

A multa tributária e o princípio constitucional da proporcionalidade

Rafael Höher

RESUMO

A limitação constitucional ao poder de tributar está expresso na Constituição Federal em diferentes normas e princípios constitucionais. O Supremo Tribunal Federal, ao limitar o valor da multa tributária ao valor do tributo, pela via reflexa, impõe a correção proporcional dos valores devidos a título de multa.

Palavras-chave: Multa tributária. Limitação constitucional. Poder de tributar. Princípio da proporcionalidade.

The fine tax and the principle of the proportionality

ABSTRACT

The constitutional limitation to the power to tax is express in the Federal Constitution in different norms and constitutional principles. The Supreme Federal Court, when limiting the value of the fine tax to the value of the tribute, for the reflected way, imposes the proportional correction of the values due the fine heading.

Key words: Fine tax. Constitutional limitation. To be able to tax. Principle of the proportionality.

1 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os princípios, no atual sistema jurídico, dentro de sua estruturação e função, ocupam posição cimeira, sendo que “[...] a discussão crucial a respeito dos princípios deixa, então, de referir-se à sua força obrigatória – hoje indiscutível –, passando a envolver sua morfologia e a extensão de sua função no processo hermenêutico [...]”¹. Assim, toda abordagem de temas constitucionais, está algemada a esta necessidade, o caso da imposição e aplicabilidade das multas tributária, que não fogem da senda constitucional, respira também esta realidade.

Rafael Höher é advogado, graduado em Direito pela Universidade Federal de Santa Maria, especialista em Direito da Empresa e da Economia pela Fundação Getulio Vargas, mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul e professor de Direito Empresarial e Tributário da Universidade Luterana do Brasil – *campi* Santa Maria.

¹ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves; SILVA, Fernanda Duarte Lopes Lucas da. A estrutura normativa das normas constitucionais. Nota sobre a distinção entre princípios e regras. In: PEIXINHO, M. M.; GUERRA I. F.; NASCIMENTO FILHO, F. *Os princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2001, p.6.

Direito e Democracia	v.8	n.1	pp.134-150	jan./jun. 2007
----------------------	-----	-----	------------	----------------

1.1 Conceito de princípio

Princípio, e nesta quadra desimportando o campo do conhecimento humano que se está a percorrer, resulta fortemente marcado pela estruturação de um sistema de idéias, balizado por uma idéia mestra, por um pensamento chave, de onde todos os pensamentos, idéias ou normas derivam, se reconduzem ou se subordinam². Ou seja, a grande diretriz a ser seguida por todo um sistema de pensamento e organização científica do saber humano, numa acepção vulgar, do latim *principium*,³ significa início, começo, origem das coisas.

Marcello Ciotola, de forma muito feliz, lavra conceito ao mesmo tempo instigante e esclarecedor, simples e profundo, diz ele:

Os princípios são definidos como verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Entendidos como verdades fundantes de um sistema de conhecimento, os princípios, tendo por base sua generalidade ou abrangência, se dividem em univalentes, plurivalentes e monovalentes.⁴

Trazendo a questão principiológica para a seara do jurídico, mesmo no que tange à conceituação, há que se esclarecer, de pronto, a sua formatação, onde hoje “[...] entende-se por princípio a disposição, expressa ou implícita, de natureza categorial em um sistema, que conforma o sentido das normas implantadas em uma dada ordenação jurídico-positiva [...]”⁵. Vezio Crisafulli, conforme nos noticia Bonavides, aponta pela força de determinação de outras normas contidas nos princípios, neste caso, constitucionais⁶.

Jungido a estes aspectos conceituais, até mesmo como forma de bem esclarecer o empreendido nesta quadra, calha importante verificar as características que os princípios constitucionais alcançam no sistema jurídico, em especial, o brasileiro. A caracterização auxilia sobremodo na conceituação. Assim, aspectos como plasticidade, vinculação, vagueza, generalidade e fecundidade hão que ser trazidos ao debate.

Entrando no detalhe de cada uma das características, pode-se apontar que a

²ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p.288.

³LIMA, George Marmelstein. *A força normativa dos princípios constitucionais*. Disponível em: <http://www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em 05/3/2004.

⁴CIOTOLA, Marcello. Princípios gerais de direito e princípios constitucionais. In: PEIXINHO M. M.; GUERRA, I. F.; NASCIMENTO FILHO, F. *Os princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2001. p.29.

⁵MELLO, Celso Antônio Bandeira; ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p.34.

⁶BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

plasticidade, embalada que é pela generalidade e vagueza – com forte penetração axiomática – é o que permite aos princípios se amoldarem “[...] às diferentes situações e assim acompanharem o passo da evolução social [...]”⁷. Sendo que, ao lado da vagueza e indeterminação – jeito de ser dos princípios – permite que sejam interpretados segundo o momento histórico e ideológico, bem como a sua generalidade, que alcança a ele a característica de uma série indefinida de aplicações⁸. A esta última característica apontada, acrescenta-se, ainda, a fecundidade – permissivo que é do atingimento, via densidade, do grau constitucional dos princípios – onde os princípios seriam a alma e o fundamento de outras normas⁹.

Tudo redundando no fato de os princípios possuírem uma “[...] estrutura maleável, aberta, que os capacita a incidirem em diversos casos concretos, dos mais diferentes matizes [...]”¹⁰.

1.2 Funções dos princípios

Os princípios jurídicos, e neste ponto toda e qualquer espécie de princípio é abarcada, mormente os constitucionais, por conta de toda sua força hierárquica e vinculadora, nas sociedades civilizadas ocidentais, não sendo a brasileira, ponto divergente das demais, possuem diferentes funções. Assim, neste momento, de bom alvitre, incursão acerca destes, funções que podemos, *a priori*, apontar como normativa; fomentadora da ordem; interpretativa e supletiva¹¹.

À guisa de exposição didática – uma vez que não há rigidez na diferenciação de funções – faremos uso da lição de Espíndola, autor este que aponta como funções dos princípios a fomentadora da ordem, uma vez que “[...] as normas que se contraponham aos núcleos de irradiação normativa assentados nos princípios constitucionais, perderão sua validade [...] e/ou sua vigência [...], em face de contraste normativo com normas de estalão constitucional [...]”¹².

No que tange à função interpretativa “[...] são verdadeiros vetores de sentido jurídico às demais normas, em face dos fatos e atos que exijam compreensão normativa [...]”¹³. Que, conjugadas com a função supletiva integradora – “[...] suplementando os ‘vazios’ regulatórios da ordem jurídica ou ausências de sentido regulador constatáveis

⁷ ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios Constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999, p.21.

⁸ A concepção apontada, obtida na obra de ROTHENBURG, 1999, op. cit. é fruto de elaboração a partir das concepções de Cármen Lúcia Rocha (1994:36) e Eros Roberto Grau (1990:92).

⁹ Lição de Domenico Faria obtida na obra de BONAVIDES, 2001, p.245/244.

¹⁰ SANTOS, Fernando Diniz. Apud ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios Constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999, p.29.

¹¹ Segundo o apanhado em BONAVIDES, 2001, op. cit. p.255, Bobbio formula outra lição acerca das funções dos princípios, incluindo a função diretiva ao lado da limitativa, assim como Bonavides, em outra passagem, inclui a função informativa.

¹² BONAVIDES, 2001, p.72.

¹³ *Ibidem*, p.73.

em regras ou em princípios de maior grau de densidade normativa [...]”¹⁴ – consegue dar conta das lacunas presentes no sistema jurídico e no próprio Direito. Agrega-se, portanto, a estas funções, aquela de preencher as lacunas do direito e da lei, afinal, nas palavras de Marcello Ciotola “[...] os princípios, além de representarem esse papel de limite da interpretação, preenchem lacunas da lei, possibilitam a resolução de conflitos de normas etc. [...]”¹⁵. O mesmo autor, em outra passagem de seu escrito¹⁶, também propugna pelas funções interpretativa e integradora, sendo esta, na concepção de Bonavides “[...] consequência direta da função construtiva que os caracteriza dinamicamente entre as normas do sistema [...]”¹⁷.

“A textura aberta do direito consoante Hart, e os chamados casos difíceis de Ronald Dworkin são a nova roupagem para esses antigos problemas das antinomias e das lacunas [...]”¹⁸, sendo, neste ponto (dos casos difíceis), relevante o papel dos princípios jurídicos, sejam gerais ou constitucionais, como forma de solução destes *hard cases* e imposição do direito ante as possíveis lacunas constantes no Direito.

A função normativa dos princípios, hodiernamente, é encontrada da forma mais ampla possível nas sociedades modernas e dentro do constitucionalismo moderno. Vejamos o entendimento de Espíndola:

Hoje, no pensamento jurídico contemporâneo, existe unanimidade em se reconhecer aos princípios jurídicos o *status* conceitual e positivo de norma de direito, de norma jurídica. Para este núcleo de pensamento, os princípios têm positividade, vinculatividade, são normas, obrigam, têm eficácia positiva e negativa sobre comportamentos públicos ou privados bem como sobre a interpretação e a aplicação de outras normas, como as regras e outros princípios derivados de princípios de generalizações mais abstratas. E esse caráter normativo não é predicado somente dos “princípios positivos de Direito”, mas também, como já acentuado, dos “princípios gerais de Direito”. Reconhece-se, destarte, normatividade não só aos princípios que são, expressa e explicitamente, contemplados no âmago da ordem jurídica, mas também aos que, defluentes de seu sistema, são anunciados pela doutrina e descobertos no ato de aplicar o Direito.¹⁹

As funções dos princípios dentro da ordem jurídica moderna se apresentam de fundamental importância no entendimento da operatividade do direito, via princípios

¹⁴ Ibidem, p.73.

¹⁵ CIOLATO, 2001, 26.

¹⁶ Como normas primárias, os princípios desempenham uma função integradora, possibilitando a colmatação das lacunas legais. Em sua função como norma secundária, isto é, em sua função informativa, os princípios ‘son criterios que ayudan al intérprete a la hora de dotar de significado a una disposición legal, es decir, a la hora de optar entre diversos significados [...]’ No segundo caso, como se pode perceber, estamos diante de uma utilização interpretativa dos princípios. Ibidem, p.39.

¹⁷ BONAVIDES, 2001, op. cit., p.245.

¹⁸ OLIVEIRA JUNIOR, José Alcebiades de. *Teoria jurídica e novos direitos*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2000, p.112.

¹⁹ ESPÍNDOLA, 2002, p.60/61.

jurídicos, gerais ou constitucionais, os sinônimos são utilizáveis. Sendo que, no campo da limitação constitucional de tributar e na imposição equilibrada a proporcional das multas tributárias, faz presente toda a gama de funções: normativa, ordenadora e interpretadora.

1.3 Princípios constitucionais

Para Bonavides, “[...] a teoria dos princípios, depois de acalmados os debates acerca da normatividade que lhes é inerente, se converteu no coração das constituições [...]” – jamais sendo possível olvidar o fato de que os princípios são carregados de valor e as constituições, em verdade, são frutos de um processo histórico, cultural e político. Este fenômeno fez com que Souza de Oliveira assim se manifestasse:

Releva sublinhar que os princípios são expressões normatizadas de valores: estes, pela positivação, ingressam no mundo jurídico (âmbito do dever-ser). Por isto, juristas da mais autorizada linhagem vêm configurando a jurisprudência dos princípios como uma jurisprudência dos valores ou a ponderação de princípios como uma ponderação de valores. Estas atitudes reforçam a compreensão da Constituição como um sistema normativo axiológico-teleológico aberto de princípios e regras.²⁰

Demonstrando elevada compreensão acerca do tema, Espínola estabelece que “[...] não se podem compreender os rumos do constitucionalismo contemporâneo sem empreender-se reflexões através da teoria dos princípios, alicerce e catalisador das suas mais novas progressões teóricas e dogmáticas [...]”.²¹

Prossegue o professor, em sua obra referencial:

No estágio atual do constitucionalismo, a teoria dos princípios ilumina a positivação e a constitucionalização das normas constitucionais principais. Para essa teoria, tais normas, depois de juridificadas nas constituições, se transformaram nos fundamentos da ordem jurídico-constitucional, fundamentando, conseqüentemente, a ordem jurídica global dos estados contemporâneos.²²

Os princípios constitucionais, destarte, demonstrando uma vez mais sua carga axiomática, não expressam somente uma natureza jurídica, mas também política,

²⁰ OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. *Por uma teoria dos princípios*. O princípio constitucional da razoabilidade. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2003, p.44.

²¹ ESPÍNOLA, 2002. p.77.

²² *Ibidem*, p.77.

ideológica e social, como, de resto, o Direito e as demais normas de qualquer sistema jurídico. Espínola que deu, em boa monta, juntamente com outros autores como Bonavides, base e substância a boa parte deste escrito, assim demonstra o fenômeno da transformação dos princípios jurídicos ou princípios gerais de direito em princípios constitucionais – hoje expressões sinônimas –, com toda sorte de efeitos advindos de tal transposição, senão vejamos:

Os princípios constitucionais são os conteúdos primários diretores do sistema jurídico-normativo fundamental de um Estado. Dotados de originalidade e superioridade material sobre todos os conteúdos que formam o ordenamento constitucional, os valores firmados pela sociedade são transformados pelo Direito em princípios. Adotados pelo constituinte, sedimentam-se nas normas, tornando-se, então, pilares que informam e conformam o Direito que rege as relações jurídicas no Estado. São eles, assim, as colunas mestras da grande construção do Direito, cujos fundamentos se afirmam no sistema constitucional [...]²³

De fonte subsidiária de terceiro grau os princípios se convertem, com o pós-positivismo, em fonte primária de normatividade, verdadeiras normas-chave de todo o sistema jurídico. De acordo com Bonavides, o ponto nuclear da transformação por que passam os princípios reside no lugar de sua normatividade, depois que esta se transfere dos códigos, nos quais os princípios eram meras fontes subsidiárias, para as constituições, onde atualmente se convertem em fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais. Como se percebe, estamos diante de uma peregrinação normativa que, iniciada nos códigos, acaba nas constituições.²⁴

Gisele Cittadino, sintetiza em boa medida, o que se tem acerca deste processo de constitucionalização dos princípios jurídicos – fruto que é de uma construção humana, um processo civilizatório:

É preciso que sejamos capazes de perceber, por um lado, que fomos capazes de construir o Estado de Direito e, por outro lado, que a Constituição, neste processo, representam um consenso procedimental em torno de princípios jurídicos universais cuja implementação e inscrição em nossa história política depende dos processos de formação da opinião e da vontade nos quais a soberania popular assume forma política.²⁵

Assim, o direito constitucional – que tão bem albergou os princípios e a eles deu

²³ Ibidem, p.80/81.

²⁴ Apud na lição de CIATOLA, 2001, p.51.

²⁵ CITTADINO, Gisele. Princípios constitucionais, direitos fundamentais e história. In: PEIXINHO, M. M.; GUERRA, I. F.; NASCIMENTO FILHO, F. *Os princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2001. p.105.

índole e *status* constitucional, com toda sorte de efeitos e vinculações advindos de tal situação – recebe os princípios como realmente são – normas jurídicas carregadas de valor e em sua dimensão normativa mais elevada. As constituições, caldo que são de todo um processo histórico, cultural e político de inclusão, um projeto civilizatório que tem como fundamento principal a dignidade da pessoa humana, muito bem e em boa ora estabeleceram os princípios gerais de direito como princípios constitucionais, espalhados que estão pelos mais diversos pontos da Constituição Federal, no caso brasileiro. Dentro desta perspectiva, e ao que interessa neste escrito, princípios dos mais diversos banham a limitação constitucional de tributar e a necessidade na imposição de multas tributárias, princípios como a isonomia, legalidade, capacidade contributiva, e outros tantos, que junto com a proporcionalidade, são encontrados na Constituição Federal, seja de modo explícito ou implícito.

2 DA LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL DA MULTA TRIBUTÁRIA

O Supremo Tribunal Federal, tendo como base legal o artigo 28, da Lei 9.868/99, de 10 de novembro de 1999, em seu parágrafo único²⁶ – quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551-1/RJ, cuja ementa do acórdão foi publicada no Diário de Justiça a União no dia 14 de fevereiro de 2003²⁷ – usou de suas faculdades instituídas em lei, para, arrimado em uma plêiade de princípios constitucionais, declarar a inconstitucionalidade do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, que previa que as multas devidas em decorrência do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderiam ser inferiores a duas vezes o seu valor, bem como, no caso de sonegação, as multas não poderiam ser inferiores a cinco vezes o seu valor. No mérito, foi levantada a inconstitucionalidade do dispositivo mencionado por ferir o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, que agasalha o Princípio do Não-Confisco.

²⁶“A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.”

²⁷“MULTA – DESPROPORÇÃO ENTRE O DESRESPEITO À NORMA E SUA CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA – CARÁTER CONFISCATÓRIO

Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1/RJ

Relator: Min. Ilmar Galvão

Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro

Advogado: Ricardo Aziz Cretton e outro

Requerido: Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro

Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade, §§2º e 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de Valores Mínimos para Multas pelo Não-recolhimento e Sonegação de Tributos Estaduais. Violação ao Inciso IV do art. 150 da Carta da República.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.

Ação julgada procedente”.

Calcado na regra em epígrafe o Min. Ilmar Galvão, relator que era do acórdão, acentuou que “a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação”. E a restrição também atinge as multas, que são consequência lógica da violação de norma que trata da tributação, ainda que elas não tenham natureza de tributo. Nesse diapasão, aliás, já era a posição do Supremo Tribunal Federal, exarada no Recurso Extraordinário n. 91.707, Rel. Min. Moreira Alves: “Tem o STF admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória”.

Dessa forma, conclui-se que para o Supremo Tribunal Federal as normas que regem as multas impostas pela infração de uma regra tributária também devem observar as limitações impostas ao poder de tributar, dentre elas, o princípio do não-confisco. Ademais, o Poder Judiciário possui competência para reconhecer a abusividade da multa, reduzindo seu patamar.

Tal questão, no entanto, não se encerra na aplicação do princípio do não-confisco, a bem da verdade, vê-se a influência determinante dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no entendimento do Supremo Tribunal Federal. Salientou, neste sentido, o Ministro-Relator: “O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa”.

Na apontada decisão paradigma, restou reconhecido que a multa tem caráter acessório e, dessa forma, não pode ultrapassar o valor do principal. Nestes termos, mesmo com a dificuldade apontada, para o Supremo Tribunal Federal é considerada multa abusiva, violadora do princípio do não-confisco, a que ultrapassar o patamar de 100% (cem por cento).

Do estudo empreendido, desde já surgem cinco constatações, todas oriundas das razões expendidas no próprio julgamento da ADIN 551-1/RJ: primeiro, é plenamente passível de exame pelo Poder Judiciário os percentuais previstos a título de multa pela violação de uma obrigação tributária; segundo, tais percentuais deverão observar os limites ao poder de tributar e, dentre essas restrições, a preconizada pelo inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal, consubstanciada na vedação do confisco; terceiro, é reconhecida a dificuldade em se estabelecer um conceito claro acerca do que seja o princípio do não-confisco, cujo exame também requer a observância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade; quarto, a fixação de um limite para o percentual da multa é tarefa tão árdua quanto necessária, sob pena de esvaziar-se a própria função do Poder Judiciário, logo, tida como obrigação acessória da obrigação tributária a multa não pode ultrapassar os limites desta e quinto – cerne deste escrito – tendo em conta o fato de que as multas também estão afeitas ao princípio da proporcionalidade, há que se estabelecer, tendo em mira o limite desta (o valor do tributo) a proporcionalidade interna.

Melhor explicando. Utilizando-se de uma interpretação sistêmica, a multa

máxima, ao ser rebaixada para o patamar do valor do principal, carrega consigo o rebaixamento de todas as demais multas inferiores a ela, tudo em respeito ao princípio da proporcionalidade. Para tanto, impõe-se um exame mais detido sobre o princípio da proporcionalidade.

3 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Paulo Bonavides alerta para o fato de ser o princípio da proporcionalidade antiqüíssimo²⁸, sendo, no entanto, redescoberto nos últimos duzentos anos. Aliás, Miguel Reale já havia constatado tal fato ao alertar que “Aristóteles foi o primeiro a vislumbrar, no fenômeno jurídico, o elemento da proporcionalidade”²⁹. Assim, este princípio – que possui sua gênese altamente protraída no tempo – atualmente tem recebido profundo estudo, mormente pela necessidade de sua aplicação no mundo hodierno.

Ainda que se tenha o apontamento da lição de Aristóteles, a doutrina é uníssona ao referir, no sistema da *common law*, a cláusula *law of the land (per legem terrae)*, estatuída no artigo 39 da Magna Carta inglesa de 1215, como a fonte legislada mais antiga do princípio da proporcionalidade. Vê-se, portanto, a origem anglo-saxônica do princípio, que, por força do *Conséil D’Etat*, na França e já com o nome de princípio da proporcionalidade, vinculado a teoria do desvio de poder (*détournement de pouvoir*), ganha força no sentido de inquirir a congruência entre os motivos e os fins. Assim, durante o curso do século XIX o princípio passa a ter aplicação e difusão no direito continental europeu, sob a denominação, como já dito, de princípio da proporcionalidade. À guisa de elucidação, na *common law* mais conhecido como princípio da razoabilidade.

Estas duas vertentes, que acenderam o debate acerca da denominação correta do princípio, – razoabilidade do sistema insular ou proporcionalidade do sistema continental – receberam efetiva evolução no pós-guerra, “impulsionada pela repulsa aos atos (inclusive legislativos) odiosos promovidos pelo nazi-facismo”. Aliás, Paulo Bonavides bem lembra que o declínio da concepção de estado de direito vinculado ao princípio da legalidade, bem ao gosto da Constituição de Weimar, superada pela ascensão do princípio da constitucionalidade, que fez nascer o segundo Estado de Direito, no pós-guerra, é que traz a lume o princípio da proporcionalidade.

Nesta quadra, a título de elucidação, referimos que utilizaremos, por vinculação ao sistema continental, a expressão princípio da proporcionalidade, sendo claro que, em alguns textos, os autores utilizam o princípio da razoabilidade em detrimento da proporcionalidade e outros os diferenciam. Entretanto, fazendo coro com Souza de Oliveira, cremos serem sinônimos de um mesmo evento, tratado diferentemente, pois sistemas diferentes o são.

²⁸ BONAVIDES, 2001, p.362.

²⁹ Apud OLIVEIRA, 2000, p.71.

Destarte, o princípio da proporcionalidade – de larga utilização na atualidade – é fenômeno recente, garantidor de um Estado de Direito recente. No entanto, em que pese ser recente, atualmente contamina todo o sistema, sendo colacionável a lição de Souza de Oliveira, *in verbis*:

No constitucionalismo pós-positivista, ele alcança o seu desenvolvimento pleno, a sua maturidade dogmática. Do campo constitucional, ele se esparge para todos os ramos da Ciência Jurídica. O princípio da razoabilidade corre mundo e se instala definitivamente nos sistemas jurídicos abertos embasados pelos direitos fundamentais. Já ninguém põe em dúvida sua acolhida implícita e fundamentadora. Neste quadro, é destaque a evidente previsão dada pela Constituição da República Portuguesa de 1976, nos seus artigos 18, 2 e 3; 19,4; 19, 8; 266, 2; 272, 2; além de outras indicações do texto magno.³⁰

O Tribunal Constitucional alemão (*Bundesverfassungsgericht*), no ano de 1971, formulou decisão que serviu de baliza para a evolução do estudo e do entendimento do princípio da proporcionalidade. Diz fragmento deste veredicto:

O meio empregado pelo legislador deve ser adequado e necessário para promover o objetivo procurado. O meio é adequado quando com seu auxílio se pode alcançar o resultado desejado; é necessário, quando o legislador não poderia ter escolhido um outro meio, igualmente eficaz, mas que não limitasse ou limitasse da maneira menos sensível o direito fundamental.³¹

Desta decisão a doutrina arrancou três elementos componentes básicos do princípio em tela: a adequação; a necessidade e a proporcionalidade propriamente dita. Neste diapasão é a lição de Aziz Cretton acerca destes elementos:

Compõe-se o princípio da proporcionalidade de três máximas, elementos ou subprincípios: 1) idoneidade, pertinência, aptidão ou adequação (*Geeignetheit*) do meio empregado para atingir determinado fim de interesse público; 2) exigibilidade ou necessidade (*Erforderlichkeit*) da medida, que não deve ultrapassar os limites indispensáveis à conservação do fim que se almeja (postulado do meio mais benigno); e 3) proporcionalidade *stricto sensu* (*Verhältnismässigkeit*), devendo a escolha do meio ou meios, no caso específico, considerar o conjunto dos interesses em pauta (postulado da ponderação).³²

³⁰ SOUZA, 2003, p.80.

³¹ *Ibidem*, p.78.

³² CRETON, 2001, p.58.

Assim, melhor decompondo cada um destes elementos, teremos a seguinte construção doutrinária que tem contaminado toda jurisprudência do mundo ocidental.

A adequação, conhecida também nos meios jurídicos por subprincípio da idoneidade, da pertinência, da conformidade ou da aptidão, tem-se que a medida deve ser sempre adequada aos motivos que impulsionam e às finalidades que são perseguidas. Assim, haverá sempre uma relação tríplice a ser observada: o meio seria a ponte capaz de propiciar que se atinja a finalidade pública em consonância com a causa fundamentadora.³³ Paulo Bonavides, o grande estudioso desta matéria na seara constitucional brasileira, ao abordar o tema da pertinência ou aptidão (GEEIGNETHEIT) diz ser este “o desígnio de adequar o meio ao fim que se intenta alcançar, faz-se mister, portanto, que ‘a medida seja suscetível de atingir o objetivo escolhido’”³⁴. Aliás, neste sentido colacionável é a lição de Canotilho, para quem “a exigência de conformidade pressupõe a investigação e a prova de que o acto do poder público é apto para e conforme os fins justificativos da sua adopção (ZIELKONFORMITÄT, ZWECKTAUGLICHKEIT)”³⁵.

Destarte, e este tema está sobremodo vinculado ao poder público e sua atuação, resulta possível verificar quando estaremos ante a inadequação, ou seja, ato do poder público que fere o princípio da proporcionalidade por estar contrário ao subprincípio da adequação. Neste particular, a visão de Ivo Cesar Barreto de Carvalho nos socorre ao preceituar que “um ato estatal é inadequado se sua utilização não contribuir em nada para fomentar a realização do objetivo pretendido”³⁶. Com efeito, há que se grifar tal assertiva na medida em que irá, mais adiante, instrumentalizar uma análise mais acurada do montante da multa a ser aplicada ante o princípio em questão.

De outro norte, temos o subprincípio da necessidade, conhecido também pela alcunha de exigibilidade, do meio mais suave, da menor ingerência possível, da proibição de excesso, da intervenção mínima, da indispensabilidade. Quando se traz ao foco referido subprincípio o que se busca, a bem da verdade, é que a medida a ser tomada deve ser necessária ao que se quer da conduta estatal, ou seja, que não exceda ao imprescindível para a realização de um fim jurídico a que se propõe. Na feliz expressão de Souza de Oliveira “o meio empregado há de ser o mais leve, o menos gravoso para os direitos fundamentais”³⁷. Corroborando com a assertiva formulada, Paulo Bonavides preceitua que pelo subprincípio da necessidade (ERFORDERLICHKEIT) “a medida não há de exceder os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja, ou uma medida para ser admissível deve ser necessária”³⁸.

³³ OLIVEIRA, 2003, p.97.

³⁴ BONAVIDES, 2001, p.360.

³⁵ CANOTILHO, 2000, p.264.

³⁶ CARVALHO, Ivo César Barreto de. A norma geral antielisiva e o princípio da proporcionalidade. *Revista Dialética*, nº 103, 2004, São Paulo: Dialética, p.94.

³⁷ *Ibidem*, p.99.

³⁸ BONAVIDES, 2001, p.360.

Numa relação comparativa entre a necessidade e a adequação, podemos, uma vez mais, fazer uso do magistério de Barreto de Carvalho, para quem “a regra da necessidade diferencia-se da regra da adequação, posto que esta é um exame absoluto e aquela um exame comparativo”³⁹.

O terceiro e último subprincípio – componentes que são do princípio jurídico constitucional da proporcionalidade – é o da proporcionalidade *stricto sensu*, tido por Alexy como o *mandato de ponderación*. Canotilho bem explica este fragmento da proporcionalidade:

Meios e fim são colocados em equação mediante um juízo de ponderação, com o objectivo de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim. Trata-se, pois, de uma questão de ‘medida’ ou ‘desmedida’ para alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim.⁴⁰

Este subprincípio, segundo nos informa Paulo Bonavides, arrimando o ensinamento na célebre lição de Pierre Muller, carrega consigo uma obrigação e uma interdição. A obrigação de utilizar-se de meios adequados e a interdição clara de que não poderão ser utilizados meios desproporcionados.⁴¹

Por outro lado, mas mantendo-se ainda na questão da demonstração da estrutura do princípio constitucional da proporcionalidade, temos classificação das mais interessantes, proposta pelo jurista argentino Humberto Quiroga Lavié, que, segundo nos informa Souza de Oliveira, foi incorporada na doutrina nacional a partir de lição de Luís Roberto Barroso. Esta classificação trabalha com duas vertentes da proporcionalidade: interna e externa.

A proporcionalidade interna está a exigir um vínculo lógico, causal, entre os motivos que ocasionaram a medida estatal – legislativa ou administrativa – e os fins perseguidos por ela, ou seja, há uma aferição dentro do próprio ato. Ou, na expressão do próprio autor argentino, consiste “en la debida proporcionalidad técnica y social que debe haber entre los motivos determinantes de la ley y el fin social al cual se propone arribar”⁴².

Já a proporcionalidade externa está calcada em um juízo comparativo dos motivos, meios e fins da atuação estatal com aqueles previstos na Constituição Federal. Destarte, os valores informadores da medida devem conferir com a axiologia constitucional, pois “si la ley contradicer a ese plexo de valores constitucionales, deberá ser reputada irrazonable”⁴³.

³⁹ CARVALHO, 1998, p.94.

⁴⁰ CANOTILHO, 2000, p.265.

⁴¹ BONAVIDES, 2001, p.361.

⁴² SOUZA DE OLIVEIRA, 2003, p.93.

⁴³ *Ibidem*, p.95.

Assim, pelo que se apreende desta destacada condição de proporcionalidade externa, temos que qualquer ato voltado ao regramento das multas tributárias, seja de que espécie for, administrativo, penal ou tributário, terá de levar em consideração o plexo de valores constitucionais relativos a este tipo de evento jurídico. Por conta deste elevado número de normas e princípios constitucionais que dela se ocupam no sentido de operar proteção à desregrada tributação e estímulo ao sistema tributário equilibrado. Aliás, a proporcionalidade, por esta razão, se harmoniza com os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, do não-confisco – dentre outros – para dar o exato sentido do que, do ponto de vista axiológico, seja a proporcional imposição de multa tributária.

Desta feita, fazendo uso do arsenal disponibilizado pelo princípio da proporcionalidade, mormente pela elucidação de seus subprincípios, bem como pela necessidade de observância do poder público e do poder legiferante, o Poder Judiciário tem em suas mãos poderoso mecanismo de invalidação de atos legislativos e administrativos contrários ao princípio da proporcionalidade. Assim, os três subprincípios são suficientes, cada um por si, no desiderato de invalidar atos desproporcionais, seja pela inadequação; inexigibilidade ou desnecessidade, ou, ainda, pela patente desproporcionalidade.

Este princípio, em que pese sua presença implícita no sistema constitucional pátrio, muito tem a colaborar com a limitação das multas tributárias, em especial pelo sentido de proporcionalidade comparativa da adequação dos meios para os fins propostos.

Como já dito, o princípio da proporcionalidade é um “princípio não escrito, cuja observância independe de explicitação em texto constitucional, porquanto pertence à natureza e essência mesma do Estado de Direito”⁴⁴, estando, a bem da verdade, nas próprias dobras do sistema constitucional, sendo despicienda sua expressão em norma constitucional clara e específica para tal fim.

Especificamente no caso brasileiro, como já referido anteriormente, não existe o princípio como norma constitucional específica e escrita, no entanto, existe na forma de norma esparsa no texto constitucional. Noção esta que decorre da conjugação com princípios outros, como da igualdade e da liberdade, mormente nas noções do atual Estado de Direito. Entretanto, ainda que inexistente norma específica acerca do princípio em voga, é possível, fruto de um esforço hermenêutico, descobrir a proporcionalidade inserta em várias passagens do texto constitucional. Souza de Oliveira bem demonstra tal situação:

O princípio da razoabilidade é imanente à Constituição brasileira. A bem da verdade, já é cabível descobri-lo no preâmbulo da Constituição pela enunciação

⁴⁴BONAVIDES, 2001, p.364.

do Estado Democrático vinculado, por cerne, aos direitos fundamentais. Está contido na previsão constitucional do estado Democrático de Direito (art. 1º, caput, da CF), na cláusula do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF), no conjunto dos direitos fundamentais, na abertura do ordenamento positivo (art. 5º, §2º, da CF) etc.⁴⁵

A assertiva formulada vem em colaboração com o plasmado no texto de Paulo Bonavides, eis que comunga da opinião da dispersão do princípio no texto da Constituição Federal. Aliás, este autor bem caracteriza o efeito desta presença no texto constitucional.

Finalmente, com a introdução do princípio da proporcionalidade na esfera constitucional, o constitucionalismo mergulhou a fundo na existencialidade, no real, no fático, sendo contraditórias desse processo todas as Constituições que, por demasiado formalismo, põem a confiança de sua eficácia e normatividade na extensão do texto, na quantificação prolixa de artigos e parágrafos, como se esse fora o critério de qualidade dos estatutos fundamentais.⁴⁶

Neste particular, o texto da Constituição Federal, em clara conjugação de princípios – isonomia; capacidade contributiva; não-confisco; proporcionalidade; desenvolvimento social e econômico e outros – responde pela necessidade de limitação no valor da multa tributária a ser imposta. A Constituição Federal sinala, até mesmo, com um sentido principiológico de proteção ao contribuinte infrator.

4 A PROPORCIONALIDADE NA APLICAÇÃO DA MULTA

Para o Supremo Tribunal Federal – como já visto –, a multa que ultrapassar 100% do valor do tributo viola a proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua conseqüência jurídica, a multa. Aqui, não custa repisar, é verificada a confluência de uma série de princípios: o princípio do não-confisco, da razoabilidade, da legalidade, do devido processo legal e, finalmente, o princípio da proporcionalidade.

Na medida em que o Supremo Tribunal Federal estabeleceu, admitindo a dificuldade dessa fixação, que multa abusiva é aquela que vai além do valor do principal, afastando a aplicação de dispositivo da Constituição Fluminense, poder-se-ia afirmar que o julgador atuou de forma positiva. De fato, uma crítica tecida contra o princípio

⁴⁵ SOUZA DE OLIVEIRA, 2003, p.109.

⁴⁶ BONAVIDES, 2001, p.385.

da proporcionalidade é que sua observância indiscriminada poderia desaguar em um verdadeiro “Estado de juízes”, comprometendo o princípio da separação dos poderes. Entretanto, observa-se que esse temor é amenizado se o princípio da proporcionalidade for tomado como método interpretativo, exatamente como é assimilado nos julgados da Corte Constitucional Alemã. E interpretação, registre-se, segundo a Constituição. Consolida-se, então, o princípio da proporcionalidade como princípio de interpretação.

Em estudo sobre o tema, Heron Arzua e Dirceu Galdino lembram que, em um sistema como o nosso, no qual cabem aos juros e a correção monetária a indenização e manutenção do cunho liberatório da mora, respectivamente, a aplicação de multas elevadas leva a verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte⁴⁷.

No seio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região restou entendido que a multa, aplicada no intuito de desestimular a reiteração de condutas infracionais, não pode atingir o direito de propriedade. Cabe ao Poder Legislativo, com base no princípio da proporcionalidade, a fixação dos limites à sua imposição. Todavia, havendo margem na sua dosagem, a jurisprudência, com base no mesmo princípio, tem admitido a intervenção da autoridade judicial⁴⁸.

Os exemplos supramencionados fornecem a dimensão do princípio da proporcionalidade em nosso sistema. Pertinente é a conclusão de Juliana Junqueira Coelho e Paula de Abreu Machado Derzi Botelho, a respeito: enquanto o Poder Judiciário resignar-se com o papel de mero aplicador da lei, jamais exercerá, de forma eficaz, o papel que lhe cabe na ordem constitucional presente: o de guardião da Constituição⁴⁹.

Nota-se que a necessidade em assumir esse papel torna-se bem evidente ao transpor-se a inteligência exarada pelo Supremo Tribunal Federal na decisão comentada nessa sede com os efeitos dela decorrentes. Ora, são inúmeros os exemplos colhidos na legislação tributária que estabelecem percentuais de multas nos mais diversos percentuais, sobretudo superiores a 100% (cem por cento). É o que resulta de um sistema tributário no qual as multas por infração são instituídas pelos entes federativos a *la diable*, ou seja, sem observância de quaisquer critérios normativos previstos em lei complementar⁵⁰.

No escopo de melhor elucidar o raciocínio, tome-se como exemplo as multas previstas na legislação tributária federal, que vão de 20% (vinte por cento) até 150% (cento e cinquenta por cento). Obviamente, uma infração que enseja uma multa de 150% é considerada mais grave do que aquela que impõe uma multa de 75%. Sendo

⁴⁷ ARZUA, Heron; GALDINO, Dirceu. Multas Fiscais e o Poder Judiciário, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 20, maio 1997, p.37.

⁴⁸ Apelação Cível nº 1995.01.07520-6/MG (00081497), 4ª Turma do TRF da 1ª Região, Rel. Juiz Hilton Queiroz. j. 28.05.1999, Publ. DJ 20.08.1999. p.341.

⁴⁹ COELHO, Juliana Junqueira; BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 91, abril 2003, p.77

⁵⁰ DENARDI Jr., Zelmo et al. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo, Saraiva, 1995, p.81.

assim, caso seguida, sem restrições, a orientação dada pelo Supremo Tribunal Federal, aquelas infrações que ensejassem a aplicação de multa de 150%, ou seja, infrações mais graves, estariam muito próximas àquelas cuja penalidade é de 75%, infrações menos graves.

Veja-se que o princípio da proporcionalidade, agasalhando valores como harmonia, equidade e equilíbrio estaria totalmente desvirtuado caso a interpretação acima fosse suficiente a sua observância. Permaneceria, então, incólume a desproporção entre a multa aplicada e o dispositivo legal salvaguardado, em profunda contradição com o julgado pelo Supremo Tribunal Federal.

Como dito, é da essência do princípio da proporcionalidade o zelo pelo equilíbrio, pela razoabilidade. Logo, impõe-se que a observância desse princípio não esteja circunscrita apenas às multas superiores a 100%. Há de ser proporcionalmente distribuída a consequência jurídica (multa) conforme a infração cometida.

5 CONCLUSÃO

Assim, tomando-se por base o expendido, há que se operar “rebaixamento” proporcional das multas tributárias. Melhor elucidando, levando-se em consideração a fato de que a multa máxima – outrora em 150% do valor do tributo (no caso dos tributos federais) – foi rebaixada para 100% do valor deste, todas as demais, em prestígio ao princípio da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade), terão de ser reduzidas. Nos casos em que a multa máxima fixada em lei é superior aos 150% da lei federal – como o caso do paradigma jurisprudencial da lei fluminense – a redução há que ser no limite do tributo e o “rebaixamento” há que se dar na proporção máxima dos 100%.

À guisa de explicação, toma-se o caso do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o escalonamento contido na Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44 é o seguinte: 75%, nos casos de falta de recolhimento ou recolhimento fora do prazo, quando ocorrer falta de declaração ou declaração inexata, e 150% nos casos de evidente intuito de fraude. Sob a perspectiva aqui preconizada a fixação proporcional admitida seria a seguinte: 100% nos casos de evidente intuito de fraude, em prestígio ao entendimento firmado no seio do Poder Judiciário, eis que a multa jamais pode exceder ao valor do tributo, e 50% nos casos de falta de recolhimento ou recolhimento fora do prazo, quando ocorrer falta de declaração ou declaração inexata. Tudo no sentido de manter a proporcionalidade das multas tributárias.

O raciocínio aqui estampado vale para toda e qualquer multa tributária, desimportando, neste particular, a espécie do tributo, o valor das multas e o ente tributante (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios). A proporcionalidade tributária, desta forma, atinge não só a limitação constitucional de tributar, mas, também, seu acessório – a multa tributária.

REFERÊNCIAS

- ARZUA, Heron; GALDINO, Dirceu. Multas Fiscais e o Poder Judiciário, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 20, maio 1997.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- CIOTOLA, Marcello. Princípios gerais de direito e princípios constitucionais. In: PEIXINHO, M. M.; GUERRA, I. F.; NASCIMENTO FILHO, F. *Os princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2001.
- CITADINO, Gisele. Princípios constitucionais, direitos fundamentais e história. In: PEIXINHO, M. M.; GUERRA, I. F.; NASCIMENTO FILHO, F. *Os princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2001.
- COELHO, Juliana Junqueira; BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.91, abril 2003.
- DENARDI Jr., Zelmo et al. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo, Saraiva, 1995.
- ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípios constitucionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
- LIMA, George Marmelstein. *A força normativa dos princípios constitucionais*. Disponível em: <http://www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em 05/03/2004.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira; ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- PEREIRA, Jane Reis Gonçalves; SILVA, Fernanda Duarte Lopes Lucas da. A estrutura normativa das normas constitucionais. Nota sobre a distinção entre princípios e regras. In: PEIXINHO, M. M.; GUERRA, I. F.; NASCIMENTO FILHO, F. *Os princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2001.
- ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios Constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999.