercício profissional de certa atividade é associada, na doutrina, a considerações de três ordens. A primeira diz respeito à habitualidade. Não se considera profissional quem realiza tarefas de modo esporádico. Não será empresário, por conseguinte, aquele que organiza episodicamente a produção de certa mercadoria, mesmo destinando-a à venda no mercado (...). O segundo aspecto do profissionalismo é a pessoalidade. O empresário, no exercício da atividade empresarial, deve contratar empregados. São estes que, materialmente falando, produzem ou fazem circular bens ou serviços. (...) Estes dois pontos normalmente destacados pela doutrina, na discussão do conceito de profissionalismo, não são mais os importantes. A decorrência mais relevante da noção está no monopólio das informações que o empresário detém sobre o produto ou serviço objeto de sua empresa (...). Atividade. Se o empresário é exercente profissional de uma atividade econômica organizada, então empresa é uma atividade; a de produção ou circulação de bens ou serviços (...). Econômica. A atividade empresarial é econômica no sentido de que busca gerar lucro para quem a explora. Note-se que

13 Na verdade, no direito brasileiro, “empresa” deve forçosamente ser definida como atividade, uma vez que há conceitos legais próprios para empresário (CC, art. 966) e estabelecimento (CC, art. 1.142).

14 COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito comercial. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, pág. 11.

o lucro pode ser o objetivo da produção ou circulação de bens ou serviços, ou apenas o instrumento para alcançar outras finalidades.

Organizada. A empresa é atividade organizada no sentido de que nela se encontra articulados, pelo empresário, os quatro fatores de produção: capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia. Não é empresário quem explora atividade de produção ou circulação de bens ou serviços sem alguns desses fatores (...).

Produção de bens ou serviços. Produção de bens é a fabricação de produtos ou mercadorias. Toda atividade de indústria é, por definição, empresarial. Produção de serviços, por sua vez, é a prestação de serviços (...).

Circulação de bens ou serviços. A atividade de circular bens é a do comércio, em sua manifestação originária: ir buscar o bem no produtor para trazê-lo ao consumidor. É a atividade de intermediação na cadeia de escoamento de mercadorias. O conceito de empresário compreende tanto o atacadista como o varejista, tanto o comerciante de insumos como o de mercadorias prontas para o consumo (...).

Bens ou serviços. Até a difusão do comércio eletrônico via internet, no fim dos anos 1990, a distinção entre bens ou serviços não comportava, na maioria das vezes, maiores dificuldades. Bens são corpóreos, enquanto serviços não têm materialidade. A prestação de serviços consistia sempre numa obrigação de fazer. Com a intensificação do uso da internet para a realização de negócios e atos de consumo, certas atividades resistem à classificação nesses moldes (...)."

Legislador brasileiro inovou ao abandonar a conceituação de atos de comércio para tratar especificamente do que seja empresa. Ou seja, afirmou que empresários e sociedades empresárias são aqueles que exercem profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens

ou de serviços. Note-se, todavia, que o legislador, no parágrafo único do art. 966 do Código Civil, excluiu dessa definição de empresa aqueles que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores; essa exclusão dá-se como regra geral, comportando exceção inscrita na própria norma: se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Em suma, conceituado o que seja empresário, e considerando os limites impostos à pesquisa científica em desenvolvimento, interessa-nos partir para o desdobramento da função social da empresa, dado sua convergência com o princípio da capacidade contributiva no contexto da aplicação de multas tributárias.

#### 4.1 Da função social da empresa

A função social da empresa é uma decorrência natural da função social da propriedade prevista no inciso XXII, do art. 5º da Constituição da República. Ou seja, a função social de empresa é abraçada ampliando-se o conceito constitucional da propriedade. Como ensina Celso Ribeiro Bastos<sup>15</sup>:

A propriedade como direito fundamental não poderia deixar de compatibilizar-se com a sua destinação social: por conseguinte, tem necessidade de harmonizar-se com os fins legítimos da sociedade.

<sup>15</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Dicionário de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 1994, pág. 74.

A função social da empresa está intimamente ligada ao princípio da preservação da empresa, construído pelo moderno Direito Comercial, segundo o qual o valor básico prestigiado é o da conservação da atividade (e não do empresário, do estabelecimento ou de uma sociedade), em virtude da imensa gama de interesses que transcendem os dos donos do negócio e gravitam em torno da continuidade deste; assim os interesses de empregados quanto aos seus postos de trabalho, de consumidores em relação aos bens ou serviços de que necessitam, do fisco voltado à arrecadação e outros<sup>16</sup>.

É nesse contexto que se constata ter a empresa uma óbvia função social, nela sendo interessados os empregados, os fornecedores, a comunidade em que atua e o próprio Estado, que dela retira contribuições fiscais e parafiscais. Considerando-se principalmente três as modernas funções sociais da empresa. A primeira refere-se às condições de trabalho e às relações com seus empregados; a segunda volta-se ao interesse dos consumidores; a terceira volta-se ao interesse dos concorrentes.

Tem-se sentido, progressivamente, uma preocupação maior com a função social da empresa. Assim, se a Lei n. 6.404/76 se mostrava pioneira na preocupação com a função social da empresa, outras que se seguiram, também tem acentuada tendência para tal objetivo, como, por exemplo, a Lei n. 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor) que veio

16 COELHO, Fábio Ulhoa. Idem, pág. 13.

juntar-se ao regime civilista e ao comercialista, numa terceira modalidade de trato nas relações privadas.

Falar de Função Social da Empresa é falar de reservas. Interesse social não quer significar da maioria, mas da própria empresa, órgão estabilizador de emprego e de circulação de bens e serviços. A matéria prima em si mesma pouco representa e muito diz se a ela se aplica a mão-de-obra básica para o emprego e a riqueza de um país. Uma empresa geradora de riqueza e de emprego atende à sua função social, acima de distribuir dividendos para os acionistas, como se pensava antigamente. O lucro é importante para o empresário, mas as reservas são importantes para o trabalho e para a organização em si mesma. O Capital e o Trabalho têm que se completar e não gerar conflito. A empresa não pode ser corolário de filantropia e nem de selvageria, mas apenas deve ser a contribuição do capital privado para o desenvolvimento social.

Portanto, quando a administração tributária resolve autuar um empresário pelo descumprimento de alguma obrigação prevista na legislação tributária, além de observar o princípio da capacidade contributiva, da razoabilidade e do não-confisco, deve, ainda, nortear sua atuação de modo a não inviabilizar a atividade empresarial do autuado. Isto porque, conforme demonstração acima, a empresa é um centro de produção e circulação de riquezas, responsável pela geração de renda e de postos de trabalho.

## 5 CONCLUSÃO

Restou demonstrado que o princípio da capacidade contributiva tem caráter programático, servindo como norteador da atividade legislativa. Não foi reproduzido na Constituição de 1967 e nem na Emenda n. 1/69. Reapareceu na Constituição de 1988, inscrito no parágrafo primeiro do art. 145 nos seguintes termos:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

A redação do supracitado parágrafo não é da melhor técnica legislativa, pois faz referência aos impostos quando na verdade o ideal seria apontar que todos os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

O princípio em questão tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Dessa forma, toda vez que a autoridade administrativa se vê obrigada a autuar um contribuinte pelo descumprimento de uma obrigação fiscal, deverá fazê-los orientando-se primeiramente pelo princípio da capacidade contributiva. Ou seja, o fisco não poderá criar obrigações desproporcionais e impagáveis, a exemplo do que



muito ocorre no cotidiano, onde não é raro se deparar com multas de até trezentos por cento sobre o valor do tributo devido pelo contribuinte autuado.

Além do mais, é extrema de dúvida que a formulação de leis tributárias sobre penalidades de qualquer natureza e sua respectiva aplicação encontram limites na Constituição, que requer sempre a individualização da pena, seja qual fora a teoria seguida pelo legislador. A individualização da pena, que se aloja nas dobras do princípio da razoabilidade, é, portanto, de observância obrigatória em qualquer manifestação punitiva de qualquer ente estatal. Ou seja, em virtude da natureza penal que tem a multa por infração à legislação tributária, fica criada, para o legislador, que a prescreve como sanção, a obrigatoriedade de indicar todos os mecanismos pelos quais a sua aplicação levará em conta todas as circunstâncias em que se deu a ofensa ao bem jurídico tutelado, permitindo a individualização das penas.

A constatação de que a multa tributária possui natureza jurídica de pena reflete, portanto, sob o processo de individualização das sanções tributárias, que sob a orientação da doutrina penal, ocorre em pelo menos três fases: da cominação; da aplicação; e da execução. Em todas essas fases de individualização da multa tributária, tem-se por inquestionável a observância do princípio da capacidade contributiva e dos subprincípios da razoabilidade e do não-confisco.

Outrossim, não bastasse os limites acima expostos à fixação da multa tributária, deve a autuação agir observando a função social da empresa, uma decorrência natural da função social da

propriedade prevista no inciso XXII, do art. 5º da Constituição da República. A propriedade como direito fundamental não poderia deixar de compatibilizar-se com a sua destinação social: por conseguinte, tem necessidade de harmonizar-se com os fins legítimos da sociedade. Portanto, quando a administração tributária resolve autuar um empresário pelo descumprimento de alguma obrigação prevista na legislação tributária, além de observar o princípio da capacidade contributiva, da razoabilidade e do não-confisco, deve, ainda, nortear sua atuação de modo a não inviabilizar a atividade empresarial do autuado. Isto porque, conforme demonstração acima, a empresa é um centro de produção e circulação de riquezas, responsável pela geração de renda e de postos de trabalho.

Em suma, a fixação da multa tributária tem suas balizas estabelecidas a partir do princípio da capacidade contributiva, da razoabilidade e do não-confisco, devendo, ainda, observar que a empresa desempenha relevante função social, mormente no que tange à produção e circulação de riquezas. Com essas conclusões, espera-se ter contribuído para o debate do tema em pauta.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário. Crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ALEXANDRINO, Marcelo, PAULO, Vicente. **Direito tributário na constituição e no STF.** 8ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

ARANTES, Oscarino. **Caráter punitivo:** multa tributária não visa compensação ou reposição. Disponível em: <[http://www.conjur.com.br/2007-mai-01/multa\\_tributaria\\_nao\\_visa\\_compensacao\\_ou\\_reposicao](http://www.conjur.com.br/2007-mai-01/multa_tributaria_nao_visa_compensacao_ou_reposicao)>. Acesso em: 17 set. 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Dicionário de direito constitucional.** São Paulo: Saraiva, 1994.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional.** 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

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

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial.** 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

CUNHA JR, Dirley da. **Curso de direito administrativo**. 5ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2007.

MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Interpretação no direito tributário** – aulas e debates em assembléia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no segundo semestre de 1971, sob coordenação do professor Geral Ataliba. São Paulo: Saraiva, 1975.

SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord). **Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SKLAROWSKY, Leon Fredja. **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, n. 4, p. 537-540, 1979.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro Tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, páginas 77-80; 82-83; 91-98. Material da 4ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e imunidades, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário – UNISUL – REDE LFG.

WAMBIER, Luiz Rodrigues, CORREIA DE ALMEIDA, Flávio Renato, TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil** vol. 2. Execução. 9ª ed. São Paulo: RT, 2007.