

TRIBUTO E MULTA: COMO ESSES INSTITUTOS SE APROXIMAM E SE DISTANCIAM

O presente artigo visa justificar como o tributo e a multa se aproximam e se distanciam, uma vez que em diversos momentos a legislação os trata de forma semelhante e em outros ela os prevê expressamente como institutos distintos.

Primeiramente, de curial importância se faz frisar que multa e tributo são dois institutos distintos, uma vez que o art. 3º do CTN expressamente exclui do conceito de tributo a prestação pecuniária que constitua sanção de ato ilícito. Segundo ele, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (chamada de lançamento). Por outro lado, “multa não é tributo, mas sanção exigível perante o descumprimento de obrigação tributária, como nítida reação do Direito a um comportamento devido, e não realizado”¹. Entretanto, apesar de distintos, ambos estão sujeitos ao princípio da legalidade, conforme se vê nos incisos I, II e V do art. 97 do CTN.

Os parágrafos do art. 113 do CTN nos trazem as definições de obrigação principal e obrigação acessória. Obrigações acessórias são as ações (diversas do pagamento de tributo) e omissões que o Fisco deseja que o contribuinte tenha. Obrigação principal é o pagamento de tributo, que por sua vez surge com a ocorrência do fato gerador. Contudo nesse ponto há uma peculiaridade: segundo o §3º do art. 113 do CTN, a não observância da obrigação acessória fará com que esta, no que diz respeito à penalidade pecuniária decorrente, seja convertida em obrigação principal. Dessa forma, são considerados obrigações principais tanto o pagamento de tributo, quanto o pagamento de penalidade pecuniária. Pelo caráter pecuniário (e na grande maioria das vezes de alto valor) a multa é considerada sempre uma obrigação principal juntamente com o pagamento de tributo, seja ela decorrente do descumprimento de obrigação principal, seja de acessória.

Outro ponto de aproximação entre a multa e os tributos é que ambos são constituídos e tornam-se exequíveis através do lançamento. Segundo o art. 142 do CTN a autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento.

¹ SABBAG, Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 248.

Através do lançamento se identifica o sujeito passivo, verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação não cumprida, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido e, sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível. Dito isto, facilmente se percebe que a multa é calculada e exigida por meio do lançamento. Da mesma forma os tributos somente são constituídos e se tornam exequíveis através do lançamento.

O art. 2º da Lei 6.830/80 prevê que constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei 4.320/64, que em seu art. 39, §2º define como tributária o crédito da Fazenda Pública proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e dívida ativa não tributária são os demais créditos da Fazenda Pública. Dessa forma, temos que a legislação considera a multa relacionada a tributos uma dívida tributária. Esse é um ponto de real intersecção entre os institutos em comento, uma vez que ambos são vistos da mesma forma para o fim de cobrar: os dois são considerados Dívida Ativa Tributária.

Por fim, um questionamento pertinente surge em torno do disposto do art. 150, IV da CF/88. Esse dispositivo prevê que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. O confisco é “a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização”². Dessa forma, um tributo confiscatório pode ser entendido como aquele que é de valor tão elevado que em alguns pagamentos o contribuinte já entregou o valor do seu bem originário da obrigação. Entretanto, deve-se perceber que o dispositivo em comento fala apenas de tributo, e como já explanado anteriormente, multa e tributo não se confundem. Apesar de divergência doutrinária, a maioria

“tem se manifestado favoravelmente à aplicação do postulado tributário às multas exacerbadas. Afirma-se, em resumo, que tanto a multa moratória quanto a multa punitiva podem ser confiscatórias se extrapolarem os lindes do adequado, do proporcional, do razoável e do necessário, colocando em xeque as suas precípuas finalidades, com

² SABBAG, Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 235.

ofensa ao art. 150, IV, e ao art. 5º, XXII, ambos da Carta Magna.”³

Assim, temos que apesar de o texto Magno não vedar expressamente o confisco às multas, ele deve ser interpretado abarcando-as também, por força de outros princípios constitucionais mais fortes, como os ditos acima.

Mediante o retro exposto, concluímos que multa e tributo são institutos distintos e que não se confundem. Apesar disso, por serem ambos considerados dívida ativa tributária e por sua natureza pecuniária, ambos se aproximam em diversas situações, sendo tratados diversas vezes de forma extremamente similar, como, por exemplo, o fato de ambos serem considerados obrigações principais, sua constituição e exigibilidade, dentre outros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo Judicial Tributário**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

³ SABBAG, Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 250.