



**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA**

**FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E DE CIÊNCIAS  
SOCIAIS - FAJS**

**ALEXANDRE BARCELOS LEITÃO FISCHER DIAS**

**APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO ÀS  
MULTAS TRIBUTÁRIAS**

Brasília

2016

**ALEXANDRE BARCELOS LEITÃO FISCHER DIAS**

**APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO ÀS  
MULTAS TRIBUTÁRIAS**

Monografia apresentada como requisito para  
conclusão do curso de Direito do Centro  
Universitário de Brasília.

Orientador: Prof<sup>o</sup>. Dr<sup>o</sup>. Eduardo Bastos Furtado de  
Mendonça

Brasília

2016

**ALEXANDRE BARCELOS LEITÃO FISCHER DIAS**

**APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO ÀS  
MULTAS TRIBUTÁRIAS**

Monografia apresentada como requisito para  
conclusão do curso de Direito do Centro  
Universitário de Brasília.

Brasília, 25 de novembro de 2016

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Presidente Prof<sup>o</sup>. Dr<sup>o</sup>. Eduardo Bastos Furtado de Mendonça**

---

**Professor Edson Ferreira**

---

**Professor Rafael Freitas de Oliveira**

Brasília

2016

À minha família, que me proporciona a oportunidade de desenvolvimento pessoal e intelectual, seja pelos investimentos, pelos conselhos ou pelo apoio incondicional.

## RESUMO

O presente estudo aborda aspectos doutrinários e jurisprudenciais acerca da aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco, o qual é reconhecidamente uma limitação ao poder de tributar. A discussão consiste em saber se esse limite também incide sobre as rigorosas multas impostas pelo Fisco no exercício de suas atribuições, ou se a vontade do Poder Constituinte se resume a uma interpretação restritiva apenas no tocante a tributos. Para isso, foram introduzidos conceitos como a distinção entre princípios, regras e postulados, assim como as multas tributárias existentes no ordenamento jurídico pátrio, sempre tendo como referência o princípio do não confisco. Em continuidade, o trabalho, após definidas as espécies de penalidades pecuniárias, busca demonstrar os limites estabelecidos pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para que não atinjam caráter confiscatório. A pesquisa demanda análise, em sua maior parte, de aspectos constitucionais relativos ao tema, ainda que indispensável trazer à baila normas infraconstitucionais referentes às multas positivadas, que servem de paradigma para a análise proposta.

**Palavras-chave:** Constitucional. Tributário. Princípio da Vedação ao Confisco. Multas Tributárias. Supremo Tribunal Federal.

## ABSTRACT

The present research touch on doctrine and jurisprudential aspects upon the applicability of the principle of the non-confiscation, which is recognized as a limitation of the power to tax. The discussion consists to know if this limit also has it focus on the heavy fines imposed by the State in the exercise of its attributions or if the Constituent Power's wish resumes in a strict interpretation only regarding to taxes. To reach this target were introduced concepts such as the distinction between principles, rules and postulates, as well as the tax fines existent in the national legal order, always having as reference the principle of the non-confiscation. Continuing the work, after defined the species of pecuniary penalties, it seeks to demonstrate the limits established by the Supreme Court concerning to what is not considered confiscatory. The research demands analysis for the most part on constitutional aspects related to the theme, even though is essential the approach to infra-constitutional norms related to the existent tax fines, which will serve as a paradigm to the proposed analysis.

**Key-words:** Constitutional. Tax. Principle of Non-Confiscation. Tax. Fines. Supreme Court of Brazil.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2. O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.....</b>	<b>10</b>
2.1 Princípios como espécie normativa.....	10
2.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar.....	17
2.3 O confisco como impedimento ao exercício da democracia.....	23
2.4 Os postulados normativos da proporcionalidade e razoabilidade como técnica de análise do princípio do não confisco.....	26
<b>3. ESPÉCIES DE MULTAS IMPOSTAS PELA FAZENDA PÚBLICA.....</b>	<b>29</b>
3.1 Distinção entre as multas indenizatórias e punitivas.....	29
3.1.2 <i>Multas moratórias</i> .....	34
3.1.3 <i>Multas isoladas</i> .....	37
3.1.4 <i>Multas de ofício</i> .....	39
3.1.4.1 <i>Multa de ofício qualificada</i> .....	41
3.1.4.2 <i>Multa de ofício agravada</i> .....	42
3.2 Possibilidade de cumulação das multas fiscais .....	42
3.3 A aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias.....	44
<b>4. ANÁLISE CRONOLÓGICA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....</b>	<b>49</b>
4.1 Os precedentes sobre o tema antes de 1988.....	49
4.2 O desenvolvimento jurisprudencial após 1988.....	52
<b>5. CONCLUSÃO.....</b>	<b>64</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>67</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, em seção destinada às limitações ao poder de tributar, estatuiu o princípio da vedação do confisco, em seu art. 150, IV.

Essa norma destina-se a proibir o Poder Público de, na sua função arrecadatória, utilizar tributos em patamar abusivo, que importem apropriação substancial da propriedade privada. Como é natural, não há definição exata quanto à intensidade exigida para a caracterização de confisco, o que não tem impedido o estabelecimento de parâmetros doutrinários e jurisprudenciais.

Contudo, o poder de império do Estado mostra-se presente e rigoroso não somente na arrecadação dos tributos, mas nas diversas multas tributárias impostas pelas fazendas públicas, em patamares estarrecedores.

Assim sendo, busca-se no presente trabalho demonstrar a extensão do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias e, ultrapassando esse degrau dogmático, passar à análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, principalmente no que toca à incidência da norma em voga para desconstituir e reduzir penalidades pecuniárias de natureza fiscal, bem como os limites que têm sido fixados para cada espécie de multa.

O primeiro capítulo se destina a uma análise em campo estritamente teórico, apreciando a doutrina que diferencia os princípios das regras, as limitações constitucionais ao poder de tributar, concentrando-se na vedação ao confisco como ponto referencial para o desenvolvimento desses pensamentos.

Ainda neste capítulo, por meio de um viés histórico, se buscará analisar a essencialidade dessa norma para assegurar a existência do Estado Democrático de Direito e introduzir os postulados da proporcionalidade e razoabilidade como ferramentas para a utilização do princípio do não confisco.

O segundo capítulo, por sua vez, possui característica técnica, pois visa abordar as principais espécies de multas tributárias positivadas no ordenamento



jurídico pátrio, utilizando como referência a legislação vigente no âmbito federal, especificamente a Lei nº 9.430/1996. Adentraremos em divergências na doutrina, como a natureza indenizatória da multa de mora.

Finalizamos esta parte com uma simbiose dos conhecimentos adquiridos ao longo do presente estudo, buscando demonstrar a extensão do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias.

O terceiro e último capítulo terá como foco a jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal, demonstrando-se o desenvolvimento dos precedentes que interessam ao tema, desde antes da promulgação da Carta Política em vigência, até recentes julgados proferidos naquela Corte.

Premeditando a tendência da Corte Suprema de fixar limites objetivos com base na espécie de multa *sub judice*, buscaremos pontuar os principais parâmetros que vêm se consolidado na jurisprudência e os principais recursos que aguardam pauta para a definição de teses relativas ao tema ora versado.

## 2. O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

### 2.1 Princípios como uma espécie normativa

Parece necessário que, *ab initio*, façamos um breve estudo sobre o que são princípios, vez que o objeto do presente trabalho é proceder-se à análise da aplicação dessa espécie normativa em relação à determinada imposição fiscal. Dessa feita, sabermos sua distinção para com o que é reconhecido pela doutrina como regras, bem como o modo que devem ser interpretados, nos parece *mister*. Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>1</sup> ensina que:

“Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo. No que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”.

Assim sendo, os princípios irradiam efeitos sobre a interpretação de todo o ordenamento jurídico e são institutos basilares do sistema normativo. Todavia, esse não é o único tipos de norma existente no mundo jurídico.

É compreendido pela doutrina que os princípios, na verdade, são espécie do gênero “norma”, porquanto possuem características próprias que os diferenciam das outras modalidades normativas. Paulo Bonavides<sup>2</sup> reconhece com primazia essa questão:

“Tudo quanto escrevemos fartamente acerca dos princípios, em busca de sua normatividade, a mais alta de todo o sistema, porquanto quem os decepa arranca as raízes da árvore jurídica se resumem no seguinte: não há distinção entre princípios e normas, os princípios são dotados de normatividade, as normas compreendem regras e princípios, a distinção relevante não é, como nos primórdios da doutrina, entre princípios e normas, mas entre regras e princípios, sendo as normas o gênero, e as regras e os princípios a espécie. Daqui já se caminha para o passo final da incursão teórica: a demonstração do reconhecimento da superioridade e hegemonia dos

---

<sup>1</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 153.

<sup>2</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 255.

princípios na pirâmide normativa; supremacia que não é unicamente formal, mas sobretudo material, e apenas possível na medida em que os princípios são compreendidos e equiparados e até mesmo confundidos com os valores, sendo, na ordem constitucional dos ordenamentos jurídicos, a expressão mais alta da normatividade que fundamenta a organização do poder.”

Os princípios advindos da Constituição Federal podem se encontrar positivados ou implícitos nela, incidindo como um mandamento para todo o sistema de normas.

Segundo Hugo de Brito Machado<sup>3</sup>, princípios tributários funcionam como verdadeiros limites, conceito, que, para o estudo aqui posto, nos parece mais adequado à análise das barreiras ao poder de tributar. A seu ver:

“[...] existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.”

Sabendo que são barreiras aos abusos do poder, como bem disse o autor, no momento de aplicação dos princípios, mostra-se imprescindível procurar seu elemento teleológico, ou seja, sua finalidade de ser. Como notório na doutrina, eles não são normas de simples subsunção direta, mas de ponderação (*weighing and balancing, Abwägung*) e, portanto, demandam do operador maior reflexão subjetiva no momento de sua utilização, a qual não deve ser suprimida quando passível de aplicação.

Em outro sentido se comportam as regras, já que essas possuem aplicabilidade direta e de mais fácil visualização pelo intérprete. Nesse sentido, Humberto Ávila<sup>4</sup> distingue os princípios como normas que diferem das regras:

“Regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da

---

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 45.

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 225.

descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. ”

Por serem os princípios normas sobrejacentes às regras, esses são mais abstratos e, portanto, possuem um maior campo de alcance de normatividade do que aquelas. Assim sendo, enquanto as regras são preenchidas diretamente por uma hipótese fática específica, os princípios são aplicáveis em variadas circunstâncias, podendo, inclusive, ser utilizados conjuntamente com as regras. Canotilho<sup>5</sup> também corrobora com essa distinção entres os referidos tipos de normas:

“Para distinguir entre regras e princípios, há diversos critérios a serem utilizados. Quanto ao grau de abstração, os princípios são normas com um grau de abstração mais elevado, enquanto as regras têm sua abstração reduzida. De maneira que, em função dos princípios serem vagos e indeterminados, necessitam de intervenções que os concretizem, já as regras, diante de sua precisão, podem ser aplicadas diretamente. Os princípios estabelecem padrões juridicamente vinculantes, estabelecidos em função da justiça ou da própria idéia de direito; as regras podem ser normas vinculativas com conteúdo apenas funcional.”

Dworkin<sup>6</sup> classifica as regras como normas aplicadas na modalidade de tudo-ou-nada (*all-or-nothing-fashion*). No seu entender, se a situação fática for enquadrável no relato de uma regra válida, ela deverá ser aplicada de forma taxativa, sem espaço para gradações. Nessa linha, veja-se:

“A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão”

---

<sup>5</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 1124.

<sup>6</sup> DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: M. Fontes, 2002, p. 39.

Os princípios, por sua vez, possuem a dimensão do peso (*dimension of weight*)<sup>7</sup>, na medida em que buscam realizar, na maior intensidade possível, determinado estado ideal. Quando existente uma colisão entre princípios, os seus sopesamentos na situação concreta é que fará um prevalecer sobre o outro, ainda que diante de um novo fato este prevaleça sobre aquele.

Robert Alexy<sup>8</sup>, seguindo a dicotomia formulada por Dworkin, afirma:

“Quem efetua ponderações no direito pressupõe que as normas, entre as quais é ponderado, têm a estrutura de princípios e quem classifica normas como princípios deve chegar a ponderações. O litígio sobre a teoria dos princípios é, com isso, essencialmente, um litígio sobre a ponderação.”

O jurista Humberto Ávila<sup>9</sup>, munido de sua autorizada voz na doutrina, por fim, identifica uma terceira espécie de normas: os postulados normativos. Para o autor, esses são normas de segundo grau ou “metanormas”, enquanto as demais são de primeiro. Eles são normas de segundo grau porque incidem para estruturar a interpretação e aplicação de outras normas, sejam princípios ou regras.

Os postulados também se distinguem no que tange ao seu destinatário. Enquanto as demais modalidades normativas são direcionadas ao Poder Público e aos contribuintes, esses o são ao intérprete e ao aplicador do direito. Entre os principais exemplos de postulados, destacam-se a razoabilidade, a proporcionalidade e a proibição de excesso.

Assim, em apertada síntese, as regras são normas diretamente aplicáveis, que possuem um campo mais restrito de normatividade e, por conseguinte, aplicáveis a casos concretos com maior similitude fática.

Por outro lado, os princípios possuem maior nível de abstração, bem como maior campo de abrangência normativa e, assim, podem e devem ser aplicados em diversos casos concretos, os quais podem possuir consideráveis distinções fáticas, devendo ser utilizados a partir da técnica de ponderação. É o

---

<sup>7</sup> DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: M. Fontes, 2002, p. 25-26.

<sup>8</sup> ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 64.

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 164.

caso, por exemplo, do princípio federativo, da separação dos poderes, da dignidade da pessoa humana, entre outros.

Noutro giro, os postulados normativos devem ser sempre aplicados, não importando qual seja o caso trazido à balha ou seu contexto. Esses são inerentes ao próprio Estado Democrático de Direito. É o caso da proporcionalidade e da razoabilidade, cabendo ao intérprete, permanentemente, pautar-se por esses postulados no exercício da hermenêutica jurídica.

Contudo, algumas dúvidas surgem desses conceitos. As limitações constitucionais ao poder de tributar são princípios ou regras? A nosso ver, as imunidades, por exemplo, são regras, porquanto são descritivas e de subsunção direta. Ora, quando a Constituição diz que não se cobrará tributos de outro ente público, se um deles o faz, esse fato subsume-se a regra da imunidade recíproca. Ainda no mesmo sentido, o nonagesimal e a anterioridade, a legalidade e a irretroatividade também se comportam da mesma forma.

Nesse sentido, a professora Misabel Derzi<sup>10</sup>, ao tratar do tema, leciona que, “Do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade: 1. é regra jurídica, com sede constitucional.”

De outra sorte, o princípio da vedação ao confisco requer a técnica da ponderação para sua aplicabilidade. Se não fosse assim, como se explicaria a alíquota de IPI de 300 % sobre os cigarros<sup>11</sup>? É evidente que o legislador ao instituir tamanha alíquota sopesou o não-confisco com o direito a saúde<sup>12</sup>. Sob outro viés, seria inadmissível a instituição desta alíquota ao IPTU, vez que o fisco tomaria para si três imóveis ao tributar um, restando claro, mesmo para os leigos, a ocorrência do confisco.

---

<sup>10</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade recíproca. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 98.

<sup>11</sup> Art. 14, da Lei nº 12.546/2011, alterada pelo Decreto nº 6.006/2006. BRASIL. *Lei nº 12.546*, 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; e dá outras providências. Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016.

<sup>12</sup> Art. 6º, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016.

O jurista Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.<sup>13</sup> parece corroborar com esse entendimento, ao entender o princípio do não confisco como uma norma de caráter relativo e não absoluto, verifique-se:

“Outro princípio expresso que deve ser destacado está consagrado no art. 150, IV, da CF de 1988, que veda às entidades federadas ‘utilizar tributo com efeito confisco’. Tal princípio era entendido como implícito na Constituição anterior face aos §§ 11 e 12 do art. 153: o primeiro proibia o confisco e o segundo assegurava o direito de propriedade. Tributo com efeito confiscatório é aquele que pela sua taxaçoão extorsiva correspondente a uma verdadeira absorçoão, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem o pagamento da correspondente indenizaçoão ao contribuinte. A vedaçoão do tributo confiscatório decorre de um outro princípio: o poder tributário deve ser compatível com o de tributar e não o de destruir. Assim, tem efeito confiscatório o tributo que não apresenta as características de razoabilidade de justiça, sendo, assim, igualmente atentatório ao princípio da capacidade contributiva. O art. 150, IV, da CF de 1988 limita-se a enunciar o princípio sem precisar o que se deve entender por tributo confiscatório. Daí o referido princípio deve ser entendido em termos relativos e não absolutos, examinando-se, em cada caso concreto, se a taxaçoão estabelecida pelo tributo atenta ou não contra o direito de propriedade.”

Como se pode inferir, o texto esculpido no art. 150, IV, da CF/88 não coloca um limite para que um tributo seja considerado confiscatório, dependendo de análise do caso concreto para identificar se a situaçoão posta faz incidir a mencionada vedaçoão.

Nesse mesmo sentido corrobora Ricardo Lobo Torres<sup>14</sup>, ao definir o princípio em pauta como cláusula aberta ou conceito indeterminado, *verbis*:

“A relaçoão entre direito de propriedade e o direito tributário é dialética. A propriedade privada fornece substrato por excelência para a tributaçoão, já que esta significa sempre a intervençoão estatal no patrimônio do contribuinte. Mas está protegida qualitativa e quantitativamente contra o tributo: não pode ser objeto de incidência fiscal discriminatória, vedada pela proibiçoão de privilégio (art. 150, II); nem pode sofrer imposiçoão exagerada que implique na sua extinçoão, em vista da proibiçoão de confisco (art. 150, IV). A vedaçoão de tributo confiscatório, que erige o status *negativus libertatis*, se expressa em

---

<sup>13</sup> ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 320.

<sup>14</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 66.

cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracteriza o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade. A exceção deu-se na Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária confiscatória.”

Daí porque Sacha Calmon<sup>15</sup> afirma:

“o princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar os padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis [...] ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais com um princípio da razoabilidade da tributação [...]”.

Uma norma que se comporta como uma diretriz para que se verifique a razoabilidade da tributação não pode ser uma simples regra, vez que sempre será objeto de ponderação, não se mostrando viável sua incidência direta. Assim parece entender Fábio Goldschmidt<sup>16</sup>, ao estatuir:

“Na obra de Robert Alexy e na de Canotilho, encontramos distinções entre regras e princípios, que pode ser perfeitamente aplicada ao presente estudo se tomarmos a expressão regras como limites objetivos, e princípios como valores. [...] A nossa conclusão, infestável, é a de que no estágio atual de maturação do princípio do não-confisco e, considerando a literalidade do art. 150, IV, da Constituição, devemos, assim como fez a doutrina em geral, ainda que muitos o fizessem inconscientemente, classificar o princípio do confisco como um valor. A determinação de um tributo como gerador de efeito de confisco ainda está longe de ser objetiva, ingressando num campo de análises turvas e brumosas conclusões, cambiantes ao sabor da ideologia do intérprete e indefectivelmente cediças quando confrontadas com regras impositivas. Apenas hipóteses teratológicas de tributos excessivamente onerosos ensejariam a pronta e unânime aplicação do princípio. ”

Desse modo, a nosso ver, não se pode atribuir ao não confisco a qualidade de regra, sob pena de desaprendermos seu conceito.

Por fim, vale ressaltar que entender os princípios como superiores às regras, ou que estas são mais necessárias que aqueles, é interpretar

---

<sup>15</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 278.

<sup>16</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 85-89.



erroneamente suas finalidades. Afinal, para que um sistema normativo se complete, todas as espécies de normas precisam integrá-lo.

Assim pensa Humberto Ávila<sup>17</sup>:

“[...] um sistema não pode ser composto somente de princípios, ou só de regras. Um sistema só de princípios seria demasiado flexível, pela ausência de guias claros de comportamento, ocasionando problemas de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder. E um sistema só de regras, aplicadas de modo formalista, seria demasiado rígido, pela ausência de válvulas de abertura para o amoldamento das soluções às particularidades dos casos concretos. Com isso se quer dizer que, a rigor, não se pode dizer nem que os princípios são mais importantes do que as regras, nem que as regras são mais necessárias que os princípios. Cada espécie normativa desempenha funções diferentes e complementares, não se podendo sequer conceber uma sem a outra, e a outra sem a uma. Tal observação é da mais alta relevância, notadamente tendo em vista o fato de que a Constituição Brasileira é repleta de regras, especialmente de competência, cuja finalidade é, precisamente, alocar e limitar o exercício do poder”.

Destarte, restam fixadas importantes premissas para o desenvolvimento da pesquisa pretendida.

## **2.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar**

Para dar seguimento ao estudo aqui posto, parece-nos necessário pontuar o que são limitações constitucionais ao poder de tributar. Como define Luciano Amaro<sup>18</sup>:

“as chamadas ‘limitações do poder de tributar’ integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar [...] o que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar.”

Em outras palavras, as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, assim denominadas pela primeira vez no ordenamento jurídico

---

<sup>17</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 148-149.

<sup>18</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 129.

brasileiro por Aliomar Baleeiro<sup>19</sup>, são óbices impostos pelo Poder Constituinte a favor dos contribuintes, a fim de barrar o Estado que, por meio de seus entes político-administrativos, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, possa vir a cometer excessos no exercício de suas atribuições arrecadatórias. Eduardo Sabbag<sup>20</sup> leciona que:

“A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias que estão inseridas nos arts. 150, 151, e 152 da Carta Magna. ”

A Carta Magna de 1988 reservou Seção<sup>21</sup> própria para esses princípios e regras, onde estão inseridas, em sua maior parte, as limitações constitucionais ao poder de tributar. É evidente que nada é mais poderoso que o Estado e, dessa forma, é necessário que ele crie freios para si próprio, a fim de buscar o equilíbrio entre a justiça fiscal e a necessidade de garantir arrecadação suficiente para o desempenho das atividades estatais. A viabilidade dessas funções do Estado se dá, primordialmente, a partir dos tributos.

Afinal, o Estado Democrático de Direito “garante tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo o cidadão, não como caridade, mas como direito político”<sup>22</sup>.

Tanto é assim, que os limites ao poder de tributar vêm sendo observados desde o início do século passado, acompanhando o desenvolvimento da democracia e do estado de direito. O *Chief Justice* John Marshall acreditava que o poder de tributar implicava o de destruir, crença esta que posteriormente fora repudiada por Holmes<sup>23</sup>:

---

<sup>19</sup> Aliomar Baleeiro foi o primeiro jurista brasileiro a denominar certos princípios constitucionais e imunidades tributárias como limites constitucionais ao poder de tributar, em sua renomada obra assim intitulada, cuja primeira edição é de 1951.

<sup>20</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 52.

<sup>21</sup> Seção II, Capítulo I, Título VI.

<sup>22</sup> BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 12. ed. Brasília: Universitária de Brasília, 2004, p. 416.

<sup>23</sup> *Panhandle Oil Co. Vs. Knox* – 277 U. S. (1928) 223

“Eu concordaria, plenamente, ressalvado o efeito de algumas opiniões do Chief Justice Marshall, que culminaram, ou, melhor, se fundaram em sua proposição, frequentemente citada, de que o poder de tributar implica o de destruir. Naquela época, não se era reconhecido, como agora, que a maioria das distinções legais são distinções de graduação. Se os Estados tivessem algum poder, assumia-se que eles tinham todo o poder, e que a alternativa necessária era denegá-lo completamente. Mas esta Corte, que tantas vezes frustrou a tentativa de tributar de certos modos, pode frustrar qualquer uma tentativa de discriminar ou de cometer outros abusos sem abolir, totalmente, o poder de tributar. O poder de tributar não implicará poder de destruir, enquanto existir esta Corte.”

Aliomar Baleeiro<sup>24</sup> explica que sua origem no Brasil se deu essencialmente em razão da discriminação de rendas, iniciada ainda na República Velha, veja-se:

“De modo geral, em virtude da rígida discriminação de rendas esboçada no Ato Adicional de 1834 e que progressivamente se estabeleceu no país desde a Constituição de 1891 e que atingiu ao máximo depois da Emenda nº 18, de 1965, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios estão adstritos às normas inflexíveis de competência. Elas limitam o poder de tributar de cada uma dessas pessoas de Direito Público.”

Desde então, essas normas vêm sendo cada vez mais ampliadas nas Constituições, com o fim de assegurar a maior finalidade dos tributos, o bem estar social.

Vale ressaltar que, inclusive, existem limites implícitos na Constituição Federal que, apesar de a primeira vista não serem direcionados ao poder de tributar, também impõem barreiras ao exercício dessa função, como é o caso do princípio da dignidade da pessoa humana<sup>25</sup>, essência das Cartas contemporâneas<sup>26</sup>, o qual é decorrente de valores emergidos dos horrores presenciados pela humanidade, principalmente, na segunda guerra mundial.

---

<sup>24</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p.2.

<sup>25</sup> Art. 1º, III, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>26</sup> BARROSO, Luis Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, jan. 2015.

Na Alemanha, o mencionado princípio já foi objeto de judicialização em seu Tribunal Constitucional (*Bundesverfassungsgericht*), tendo sido reconhecido naquele país com um verdadeiro limite ao poder de tributar (caso *Steuerfreies Existenzminimum*<sup>27</sup>). Apesar de as normas ora estudadas serem todas implícitas na Lei Fundamental alemã (*Grundgesetz*), o mesmo não ocorre no Brasil, que dispõe de uma constituição analítica. Um exemplo disso é o sistema tributário nacional, o qual se encontra quase esgotado na Constituição de 1988. Nesse sentido é o magistério de Kiyoshi Harada<sup>28</sup>, *verbis*:

“O legislador constituinte esculpiu o Sistema Tributário de forma completa, nada deixando à eventual colaboração do legislador ordinário. Ao mesmo tempo em que procedeu a partilha de competência tributária que, por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política implica [...]”

Da mesma forma parece entender Ricardo Lobo Torres<sup>29</sup>:

“[...] os sistemas tributários no Brasil radicam quase que por inteiro na Constituição. No próprio texto fundamental aparecem exaustivamente organizados e sistematizados os tributos, de tal forma que ao legislador infraconstitucional compete dar-lhes normatividade ou atualização através das normas de nível ordinário.”

Quando a Lei Maior rege os limites à tributação pelo Estado, reproduz expressamente, uma vez mais, os princípios fundamentais constantes do art. 5º da CFRB/88, basilares de nossa sociedade, e, assim, de forma propositalmente redundante, deixa clara sua aplicabilidade também ao fim de restringir as atividades arrecadatórias.

No art. 150 da Constituição Federal estão concentrados a maior parte dos princípios explícitos constantes em nossa Lei Maior, os quais não se pode deixar de fazer menção.

---

<sup>27</sup> BVerfGE 87, 209 (227 *et seq.*)

<sup>28</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 338

<sup>29</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 359-360.

O princípio da *legalidade*<sup>30</sup> pressupõe que nenhum tributo pode ser instituído sem lei anterior que o estabeleça. Em matéria tributária, o nome mais adequado é *estricta legalidade*, porquanto para a instituição de novos tributos o legislador impõe como requisitos formais sua realização por lei ordinária *strictu sensu*, ressalvadas certas hipóteses, como a criação dos empréstimos compulsórios<sup>31</sup>, que a Lei Maior estatui a necessidade de lei complementar, ou ainda, em razão da *tipicidade cerrada*, que pressupõe que para enquadrar-se na condição de fato gerador de tributo, a ocorrência deve se adequar de forma perfeita à sua hipótese fática descrita na lei, sob pena de se dar por inocorrida.

A *Irretroatividade*<sup>32</sup>, por sua vez, estabelece que a lei não poderá criar obrigações tributárias que se baseiem em fatos geradores passados; a *Isonomia*<sup>33</sup> impede que se confira tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente; a *anterioridade*<sup>34</sup>, que se cobre tributos no mesmo exercício financeiro em qual foram instituídos e o *nonagesimal*<sup>35</sup> que o sejam antes de decorridos noventa dias da publicação da lei; e a que virá mais nos interessar, a *vedação ao confisco*<sup>36</sup>, que, em palavras objetivas, proíbe a utilização de tributo com efeito confiscatório.

---

<sup>30</sup> Art. 150, I, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>31</sup> Art. 148, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>32</sup> Art. 150, III, “a”, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>33</sup> Art. 150, II, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>34</sup> Art. 150, III, “b”, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>35</sup> Art. 150, III, “c”, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>36</sup> Art. 150, IV, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

No entendimento de Paulo de Barros Carvalho<sup>37</sup>, esses princípios ou regras – como já abordado – estão inseridos no sobreprincípio da segurança jurídica, nas palavras do autor, “há princípios e sobreprincípios, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras”

A nosso ver, assiste razão ao doutrinador, já que essas limitações podem ser vistas, sob outra ótica, como um desejo do Poder Constituinte de conferir segurança jurídica aos contribuintes na oportunidade em que, por exemplo, assegura-lhes que simples fatos sociais não venham a se tornar jurídico-tributários após sua ocorrência, pois violaria frontalmente o princípio da irretroatividade da lei tributária. O legislador constitucional lhes garantiu que, apenas mediante lei ordinária específica, fatos similares passarão a ser imediatamente jurídico-tributários no momento de sua ocorrência, quando subsumidos à hipótese de incidência - repita-se, não superveniente ao momento do fato - gerando, por conseguinte, as obrigações tributárias. Esse é o entendimento externado por José Afonso da Silva<sup>38</sup>, verifique-se:

“a segurança jurídica consiste no conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”

Ademais, existem ainda as figuras das *imunidades* a impostos<sup>39</sup>, as quais são verdadeiras circunstâncias de não-incidência qualificada, em outras palavras, impedem que o fato se subsuma à hipótese de incidência dos tributos, não resultando sequer no nascimento da obrigação tributária. Segundo José Souto Maior Borges<sup>40</sup>:

“A regra da imunidade é estabelecida em função de consideração de ordem extrajurídica. Através da imunidade, nos termos em que está

---

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 16, p. 1-22, mai./ago. 2007, p. 84.

<sup>38</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 433

<sup>39</sup> Art. 150, VI, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>40</sup> BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 211.

disciplinada na CF, torna-se possível a preservação de valores sociais de mais diversa natureza: políticos, religiosos, educacionais, sociais e culturais. Sistemáticamente, através de imunidade, resguardam-se princípios, idéias-forças ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema de direito constitucional do que um problema de direito tributário.”

Existem ainda *imunidades* a outras espécies de tributos, como às contribuições<sup>41</sup> e taxas judiciárias<sup>42</sup>. Todavia, não nos cumpre esgotar essas limitações, as quais, felizmente para o contribuinte, são muitas em nosso ordenamento constitucional. Dentre esses limites, o presente trabalho terá seu foco no *princípio da vedação ao confisco* (Art. 150, IV, da CRFB/88), especificamente no que toca sua abrangência às rigorosas multas cominadas pelo Fisco, tanto de caráter moratório, como punitivo.

### 2.3 O confisco como impedimento ao exercício da democracia

Em uma sociedade livre, os indivíduos aceitam pagar tributos – embora sejam uma imposição coercitiva –, por acreditarem que sua arrecadação se reverterá em seu próprio benefício ou de seus familiares, seja para custear a saúde, educação ou qualquer outra prestação de utilidade pública. Nas palavras de Klaus Tipke<sup>43</sup>, “tributos são o preço da civilização”.

Ainda no iluminismo, Montesquieu<sup>44</sup> entendia que “pode-se elevar a carga tributária na proporção da liberdade dos sujeitos, e há que, forçosamente, moderá-la à medida que a servidão aumenta”. Não obstante, a despeito de se atribuir considerável liberdade aos sujeitos de uma determinada comunidade, a elevação da carga tributária possui um limite, o qual subsiste ainda que esteja a

---

<sup>41</sup> Art. 195, §7, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>42</sup> Art. 5º, LXXIV, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>43</sup> TIPKE, Klaus; *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 44.

<sup>44</sup> MONSTESQUIEU, *De l'esprit des lois*. Paris: Ernest Flammarion, 1926, p. 238 apud DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. 19. v. p. 323.

liberdade em pleno gozo, tornando inaceitável a imposição de tributo que o ultrapasse. Esse limite é o confisco.

Confiscar é tomar o bem pelo Fisco. Nas palavras de Ives Gandra<sup>45</sup>, o confisco "é concebido, no ambiente jurídico, como ação de força exercida pelo Estado consistente em transferir para si todos ou parte dos bens de um particular."

Dessa forma, esse princípio está umbilicalmente ligado ao direito à propriedade<sup>46</sup>, já que que o ato de confiscar resume-se em tomá-la. Eduardo Rocha Dias e Natercia Sampaio Siqueira<sup>47</sup> fazem a seguinte alusão histórica:

"A proibição do confisco remonta as mais célebres declarações de direitos do sec. XVIII, como a Carta de Virgínia e Constituição Norte Americana; aliás, no tocante a esses dois documentos, há disposição expressa de que não é possível multa ou sanções de valores confiscatórios".

Como rememora Ricardo Lobo Torres<sup>48</sup>, "no estado patrimonial admitia-se largamente confisco, que em Portugal e no Brasil incidiu inúmeras vezes sobre os bens dos judeus e da Igreja".

Fábio Goldschmidt<sup>49</sup> afirma que:

"Se o Estado pertence e serve ao povo, não é admissível que o resultado de seu trabalho reverta em maior parte ao Estado, e não ao seu povo. O cidadão não trabalha e não existe para sustentar o Estado. O Estado é que existe para amparar o cidadão [...] O tributo ou carga tributária como um todo que grava mais de 50% da renda ou do patrimônio, nesse sentido, é nítido exemplo de tributação em colisão com o princípio republicano, na medida que coloca o povo não como senhor, mas como refém do Estado. Vive e existe, enfim, não em seu próprio proveito e regozijo, mas para atender e satisfazer

---

<sup>45</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 70.

<sup>46</sup> Art. 5º, XXXII, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>47</sup> DIAS, Eduardo Rocha; SIQUEIRA, Natercio Sampaio. Sanções administrativas tributárias: tentativa de enquadramento constitucional. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 128.

<sup>48</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 66.

<sup>49</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 224.



as necessidades do Poder Público, que matemática e objetivamente passam a ser prioritárias.”

É evidente que, em um Estado Democrático de Direito, o confisco passou a ser deslegitimado. Atualmente, ainda que não expresso em certo ordenamento jurídico democrático, este princípio encontra-se implícito, geralmente podendo ser interpretado a partir do princípio da propriedade e da liberdade de exercício da atividade econômica. Dessa forma parece entender Misabel Derzi<sup>50</sup>, ao dizer:

“No Direito Constitucional moderno, pode-se afirmar que o confisco propriamente dito, mesmo para punir crimes, é amplamente vedado, de forma expressa ou implícita, em ordenamentos de distintos países.”

Exemplificativamente, o Tribunal Constitucional Alemão (*Bundesverfassungsgericht*) estabeleceu em sua jurisprudência o princípio da repartição pela metade<sup>51</sup>, estabelecendo que a soma da carga tributária não pode ultrapassar 50% dos proventos do contribuinte.

Aliás, a limitação do não confisco se tornou positivada no direito pátrio apenas com o advento da Constituição em vigor. Contudo, como se verá adiante em tópico específico, a jurisprudência nacional já dispunha de julgados em que se limitavam as abusivas multas impostas pelos entes públicos, sempre fundadas no direito de propriedade e na proporcionalidade e razoabilidade (postulados).

Assim, entende-se que o confisco não deve ser admitido em um Estado Democrático de Direito, no qual seus sujeitos, na plenitude da liberdade, se dispõem a pagar tributos, tendo a consciência que lhes são garantidos, noutro lado, os direitos à propriedade, dignidade da pessoa humana, livre iniciativa, liberdade de profissão, saúde, entre outros fundamentais.

---

<sup>50</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. Belo Horizonte, v. 32, n. 32, p. 145-164. 1989, p. 148.

<sup>51</sup> BverfGE 93, p. 121, item 3.

Para que esses direitos venham a de fato se concretizar, seja positiva ou negativamente, impõe-se ao intérprete e operador do direito sopesá-los com o confisco a partir dos postulados da proporcionalidade e razoabilidade, bem como o princípio da capacidade contributiva, que, se diga de passagem, com o confisco não se confunde.

## **2.4 Os postulados normativos da proporcionalidade e razoabilidade como técnica de análise do princípio do não confisco**

Humberto Ávila<sup>52</sup> classifica o princípio da vedação ao confisco como inserto nos princípios da propriedade e da liberdade de exercício da atividade econômica. Ao analisá-lo, o qualifica do seguinte modo:

“Quanto ao nível em que se situam, caracterizam-se como limitações de primeiro grau, porquanto se encontram no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, mantendo ambas íntima vinculação com o sobreprincípio do Estado de Direito; quanto ao objeto, qualificam-se como limitações positivas, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de disponibilidade, expressividade, explorabilidade e funcionalidade inerente aos bens jurídicos maiores da liberdade e da propriedade; quanto à forma, revelam-se como limitações expressas e materiais, na medida em que, sobre estarem previstas expressamente na Constituição Federal (art. 5º, caput, XXII e XXIII, art. 150, IV, e art. 170), impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de liberdade e de propriedade.”

Como visto, a vedação ao confisco é uma limitação de primeiro grau e, portanto, uma norma da espécie princípio que, por sua vez, está inserida dentro de outro, o denominado sobreprincípio do Estado de Direito, ou ainda, como mencionado supra, no sobreprincípio da Segurança Jurídica.

Contudo, para que reste claro até que ponto o Poder Público encontra-se pautado nesses referidos princípios, seja qual for sua amplitude, exige-se a utilização de normas de segundo grau, dentre as de maior relevância científica, os postulados da razoabilidade e proporcionalidade, que apesar de não positivados de forma expressa em nossa Lei Maior, são quase que unanimemente

---

<sup>52</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 336.

compreendidas como existentes pela doutrina, muitas vezes entendidas como decorrentes da garantia do devido processo legal<sup>53</sup>.

Vale ressaltar que a razoabilidade e proporcionalidade, apesar da semelhança, não são postulados idênticos. Aquele tem origem nos Estados Unidos, oriundo do *due process of Law* e da própria *Common Law*, enquanto esse tem suas raízes na Europa, advindo da corrente jurídica romana-germânica.

A proporcionalidade serve como instrumento de sopesamento das normas, devendo estabelecer a intensidade de suas aplicações e qual deve prevalecer em determinado caso. Vale lembrar o que diz Robert Alexy<sup>54</sup>:

“O princípio da proporcionalidade pede que colisões de direitos fundamentais sejam solucionadas por ponderação. A teoria dos princípios pode mostrar que se trata, na ponderação, de uma estrutura racional de argumentar jurídico-constitucional. Mas ela também torna claro que a ponderação deve ser assentada em uma teoria da jurisdição constitucional, se ponderação deve desenvolver plenamente o seu potencial de racionalidade”.

De acordo com Humberto Ávila<sup>55</sup> “A aplicação da proporcionalidade exige a relação de causalidade entre um meio e um fim, de tal sorte que, adotando-se o meio, promove-se o fim. ”

Noutro giro, o postulado razoabilidade possui várias acepções, figurando como equivalência, congruência, equidade, dentre outras de menor importância. Exemplificativamente, o mesmo autor explicita o que vem a ser este postulado no conceito de dever de equidade:

“A razoabilidade como dever de harmonização do geral com o individual (dever de equidade), atua como instrumento para determinar que as circunstâncias de fato devem ser consideradas com a presunção de estarem dentro da normalidade, ou para expressar que a aplicabilidade da regra geral depende do enquadramento do caso concreto. Nessas hipóteses, princípios

---

<sup>53</sup> Art. 5º, LIV, da CRFB/88. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016

<sup>54</sup> ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 9.

<sup>55</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 202.

constitucionais sobrejacentes impõe verticalmente determinada interpretação. Não há, no entanto, nem entrecruzamento horizontal de princípios, nem relação de casualidade entre um meio e um fim. Não há espaço para afirmar que uma ação promove a realização de um estado de coisas.”

Guilherme Cezarotti<sup>56</sup> demonstra a essencialidade dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade para aplicar o princípio do confisco no exame das multas:

“Não só a vedação do confisco, mas também os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade devem ser aplicados no exame das multas. [...] O contribuinte que constitui crédito tributário mediante apresentação das declarações necessárias, mas deixa de recolhê-lo por qualquer razão, deve ser sancionado de forma moderada, porque cumpriu suas obrigações acessórias regularmente. Diferente é a situação do contribuinte que é autuado pela fiscalização tributária porque deixou de constituir alguma obrigação tributária, situação em que poderia ser beneficiado pela ocorrência da decadência. Neste caso específico, deve ser levado em consideração, na hora de fixação da multa, que o benefício econômico deste contribuinte seria 100% do valor do tributo. ”

Destarte, cabe ao intérprete, no momento de ponderação das normas para estabelecer o confisco, manejar-se por esses postulados, sob pena de não atingir o aspecto teleológico da diretriz normatizada pelo Poder Constituinte originário, a vedação de tributo com caráter de confisco.

---

<sup>56</sup> CEZAROTTI, Guilherme. Aplicações de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias: razoabilidade e proporcionalidade em sua aplicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 148, p. 49-63, jan. 2008.

### 3. ESPÉCIES DE MULTAS IMPOSTAS PELA FAZENDA PÚBLICA

#### 3.1 Distinção entre as multas indenizatórias e punitivas

A nosso ver, não existe melhor introdução ao tema do que a lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>57</sup>:

“Os seres humanos, exclusivos destinatários das regras jurídicas do direito posto, encontram-se diante de diferentes caminhos no constante inter-relacionamento tecido pela vida em sociedade: ou cumprem os deveres estabelecidos nos dispositivos legais, ou não realizam tais comportamentos, incorrendo, por via de consequência, nas chamadas sanções. O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento das suas ordens, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador enlaça uma providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever. ”

A multa tributária é uma espécie de sanção cominada pelo Fisco, imposta ao contribuinte pelo descumprimento de obrigação acessória ou principal. As obrigações acessórias, como o próprio Código Tributário Nacional define, são obrigações positivas ou negativas exigidas ao sujeito passivo que não consistam em pagamento. Por sua vez, as obrigações que consistem em pagamento, são as principais, que podem ser o próprio adimplemento do tributo ou, inclusive, das multas.

O descumprimento de obrigação acessória a converte em principal e o fruto dessa conversão é a multa<sup>58</sup>.

Como Paulo de Barros Carvalho<sup>59</sup>, “definimos a infração tributária, portanto, como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”.

---

<sup>57</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 501-502.

<sup>58</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (Código Tributário Nacional). BRASIL. *Lei nº 5.172*, de 25 outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016

Parece-nos adequado, *prima facie*, consignar que não se pode confundir as multas tributárias com tributos, porquanto na própria conceituação deste, aquelas se excluem. O legislador foi feliz ao definir taxativamente o que é tributo, por disposição no Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, estabelecendo que “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”. João Dácio Rolim e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva<sup>60</sup> distinguem multa e tributo da seguinte forma:

“A multa é toda prestação pecuniária compulsória incidente em decorrência da prática de um ilícito legal ou contratual, instituída em lei ou contrato em favor do particular ou do Estado. Diferencia-se do tributo pelo fato deste decorrer de um fato ilícito, em conformidade com a lei.”

Dessa forma, qualquer imposição pecuniária que decorra de sanção de ato ilícito, não é tributo. Por outro lado, ainda que não o seja, é obrigação tributária principal, e, portanto, possui natureza jurídica similar aos tributos, nos termos do art. 113, §1º, do mesmo diploma, *verbis*:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

Assim sendo, por disposição própria do legislador, cabe-nos aqui consignar que multa é uma obrigação tributária principal, mas não é tributo e, portanto, tratá-la com tal configuraria imperdoável ofensa à lei. Ricardo Corrêa Dalla<sup>61</sup> ensina que:

“sanção é o elemento coercitivo do conseqüente, da relação jurídica, não do antecedente, e no caso do chamado tributo proibitivo

---

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 505.

<sup>60</sup> ROLIM, João Dácio; SILVA, Maria Inês Caldeira Pereira de. A dedutibilidade ou não das multas moratórias perante o imposto de renda. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 11, ago. 1996, p. 73.

<sup>61</sup> DALLA, Ricardo Corrêa. *Multas tributárias: natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

percebe-se a referida distinção, cuja finalidade a princípio, não é render, mas desestimular o consumo, v.g. o IPI sobre cigarro ...”.

Noutro giro, vale ressaltar que a inobservância de obrigação acessória converte-se em obrigação principal<sup>62</sup>, relativamente à penalidade pecuniária, ou seja, quando o contribuinte deixa de prestar obrigações positivas ou negativas impostas *ex lege*<sup>63</sup>, incorre em multa tributária.

O Código Tributário Nacional - CTN parece ter adotado como regra a teoria da responsabilidade objetiva ao atribuir multas ao contribuinte, estatuidando que, excluídas as exceções que virão a ser abordadas a seguir, “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”<sup>64</sup>. Todavia, como leciona Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>65</sup>:

“A primeira conclusão é, portanto, de que o art. 136, ao contrário do que certas posições preconizam, não consagra a responsabilidade objetiva, mas se trata ainda da expressão da responsabilidade subjetiva, embora o legislador tenha declarado a irrelevância do dolo.”

Sob essa ótica, as multas fiscais seriam sempre baseadas em responsabilidade subjetiva, sendo que apenas o dolo seria indiferente para sua aplicação. A culpa, todavia, teria de estar presente.

De toda forma, as multas que certamente decorrem de responsabilidade objetiva, pelo que se extrai do texto legal, são as moratórias, as quais consistem em obrigação tributária principal decorrente da demora na

---

<sup>62</sup> Art. 113, §3º, do CTN. BRASIL. *Lei nº 5.172*, de 25 outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016.

<sup>63</sup> Art. 113, §2º, do CTN. BRASIL. *Lei nº 5.172*, de 25 outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016.

<sup>64</sup> Art. 136, do CTN. BRASIL. *Lei nº 5.172*, de 25 outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016.

<sup>65</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio; *Infração fiscal, dever acessório, declaração de número de cadastro: objetividade das infrações fiscais*. In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (Coords.). *Textos selecionados de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 24.

satisfação do crédito tributário. Assim parece entender Paulo de Barros Carvalho, ao estatuir:

“As infrações objetivas, de outra parte, são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator. Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito. Situação típica é a do não-pagamento de determinada quantia, a título de imposto predial e territorial urbano, nos prazos fixados na notificação de lançamento. Sendo irrelevante o ânimo do devedor, não realizando o recolhimento até o limite final do prazo, incorrerá ele em juros de mora e multa de mora. ”

O legislador atribui responsabilidade subjetiva, decorrente de culpa ou dolo do contribuinte, excepcionalmente nos casos taxados no art. 137 do CTN<sup>66</sup>, condutas as quais podem ser perdoadas se esse se valer da denúncia espontânea, antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização referente ao ato ilícito.

As multas que são vinculadas à responsabilidade subjetiva do contribuinte são as punitivas. Paulo de Barros Carvalho<sup>67</sup> bem entende a distinção aqui colocada:

“As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente, o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. ”

Élcio Reis<sup>68</sup> exprime:

---

<sup>66</sup> Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

BRASIL. *Lei nº 5.172*, de 25 outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016.

<sup>67</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; Curso de direito tributário. 16ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 514.



“Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório. [...] A consequência mais evidente dessa diversidade de estruturação formal se manifesta no momento de cominação de sanção: as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivativas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização *ex vi legis*.”

Na legislação, são encontradas três principais espécies de multas tributárias. Luís Roberto Barroso, na oportunidade do julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 727.872/RS<sup>69</sup>, lecionou verdadeira aula sobre o tema, cujo voto merece ser parcialmente transcrito:

“[...] No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação. [...]”

Ante essas considerações, sempre que analisarmos o confisco a partir do grau da multa imposta, é *mister* que consideremos como premissa seu fato gerador, vez que seria clareamento iníquo conferir o mesmo tratamento aos contribuintes que apenas foram impontuais no recolhimento do tributo, com os que tentaram ludibriar o Fisco e estarão sujeitos, além da sanção administrativa, às consequências penais de suas condutas.

---

<sup>68</sup> REIS, Élcio. Crédito tributário: aplicabilidade de multas na denúncia espontânea. In: *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais*. Belo Horizonte, n. 26, abr/jun.1997, p. 17.

<sup>69</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento. *AI-AgR 727.872/RS*. Primeira Turma. Agravante: Monicar Chapeação e Pintura de Veículos Ltda. Agravado: União. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Brasília, 18, de maio de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

É preciso, porém, ter cautela. Como é notório, a elisão tributária é plenamente admitida no estado brasileiro. Por muitas vezes – ou quase sempre –, a interpretação no direito não é uníssona. Ora, será que é justo atribuir a certo contribuinte multa mais gravosa por ter, a partir de sua livre convicção, deixado de recolher um tributo por não identificar a ocorrência do fato gerador, em detrimento de outro que por mera conveniência, ciente da obrigação, deixa de recolher em tempo os tributos devidos aos cofres públicos?

No presente trabalho, entende-se que não. Daí se verifica a complexidade do tema, ainda mais presente na tentativa de uniformização de jurisprudência, como se verá em capítulo próprio.

Por ora, devemos compreender as modalidades de multas positivadas em nosso ordenamento jurídico, para então dissecar a construção cronológica dos precedentes pátrios.

### **3.1.2 Multas moratórias**

Essa modalidade de sanção decorre da impontualidade injustificada por parte do contribuinte. Ives Gandra da Silva Martins diz que “A multa por atraso no pagamento do tributo coloca-se no campo das penalidades ressarcitórias”<sup>70</sup>. Assim sendo, a imposição dessa penalidade pela fazenda pública visa apenas compensá-la da demora na satisfação do crédito tributário e, portanto, não tem caráter punitivo.

Como dizia Ruy Barbosa Nogueira<sup>71</sup>:

“A multa de mora não tem caráter de punição, mas de indenização pelo atraso no pagamento e exemplifica demonstrando que, efetuada a notificação nos tributos sujeitos a lançamento direto ou misto, o descumprimento do prazo para pagamento dá ensejo à execução, e não à lavratura de um auto de infração. (Ruy Barbosa Nogueira, citado por Leandro Paulsen).”

---

<sup>70</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 63.

<sup>71</sup> PAULSEN, Leandro. Denúncia espontânea de infração. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 932.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>72</sup> afirma que a multa de mora é de índole indenizatória e destituída de caráter de punição, *verbis*:

“As multas moratórias são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito.”

Assim sendo, diante dessas premissas, a multa moratória não deve nunca exceder sua finalidade, a saber: indenizar a Fazenda Pública pela impontualidade injustificada do contribuinte, seja pela ausência ou parcialidade do pagamento.

Na Constituição Federal de 1934 estatuía-se um limite máximo de 10% (dez por cento) para essas multas, em seu art. 184, parágrafo único<sup>73</sup>, veja-se:

“Art. 184. O produto das multas não poderá ser atribuído, no todo ou em parte, aos funcionários que as impuserem ou confirmarem. Parágrafo único. As multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito.”

É evidente que à época de vigência da Constituição Federal de 1934 o tema não admitia controvérsia. Contudo, a partir da Carta de 1946, o Poder Constituinte deixou de taxar limite semelhante, facultando às fazendas públicas a imporem as multas moratórias que bem entendessem.

Dessa feita, consideráveis discrepâncias passaram a existir na legislação tributária, como por exemplo a multa de 5% (cinco por cento) sobre o valor não corrigido, instituída no parágrafo único do art. 2º do Decreto-lei nº 1.680/1979, ou, em sentido diverso, a multa prevista de 60% (sessenta por cento) da antiga legislação do Estado de São Paulo<sup>74</sup>.

---

<sup>72</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 512.

<sup>73</sup> BRASIL. *Constituição da República do Estados Unidos do Brasil*, de 16 de julho de 1934. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em: 15 set. 2016.

<sup>74</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 63.

Com advento da Lei nº 9.430/96, a multa moratória em âmbito federal passou a ser limitada a 20% (vinte por cento) do valor do tributo corrigido<sup>75</sup>, estabelecendo o que passou a ser considerado pela jurisprudência<sup>76</sup> como parâmetro para um limite justo às penalidades dessa natureza.

Vale ressaltar que não há um entendimento pacífico a respeito da natureza da multa moratória. Depreende-se, até então, que adotamos o entendimento segundo o qual a multa moratória visa compensar a impontualidade injustificada pelo contribuinte, todavia, existe entendimento em sentido contrário, que as classificam como punitivas, sob o argumento que cabe aos juros de mora o papel de compensar os cofres públicos pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária. Nesse sentido, afirma Sacha Calmon<sup>77</sup>:

“Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda” .

Da mesma forma corrobora Hugo de Brito Machado, o qual entende que as multas decorrentes de falta de pagamento possuem natureza penal.

Em que pese o entendimento externado por esses relevantes nomes na doutrina, com todas as vênias, ficaremos com a concepção corroborada pelo Ministro Luís Roberto Barroso, Ives Gandra da Silva Martins, Ruy Barbosa Nogueira e Paulo de Barros Carvalho, já explicitada *supra*.

É que apesar de existirem outras verbas indenizatórias decorrentes da mora, e que as multas assim qualificadas prezem por desincentivar o atraso no

---

<sup>75</sup> “Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

BRASIL. *Lei nº 9.430*, de 27 outubro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, 1996. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016.

<sup>76</sup> AgR AI nº 727.872; RE nº 582.461; e RE 239.264.

<sup>77</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 763.

pagamento, subsistem outros ônus à Fazenda Pública além da atualização da moeda, como as despesas para eventual busca da exação em juízo.

Um dos aspectos que, a nosso ver, identifica a natureza compensatória da multa moratória, é a possibilidade de sua dedutibilidade na apuração do Lucro Real, o qual é base do Imposto de Renda das Pessoa Jurídicas - IRPJ, assim como da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSSLL, nos termos do art. 344, §5º do Decreto 3.000/99.

Ainda, a impossibilidade de sua exclusão, mesmo nos casos de denúncia espontânea (art. 138 do CTN), demonstra seu caráter indenizatório e não punitivo, já que, evidentemente, o instituto da denúncia espontânea não visa punir o contribuinte, mas perdoá-lo por sua confissão antecipada.

Frisa-se que, no âmbito federal, a multa moratória é imposta sempre que o contribuinte deixar de arcar no prazo com o pagamento de tributo já constituído, à razão trinta e três centésimos por dia, não podendo ultrapassar 20% ao mês, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

### **3.1.3 Multas isoladas**

Além das multas decorrentes de atraso por parte do contribuinte, existem as multas isoladas. São assim denominadas por serem lançadas de ofício sem qualquer outra exação a acompanhando, geralmente impostas antes do surgimento do crédito tributário, pelo não cumprimento do dever de prestar informações ou de pagar tributo antecipadamente, por exemplo.

Em que pese serem constituídas através de lançamento *ex officio*, não se confundem com esta modalidade de multas, porque as demais são sempre instituídas em conjunto com a integralidade ou parcela do tributo devido.

A Lei nº 9.430/76, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, preceve as multas isoladas no seu art. 44, inciso II, veja-se:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.”

Essa é a multa aplicada quando o contribuinte, decumprindo determinada obrigação tributária, é autuado apenas para a constituição de penalidade pecuniária. A jurista Florence Haret<sup>78</sup> conceitua:

“São isoladas as multas punitivas aplicáveis diretamente pelo Fisco – de ofício – em face do descumprimento do contribuinte de suas obrigações. Sem observância pelo sujeito passivo de seus deveres de informar ou pagar antecipadamente, tanto a obrigação principal quanto as sanções decorrentes de seu descumprimento dependem de ato do Fisco, constituindo e sancionando, de ofício, os deveres inobservados pelo agente particular.

Dito em outro modo, em tributo sujeito a lançamento por homologação, só faz sentido falar em multa isolada antes da declaração ou pagamento antecipado do sujeito passivo, quando ainda o Fisco não tem qualquer conhecimento do imposto devido. Se há declaração, e, portanto, relação jurídica tributária constituída ou se há pagamento parcial de tributo devido, fala-se apenas em multa de ofício, e não em isolada. A locução de ofício busca identificar na multa que esta não poderá ser considerada isolada pois há obrigação constituída pelo contribuinte – pela declaração ou pelo pagamento antecipado – e, por outro lado, que tal sanção pecuniária só será criada por auto de infração e imposição de multa, procedimento feito justamente de ofício pela Administração Pública.”

Outro aspecto que diferencia as multas isoladas das de ofício é o fato antecedente que as origina. Aquelas, via de regra, são decorrentes de descumprimento de obrigação acessória – caso em que não há relação jurídica tributária–, enquanto essas são aplicadas pelo descumprimento de obrigação principal.

---

<sup>78</sup> HARET, Florence; Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: Considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 225, p. 61-77, jun. 2014, p. 61-77.

Dessa forma, nessa modalidade de multa o contribuinte está sujeito ao pagamento de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento que deveria ter sido realizado por estimativa, por exemplo. Guilherme Cezaroti<sup>79</sup> diz que o “inciso II do mesmo art. 44 da Lei nº 9.430/1996 prevê, em linhas gerais, a aplicação de multa de 50% no caso de ausência de pagamento do IRPJ e CSLL por estimativa ou na ausência de retenção de IRRF no pagamento de uma pessoa física para outra.”

Cumprido ressaltar que essa espécie de multa também é aplicada, em mesmo percentual, nos casos de não homologação de pedido de compensação, consoante o previsto no art. 74, §17, da Lei nº 9.430/96<sup>80</sup>.

### **3.1.4 Multas de ofício**

Essas penalidades possuem esse nome em razão da maneira com que são impostas, por lançamento de ofício. Como já explicado, não se confundem com as multas isoladas, pois figuram como uma exação complementar ao valor do tributo devido.

Esse tipo de multa é aplicado nos casos de falta de adimplemento de tributo no momento em que o contribuinte é autuado para pagamento ou na falta da entrega de declaração ou, quando entregue, se feita de forma inexata.

Ives Gandra da Silva Martins<sup>81</sup> leciona:

“A multa por falta de recolhimento do tributo está na categoria das sanções punitivas do tributo. Pressupõe a sua ocorrência a não

---

<sup>79</sup> CEZAROTI, Guilherme. Individualização das penalidades e aplicação do art. 49 do Código Penal: novos limites para imposição de multas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 208, p. 59-68, jan. 2013, p. 59.

<sup>80</sup> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

BRASIL. *Lei nº 9.430*, de 27 outubro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, 1996. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016.

<sup>81</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 61-62.

existência do dolo, mas apenas de culpa. Seu surgimento tem por origem um lançamento *ex officio*, ou seja, o momento de transforma-se a obrigação tributária em crédito tributário, vincula-se à iniciativa do sujeito ativo da relação tributária. Embora o lançamento seja ato privativo da autoridade administrativa, nos lançamentos por declaração ou homologação, o seu momento gerador tem por força motora a anterior ação do sujeito passivo. Não o mesmo em relação ao lançamento *ex officio*, cuja iniciativa é exclusivamente do sujeito ativo, nos termos específicos em que o crédito é constituído [...]. Isto posto, posso definir a multa por falta de recolhimento de tributo como penalidade tributária de natureza punitiva, onde inexiste dolo e cuja graduação objetiva ressarcir os prejuízos do recolhimento a destempo e apenar o risco da afastada incidência de caducidade.”

No momento de sua imposição sempre existirá tributo constituído concomitantemente e seu valor será calculado à razão de 75% (setenta e cinco por cento) do valor principal. Vale verificar o disposto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, que a preceitua:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”

Para fazermos uma distinção comparativa do já exposto, a multa de mora será imposta quando o contribuinte deixa de pagar em tempo tributo sujeito a lançamento de ofício ou quando realizado o lançamento por homologação em atraso, assim, esta espécie é aplicada quando a exação já se encontra constituída. Por sua vez, as multas ora estudadas, as de ofício, são aplicadas quando o contribuinte, sujeito a lançamento por homologação ou declaração, deixa de constituir o crédito e o fisco promove sua autuação, acompanhada da respectiva multa. A multa isolada, noutro giro, é aplicada apenas nas situações previstas em lei, quando o contribuinte, devendo pagar por estimativa, deixa de declarar ou recolher o tributo ou, ainda, nos casos de indeferimento de pedido de compensação, geralmente aplicada pelo descumprimento de deveres instrumentais.

Vale ressaltar que a multa de ofício é modalidade mais aplicada, quase sempre acompanhando os lançamentos de ofício em que há tributo ou



parcela deste para adimplemento, em substituição ao lançamento por homologação não realizado pelo contribuinte no tempo estipulado.

#### 3.1.4.1 *Multa de ofício qualificada*

Entre as mais gravosas multas previstas em âmbito federal está a de ofício qualificada, a qual se encontra prevista no §1º do já reproduzido art. 44 da Lei 9.430/76, que estatui “O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

Em outras palavras, na ocorrência de hipóteses de evidente sonegação fiscal, fraude e conluio, respectivamente, a multa de ofício será aplicada na razão de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor principal. Vale reproduzir as palavras de Ives Gandra<sup>82</sup>:

“A multa por sonegação de tributo diferentemente da multa por falta de recolhimento, cujas características são muito semelhantes, tem, todavia, dois elementos distintivos, ou seja, a existência de dolo, quando da evasão da renda, assim como a necessidade de desincentivar, de forma inequívoca, a reincidência. ”

Cumprido frisar que o dolo nunca pode ser presumido, como a culpa. Apenas com inequívoco intuito de incorrer nos tipos de delitos tributários referidos, pode-se aplicar multa de tamanha importância. Essa é uma infração de cunho estritamente subjetivo, dependendo da verificação do *animus* do agente para sua aplicação<sup>83</sup>.

---

<sup>82</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 66.

<sup>83</sup> Súmula Vinculante CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

### *3.1.4.2 Multa de ofício agravada*

A Lei 9.430/76 ainda elenca mais uma possibilidade de cominação pecuniária, a multa de ofício agravada, o §2º do supratranscrito art. 44 determina o seguinte:

“§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Essa multa será exigida pela Fazenda Pública nos casos em que o contribuinte não atender intimação a ele dirigida, para prestar esclarecimentos ou para apresentação de escriturações e demais documentos fiscais e contábeis dentro do prazo decadencial de cinco anos, nos termos do art. 113, §3º, do CTN.

O valor da penalidade será apurado a partir da incidência de 112,5% (cento e doze e meio por cento) sobre valor principal, se a multa agravada for a de ofício simples e 225% (duzentos e vinte cinco por cento) se for a de ofício qualificada.

A multa de ofício qualificada agravada é a mais gravosa estabelecida na legislação federal.

## **3.2 Possibilidade de cumulação das multas fiscais**

Como visto no subcapítulo anterior, a legislação federal prevê diversas espécies de multas fiscais, que por si já possibilitam a análise de eventuais características confiscatórias, cerne do presente estudo.

Há quem diga que os percentuais exigidos atualmente são decorrentes das décadas de 70, 80, 90, quando o Brasil passava pelo maior período

inflacionário de sua história, chegando a quase 5.000% no ano de 1994 e, portanto, o real objetivo dessas penalidades seria o de ressarcir ao erário pelo tempo transcorrido, já que os juros moratórios não se mostravam suficientes para essa finalidade e a economia encontrava-se desindexada.

Se essa for a razão, sequer existiria motivo para a manutenção do valor das multas fiscais, revelando a nítida e exacerbada pretensão arrecadatória.

De toda forma, e nos casos em que essas multas são cumuladas?

Em que pese o entendimento do Superior Tribunal de Justiça não ser pacífico, sua C. Segunda Turma<sup>84</sup> tem desconstituído as multas isoladas exigidas em concomitância com as de ofício e também o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF<sup>85</sup>.

De outra sorte, a Fazenda Nacional tem procedido com autuações em que constam diversas espécies de penalidades pecuniárias exigidas em conjunto. Florence Harat<sup>86</sup> alega que, no seu entender:

“É muito comum, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, falar-se em incompatibilidade entre multa isolada e multa de ofício. Enquanto a primeira pressuporia a ausência de declaração; a segunda, por oposição, dependeria de cumprimento do dever instrumental pelo sujeito passivo. Seriam situações que se opõem. Há que se considerar, contudo, andar juntas as obrigações principal e acessória, aquela dependendo desta para se constituir, ainda que o contrário não seja verdadeiro.

Para a primeira corrente, tradicional, seria inadmissível a exigência cumulativa das referidas multas sob pena de caracterizar dupla penalização sobre a mesma infração (um só contexto). A corrente do presente estudo, todavia, seria na linha da admissibilidade da cumulação entre tais multas, uma vez ter cada uma um pressuposto fático diferente: multa de ofício, o descumprimento da obrigação principal, e multa isolada, a inobservância dos deveres instrumentais.

---

<sup>84</sup> REsp 1496354/PR, AgRg no REsp 1576289/RS, REsp 1496354/PR, AgRg no REsp 1499389/PB.

<sup>85</sup> Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

<sup>86</sup> HARET, Florence; Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: Considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 225, p. 61-77, jun. 2014.

Ainda que dentro do mesmo contexto, o direito busca sancionar e, pela via da punição, estimular o respeito a duas diferentes regras de direito material. Sendo assim, as regras-matrizes sancionatórias ora referidas não somente partem de pressupostos fáticos diferentes como também protegem bens jurídicos diversos. Inexiste ilogicidade na incidência dessas duas normas, nada impedindo o fato de estarem dentro do mesmo contexto de ações. ”

Não nos parece aceitável essa concepção, mas se verificam autuações em que o contribuinte é coagido a pagar multas cumuladas. Imagine-se certa hipótese em que um contribuinte, deixando de pagar antecipadamente o IR por estimativa, sofre lançamento de multa isolada de 50% sobre o valor que deveria ter pagado e, no fim do exercício fiscal, verificado seu dolo de sonegar a referida exação é intimado para prestar esclarecimento e deixa de comparecer, sofrendo um novo lançamento para pagar a parcela de IRPJ, acompanhado de multa de ofício qualificada agravada de 225%. O resultado é arrepiante, pois seria obrigado a arcar com uma alíquota de 275% sobre o valor da parcela que deixou de pagar.

### **3.3 Aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias**

Muito já foi discutido se o princípio da vedação ao confisco, estipulado no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, se aplicaria às multas tributárias. Atualmente, como veremos, a jurisprudência passou a admitir essa hipótese, inclusive a do Supremo Tribunal Federal, na qual nos concentraremos e, indo além, buscaremos pontuar quais os limites para cada espécie de multa que essa Corte tem estabelecido.

Essa divergência hermenêutica se instaura na leitura do texto do art. 150, IV, da CF/88, ao estatuir que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco”.

Vale lembrar que o não confisco, como já estudado no capítulo anterior, a nosso ver, se comporta no campo do sistema de normas como um princípio e, assim sendo, irradia seu preceito sobre as demais normas do ordenamento. Por não ser meramente uma regra, devemos demandar maior esforço em sua interpretação, porquanto não se subsume automaticamente sobre

um determinado fato. Sua matriz de incidência é relativa e seu aspecto material é uma cláusula aberta.

Ora, se conferirmos mera interpretação literal ao texto constitucional, não poderíamos desenvolver a questão aqui posta. Todavia, a interpretação se inicia pela literalidade, mas se aprofunda quando atribuímos uma interpretação sistemática ou, ainda teleológica ao dispositivo em análise.

Quanto à interpretação sistemática, verifica-se que o tributo muito se assemelha com a multa na forma como postos no mundo jurídico, especialmente no tocante a sua classificação como obrigação tributária principal. Se a intenção do legislador é de limitar o efeito confiscatório dessas obrigações, a interpretação do texto também deve agregar as multas, sob pena do comando constitucional se tornar parcialmente ineficaz.

No que concerne à interpretação teleológica, pensamos que a intenção do Poder Constituinte foi a de proteger os contribuintes de eventuais abusos por parte das Fazendas Públicas, pois, como sabemos, o preceito do não confisco se inclui na seção das limitações ao poder de tributar, estando inserido nos sobreprincípios do Estado Democrático de Direito e da Segurança Jurídica.

A nosso ver, seria inconcebível uma disposição normativa que protegesse os contribuintes da imposição de tributos excessivos, mas não de multas tributárias excessivas.

Adentrando na questão da posição da sanção no direito, a eminente jurista Misabel Derzi<sup>87</sup> faz alusão que parece essencial para discussão do tema:

“A discussão relativa à posição das sanções no direito poderia ter tido relevância direta na interpretação do princípio da vedação do confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Se fossem essência da natureza do direito, e se esse fosse o entendimento prevalecente, configurariam parte necessária de toda norma jurídica. Nessa hipótese, como se constata dos modelos normativos, preconizados por Geraldo Ataliba e Alfredo Augusto Becker, toda norma jurídica estaria integrada de uma sanção, sob pena de se

---

<sup>87</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. 19. v., p. 319-320.

descharacterizar o tributo como prestação pecuniária compulsória. Em tal caso, a interpretação da vedação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, como dispõe o citado art. 150, IV, da Constituição, mesmo considerando que tributos não são sanções de atos ilícitos, necessariamente suporia sanções, implicitamente contidas no termo utilizado pela Constituição.”

As infrações pecuniárias se originam de acordo com a seguinte regra: se a conduta prescrita é a do recolhimento do tributo quando ocorrido seu fato gerador, o seu não cumprimento acarretará a imposição de uma sanção, que será a multa.

Dessa forma, a sanção está umbilicalmente ligada à infringência de uma conduta esperada do contribuinte, seja de prestações, positivas, negativas ou pecuniárias (os tributos).

Se assim não fosse, ninguém pagaria tributos, já que o temor pela sanção é que coage o contribuinte a adimpli-los. Como leciona o Professor Ives Gandra, “a norma tributária é uma norma de rejeição social, porque, em todos os espaços geográficos e períodos históricos, o Poder Público cobra mais do que necessita para prestar serviços públicos, objetivando atender às benesses dos detentores do poder e acólitos”<sup>88</sup>. Diferentemente se comporta a conduta de “não matar”, a qual é de aceitação social, tendo em vista que, ainda sem uma sanção prevista pelo seu descumprimento, a maior parte da sociedade não deixaria de atender esse comando.

Essa concepção parece-nos ser ainda mais lúcida com o entendimento externado por Kelsen, em sua Teoria Pura, para quem as normas primárias seriam as sanções e, dela decorrentes, as secundárias, que seriam as condutas. O filósofo diz que “A lei é a norma primária que estipula a sanção, e essa norma não é contestada pelo delito do sujeito, o qual pelo contrário, é a condição específica da sanção”<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> MARTINS, Ives Gandra. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 18, p. 221.

<sup>89</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. São Paulo: M. Fontes, 2000a, p. 87.

Acontece que, independentemente de qual prescrição figura como primária ou secundária, entende-se que para toda conduta há uma sanção, ou vice-versa. A ausência de uma sanção atrelada a determinada conduta fere a própria imperatividade da norma – ou pelo menos da maioria delas –, afetando sua própria eficácia. Nesse sentido, a multa estaria implícita no mencionado dispositivo constitucional.

O Ministro Celso de Mello<sup>90</sup> afirma que:

“A proibição constitucional do confisco – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.”

Noutro giro, consignamos que há quem entenda em sentido diverso, como Hugo de Brito Machado, ao dizer que "a vedação constitucional de que se cuida não diz respeito às multas, porque tributo e multa são essencialmente distintos"<sup>91</sup>.

Vale lembrar que antes do advento da Carta Magna de 1988, na qual se positivou expressamente o princípio da vedação ao confisco, esta norma já era considerada implícita em nosso ordenamento constitucional, decorrente do direito à propriedade. A bem da verdade, o direito tutelado pelo confisco é o da propriedade, pois seu surgimento consiste em tomá-la. Não nos parece lógica a proteção da propriedade na atuação do Estado como arrecadador tributário apenas no que toca aos tributos, e esquecê-la ao cuidar-se das multas impostas no exercício dessa atividade.

---

<sup>90</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *MC- ADI 1075*. Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator(a): Min. Celso de Mello. Brasília, 29 de junho de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>91</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 258.

Ademais, sabe-se que a Lei Maior previu as possibilidades de confisco expressamente, não possibilitando a extensão dessas hipóteses em lei infraconstitucional. Certamente se o Poder Constituinte visasse a tomada da propriedade dos contribuintes atrasados ou até mesmo sonegadores, teria deixado essa intenção de forma literal em nossa Lei Fundamental, assim como o fez no art. 243<sup>92</sup>, ao possibilitar a expropriação das terras onde forem encontradas plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo.

---

<sup>92</sup> Art. 243. As propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo na forma da lei serão expropriadas e destinadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei, observado, no que couber, o disposto no art. 5º. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016.



## 4. ANÁLISE CRONOLÓGICA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

### 4.1 Os precedentes sobre o tema antes de 1988

Como já explicitado, o princípio da vedação ao confisco passou a ser positivado em nosso ordenamento pátrio apenas com o advento da Constituição Federal atual. Não obstante, essa norma já se encontrava implícita, sendo decorrente do direito à propriedade. Os precedentes que ora serão analisados terão como fundamento central para a declaração de inconstitucionalidade das penalidades pecuniárias, o referido direito e o postulado da razoabilidade.

Desde o início dos anos cinquenta, encontramos precedentes que colocam como limite ao poder de tributar o direito de propriedade e a liberdade de profissão, consoante se verifica no aresto proferido no RE 18.331<sup>93</sup>, de relatoria do Ministro Orozimbo Nonato.

No que toca essa limitação às multas fiscais, entre os mais antigos precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, da década de sessenta, tem-se o RE 57.904<sup>94</sup> e <sup>95</sup>, no qual se consignou que “Graduação da multa, de acordo com gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação. Pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva, aplicada pelo Fisco”. Esse recurso restou improvido, por não haver sido trazido aos autos a legislação estadual, o que impossibilitou a análise de se foi exorbitada sua aplicação.

---

<sup>93</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 18331/SP*. Segunda Turma. Recorrente: Marques & Veigas. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator(a): Min. Orozimbo Nonato. Rio de Janeiro, 8 de novembro de 1951. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=119904>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>94</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 57904/SP*. Primeira Turma. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrida: Fábrica de Isolamentos de Cortiça S/A. Relator(a): Min. Evandro Lins. Brasília, 24 de junho de 1966. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=155945>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>95</sup> No mesmo sentido o RE 60.694, de relatoria do Min. Aliomar Baleeiro e RE 61.160, de relatoria do Min. Evandro Lins.

Também apreciando a possibilidade de análise das multas fiscais, destaca-se um trecho do voto proferido pelo Ministro Aliomar Baleeiro, que foi relator do RE 78.291<sup>96</sup>:

“Admito, como o acórdão da Turma, que é lícito ao Judiciário reduzir as multas cobradas em ação executiva, restringindo-se, porém, esse poder as multas fiscais, quando a cominação se apresentar manifestamente abusiva e configurar uma ilegalidade do Fisco.”

Vale ressaltar que o termo “confiscatório” aparece nos REs 81.550<sup>97</sup> e 91.707<sup>98</sup> – bem antes do advento da Carta Política atual –, nos quais se buscava a redução de multa moratória de 100% para 30%. No primeiro, transcreve-se a parte dispositiva do voto do relator, Ministro Xavier de Albuquerque:

“Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente o executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos de 100% do imposto devido, assume feição confiscatória. Reduzo-a para 30% (trinta por cento), base que reputo razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte.”

No segundo, o Tribunal de Justiça já havia reduzido a multa, o que foi mantido pelo Ministro Moreira Alves, que reconheceu ser a orientação do Supremo Tribunal Federal a possibilidade de redução de multa com feições confiscatórias.

---

<sup>96</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 78291/SP*. Primeira Turma. Recorrente: Instituto Nacional de Previdência Social. Recorrida: Cerâmica Santa Catarina Ltda. Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro. Brasília, 25 de outubro de 1974. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=173709>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>97</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 81550/MG*. Segunda Turma. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Cooperativa de Consumo dos Funcionários do Banco do Brasil Ltda. Relator(a): Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, 13 de junho de 1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=176797>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>98</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 91707/MG*. Segunda Turma. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Arcanjo's Decorações Ltda. Relator(a): Min. Moreira Alves. Brasília, 29 de dezembro de 1980. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=185303>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

No mesmo caminho seguiram os precedentes subsequentes, vale a leitura do voto proferido pelo Ministro Leitão de Abreu no RE 82.510/SP<sup>99</sup>:

“A jurisprudência predominante desta Corte se orientou, como bem assinalam o despacho presidencial e o parecer acima transcritos, no sentido de que pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo Fisco. Foi exatamente isso que ocorreu na espécie, pois entendeu o acórdão recorrido dever a multa ser reduzida, “seja porque os fatos ocorreram num período em que o Fisco era mais tolerante (art. 234 do Regulamento), seja porque não se provou prejuízo para os cofres do Tesouro, seja porque, finalmente, nos autos ficou a indefinição do dolo.”

Diante da análise dos precedentes supra, surge a indagação, cabe ao Supremo Tribunal, quando verificada a existência de multa fiscal abusiva, tomar as vezes do legislador e estipular um novo valor? É que, como bem se sabe, cabe ao STF apenas legislar negativamente. Todavia, ainda na década de 70, verificávamos a Alta Corte proferindo acórdãos em dissenso com essa premissa.

No RE 98.923<sup>100</sup>, a título de exemplo, a despeito de o Supremo Tribunal Federal não apreciar a confiscatoriedade da multa, por ausência de demonstração do dissídio jurisprudencial, o Tribunal de origem entendeu que a multa estabelecida pelo Estado de Minas Gerais não atingiu um caráter confiscatório. Verifica-se que se restabeleceu na apelação multa de 100% aplicada ao contribuinte, antes anulada. O Desembargador Gouteier de Vilhena afirmou, categoricamente, que:

“O Supremo Tribunal Federal tem admitido a redução de multa, desde que ela se revista de caráter confiscatório. No caso dos autos, parece, o eminente Relator realçou não ter ela esse caráter, razão por que também dou provimento parcial à apelação da Fazenda Pública apenas.”

---

<sup>99</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 82510/SP*. Segunda Turma. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrida: Dias Pastorinho S/A Comércio e indústria. Relator(a): Min. Leitão de Abreu. Brasília, 6 de agosto de 1976. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=177648>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>100</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 98923/MG*. Segunda Turma. Recorrente: Deuf-Duto Eletro Fluxo Ltda. Recorrida: Estado de Minas Gerais. Relator(a): Min. Moreira Alves. Brasília, 6 de maio de 1983. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191487>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

Acreditamos ser necessário esse destaque, apenas para que reste clara a orientação do Supremo Tribunal Federal à época, antes do advento da Carta Política de 1988, a saber: o Supremo Tribunal Federal tem admitido a redução de multa, desde que ela se revista de caráter confiscatório.

## 4.2 O desenvolvimento jurisprudencial após 1988

Inicialmente, vale destacar o acórdão proferido na ADI nº 1.075/DF<sup>101</sup>, em sede de medida cautelar, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Celso de Mello. Nessa ação de controle abstrato de normas, dentre outros capítulos, discutia-se a constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 8.846/1994<sup>102</sup>, o qual cominava multa pecuniária no patamar de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, nas hipóteses em que o contribuinte – pessoa física ou jurídica – não tenha comprovado a emissão ou simplesmente não tenha emitido nota fiscal, recibo ou documento equivalente.

Inicialmente, o referido relator entendeu pelo não conhecimento da demanda no tocante à constitucionalidade da multa, vez que o princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF/88), por ser uma cláusula aberta<sup>103</sup>, não poderia ser analisado em controle abstrato, demandando uma análise da situação concreta para verificar suposta violação da norma vedatória.

Tal empecilho restou ultrapassado, primeiramente pelo voto do Ministro Marco Aurélio, sucedido pelo pedido de vista do Ministro Ilmar Galvão.

---

<sup>101</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *MC- ADI 1075*. Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator(a): Min. Celso de Mello. Brasília, 29 de junho de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>102</sup> Art. 3º Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais. BRASIL. *Lei nº 8.846*, de 21 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Brasília, 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016.

<sup>103</sup> Vide tópico *Princípios como uma espécie normativa: formas de interpretação* onde se explica a razão da vedação ao princípio ser uma cláusula aberta.

Dessa feita, o próprio relator entendeu pela aplicação do princípio naquele caso, suspendendo a eficácia do referido dispositivo, com efeitos *ex nunc* – certamente com o intuito de não alcançar as multas já lançadas e recolhidas pelos contribuintes –, até decisão final da demanda.

A ementa desse julgado, na parte que interessa, restou assim formulada:

“A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa que senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.”

Com os mesmos olhos, ousamos a afirmar que na apreciação do princípio da vedação do confisco foram utilizadas outras diretrizes para a solução da lide, as quais serviram como ferramentas de ponderação para identificar a característica confiscatória da multa.

Vale destacar o direito à propriedade – sempre presente quando falamos na vedação ao confisco –, a liberdade de profissão e, inclusive a dignidade da pessoa humana.

Cumpramos ressaltar que, até a presente data, não foi julgado o mérito dessa ação (autuada em 01/06/1994). Todavia, parece ter perdido seu objeto no concernente a inconstitucionalidade material da multa, porque editada, supervenientemente, a Lei nº 9.532/1997, que em seu art. 82, “m”<sup>104</sup>, revogou

---

<sup>104</sup> Art. 82. Ficam revogados:

m) os arts. 3º e 4º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994; [ ... ] BRASIL. *Lei nº 9.532*, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016.

expressamente norma impugnada<sup>105</sup>. Assim, esse precedente figura como precursor da aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias.

Ao que nos parece, não tão rico em fundamentação como o precedente passado, cabe destacar a ADI nº 551/RJ<sup>106</sup>, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão. Nessa ação também do controle concentrado, o Governador do Estado do Rio de Janeiro buscou a declaração de inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro<sup>107</sup>, que fixavam um limite mínimo de duas vezes o valor do tributo para as multas moratórias e de cinco para as que envolvessem sonegação.

No caso em tela, apenas foi utilizado o postulado da proporcionalidade para identificar o caráter confiscatório da multa, sob o argumento de que a consequência do desrespeito à obrigação tributária deve ser proporcional ao da multa, o que não se visualizava no caso. Vale reproduzir parte da ementa:

“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.”

Vale consignar que esse julgado se tornou um precedente conhecido na jurisprudência, a despeito de padecer de maior aprofundamento no tema.

---

<sup>105</sup> Como o julgado foi em sede de Medida Cutelar não tem efeito *ex tunc*. No AI 482.281 julgado em 2009, todavia, reconheceu-se a inconstitucionalidade atribuindo esse efeito ao caso concreto.

<sup>106</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 551/RJ. Tribunal Pleno. Requerente: Governador do Estado do Rio De Janeiro. Requerida: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator(a): Min. Ilmar Galvão. Brasília, 14 de fevereiro de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>107</sup> Art. 57. O Município do Rio de Janeiro será Centro Financeiro do Estado do Rio de Janeiro, cabendo às autoridades estaduais e municipais fomentar a atividade financeira no Município do Rio de Janeiro. (...) § 2º - As multas conseqüentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor. § 3º - As multas conseqüentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor. BRASIL. *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro*, de 5 de outubro de 1989. Rio de Janeiro, 1989. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/constest.nsf/045b885516d32f5403256536004c7e14/493a78d408bd972b0325667a00637348?OpenDocument>>. Acesso em: 14 set. 2016.

Contudo, alguns trechos parecem começar a demonstrar os limites para a aplicação das penalidades pecuniárias traçadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Como sabemos, até então, o princípio sempre se mostrou como uma cláusula aberta, de natureza relativa, de acordo com o que externado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, ao se pronunciar:

“Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.”

De outra sorte, o Ministro Marco Aurélio, com todas as vênias, parece ter sido precipitado ao afirmar que “Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”.

Não se critica o limite estabelecido, mas apenas o julgado em que se deu sua criação. É que, salvo melhor juízo, não houve aprofundamento do tema nessa oportunidade, o que enfraquece a validade desse precedente, que passou a ser sempre citado como o entendimento da Corte nessa matéria.

Assim, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, nessa oportunidade, parece ter criado um limite para as multas fiscais, qual seja, de 100% do valor do tributo. Pensamos que a partir desse ponto o Supremo Tribunal Federal começou a fixar parâmetros para caracterizar o que seja confiscatório. Afinal, esse limite de 100% começou a ser considerado como o entendimento da Corte, que, inclusive, permanece até o momento<sup>108</sup>.

---

<sup>108</sup> Verifique-se o RE nº 748.257, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que afirma: “Esta Corte firmou o entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.”

Essa premissa se tornou tão concreta, que em recente julgado de 2014, no RE 833.106/GO<sup>109</sup>, o Ministro Marco Aurélio reduziu multa de 120% que o Estado havia imposto ao contribuinte, sob o argumento que, independentemente dos fatos geradores de penalidade com esse percentual, deveria ser a multa reduzida à 100%, valendo-se, inclusive, da ADI nº 551/RJ como demonstrativo da jurisprudência da Corte.

Não obstante, não se pode impor esse limite indistintamente às diversas espécies de multa. Cada uma possui uma finalidade e uma conduta antecedente distinta. Igualá-las na aplicabilidade do princípio do não confisco, seria aniquilar sua cláusula aberta, relatividade e até mesmo sua qualidade de princípio.

Ao passo que se começou a estabelecer um limite para qualquer tipo de multa, indistintamente, a jurisprudência empenhou a traçar um limite específico para as multas moratórias, variando entre 20% e 30% do valor do tributo. Exemplificativamente, estabeleceu-se este percentual no RE 523.471<sup>110</sup> e aquele nos REs nºs 239.964<sup>111</sup> e 582.461<sup>112</sup>.

Sob essa diretriz, o Ministro Roberto Barroso proferiu seu voto no AI nº 727.872, procurando estabelecer um limite para as multas moratórias, vejamos:

“A tese de que o acessório não pode se sobrepor ao principal parece ser mais adequada ao parâmetro para fixar as balizas de uma multa

---

<sup>109</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *AgR-RE 833106/GO*. Primeira Turma. Agravante: Estado de Goiás. Agravada: Akaambu Transportes e Comércio Ltda. Relator(a): Min. Marco Aurélio. Brasília, 12 de dezembro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7464567>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>110</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *AgR-RE 523471/MG*. Segunda Turma. Agravante: União. Agravada: Indústria de Calçados Marlin Ltda. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 23 de abril de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610232>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>111</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 239964/RS*. Primeira Turma. Recorrente: Maxiforja S/A - Forjaria e Metalurgia. Recorrida: União Federal. Relator(a): Min. Ellen Gracie. Brasília, 9 de maio de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=256600>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>112</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RG-RE 582461/SP*. Tribunal Pleno. Recorrente: Jaguarly Engenharia, Mineração e Comércio Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator(a): Min. Gilmar Mendes. Brasília, 18 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.



punitiva, sobretudo se considerando que o montante equivale a própria incidência. Após empreender estudo sobre precedentes mais recentes, observei que as duas Turmas e o Plenário já reconheceram que o patamar de 20% para a multa moratória não seria confiscatório. Este parece-me ser, portanto, o índice ideal. O montante coaduna-se com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave, aproximando-se, inclusive, do montante que um dia já foi positivado na Constituição. Ademais, o limite parece contar com a receptividade do Tribunal, conforme os precedentes abaixo relacionados. ”

Nesse julgado, o Ministro Roberto Barroso entendeu por afastar a incidência do verbete nº 279<sup>113</sup> da Súmula do Supremo Tribunal Federal, que muitas vezes obstou o conhecimento de recursos em que se discutia o caráter confiscatório das multas fiscais. A seu entender, “[...] a solução que aponta para a necessidade de reexame de provas terminaria por inviabilizar o controle que o Supremo Tribunal Federal dever exercer sobre a matéria”.

Ultrapassando a barreira da admissibilidade, o acórdão deu provimento ao recurso do contribuinte, para reduzir a multa moratória de 30% para 20%.

Dessa forma, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que começava a traçar limites específicos para as multas moratórias, fixou categoricamente que seu limite é de 20%, enquanto nas demais 100%.

Cumprе ressaltar que o citado precedente supra foi julgado no âmbito na Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, destituído de efeitos *erga omnes*. A despeito do Plenário já haver decidido no mesmo sentido<sup>114</sup> em sede de repercussão geral, na oportunidade não era a redução da multa o objeto principal do recurso e, dessa forma, ainda não foi demandado a maiores reflexões sobre a tese.

Assim, cumprе destacar que foi reconhecida repercussão geral no RE 882.461<sup>115</sup>, de relatoria do Ministro Luiz Fux, mas este feito encontra-se

---

<sup>113</sup> Súmula nº 279/STF. Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.

<sup>114</sup> RE 582461, Relatoria do Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, Repercussão Geral.

<sup>115</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RG-RE 882461/SP*. Tribunal Pleno. Recorrente: Arcelormittal Contagem S/A. Recorrido: Município de Contagem. Relator(a): Min. Luiz Fux. Brasília, 12 de junho de 2015. Disponível em:

pendente de pauta para julgamento. Esse julgado produzirá efeitos multiplicativos, atingindo todos os casos concretos sobrestados aguardando sua decisão. Isso demonstra a atualidade do tema, que ainda não se solidificou na jurisprudência do STF.

Sobre esses dois limites até então estipulados pelo Supremo Tribunal Federal, cabe-nos uma primeira reflexão.

Misabel Derzi<sup>116</sup>, a nosso ver, com razão, entende não se justificar a distinção da multa de mora com a de ofício simples, já que, de certa forma, as duas visam coibir o contribuinte de pagar suas multas a destempo, remanescendo apenas a diferença da forma de lançamento que antecede o pagamento, se for por homologação, paga-se a de mora e se de ofício, paga-se a de ofício, que consubstancia o triplo do *quantum* referente a primeira penalidade. Verifique-se:

“A distinção, como acima colocada, é de momento: a multa de mora é devida caso o pagamento seja realizado antes do procedimento de fiscalização. Após este, a multa aplicada é pelo lançamento, chamada de ofício.

A questão, portanto, é saber se essa diferença justifica o fato de a multa de ofício ser três vezes a superior a multa de mora.

A nosso ver, inexistente essa justificativa.

O contribuinte que não pratica atos com dolo, fraude ou simulação, mas apenas adota determinada interpretação da legislação tributária ou qualificação jurídica dos fatos que o leva a pagar o tributo em desacordo com a posição, posteriormente adotada pela Fazenda Pública no ato de lançamento, não realiza conduta mais grave e reprovável do que aquele que deliberadamente paga em atraso o tributo que entende ser devido. Aquele contribuinte tem inclusive o direito fundamental de tentar fazer valer sua interpretação em processo administrativo ou judicial de impugnação do lançamento.

Além disso, esse mesmo contribuinte que, sem dolo, fraude ou simulação, encontra-se em divergência interpretativa para com a Fazenda Pública não parece cometer ilícito mais grave do que aquele que, sem razões para impugnar o tributo por ele devido, simplesmente o declara sem pagamento, constituindo o crédito tributário nos termos da Súmula nº 436 do STJ, hipótese na qual se sujeitará apenas à multa de mora.

---

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8670774>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>116</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. 19. v., p. 333-334.

Em situações que não envolvam dolo, fraude ou simulação, o ilícito punido com as multas de mora e de ofício são equivalentes. Se é confiscatória a multa que pune o inadimplemento da obrigação tributária de pagar o tributo em patamar superior a 20%, a mesma conclusão deve ser estendida à multa de ofício de 75%.

A multa de ofício superior à multa de mora somente seria justificável, a *contrario sensu* do que foi dito, quando o contribuinte deixar de pagar tributo mediante dolo, fraude ou simulação, condutas essas portadoras de maior gravidade e reprovabilidade de acordo com sua definição legal, a ponto inclusive de integrarem, em variadas nuances, o tipo penal da sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 8.137/1990).”

Sob essa ótica, as multas de ofício puras seriam confiscatórias, já que não existe proporcionalidade entre a conduta e sua consequência jurídica, ferindo o direito de propriedade. Não é proporcional nem razoável, ademais, que as condutas prescritas para a multa de mora e a multa de ofício, - muito semelhantes – sejam tão discrepantes em suas consequências jurídicas.

Caso o AI nº 727.872<sup>117</sup>, julgado no âmbito da Primeira Turma do STF, venha a ser a jurisprudência consolidada no Plenário, na oportunidade do julgamento do referido recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, parece-nos razoável que a multa de ofício também deva se sujeitar a essa limitação ou, sendo estabelecido um limite superior apenas em razão de o Fisco ter de tomar a iniciativa para constituir o crédito tributário, que seja proporcional a diferença da conduta tipificada para multa de mora, que evidentemente não dá direito a um consequente três vezes mais gravoso.

Assim, é de se verificar que a jurisprudência do STF tem muito a se desenvolver, e como já vem sendo demonstrado, sua tendência é a de fixar limites específicos para cada conduta ensejadora de uma sanção administrativa tributária.

---

<sup>117</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento. AI-AgR 727.872/RS. Primeira Turma. Agravante: Monicar Chapeação e Pintura de Veículos Ltda. Agravado: União. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Brasília, 18, de maio de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

No que toca as multas de caráter punitivo e com dolo do contribuinte, no RE 754.554<sup>118</sup> reconheceu-se que a multa de 25% sobre o valor da mercadoria atribuída em casos falsificação de documentos fiscais pelo Estado de Goiás é inconstitucional.

No mesmo sentido, no ARE 637.717/GO, entendeu-se que a multa de 140% imposta pelo fisco goiano seria inconstitucional, mantendo-se o acórdão do tribunal de origem que havia desconstituído a penalidade pecuniária.

Dessa feita, as multas – que não as moratórias –, continuam no patamar de 100%, seja qual for sua espécie, ainda que não seja declarado expressamente esse limite em certos casos, esse é o patamar que o STF tem se pautado e, por conseguinte, declarado a inconstitucionalidade das imposições acima deste percentual, como no caso em comento.

De toda sorte, essa tendência não deverá prosperar. As multas de ofício qualificadas já estão pendentes de fixação pela Corte Suprema, o que certamente é um início de uma terceira diferenciação entre as espécies de penalidades, relacionada a de ofício simples, em que não há dolo, nem responsabilidade penal do contribuinte.

O RE nº 736.090<sup>119</sup>, de relatoria do Ministro Luiz Fux, teve reconhecida a repercussão geral das multas qualificadas.

Na oportunidade da apreciação desse requisito pelo Plenário virtual do STF, o mencionado Ministro relator consignou:

“Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga,

---

<sup>118</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *AgR-RE 754554/GO*. Segunda Turma. Agravante: Estado de Goiás. Agravada: Comercial de Alimentos Malagoni Ltda. Relator(a): Min. Celso de Mello. Brasília, 28, de novembro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

<sup>119</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RG-RE 736090/SC*. Tribunal Pleno. Recorrente: Posto Tropicferco Ltda. e outro. Recorrido: União. Relator(a): Min. Luiz Fux. Brasília, 27 de novembro de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9881481>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária.”

Assim, concluiu:

“Cabe a esta Corte, portanto, em atenção ao princípio da segurança jurídica e tendo em vista a necessidade de concretização da norma constitucional que veda o confisco na seara tributária, fixar, no regime da repercussão geral, as balizas para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais qualificadas”, afirmou o relator do recurso, ministro Luiz Fux. Em sua manifestação, entendeu que a questão tem natureza constitucional relevante dos pontos de vista econômico e jurídico que transcende os interesses das partes envolvidas, “pois alcança potencialmente todos os entes federativos e contribuintes”

Dessa forma, não há como saber qual será a “baliza” fixada pelo STF na oportunidade do julgamento do mérito desse recurso. Todavia, mantendo os precedentes da Corte, esta deverá fixar um limite superior ao das multas de ofício simples e proporcionais à conduta criminosa da qual decorre a sanção qualificada, mas sem atingir um patamar confiscatório.

A nosso ver, ainda que nos casos de sonegação, fraude e conluio, a multa de 150% mostra-se desarrazoada.

Imaginemos que um contribuinte do Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF, sujeito a uma alíquota progressiva até 27,5% (descartemos para o exemplo as parcelas em que se incidirão as alíquotas anteriores a esse percentual), venha a ser obrigado a arcar com 150% a título de multa. Isso é igual ao recolhimento de 68,75%<sup>120</sup> de multa e imposto sobre seu acréscimo patrimonial. Sem dúvida esse recolhimento será confiscatório, pois o fisco irá auferir quase toda a renda do contribuinte.

Seguindo essa mesma tendência, foi reconhecida a repercussão geral no RE 640.452/RO<sup>121</sup>, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, atualmente

---

<sup>120</sup>(BC x 27,5%) x 150% = BC x 68,75%

<sup>121</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RG-RE 640.452/RO*. Tribunal Pleno. Recorrente: Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A - Eletronorte. Recorrido: Estado de Rondônia. Relator(a):

redistribuído por sucessão ao Ministro Roberto Barroso, em que irá ser estabelecido o patamar razoável para às multas isoladas.

No caso em análise, o Tribunal de Justiça de Rondônia reduziu multa isolada aplicada pelo fisco estadual no patamar de 40% sobre o valor da operação para 5%, pois no entendimento daquela Corte o contribuinte apenas deixou de atender um dever instrumental. Ao votar pelo reconhecimento da repercussão geral, o referido relator inicial explicitou:

“Na modalidade enfrentada nos autos, a “multa isolada” não se refere a atraso de pagamento. Ela é “isolada” em razão da inexistência de tributo devido em decorrência da conduta punida. [...]

De fato, diante do potencial de variações dos quadros fáticos-jurídicos, é altamente improvável que se possa firmar precedente genérico que reconheça como constitucionais ou inconstitucionais, em todo qualquer caso, multas fixadas em patamares inferiores a 100% do valor das operações, (5%, 10%, 40% etc). As violações constitucionais, se existentes, costumam estar ligadas às circunstâncias específicas de cada caso, nem sempre bem retratadas.”

Assim, o patamar a ser estabelecido para as multas isoladas também se encontra pendente de definição pelo STF.

Vale ressaltar que, como visto, no âmbito federal a alíquota prevista para essa espécie de multa é de 50% e no caso submetido ao regime da repercussão geral já foi reduzido de 40% para 5% e ainda, perante o STF, busca-se maior redução.

Em resumo, o Supremo Tribunal Federal, desde a ADI nº 551/RJ, fixou um limite de 100% para as multas tributárias em geral e, após diversos precedentes definirem que não há feição confiscatória em multas moratórias fixadas entre 20% e 30%, no AI nº 727.872 estabeleceu-se um limite objetivo de 20% para essa espécie.

Atualmente, surgiu a tendência de se definir um patamar razoável às diversas espécies de sanções fiscais, ressaltando-se o RE nº 736.090 para as multas de ofício qualificadas e o RE nº 640.452/RO para as isoladas.

É que tendo em vista a diversidade de multas tipificadas em nosso ordenamento tributário, sempre intituladas pelas condutas que visam coibir, passou a ser desnecessário o reexame de fatos e provas para o controle do STF, porquanto o próprio tipo legal já estatui a conduta em que se aplicará a proporcionalidade e a razoabilidade para identificar eventual infringência ao princípio da vedação ao confisco.

## 5. CONCLUSÃO

A vedação ao confisco, dentro do sistema de normas, se comporta como um princípio. Isso porque, a despeito de estar disposto na Lei Maior de 1988 ao lado de limites objetivos, como as imunidades a impostos, seu texto figura como uma cláusula aberta e seu conceito é indeterminado e relativo. Dessa forma, é sempre utilizado mediante a técnica da ponderação.

Se o princípio do não confisco não estivesse positivado em nosso ordenamento constitucional, talvez os aplicadores do direito se pautariam apenas pelo direito de propriedade e outros princípios fundamentais, assim como antes da vigência da Carta Política atual.

Todavia, nos parece que o Poder Constituinte Originário quis categorizá-lo, reafirmando em seção disposta às limitações ao poder de tributar que, no exercício desta atividade arrecadatória, o efeito confiscatório seria um freio, a fim de que fossem assegurados os sobreprincípios do Estado Democrático de Direito e da Segurança Jurídica, e ainda, as disposições programáticas de nossa Constituição, que almejam o bem estar social, de modo que o Estado exista para o contribuinte, e não o inverso.

Dessa forma, o princípio da vedação ao confisco deve ser interpretado teleologicamente, como uma norma que, em alto grau de abstração, irradia como uma barreira à atividade arrecadatória.

Sob essa ótica, não há como não o estender às penalidades pecuniárias, que também decorrem desse poder-dever do Estado na função de tributar, e que, inclusive, se colocam como obrigações tributárias principais, isoladamente ao lado dos tributos.

Tendo em vista a ausência de limites objetivos para a desconstituição das multas tributárias não confiscatórias, o valor que a norma disposta no art. 150, IV, da Constituição Federal exprime, deve ser acompanhado da utilização dos postulados da proporcionalidade e razoabilidade, os quais asseguram



que a conduta ensejadora da sanção administrativa venha ser adequada e, por conseguinte, não confiscatória.

As multas tributárias decorrem de responsabilidade objetiva ou subjetiva do contribuinte e podem possuir caráter indenizatório ou punitivo.

A multa de mora se qualifica pelo primeiro e terceiro critério, decorrendo da impontualidade do contribuinte na satisfação de sua obrigação fiscal, antes de qualquer procedimento administrativo para constituição do crédito tributário – lançamento de ofício.

Por sua vez, as multas de ofício são complementares à constituição do crédito fiscal e se diferenciam da primeira espécie por decorrerem de iniciativa da administração pelo descumprimento por parte do contribuinte de constituir o tributo, ou parcela deste, na data aprazada, também se qualificando como infração objetiva, mas, *a contrario sensu*, possuindo caráter punitivo.

Na seara das multas tributárias em que há o pressuposto do dolo, se situam as multas de ofício qualificadas, impostas nos casos de sonegação, fraude e conluio.

As multas de ofício ainda podem ser agravadas, aumentando seu percentual (chegando a 225%) e, ainda, existem as multas isoladas, decorrentes do descumprimento de dever instrumental.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, mesmo antes de 1988, vinha timidamente reduzindo multas com feições confiscatórias. Com a positivação do princípio em voga, a ADI nº 1.075/DF reconheceu sua aplicabilidade às multas tributárias, enquanto a ADI nº 551/RJ fixou um limite indiscriminado de 100% para qualquer modalidade de infração.

De outro lado, as multas moratórias, no desenvolver dos precedentes, fixou no AI nº 727.872 em 20% seu limite, embora cumprindo-nos frisar estar afeta a repercussão geral no RE 882.461, que, se julgado no mesmo sentido, solidificará esse entendimento.

Assim, tudo leva a crer que a jurisprudência do STF inaugurou a tendência de se quantificar o limite da vedação ao confisco consoante cada espécie de multa.

Nessa diretriz, sobrevieram os REs nºs 736.090, e 640.452/RO, os quais definirão o patamar em que deverão residir as multas de ofício qualificadas e as isoladas, respectivamente.

Parece-nos que há uma corrente de objetivação da vedação ao confisco neste ponto. O que ocorrerá quando todas infrações estiverem objetivamente limitadas e qual será sua distinção com a Carta Política de 1934, que estabeleceu *prima facie* um limite objetivo? É de se inferir que o Poder Legislativo apenas delegou essa função ao Poder Judiciário.

Goldschmidt<sup>122</sup> entende que o Poder Constituinte projetou a vedação ao confisco para figurar como um limite objetivo, uma regra. Mas, noutra giro, o dispositivo predomina como um valor, um princípio.

Todavia, o princípio da vedação ao confisco tende a ser mais concretizado, a partir de sua integração pela jurisprudência, assemelhando-se cada vez mais a uma regra.

Por todo o exposto, sem pretensão de exaurir por completo a questão, a qual se mostra permanentemente passível de aprofundamento, concluímos que o princípio da vedação ao confisco é aplicável às multas tributárias; e o limite do que seja confiscatório deverá sempre ser estabelecido de acordo com a espécie de multa imposta, por intermédio dos postulados da proporcionalidade e razoabilidade.

Dessa feita, entendemos estar a jurisprudência do STF em caminho mais acertado do que o perseguido anteriormente, contudo, restando à Corte grandes reflexões para a definição dos patamares de multas tributárias tidos por não confiscatórios.

---

<sup>122</sup> GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 85-89.

## REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- \_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BARROSO, Luis Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, jan. 2015.
- BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 12. ed. Brasília: Universitária de Brasília, 2004.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.
- BRASIL. *Constituição da República do Estados Unidos do Brasil*, de 16 de julho de 1934. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em: 15 set. 2016.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, de 5 outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao compilado.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016.
- BRASIL. *Lei nº 5.172*, de 25 outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016.
- BRASIL. *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro*, de 5 de outubro de 1989. Rio de Janeiro, 1989. Disponível em:

<<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/constest.nsf/045b885516d32f5403256536004c7e14/493a78d408bd972b0325667a00637348?OpenDocument>>. Acesso em: 14 set. 2016.

BRASIL. *Lei nº 8.846*, de 21 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Brasília, 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016.

BRASIL. *Lei nº 9.532*, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm)>. Acesso em: 14 set. 2016

BRASIL. *Lei nº 12.546*, 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; e dá outras providências. Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm)>. Acesso em: 13 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 18331/SP*. Segunda Turma. Recorrente: Marques & Veigas. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator(a): Min. Orozimbo Nonato. Rio de Janeiro, 8 de novembro de 1951. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=119904>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 57904/SP*. Primeira Turma. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrida: Fábrica de Isolamentos de Cortiça S/A. Relator(a): Min. Evandro Lins. Brasília, 24 de junho de 1966. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=155945>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 78291/SP*. Primeira Turma. Recorrente: Instituto Nacional de Previdência Social. Recorrida: Cerâmica Santa Catarina Ltda. Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro. Brasília, 25 de outubro de 1974. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=173709>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 81550/MG*. Segunda Turma. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Cooperativa de Consumo dos Funcionários do Banco do Brasil Ltda. Relator(a): Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, 13 de junho de 1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=176797>>. Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 82510/SP*. Segunda Turma. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrida: Dias Pastorinho S/A Comércio e indústria. Relator(a): Min. Leitão de Abreu. Brasília, 6 de agosto de 1976.

Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=177648>>.

Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 91707/MG*.

Segunda Turma. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Arcanjo's Decorações Ltda. Relator(a): Min. Moreira Alves. Brasília, 29 de dezembro de 1980.

Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=185303>>.

Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 98923/MG*.

Segunda Turma. Recorrente: Deuf-Duto Eletro Fluxo Ltda. Recorrida: Estado de Minas Gerais. Relator(a): Min. Moreira Alves. Brasília, 6 de maio de 1983. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191487>>.

Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *MC- ADI 1075*. Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC.

Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator(a): Min. Celso de Mello. Brasília, 29 de junho de 1998. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>.

Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *ADI 551/RJ*. Tribunal Pleno. Requerente: Governador do Estado do Rio De Janeiro.

Requerida: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator(a): Min. Ilmar Galvão. Brasília, 14 de fevereiro de 2003. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>.

Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 239964/RS*.

Primeira Turma. Recorrente: Maxiforja S/A - Forjaria e Metalurgia. Recorrida: União Federal. Relator(a): Min. Ellen Gracie. Brasília, 9 de maio de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=256600>>.

Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *AgR-RE 523471/MG*.

Segunda Turma. Agravante: União. Agravada: Indústria de Calçados Marlin Ltda. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 23 de abril de 2010. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610232>>.

Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RG-RE 582461/SP*.

Tribunal Pleno. Recorrente: Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio Ltda.

Recorrido: Estado de São Paulo. Relator(a): Min. Gilmar Mendes. Brasília, 18 de agosto de 2011. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>.  
Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RG-RE 640.452/RO*. Tribunal Pleno. Recorrente: Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A - Eletronorte. Recorrido: Estado de Rondônia. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 7 de dezembro de 2011. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1609847>>.  
Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *AgR-RE 754554/GO*. Segunda Turma. Agravante: Estado de Goiás. Agravada: Comercial de Alimentos Malagoni Ltda. Relator(a): Min. Celso de Mello. Brasília, 28, de novembro de 2013. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>>.  
Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *AgR-RE 833106/GO*. Primeira Turma. Agravante: Estado de Goiás. Agravada: Akaembu Transportes e Comércio Ltda. Relator(a): Min. Marco Aurélio. Brasília, 12 de dezembro de 2014. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7464567>>.  
Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento. *AI-AgR 727.872/RS*. Primeira Turma. Agravante: Monicar Chapeação e Pintura de Veículos Ltda. Agravado: União. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Brasília, 18, de maio de 2015. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>>.  
Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RG-RE 882461/SP*. Tribunal Pleno. Recorrente: Arcelormittal Contagem S/A. Recorrido: Município de Contagem. Relator(a): Min. Luiz Fux. Brasília, 12 de junho de 2015. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8670774>>.  
Acesso em: 14 de setembro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RG-RE 736090/SC*. Tribunal Pleno. Recorrente: Posto Tropíferco Ltda. e outro. Recorrido: União. Relator(a): Min. Luiz Fux. Brasília, 27 de novembro de 2015. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9881481>>.  
Acesso em: 14 de setembro de 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros; *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. Princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 16, p. 1-22, mai./ago. 2007.

CEZAROTTI, Guilherme. Aplicações de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias: razoabilidade e proporcionalidade em sua aplicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 148, p. 49-63, jan. 2008.

\_\_\_\_\_. Individualização da penalidades e aplicação do art. 49 do Código Penal: novos limites para imposição de multas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 208, p. 59-68, jan. 2013.

DALLA, Ricardo Corrêa. *Multas tributárias: natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. Belo Horizonte, v. 32, n. 32, p. 145-164. 1989.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. 19. v. p. 319-345.

\_\_\_\_\_. Imunidade recíproca. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 97-158.

DIAS, Eduardo Rocha; SIQUEIRA, Natercio Sampaio. Sanções administrativas tributárias: tentativa de enquadramento constitucional. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 123-144.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio; Infração fiscal, dever acessório, declaração de número de cadastro: objetividade das infrações fiscais. In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (Coords.). *Textos selecionados de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: M. Fontes, 2002.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. São Paulo: M. Fontes, 2000a.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 18.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1997.

PAULSEN, Leandro. Denúncia espontânea de infração. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 271-285.

REIS, Élcio. Crédito tributário: aplicabilidade de multas na denúncia espontânea. In: *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais*. Belo Horizonte, n. 26, abr/jun.1997. p. 9-23.

ROLIM, João Dácio; SILVA, Maria Inês Caldeira Pereira de. A dedutibilidade ou não das multas moratórias perante o imposto de renda. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 11, ago. 1996. p. 72-79.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Fabris, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.